



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Jana Peroutky a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně:

CEDES Worldwide s.r.o., IČO 04013964
sídlem Polní 2305, Brandýs nad Labem-Stará Boleslav

zastoupená advokátkou JUDr. Ivanou Žilinčíkovou
sídlem Revoluční 763/15, Praha 1

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2024, č. j. 1823/24/5100-41456-712609,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni se do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Krajského soudu v Praze.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 20. 11. 2023 vydal *první* zajišťovací příkaz č. j. 4788839/23/2101-00540-203145, kterým žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2025 (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „zákon o DPH“) uložil zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za období měsíce *května* 2023 složením jistoty ve výši 12 285 880 Kč, a *druhý* zajišťovací příkaz č. j. 4788839/23/2101-00540-203145, kterým uložil žalobkyni zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za období měsíce *června* 2023 složením jistoty ve výši 14 894 904 Kč. Zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání, neboť správce daně dospěl k závěru, že hrozilo nebezpečí z prodlení (§ 103 zákona o DPH).
2. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání. To žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl (dále jen „napadené rozhodnutí“) a zajišťovací příkazy potvrdil.
3. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány před zahájením daňové kontroly a správce daně se mohl opřít jen o omezený okruh zjištěných skutečností. Žalovaný měl za osvědčené, že žalobkyně dodala zboží neplátcí daně z přidané hodnoty, z čehož je zřejmé, že nebyla splněna základní podmínka pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o DPH (dodání zboží registrovanému plátcí daně). Žalovaný připustil, že tento závěr nemusí být v nalézacím řízení dostačující, neboť je třeba se zabývat dobrou vírou daňového subjektu (zda a jak registraci k dani svého odběratele ověřoval apod.). To však lze podrobně zkoumat až v nalézacím řízení, nikoli při vydávání zajišťovacích příkazů. Byť žalovaný hodnotit tento předpoklad budoucího stanovení daně jako slabší, nelze s jistotou konstatovat, že nedojde ke stanovení daně. První předpoklad byl tedy podle žalovaného splněn.
4. Podle žalovaného jsou totiž dále dány silné obavy o budoucím ohrožení výběru daně. Žalovaný akcentoval, že žalobkyně je v podstatě nemajetným podnikatelským subjektem. Nevlastní nemovitý ani dlouhodobý majetek. Žalobkyniny bankovní účty průběžně vykazují nízké zůstatky. Pokud by byla v budoucna stanovena daň, není zřejmé, z čeho by ji žalobkyně uhradila. Dále žalovaný přihlédl k tomu, že žalobkyně deklarovala uskutečnění značného objemu obchodních transakcí, což však neodpovídá tomu, jaké finanční prostředky měla na bankovních účtech, a finančním transakcím na těchto účtech učiněným (a tedy i jejímu hospodářskému výsledku). Ostatně, žalobkyně sama popsala, že vůbec neinkasovala kupní ceny, zboží jen proclila a zajistila dodání konečnému odběrateli. Jeden z účtů, jež využívala, u správce daně neregistrovala. Žalobkyně ani se svými finančními prostředky nenakládala standardně, neboť na její účty byly v krátkém časovém období (v tentýž den) připsány a následně z nich byly odeslány finanční prostředky stejné hodnoty. To vzbuzuje podle žalovaného podezření, zda se vůbec jedná o transakce související se skutečnou ekonomickou činností, jelikož odporují základnímu podnikatelskému principu *levně nakupovat a drahé prodávat*. S ohledem na závažnost jednotlivých indicií žalovaný považoval důvody zakládající obavu ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně za silné.
5. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že podle něho byly sice dány slabší předpoklady pro stanovení daně, které však byly kompenzovány silnými důvody stran obavy o budoucí úhradu daně. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů proto byly podle žalovaného splněny.

6. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a repliky

7. Žalobkyně v žalobě uvedla, že napadené rozhodnutí považuje za nesprávné, nezákonné, nicotné a vybočující z mezí správního uvážení. Žalobkyně se v rámci své podnikatelské činnosti zaměřuje na dovoz zboží (zlatých šperků a telefonů z Turecka, Dubaje a Číny), které po proclení z území České republiky dále dováží do jiných členských států Evropské unie (Nizozemsko, Německo, Belgie, Bulharsko nebo Maďarsko). Je proto podle § 64 zákona o DPH osvobozena od daně z přidané hodnoty. Povinnost odvést daň má až konečný odběratel.
8. Správce daně v zajišťovacích příkazech nezpochybnil, že žalobkyně zboží dovezené v období od ledna 2023 do října 2023 vyvážela z území České republiky do jiných členských států Evropské unie. Přitom využívala elektronický účetní systém Prytanis, do něhož se vždy zadávají osobní údaje nových odběratelů včetně jejich daňového identifikačního čísla. Účetní systém však již nebyl schopen zaznamenat případy, kdy došlo k zániku registrace k dani z přidané hodnoty. Žalobkyně z tohoto důvodu okamžitě nezjistila (nebyla na to ani nikým upozorněna), že zanikla registrace u žalobkynina odběratele ONPA GmbH (DIČ DE312639712), kterému dodala zboží v květnu 2023 v hodnotě 58 535 189 Kč a v červnu 2023 v hodnotě 70 928 113 Kč. Žalobkyně ovšem bezprostředně zjedнала nápravu. Jakmile se dne 27. 11. 2023 dozvěděla, že odběrateli ONPA GmbH zanikla registrace k dani z přidané hodnoty, podala dne 1. 12. 2023 následná souhrnná hlášení, v nichž namísto odběratele ONPA GmbH uvedla správnou zahraniční právnickou osobu, která je plátcem daně z přidané hodnoty – OS-PA GmbH (DIČ DE312706127). Tato společnost je registrována jako roční plátce daně z přidané hodnoty a je sesterskou a spřízněnou osobou s ONPA GmbH. Společnost OS-PA GmbH převzala od společnosti ONPA GmbH veškeré zboží, žalobkyně zrušila se společností ONPA GmbH veškeré obchodní transakce za rok 2023 a uhradila daň z přidané hodnoty za rok 2023 v zákonem stanovené lhůtě.
9. Tyto skutečnosti žalobkyně v odvolacím řízení dokládala předloženými listinami (včetně CMR listů prokazujících dodání zboží společnosti OS-PA GmbH), avšak žalovaný k nim nepřihlédl. Podle žalobkyně orgány daňové správy nepostupovaly v souladu se zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) a judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Jelikož daňový řád neobsahuje zásadu ochrany dobré víry, je třeba i pro daňové řízení podle § 177 správního řádu vycházet z § 2 odst. 3 správního řádu. Podle žalobkyně měly orgány daňové správy přihlédnout k tomu, že žalobkyně jednala v dobré víře. To odpovídá i judikatuře. Z rozsudků Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (*Optigen*), ze dne 6. 7. 2006 ve věci C-439/04 (*Axel Kittel*), ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 (*Teleos*) a rozsudku NSS ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010-227, žalobkyně dovozuje, že povinnost posuzovat existenci dobré víry měly orgány daňové správy i v tomto případě. Společnost ONPA GmbH žalobkyni o zániku své registrace k dani z přidané hodnoty neinformovala a nechala ji, aby na ni vystavovala faktury. Žalobkyně o zániku registrace k dani z přidané hodnoty svého odběratele tak nejenže nevěděla, ale ani vědět nemohla. Následně navíc vše napravila, protože zboží bylo převedeno na společnost OS-PA GmbH. Žalobkyně měla za to, že učinila všechna možná opatření, aby dodání osobě, která

nebyla registrována k dani z přidané hodnoty, zabránila. Vzhledem k tomu, že správce daně neprokázal žalobkyninu „zlou víru“ o dodání zboží odběrateli, který není registrován k dani z přidané hodnoty (naopak žalobkyně předloženými listinami prokázala svoji dobrou víru), náleží jí právo na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH.

10. Žalobkyně též poukázala na to, že zajišťovací příkazy vydané na částku 27 180 784 Kč jsou nepřiměřené. Žalobkyně má ze své podnikatelské činnosti příjem obvykle ve výši 4 % až 5 % hodnoty zboží, jehož prodej zprostředkuje a u nějž zajistí celní deklaraci na území České republiky. Žalobkyně se nestává vlastníkem zboží a nemá právo s ním jakkoliv disponovat. Na území České republiky žalobkyně zboží nedistribuuje.
11. Žalovaný ve *vyjádření k žalobě* připomněl, že žalobkyně v žalobě zpochybňuje naplnění jen jedné z podmínek podle § 167 odst. 1 daňového řádu – existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Žalobkyni bude pravděpodobně doměřena daň z přidané hodnoty, neboť u části vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění nesplnila zákonnou podmínku pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu (její odběratel v Německu nebyl plátcem daně z přidané hodnoty). Žalovaný poukázal i na žalobkyninu majetkovou nedostatečnost a nestandardní nakládání s jejím jediným významným postížitelným majetkem.
12. Žalovaný připustil, že v nalézacím řízení je třeba se zabývat dobrou vírou daňového subjektu, ale při vydávání zajišťovacích příkazů není pro komplexní posuzování prostor. Ze správního spisu navíc neplyne, že žalobkyně byla v dobré víře o tom, že její odběratel je plátcem daně z přidané hodnoty. Pro účely posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů je dostačující zjištění, že žalobkyně registraci k dani z přidané hodnoty u svých odběratelů průběžně nekontrolovala, přičemž účetní systém nebyl schopen ukončení registrace sám odhalit. Žalobkyně ani nepoukazuje na žádná jí učiněná preventivní opatření. To, zda je odběratel plátcem daně z přidané hodnoty, lze zjistit z veřejných zdrojů. Pokud žalobkyně namítala, že zjednala nápravu, jelikož zboží bylo následně předáno jinému odběrateli v Německu, který je plátcem daně z přidané hodnoty, není to podstatné. Rozhodující je to, komu zboží za daná zdaňovací období žalobkyně dodala. Poukazuje-li žalobkyně na to, že zrušila veškeré obchodní transakce s ONPA GmbH, jedná o nové tvrzení, které žalovaný neměl možnost posoudit. Ačkoli je žalovaný považuje za účelové, bude se jím podrobně zabývat v nalézacím řízení. Judikatura, na niž poukazuje žalobkyně, je nepoužitelná. Týká se nalézacího řízení.
13. Žalovaný měl i za to, že žalobkyniny odvolací námitky dostatečně vypořádal a zohlednil předložené doklady (např. souhrnná hlášení). Není pravda, že žalobkynině doložila CMR listy. Předložila souhrnná hlášení a následně bez dalšího jen povolení pro použití zvláštního režimu. Žádné další doklady prokazující dodání zboží odlišnému subjektu žalobkyně v odvolacím řízení nepředložila.
14. Žalobkyně v *replíce* považovala vyjádření žalovaného (bez bližšího vysvětlení) za účelové. Správce daně vydal zajišťovací příkazy na základě domněnky, že žalobkyně v průběhu roku 2023 dodala zboží německé společnosti ONPA GmbH. Té v průběhu roku 2023 zanikla registrace k dani z přidané hodnoty, přičemž žalobkyně byla v dobré víře, že její odběratel je v době dodání a převzetí zboží plátcem daně z přidané hodnoty. Žalobkynin odběratel ji o zániku své registrace neinformoval a žalobkynin účetní systém tuto změnu neumí odhalit. Žalobkyně však následně postupovala tak, že zboží od původního odběratele převzala, stornovala transakce a zboží dodala jinému odběrateli – společnosti OS-PA GmbH. Ta byla Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

řádně registrovaná u německého správce daně jako roční plátce daně z přidané hodnoty. Žalobkyně v této souvislosti upravila také své účetní a daňové doklady a podání (zejména daňová přiznání a souhrnná hlášení). Nový odběratel zboží zakoupené a dodané v Německu řádně přiznal a deklaroval u německého správce daně.

Posouzení věci soudem

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalovaný i žalobkyně (ta v podání ze dne 9. 10. 2024) vyjádřili podle § 51 odst. 1 s. ř. s. s tímto postupem souhlas. Dokazování soud neprováděl (viz body 33 až 35 tohoto rozsudku).
17. Žaloba proti rozhodnutí musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat žalobní body. Žalobce proto musí poukázat na konkrétní důvod nezákonnosti (v jakém ohledu je napadené rozhodnutí nezákonné) a individualizované skutkové okolnosti, z nichž tato nezákonnost pramení (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Žalobními body je přitom soud vázán a napadené rozhodnutí může přezkoumat jen v mezích včas uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). To znamená, že soud v zásadě posuzuje jen důvodnost žalobcových výhrad, jež v soudním řízení včas uplatní. *„Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). To, na co žalobkyně konkrétně nepoukázala, tak soud v souladu s výše uvedeným neposuzoval, neboť mu to zákon zapovídá.
18. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
19. Z tohoto ustanovení vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že a) *daň bude v budoucnu v určité výši stanovena* a zároveň že b) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS).
20. Žalobkyně jediným řádně uplatněným žalobním bodem zpochybňovala naplnění jen první podmínky – *daň bude v budoucnu v určité výši stanovena*. Nezpochybňovala ovšem skutkový závěr orgánů daňové správy o tom, že by její původní odběratel v květnu a červnu 2023 již nebyl plátcem daně z přidané hodnoty (zanikla mu registrace k této dani). Orgány daňové správy měly podle ní přihlížet k tomu, že byla v dobré víře (o tom, že její odběratel je stále plátcem této daně) a bezprostředně poté, co zjistila, že původní odběratel již plátcem daně není, tak tuto okolnost napравила (dodáním téhož zboží novému příznamenému odběrateli).
21. Tento žalobní bod není důvodný.
Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

22. Z ustálené judikatury správních soudů plyne, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Aby mohl zajišťovací příkaz vydat, musí zjistit takové indicie, které a) přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně, a zároveň b) odůvodňují obavu o její budoucí vybrání. Rozhodné skutečnosti ohledně splnění obou uvedených podmínek musí být přezkoumatelným způsobem uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu, přičemž úvahy správce daně týkající se jejich naplnění podléhají soudnímu přezkumu v plném rozsahu (např. rozsudky NSS ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38; č. j. 4 Afs 22/2015-104; či ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35).
23. Současně platí, že odůvodněnou obavu lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (např. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104). V každém případě je však vždy třeba zkoumání vzájemné „proporce“ mezi oběma těmito kritérii, která musejí být naplněna souběžně, provádět přísně individuálně s ohledem na skutkové okolnosti daného případu (rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019-78).
24. Podle orgánů daňové správy bude žalobkyni v budoucnu stanovena daň z toho důvodu, že nesplnila podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH.
25. Podle něho platí, že dodání zboží do jiného členského státu plátcem *osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně*, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud a) tato osoba sdělila plátcovi své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, b) je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem a c) plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.
26. K citovanému znění § 64 odst. 1 zákona o DPH je třeba připomenout, že s účinností od 1. 9. 2020 promítá změnu definice dodání zboží do jiného členského státu jakožto důvodu pro osvobození od daně v čl. 138 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jež měla být do vnitrostátního práva promítnuta podle čl. 2 směrnice 2018/1910/EU do 31. 12. 2019. Z tohoto ustanovení mj. plyne, že příjemcem plnění musí být osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení v tomto jiném členském státě předmětem daně a která toto daňové identifikační číslo sdělila prodávajícímu. Zatímco dříve nebylo možné naplnění podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty spočívající v registraci k dani v jiném členském státě hodnotit jen formalisticky (tedy pouze s přihlédnutím k tomu, zda odběratel zboží byl či nebyl v inkriminované době k dani registrován), ale bylo třeba se zabývat i tím, zda je odběratel v jiném členském státě skutečně v postavení plátce daně z přidané hodnoty (byť třeba i z nějakého důvodu formálně k jeho registraci nedošlo), nově je osvobození dodání do jiného členského státu vázáno přímo na *hmotněprávní* (nepominutelnou) podmínku

registrace (identifikace) odběratele k dani z přidané hodnoty, kterou nelze nahrazovat prokazováním, že odběratel fakticky byl v postavení plátce této daně, a na sdělení tohoto údaje o registraci dodavateli.

27. Soud v této souvislosti první řadě uvádí, že zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí stojí na závěru, že žalobkynin odběratel nejenže nebyl registrován k dani z přidané hodnoty, ale ani nebyl materiálně (pohledem dřívějšího znění směrnice o DPH) v postavení plátce této daně. To, jak soud již uvedl, žalobkyně nepochybovala. Tato hmotněprávní podmínka osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH tedy podle všeho nebyla splněna.
28. A i kdyby se snad nedostatek této podmínky i za nové právní úpravy dal překlenout dobrou vírou žalobkyně, soud má za to, že takový argument lze zcela uplatnit jen v nalézacím (daňovém) řízení. Při vydávání zajišťovacího příkazu se totiž neprovádí dokazování, nýbrž se pouze zjišťují relevantní indicie svědčící o budoucím stanovení daně a možnosti jejího budoucího výběru. Tento závěr má oporu v ustálené judikatuře NSS. Z ní plyne, že při vydání zajišťovacího příkazu není namístě provádět široké dokazování otázek, které souvisí se stanovením samotné daně, neboť by v takovém případě správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Prokazuje se tak existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně na základě indicií, které jsou správci daně dostupné (např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48; či č. j. 3 Afs 168/2019-38). To pochopitelně znamená, že může dojít k situaci, kdy v soudním přezkumu ob stojí zajišťovací příkaz, následně však nedojde k vyměření daně, či naopak (např. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104). Síla indicií, z nichž lze usuzovat na budoucí stanovení daně, se pak bude zpravidla lišit podle stádia daňového řízení. Rozdílná situace nepochybně bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení (tak, jak tomu bylo v nyní posuzovaném případě, kdy k vydání oznámení o zahájení daňové kontroly došlo dne 21. 11. 2023, zatímco zajišťovací příkazy byly vydány dne 20. 11. 2023), kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Za takové situace bude míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat jen tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. Právě okolnosti týkající se dobytosti či obtíží při vybírání daně totiž vedou správce k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti fixovat, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017-40).
29. Poukazuje-li tedy žalobkyně na to, že před vydáním zajišťovacích příkazů měla být posuzována její dobrá víra, soud se s tímto závěrem neztotožňuje. K tomu lze též odkázat na judikaturu zabývající se daňovými podvody [třebaže se v tomto případě jedná o posouzení existence zdanitelného plnění (v důsledku nesplnění podmínek pro osvobození od daně), nikoli existence možné účasti žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž judikatura trvá na důsledném odlišování těchto dvou situací – např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35]. Judikatura NSS dospěla k závěru, že při vydání zajišťovacích příkazů u podezření z daňových podvodů na dani z přidané hodnoty jsou Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, bezvýznamné (viz rozsudek č. j. 10 Afs 18/2015-48). Soud má pak za to, že z tohoto závěru lze (v tomto omezeném rozsahu) vycházet i v nyní projednávané věci.

30. Správce daně v zajišťovacích příkazech podrobně popsal důvody, které jej vedly k jejich vydání. K budoucímu stanovení daně uvedl nejenom to, že žalobkyninu odběrateli zanikla registrace k dani z přidané hodnoty (nebyl plátce této daně), ale poukázal dále na to, že žalobkyně má virtuální sídlo, nemá provozovnu a webové stránky prezentující její činnost. Na bankovních účtech má v porovnání s deklarovaným obratem velmi nízké zůstatky. Proti těmto závěrům žalobkyně v odvolání ze dne 18. 12. 2023 uvedla vlastně jen to, co namítala v žalobě – orgány daňové správy podle ní měly přihlížet k tomu, že byla v dobré víře a toto nedopatření napravila.
31. Soud přitom ve shodě s žalovaným konstatuje (viz body 43 až 47 napadeného rozhodnutí), že se nejedná o okolnosti, které by budoucí stanovení daně vylučovaly. Soud totiž nemá za to, že žalobkyně vynaložila potřebnou míru ostražitosti, pokud registraci k dani z přidané hodnoty sama nekontrolovala, což sama připouští, a spoléhala jen na účetní (informační) systém. Takové opatření je zjevně nedostačující. Žalobkyně se proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry, neboť měla vědět, že jejímu odběrateli zanikla registrace k dani z přidané hodnoty. Jak uvedl již správce daně, jedná se o veřejně dostupnou informaci (www.ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation) a plátce daně z přidané hodnoty dodávající zboží do jiného členského státu zkrátka musí tyto skutečnosti pravidelně ověřovat; třeba i před uskutečněním každého z plnění, nenajde-li jiný efektivnější způsob.
32. Soud taktéž souhlasí se žalovaným v tom ohledu, že není rozhodující, zda žalobkyně dodání původnímu odběrateli „napravila“ tím, že zboží zaslala a „přeúčtovala“ na nového odběratele. Stejně je, že v květnu a červnu 2023 (v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích) zboží dodala původnímu odběrateli. Pokud později mělo dojít ke zrušení transakcí a převedení zboží na jiného odběratele, bylo by to důvodem pro opravu daně, jež představuje samostatné zdanitelné plnění (srov. § 42 zákona o DPH). Postup zvolený žalobkyní vyvolává spíše otázku, zda se skutečně jednalo o reálné obchody.
33. K odvolání žalobkyně doložila následná souhrnná hlášení a bez bližšího vysvětlení i povolení pro použití zvláštního režimu, tyto důkazní návrhy však nebyly způsobilé vyloučit budoucí stanovení daně. V zásadě měly prokázat (alespoň následná souhrnná hlášení, v případě povolení pro použití zvláštního režimu soudu účel jejich předložení není zřejmý, přičemž žalobkyně netvrdila, k jaké relevantní skutečnosti provedení takového důkazu navrhovala), že žalobkyně dané obchody „přeúčtovala“. To však, jak soud výše uvedl, nevylučuje budoucí stanovení daně.
34. Totéž platí pro důkazní návrhy, jež žalobkyně navrhovala v řízení před soudem. V něm navrhla provést jako důkaz CMR listy, stornované daňové doklady, přehledy příjmů a výdajů, daňové doklady, následná souhrnná hlášení, přehledy CMR listů, CMR listy, protokoly o vzájemném vyrovnání závazků a pohledávek, daňová přiznání, různé tabulky v aplikaci Excel a listiny z daňové kontroly. Z žalobkyniny repliky ze dne 21. 6. 2024 plyne, že těmito důkazními návrhy měla v úmyslu prokázat, že zboží v průběhu roku 2023 dodala německé společnosti ONPA GmbH, které zanikla registrace k dani z přidané hodnoty, a proto žalobkyně od svého původního odběratele již dodané zboží převzala, transakce s ním stornovala a zboží dodala jinému odběrateli – společnosti OS-PA GmbH (v této souvislosti Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

upravila také své účetní a daňové doklady a podání). To však, jak soud výše uvedl, bylo důvodem pro opravu daně, jež představuje samostatné zdanitelné plnění (srov. § 42 zákona o DPH). Předpoklad, že daň za „původní“ zdanitelné plnění – dodání zboží prvním odběrateli bude v budoucnu v určité výši stanovena (§ 167 odst. 1 daňového řádu), tyto okolnosti nijak neoslabují. Žalobkyně totiž nikdy netvrdila (a proto ani nemohla navrhovanými důkazy prokazovat), že zboží od počátku dodala přímo společnosti OS-PA GmbH, který byla registrována k dani z přidané hodnoty (viz bod 20 tohoto rozsudku). Ani provedení žalobkyní navrhovaných důkazů (a tedy prokázání žalobkyniných tvrzení) by proto na věci nic nezměnilo.

35. Žalobkyně navrhla provést i výslech svého jednatele s tím, aby se k těmto transakcím vyjádřil. K tomu nicméně účastnický výslech neslouží. Žalobkyně (a tedy i její jednatel) se k věci mohli vyjádřit ve svých podáních. Účastnický výslech má prokazovat relevantní skutečnosti. Navíc účastnický výslech lze ve smyslu § 131 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého podle § 64 s. s. ř., provést jen tehdy, jestliže dokazovanou skutečnost nelze prokázat jinak. I to žalobkyně nesplnila (netvrdila a neosvědčila okolnosti, z níž vyplývá, že danou skutečnost nelze prokázat jinak). Jeho provedení by tudíž i z tohoto důvodu nebylo na místě.
36. Odhlížet navíc nelze od toho, že výše uvedený důvod – že žalobkyně dodala zboží do jiného členského státu osobě, která nebyla plátcem daně z přidané hodnoty – nebyl při vydávání zajišťovacích příkazů důvodem jediným a izolovaným, byť byl jistě důležitým. Jak soud připomněl v bodě 30 tohoto rozsudku, předpoklad budoucího stanovení daně byl podpořen více důvody. Navíc, žalovaný sám označil důvody svědčící o budoucím stanovení daně za relativně „slabé“, což kompenzoval zjištěnými silnějšími důvody týkajícími se možné budoucí nedobytnosti daně. To je v souladu s judikaturou citovanou v bodě 23 tohoto rozsudku. Vedle předpokladu budoucího stanovení daně byla dána i obava o její budoucí vybrání. Správce daně a žalovaný přitom v této souvislosti poukazovali na to, že žalobkyně neměla žádný dlouhodobý a nemovitý majetek, žalobkynina zadluženost byla 61,28 % (hodnota na hranici zdravého zadlužení), na bankovních účtech měla nízké zůstatky (v řádu desítek tisíc Kč) a hospodařila se značnou ztrátou (v řádu stovek tisíc Kč). Žalobkynina nemajetnost navíc byla podpořena i dalšími nestandardní okolnostmi, protože objem deklarovaných plnění neodpovídal finančním pohybům na bankovních účtech, přičemž na nich byly v krátkém časovém období (v tentýž den) připsány a následně z nich odeslány finanční prostředky stejné hodnoty. To vzbuzovalo podezření, zda se vůbec jednalo o transakce související se skutečnou ekonomickou činností, jelikož odporovaly základnímu podnikatelskému principu maximalizace zisku.
37. S hodnocením označených okolností jako silných obav o dobytost daně se soud ztotožňuje. NSS ve své judikatuře opakovaně uvedl, že typickými „silnými“ indiciemi, které mohou vést k závěru o odůvodněnosti obavy o budoucí dobytost daně, byly právě situace, kdy daňový subjekt nevlastnil žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty a jeho majetek se skládal především z peněžních prostředků na bankovním účtu, přičemž prostředky připsané na účet daňového subjektu byly většinou ve stejný den, popř. v průběhu několika následujících dnů vybírány v hotovosti na bankovních pobočkách či v bankomatech; daňový subjekt současně generoval minimální zisk vzhledem k vykázanému čistému obratu, nedisponoval žádným dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem ani dlouhodobým finančním majetkem (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2023, č. j. 7 Afs 325/2021-31, bod 27).

38. Soud tak uzavírá, že předběžný závěr o tom, že žalobkyně nesplnila podmínky dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, byl vzhledem k fázi daňového řízení opodstatněný a nebyl žalobkyní relevantním způsobem zpochybněn. Vydání zajišťovacího příkazu nepředstavuje meritorní rozhodnutí o dani, ale jedná se o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Proto nelze na zjištění uvedená v zajišťovacím příkazu klást obdobné požadavky jako na zjištění obsažená v rozhodnutí o stanovení daně. Správce daně zpravidla nemá před vydáním zajišťovacího příkazu prostor k detailnímu dokazování. To se provádí v daňovém řízení, jehož účelem je stanovení přesné výše daňové povinnosti. Naopak znakem zajišťovacího příkazu je předběžnost a dočasnost odhadu předpokládané budoucí daňové povinnosti. Nelze požadovat po daňových orgánech, aby v zajišťovacím příkazu, resp. v rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v nalézacím řízení o stanovení (doměření) daně. Tam se bude nacházet těžiště dokazování.
39. V žalobě žalobkyně též namítla, že zajišťovací příkazy byly vydány na příliš vysokou částku. K tomu je třeba dodat, že výše zajištěné daně odpovídá odhadu toho, v jaké výši bude daňovému subjektu daň v budoucnu vyměřena. Součástí odůvodnění zajišťovacích příkazů pak je podrobný kvalifikovaný odhad daně k zajištění za obě zdaňovací období. Ty žalobkyně nijak nezpochybňuje ani neargumentuje, že správce daně postupoval nesprávně. V souladu se závěry připomenutými v bodě 17 tohoto rozsudku se tak soud těmito námitkami nemohl zabývat, protože žalobkyně oproti podrobnému vysvětlení orgánů daňové správy nenabídla žádnou oponenturu.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Soud uzavírá, že žalobní námitky neshledal důvodnými, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.
42. Posledním z výroků soud rozhodl o tom, že žalobkyni se vrací soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, neboť za podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu uhradila soudní poplatek ve výši 3 000 Kč dvakrát (dne 30. 4. 2024 a 10. 5. 2025). Soud proto rozhodl o vrácení přeplatku soudního poplatku žalobkyni.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. července 2025

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.
předseda senátu