



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Ein Zwei, s.r.o.** IČO: 076 76 263
sídlem Na Výsluní 546, 252 67 Tuchoměřice
zastoupena advokátem Mgr. Petrem Sikorou
sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 13981/20/5100-41456-712609 ze dne 15. 4. 2020

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou Městskému soudu v Praze domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí –

zajišťovací příkaz vydaný podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 12. 2. 2020 pod č. j. 1058004/20/2009-80542-110717, jímž bylo žalobkyni uloženo, aby okamžikem jeho vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2019, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty ve výši 786 811 Kč na depozitní účet správce daně. Důvodem byla vysoká pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň, a zároveň odůvodněná obava, že tato dosud nestanovená daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně zároveň podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „ZDPH“), rozhodl o účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání s odůvodněním, že hrozí nebezpečí z prodlení.

2. Správce daně předběžně dovedl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění v celkové výši 786 811 Kč neoprávněně, a to z důvodu zapojení do podvodného obchodního řetězce, a proto považoval částku odpovídající uplatněnému odpočtu za dosud nestanovenou daň. Správce daně podrobně popsal strukturu podvodného řetězce, v němž žalobkyně vystupovala jako *buffer* a její dodavatelka, společnost Advanced Management s.r.o., IČO: 081 17 586 (dále jen „Advanced Management“), jako *missing trader*, charakteristiku jednotlivých článků řetězce, jednotlivé obchodní operace, nestandardnosti v řetězci, narušení neutrality daně (chybějící daň) i kvalifikovaný odhad výše daně. Správce daně zdůraznil, že s ohledem na charakter řízení, v němž je zajišťovací příkaz vydáván, je významná samotná žalobkynina účast v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH, nikoli její případná vědomost o účasti na podvodu. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně správce daně vyhodnotil jako silnou.
3. Jako silnou vyhodnotil správce daně rovněž obavu z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. V této souvislosti považoval u žalobkyně za podstatnou zejména absenci dlouhodobého majetku či nemovitých věcí, přičemž jediný zjištěný majetek, zůstatek na bankovním účtu, neskýtá ze své podstaty záruku stability ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobkyně, jež vybírá peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti, a to v krátké době po jejich připsání, často překračujíc denní limit pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, nebo je převádí na neregistrované bankovní účty (dohromady se ve sledovaném období jednalo o 94,40 % všech debetních operací na účtu). Tyto operace lze podle názoru správce daně považovat za ekvivalent vyvážení majetku, jež judikatura označuje za silný důvod pro obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. S ohledem na ekonomické ukazatele z poslední dostupné účetní závěrky za rok 2018 a z údajů v přiznáních k DPH za období od června 2019 do prosince 2019 správce daně u žalobkyně shledal nízkou ekonomickou výkonnost, na základě níž nelze spoléhat na to, že jí hospodářský výsledek umožní uhradit v budoucnu stanovenou daň. Zohlednil rovněž absenci skutečného sídla v předmětném období a také absenci provozoven, webové prezentace služeb a zaměstnanců. Žalobkyni s takovou charakteristikou nelze značit za stabilní ekonomický subjekt.
4. Hrozbu nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH správce daně odůvodnil zejména strukturou žalobkynina majetku, jenž nezahrnoval žádný hmotný majetek, nýbrž pouze oběžná aktiva, a jejím nakládáním s těmito prostředky. Zjištěné vlastnictví bankovního účtu je

coby majetková hodnota velmi rizikové, neboť peněžní prostředky lze z bankovního účtu ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což také žalobkyně pravidelně a ve značných objemech činila.

II. Napadené rozhodnutí

5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zrekapituloval dosavadní průběh řízení, obsah napadeného rozhodnutí a podaného odvolání, načež seznal, že oproti době vydání zajišťovacího příkazu došlo ke změně skutkového stavu, neboť společnost Advanced Management v den vydání zajišťovacího příkazu podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2019, v němž u přijatých zdanitelných plnění úplně vyloučila daň na vstupu se zdůvodněním, že by ohledně nich pravděpodobně neunesla důkazní břemeno. Na základě tohoto dodatečného daňového přiznání vyměřil správce daně jmenované společnosti platebním výměrem ze dne 27. 2. 2020 vlastní daň. Žalovaný konstatoval, že tato daň sice dosud není splatná, avšak vzhledem ke všem okolnostem případu – jmenovaná společnost je nestandardní podnikatelský subjekt bez zaměstnanců a zázemí odpovídajícího deklarované ekonomické činnosti v řádu desítek milionů korun, dodatečné daňové přiznání bylo podáno zjevně účelově – nepovažoval za reálné, že by tato společnost vyměřenou daň uhradila. Došlo tedy ke změně charakteru chybějící daně, nikoli však k jejímu zániku, neboť nadále spočívá v neuhrazené DPH, z níž žalobkyně uplatnila odpočet. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalobkyni přitom žalovaný nadále považoval za silnou. V ostatních ohledech se žalovaný plně ztotožnil se skutkovými zjištěními a jejich právním hodnocením, jak je provedl správce daně.

III. Žaloba

6. Žalobkyně v žalobě předně namítla, že jí nebylo ani formálně umožněno vyhovět výzvě obsažené v zajišťovacím příkazu, neboť již v okamžiku jeho vydání došlo k postižení zůstatku na jejím bankovním účtu. Správce daně tak fakticky nejprve jednal (exekvoval), a až poté řešil zajištění pohledávky prostřednictvím zajišťovacího příkazu, což odporuje postupu předpokládanému v § 167 daňového řádu.
7. Dále žalobkyně namítla, že správní orgány v zajišťovacím příkazu ani napadeném rozhodnutí nikterak nezduvodnily okolnosti vyžadované judikaturou správních soudů pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný nezjistil žádné skutečnosti, jež by mohly být považovány za silné důvody zakládající obavu z budoucího neuhrazení daně, když dostatečně neodůvodnil hrozbu insolvence nebo jiných majetkových obtíží, a nepředložil ani důkazy o tom, že by se žalobkyně zbavovala majetku, jenž by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku. Zároveň žalovaný nepopsal přesvědčivý okruh indicií svědčících o žalobkynině ekonomické situaci, jenž by vyvolával obavu z budoucí nevymahatelnosti daně. Žalovaný záměrně uvádí údaje tak, aby vyvolávaly dojem žalobkyniny majetkové nouze, na př. vychází z údajů účetní závěrky roku 2018 nebo porovnává poměr přijatých a uskutečnitelných zdanitelných plnění za období roku 2017 až 2019. Nakonec žalovaný neprokázal ani žalobkynino vědomé zapojení do údajného podvodného řetězce.
8. Jednotlivá zjištění správce daně proti žalobkyni pak prokazují jeho zjevnou laxnost při ověřování skutečností, resp. jejich aktuálnosti ke dni vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně si neověřil, že od 18. 2. 2020 sídlí žalobkyně na adrese Tuchoměřice, Na Výsluní 546, kde má také svou kancelář. Povinnost zřídit provozovnu je nutno posuzovat mnohem šířeji, jelikož některé profese se bez ní zcela obejdou. Mít vlastní internetové stránky je pak

povinná pouze akciová společnost. Bydliště žalobkynina jednatele nemůže být důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, jelikož do obchodních vztahů vstupuje výhradně žalobkyně. Obava z nedobytnosti daňové povinnosti není v tomto případě dána ani absencí registrace k silniční dani a k dani z příjmu fyzických osob, jelikož žalobkyni tato povinnost ze zákona nevznikla, což odpovídá jejímu přirozenému podnikatelskému vývoji, neboť v červenci 2019 změnila společníka i jednatele. Údajné pozdní podání přiznání k DPH nemá žádnou souvislost s napadeným zajišťovacím příkazem, neboť se vztahuje k jinému zdaňovacímu období, navíc je postup správce daně v přímém rozporu s pokynem Generálního finančního ředitelství D29. Tvrzení ohledně předchozí účasti žalobkynina jednatele ve společnostech, jež vstoupily do likvidace nebo insolvence, případně byly označeny za nespolehlivé plátkyně, je účelové, nedoložené a nepravdivé. Jednatel působil i v jiných společnostech, ale během jeho působení k ničemu takovému nedošlo.

9. Žalobkyně dále označila za vadnou interpretaci okolností týkajících se její dodavatelky, společnosti Advance management, jež učinila dodatečná daňová přiznání k DPH, a tato skutečnost měla být řádně zhodnocena, neboť se jedná o daňovou povinnost subjektu od žalobkyně odlišného. Bez zajímavosti není podle žalobkyně ani to, že u ní byla 13. 5. 2020 zahájena daňová kontrola. Vzhledem k uvedenému žalobkyně navrhla, aby městský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, setrval na jeho věcné správnosti a k jednotlivým žalobním bodům odkázal na příslušné pasáže zajišťovacího příkazu nebo svého rozhodnutí. Proto žalovaný navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci městským soudem

11. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
12. Městský soud rozhodl podle § 51 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť účastníci řízení nevyjádřili s tímto postupem po poučení daném soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré potřebné listiny jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).
13. Úvodem právního hodnocení městský soud předesílá, že míra obecnosti žalobních bodů předurčuje míru obecnosti soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť není úkolem soudu aktivně vyhledávat důvody pro vyhovění žalobě; takový postup by naopak znamenal porušení zásady rovnosti účastníků soudního řízení (na příklad rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 35/2012 - 42 ze dne 18. 7. 2013). Obdobně pokud žalobkyně některé nosné důvody napadeného rozhodnutí nikterak nezpochybňuje, soud je nemůže až na některé výjimky přezkoumat z úřední povinnosti.

14. Podle § 167 daňového řádu je-li odůvodněna obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době své vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2), přičemž podle § 103 zákona o DPH je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Vykonatelný zajišťovací příkaz je podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu jedním z možných exekučních titulů, na základě něhož lze vydat exekuční příkaz. Podle § 175 odst. 1 daňového řádu v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí.
15. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z rozsáhlé související judikatury správních soudů vyplývá, že předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tedy přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 ze dne 7. 1. 2016 Nejvyšší správní soud konstatoval, že odůvodněnou obavu „*lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), 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.*“ Obdobně v rozsudku č. j. 9 Afs 330/2017 - 60 ze dne 19. 12. 2018 jmenovaný soud uvedl, že „*[v]ýše uvedené nicméně neznamená, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich.*“
16. V nyní projednávané věci správní orgány ve svých rozhodnutích velmi podrobně a přesvědčivě popsaly zjištěné skutečnosti, na jejichž základě považovaly za pravděpodobné, že žalobkyni bude doměřena DPH v důsledku neuznání uplatněného odpočtu daně na vstupu. Žalobkyně sice splnila formální podmínky vzniku nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 ZDPH, avšak pravděpodobně budou i přesto splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet, neboť dotčená zdanitelná plnění byla součástí podvodného jednání, jehož jediným účelem bylo získání neoprávněné daňové výhody.
17. Objektivní okolnosti svědčící o žalobkynině zapojení do podvodného řetězce transakcí, včetně vysvětlení jeho fungování, byly v rozhodnutích správních orgánů podrobně popsány (srov. str. 7 – 17 zajišťovacího příkazu) a měly podklad v obsahu správního spisu. Žalobkyně měla v rozhodném období přijímat zdanitelná plnění výlučně od společnosti Advanced Management, která hrála roli *missing tradera* a vykazovala velmi podezřelé znaky: měla virtuální sídlo na shodné adrese jako dalších 621 ekonomických subjektů, v živnostenském rejstříku neměla zapsanu žádnou provozovnu, nijak veřejně neprezentovala své podnikání, ačkoli poskytovala zdanitelná plnění v řádu milionů korun měsíčně, a její společník a jednatel měl trvalé bydliště na ohlašovně obecního úřadu a v minulosti byl statutárním orgánem několika společností, jež vstoupily do insolvence nebo likvidace. Podezřelé byly i okolnosti transakcí prováděných touto společností:

v kontrolním hlášení vykazala veškerá zdanitelná plnění v oddílu B3 (hodnota do 10 000 Kč), což při základu daně 12 862 114 Kč muselo představovat přinejmenším 1 557 jednotlivých plnění (v hodnotě 9 999 Kč s DPH), a to ačkoli vzhledem k absenci registrace k dani z příjmů fyzických osob a k silniční dani neměla žádné zaměstnance ani motorové vozidlo (a konec konců ani provozovnu), jichž by bylo k přijetí takového množství plnění zapotřebí. Naproti tomu veškerá uskutečnitelná plnění vykazala jmenovaná společnost v oddílu A4 kontrolního hlášení (hodnota nad 10 000). Tyto skutečnosti podle správce daně nasvědčují tomu, že předmětná zdanitelná plnění byla fiktivní.

18. Obdobné podezřelé znaky jako jmenovaná společnost vykazovala v předmětném období také žalobkyně, jež hrála v podvodném řetězci roli *buffera*: v předmětném zdaňovacím období sídlila na virtuální adrese spolu s 511 dalšími ekonomickými subjekty, neměla zapsanu žádnou provozovnu, nijak veřejně neprezentovala své podnikání, ačkoliv poskytovala zdanitelná plnění v řádu milionů korun měsíčně, její společník a jednatel měl trvalé bydliště na ohlašovně obecního úřadu a v minulosti byl statutárním orgánem devíti společností, jež vstoupily do insolvence nebo likvidace, případně byly označeny za nespolehlivé plátkyně. Žalobkyně dále nebyla registrována k silniční dani, a ačkoli byla registrována k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, vyúčtování daně nepodala a na jejím osobním daňovém účtu nejsou evidovány žádné zálohy, což svědčí tomu, že nemá žádné zaměstnance. Z výpisů z žalobkynina bankovního účtu správce daně zjistil, že platby za zdanitelná plnění údajně přijatá od Advanced Management nebyly nikdy bezhotovostně uhrazeny, ačkoli tak žalobkyně učinit mohla. Pokud byly uhrazeny hotovostně, muselo dojít k opakovanému porušení zákonných limitů pro platby v hotovosti, neodpovídalo to běžným obchodním podmínkám a naopak je to v souladu s principy daňových podvodů, jelikož na bankovním účtu Advanced Management by byly takové finanční prostředky exekvovány.
19. Existovalo tedy důvodné podezření, že transakce, do nichž byla žalobkyně zapojena, byly součástí podvodného či zneužívajícího jednání, jehož jediným cílem bylo získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Chybějící daň v řetězci představuje daň nezaplacená společností Advanced Management. Žalovaný doplnil, že v den doručení zajišťovacích příkazů žalobkyni podala jmenovaná společnost dodatečné daňové přiznání, avšak daň nezaplatila, což žalovaný vyhodnotil jako účelový krok, přičemž ze všech podezřelých okolností ohledně daně společnosti považoval za nanejvýš pravděpodobné, že daň nezaplatí ani v budoucnu. Právě z této daně přitom žalobkyně uplatnila odpočet.
20. Žalobkyni je třeba přisvědčit v tom, že většina popsanych okolností sama o sobě zákonu neodporuje (žalobkyně skutečně nebyla povinna registrovat se k silniční dani, platit zálohy za zaměstnance, pokud žádné neměla, nebo zřídit si vlastní internetové stránky), ale ve svém souhrnu a ve spojení s dalšími popsаныmi okolnostmi svědčí o nestandardních poměrech a obchodních zvyklostech žalobkyně i její dodavatelky, jež nasvědčují žalobkyninu zapojení do řetěze zatíženého daňovým podvodem. Na tom nemůže ničeho změnit ani to, že žalobkyně po vydání zajišťovacích příkazů změnila své sídlo, kde má podle svého tvrzení také svou kancelář, neboť v rozhodné době nebyla podle zjištění správce daně na adrese svého sídla dostupná (z jejího bankovního účtu ani nebyly hrazeny režijní náklady související s běžnou ekonomickou činností) a její pozdější postup lze vnímat jako účelový právě ve světle vydání zajišťovacích příkazů. Trvalý pobyt žalobkynina jednatele na ohlašovně obecního úřadu pak má význam právě ve spojení s tím, že žalobkyni nebylo možné zastihnout na adrese jejího zapsaného sídla. K další

žalobkynině námitce je třeba uvést, že správce daně netvrdil, že devět společností, v nichž byl její jednatel v minulosti činný, vstoupily do insolvence nebo likvidace anebo byly označeny za nespolehlivé plátkyně právě v době jeho působení. Téměř ve všech případech k tomu došlo v období od několika měsíců do několika let po ukončení jeho účasti v dotčených společnostech, vzhledem k počtu společností však tato informace pomáhá dokreslit kontext celého případu. Význam tohoto argumentu je však podle názoru městského soudu okrajový a závěry správních orgánů jsou dostatečně prokázány bez ohledu na něj.

21. K žalobkynině námitce, že nebyla prokázána vědomost jejího zapojení do daňového podvodu, městský soud předně uvádí, že se nejedná o zákonný předpoklad vydání zajišťovacích příkazů, neboť z tohoto hlediska *„bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“* (Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 ze dne 11. 6. 2014 nebo č. j. 4 Afs 129/2018 - 42 ze dne 26. 7. 2018). Podle rozsudku téhož soudu č. j. 2 Afs 213/2016 - 28 ze dne 30. 11. 2016 *„přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci (kolotočovém podvodu), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.“* Přesto městský soud doplňuje, že ze shromážděných skutkových zjištění vyplývá důvodná obava, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání přinejmenším vědět měla a mohla. Výše popsané podezřelé znaky její dodavatelky byly pro žalobkyni z větší části zjistitelné, přičemž netvrdila ani neprokázala, že by si jmenovanou společnost jakkoli prověřovala, aby vyloučila riziko své účasti na daňovém podvodu. Závěru, že žalobkyně o zapojení do podvodných transakcí věděla, pak nasvědčují kromě obdobných podezřelých okolností na žalobkynině straně také vyličené okolnosti samotné transakce, jež vyvolávají pochybnosti, zda byla zdanitelná plnění vůbec skutečně poskytnuta.
22. Správní orgány tak ve svých rozhodnutích přezkoumatelně nabídly logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. První podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů byla splněna.
23. Dále bylo třeba posoudit splnění druhé podmínky, tedy zda hrozí nedobytnost nebo obtížná vymahatelnost daně v době jejího budoucího stanovení. Z ustálené judikatury správních soudů (zde reprezentované rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 373/2017 - 38 ze dne 17. 10. 2018) vyplývá, že *„[v]ydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud*

nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daně v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 AfS 251/2017 – 40).“

24. Správce daně podrobně odůvodnil splnění této podmínky na str. 17 – 25 zajišťovacího příkazu. Z rozvahy ve zkráceném rozsahu za rok 2018 (rozvahu za rok 2019 žalobkyně dosud nezveřejnila) zjistil, že žalobkyně evidovala pouze závazky ve výši 8 000 Kč a tomu odpovídající vlastní kapitál -8 000 Kč, žádná jiná aktiva (ani majetek, ani pohledávky) nevykázala. Jediným zjištěným majetkem byl zůstatek na bankovním účtu ve výši 452 554,81 Kč. Žalobkynino nakládání s prostředky na tomto účtu přitom bylo vysoce nestandardní: ve sledovaném období od září 2019 do ledna 2020 spočívalo 84,20 % debetních operací ve výběru v hotovosti, čímž byl opakovaně překročen zákonem stanovený denní limit pro nakládání s hotovostí, většina zbylých prostředků pak byla v krátké době po připsání převedena na bankovní účty neregistrované podle § 96 odst. 2 ZDPH. Správní orgány vzaly v úvahu též aktuální údaje z daňových přiznání podaných od června do prosince 2019, z nichž vyplynul poměr hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění (4 824 585 Kč) a přijatých zdanitelných plnění (4 215 553 Kč) ve výši 1,144, což podle jejich názoru svědčí vzhledem k předmětu žalobkynina podnikání (poskytování IT a reklamních služeb) o její nedostatečné ekonomické výkonnosti, a na základě těchto údajů nelze očekávat, že by byla s to uhradit stanovenou daň z výsledků své hospodářské činnosti nebo úvěru, jež by neměla čím zajistit. Žalobkyně se sice proti způsobu hodnocení své ekonomické a majetkové situace v obecně rovině ohradila, ale nenabídla žádné konkrétní argumenty, jež by mohly závěry správních orgánů zpochybnit.
25. Skutečností, že žalobkynin majetek je tvořen výlučně prostředky na bankovním účtu, jež jsou ze své povahy vysoce likvidní, a že žalobkynino nakládání s těmito prostředky před vydáním zajišťovacího příkazu bylo vysoce nestandardní, vyvolaly důvodnou obavu, že v budoucnu stanovená daň bude nedobytná nebo vymahatelná jen s obtížemi. Tato obava byla ještě zesílena absencí žalobkyniny podnikatelské minulosti (ještě v roce 2018 nevykázala žádná aktiva) a okolnostmi jejího podnikání (virtuální sídlo, absence provozovny a zaměstnanců, trvalý pobyt jejího jednatele na ohlašovně obecního úřadu, nezveřejnění účetní závěrky za rok 2019). Podle citované judikatury lze přitom zohlednit rovněž opožděné podání daňového přiznání za listopad 2019 nebo existenci dřívějšího daňového nedoplatku, neboť vypovídají o žalobkynině ekonomické situaci a chování při plnění daňových povinností; význam těchto okolností byl však v posuzované věci marginální. Žalobkynin odkaz na pokyn Generálního finančního ředitelství D29 v této souvislosti není srozumitelný, neboť neuvedla, čím konkrétně jej měly správní orgány porušit. Všechny uvedené okolnosti představují podle názoru městského soudu silné důvody pro obavu, že v budoucnu vyměřená daň by byla v době své splatnosti nedobytná, resp. vymahatelná jen se značnými obtížemi, jež mohou podle ustálené judikatury vyvážit relativně nižší míru jistoty ohledně první podmínky.

26. Důvodná není ani námitka, že správce daně porušil zákon, kdy postihl zůstatek na žalobkynině bankovním účtu, aniž jí umožnil dobrovolnou úhradu nebo složení jistoty. Tento postup má oporu v § 103 ZDPH. Zajišťovací příkaz ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce je jistě nejzazším prostředkem při správě daní (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013 - 26 ze dne 28. 11. 2013). V nyní projednávané věci však shora popsané okolnosti, jež zakládaly obavu z budoucí nedobytnosti daně, tento postup jednoznačně odůvodnily. Prostředky na žalobkynině bankovním účtu byly vysoce likvidní a mohly by být okamžitě převedeny nebo vybrány v hotovosti, jako to žalobkyně ostatně se zůstatky na svém účtu běžně činila, pokud by jí byla stanovena lhůta k dobrovolnému zaplacení zajišťovacího příkazu, a žádný jiný postižitelný majetek žalobkyně nevlastnila. Pokud by tedy nebyla stanovena okamžitá vykonatelnost, ztratil by zajišťovací příkaz v žalobkynině případě svou účinnost.
27. Žalovaný dále podle žalobkynina názoru řádně nezhodnotil skutečnost, že její dodavatelka učinila dodatečné přiznání k DPH a že se jednalo o daňovou povinnost subjektu od žalobkyně odlišného. Formulace tohoto žalobního bodu je krajně nekonkrétní a do jisté míry také nesrozumitelná, jelikož není zřejmé, jakým způsobem měl žalovaný podle žalobkynina názoru tuto skutečnost zohlednit. Žalovaný se jí v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval (srov. jeho body 20 – 26 a 38), vysvětliv, že tímto účelovým krokem bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů došlo pouze ke změně charakteru chybějící daně, nikoli k jejímu zániku, a vzhledem ke všem okolnostem případu měl za to, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalobkyni je nadále dostatečně vysoká pro vydání zajišťovacího příkazu. Skutečnost, že povinnost odvést daň porušila žalobkynina dodavatelka, přitom budoucí stanovení daně žalobkyni bez dalšího nevylučuje, neboť správce daně může odepřít nárok na odpočet DPH (jež žalobkyně uplatnila), pokud prokáže existenci daňového podvodu, jakož i skutečnosti, z nichž vyplývá, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a že daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 111/2009 - 274 ze dne 21. 4. 2010 nebo č. j. 1 Afs 58/2013 - 34 ze dne 31. 7. 2013). Hodnocení splnění těchto podmínek však nemá místo v nynější fázi daňového řízení.
28. Nakonec žalobkyně konstatovala, že „není bez zajímavosti“, že u ní správce daně zahájil 13. 5. 2020 daňovou kontrolu. Jelikož žalobkyně neuvedla, co z této skutečnosti vyvozuje pro přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí, městský soud toliko podotýká, že takový postup správce daně je v návaznosti na vydání zajišťovacího příkazu naopak pochopitelný, neboť skutečnosti zjištěné při daňové kontrole mohou posloužit jako podklad pro další fáze daňového řízení.
29. Městský soud shrnuje, že správní orgány přezkoumatelně vylíčily logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně odůvodňují budoucí stanovení daně, a popsaly silné důvody svědčící budoucí nedobytnosti takto stanovené daně. Zároveň přesvědčivě odůvodnily, proč bylo nezbytné spojit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou daňovou exekucí.

VI. Závěr a náklady řízení

30. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

31. O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti, proto mu městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Připadne-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 29. října 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu

