



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **T. s. r. o.**
sídlem x

zastoupena daňově poradenskou společností BDO Tax s.r.o.
sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20058/18/5100-41453-712277,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dva zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2018, č. j. 870239/18/2104-00540-200110, a č. j. 871514/18/2104-00540-200110 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“) žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů od jejich oznámení zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), u které dosud neuplynul den splatnosti, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období únor 2012 ve výši 4 585 499 Kč (zajišťovací příkaz č.j. 870239/18/2104-00540-200110) a za zdaňovací období březen 2012 ve výši 4 550 754 Kč (zajišťovací příkaz č. j. 871514/18/2104-00540-200110), tedy v souhrnné výši 9 136 253 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně v žalobě předně namítá, že vydání zajišťovacích příkazů bylo vedeno snahou nevrátit žalobkyni vratitelný přeplatek ve výši 5 050 529 Kč, který vznikl v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červen a září 2011. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že správce daně mylně označil přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně jako vratitelný. Žalobkyně upozorňuje, že nedoplatek mohl být na jejím osobním daňovém účtu evidován až po marném uplynutí tříleté lhůty od doručení zajišťovacích příkazů ke složení jistoty. Podle žalobkyně správce daně zneužil institut zajišťovacího příkazu, jelikož neobhájil daňovou povinnost žalobkyně za zdaňovací období červen a září 2011, jejíž úhradu rovněž zajistil nezákonnými zajišťovacími příkazy.
3. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný bagatelizuje pochybení správce daně, který při posuzování majetkové a finanční situace žalobkyně zohlednil neexistující závazek (nedoplatek na dani ve výši 29 741 669,04 Kč vyplývající z doměřeného DPH za zdaňovací období červen a září 2011 a dále z vyměřeného penále k nedoplatkům na dani za tato období – pozn. soudu). Žalobkyně má za to, že správce daně si musel být neexistence závazku vědom a zjevně nepravdivé informace uváděl ve snaze obhájit vydání zajišťovacích příkazů. K závěru správce daně, že žalobkyně od září 2016 nevykazuje žádnou ekonomickou činnost, žalobkyně uvádí, že jde o zjevný důsledek likvidačního postupu správce daně, který žalobkyni nezákonně doměřil daňovou povinnost za zdaňovací období červen a září 2011.
4. Žalobkyně rovněž namítá, že vydání zajišťovacího příkazu by mělo představovat až krajní prostředek zajištění úhrady daně. Dále upozorňuje, že žalovaný nezohlednil zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červen a září 2011 ani skutečnost, že žalobkyně po celou dobu své existence řádně a včas plnila veškeré své povinnosti vůči správci daně.
5. Žalobkyně dále brojí proti tvrzení žalovaného, že se účastnila daňového podvodu s cílem neoprávněně získat nárok na odpočet DPH. Žalobkyně zdůrazňuje, že proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období únor a březen 2012 podala odvolání, přičemž žalovaný svým tvrzením zcela nepřipadně předjímá výsledek odvolacího řízení. Žalovaný nadto ani neuvádí, jaké konkrétní povinnosti žalobkyně údajně neplnila. Podle správce daně měla být součástí podvodu zdanitelná plnění přijatá od společnosti G. V. s.r.o. (dále jen „G. V.“). K tomu žalobkyně uvádí, že s touto dodavatelskou společností bez problémů spolupracovala již dva roky, spolupráce byla opakovaně (v březnu 2010 a únoru 2011) správcem daně kontrolována a nárok na odpočet z takto přijatých zdanitelných plnění byl žalobkyni uznán. Pokud společnost G. V. přestala z jakýchkoliv důvodů plnit své daňové povinnosti, nemohla žalobkyně tuto změnu ze své pozice nijak rozpoznat. Odkazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, bod 69. Podotýká, že pokud měla být podvodným článkem v řetězci právě

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

společnost G. V. jakožto bezprostřední dodavatel žalobkyně, mělo být postupováno podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 371/2017 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Tento postup má přednost před uplatněním obecné zásady zneužití práva. Vzhledem k tomu neobstojí dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období únor a březen 2012 ani na jejich základě vydané zajišťovací příkazy. Žalobkyně zdůrazňuje, že o její účasti na daňovém podvodu dosud nebylo nikdy pravomocně rozhodnuto. V tomto ohledu považuje žalobkyně odůvodnění napadeného rozhodnutí za vnitřně rozporné – žalovaný na jednu stranu tvrdí, že nemůže posuzovat věcnou stránku doměření daně, na druhou stranu tak v neprospěch žalobkyně bez relevantního odůvodnění činí.

6. Žalobkyně dále poukazuje na skutečnost, že dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období únor a březen 2012 byly vydány již 6. 11. 2017. Podle žalobkyně opomněl žalovaný vysvětlit, proč odůvodněná obava o úhradu daně vznikla až téměř po čtyřech měsících od stanovení daně.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrvává na závěru, že na osobním daňovém účtu žalobkyně žádný vratitelný přeplatek nevznikl. Žalovaný dále uvádí, že pochybení správce daně při posuzování majetkové a finanční situace žalobkyně v napadeném rozhodnutí napravil a nijak jej nebagatelizoval. Uvedené pochybení správce daně nemění nic na závěru, že majetková situace žalobkyně nebyla v době vydání zajišťovacích příkazů dobrá. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že měl brát v potaz zrušení dodatečných platebních výměrů za minulé zdaňovací období. Nad rámec podotkl, že k jejich zrušení došlo z důvodu prekluze daňové povinnosti, ale za současného konstatování, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Žalovaný dále uvedl, že námitky ohledně daňového podvodu a případného postupu podle § 109 odst. 1 zákona o DPH mají být předmětem přezkumu v odvolacím řízení ve věci dodatečných platebních výměrů, a proto na ně nelze reagovat. Svým tvrzením o účasti žalobkyně na daňovém podvodu pouze zpochybňoval žalobkynino řádné plnění daňových povinností a nijak nepředjímal výsledek odvolacího řízení. Vycházel přitom ze závěrů daňové kontroly, jimiž je vzhledem k presumpci správnosti správních aktů vázán. Žalovaný upozorňuje, že žalobkyně svou argumentaci ohledně zneužití zajišťovacích příkazů a jejich užití jako nejzazšího prostředku nijak nerozvíjí. Ke skutečnosti, že zajišťovací příkazy byly vydány čtyři měsíce po vydání dodatečných platebních výměrů, žalovaný uvedl, že žalobkyně tuto námitku v odvolacím řízení neuplatnila, a proto ji nebyl povinen vypořádat. Dále konstatoval, že správce daně mohl vydat zajišťovací příkazy až za situace, kdy žalobkyně bude disponovat alespoň nějakým majetkem. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139.

IV. Replika žalobkyně

8. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které uvedla, že správce daně neměl postupovat vůči žalobkyni jakožto plátcí předmětné daně, ale z titulu zákonného ručení za nezaplacenou daň ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně zdůraznila, že povinnost ručitele uhradit nedoplatek na dani vzniká až okamžikem pravomocného stanovení daně. V případě ručitelského závazku by proto nemohly být vůči žalobkyni zajišťovací příkazy vůbec vydány, neboť daň nebyla dosud pravomocně stanovena. Dále

žalobkyně uvedla, že dosud nepravomocné rozhodnutí nelze považovat za závazné, a proto žalovaný neměl vycházet ze závěrů daňové kontroly, na jejichž základě byly vydány dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období únor a březen 2012. Žalobkyně rovněž zdůraznila, že v rozhodnutí žalovaného, jímž byly z důvodu prekluze zrušeny dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období červen a září 2011, nebyla její účast na daňovém podvodu věcně řešena. Podle žalobkyně nemohl mít správce daně v daném případě odůvodněnou obavu o vymahatelnost předmětné daně, jinak by totiž nemohlo dojít k takovým průtahům v řízení ve věci DPH za zdaňovací období červen a září 2011. Dále podotkla, že budoucí uspokojení správce daně nebylo ohroženo, protože (jak konstatoval sám žalovaný) žalobkyně od září 2016 nevykazovala žádnou ekonomickou činnost, byla jí zrušena registrace plátce DPH a podle účetní závěrky za rok 2016 neměla kromě doměrků z daně žádné jiné závazky ani pohledávky. Vzhledem k tomu nemohly být peněžní prostředky vyplacené jako vratitelný přeplatek spotřebovány.

V. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
10. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný vyslovil s takovým postupem souhlas a souhlas žalobkyně se presumuje, jelikož ani na výzvu soudu nesdělila, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasila (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

VI. Skutková zjištění ze správního spisu

11. Ze správního spisu zjistil soud následující skutečnosti:
12. Dne 23. 3. 2015 zahájil správce daně vůči žalobkyni daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012.
13. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 11. 2017, č. j. 4607490/17/2104-60562-200563, dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně byla začleněna do podvodného řetězce společností přeprodávajících pohonné hmoty, v němž došlo k narušení daňové neutrality tím, že jeden ze zúčastněných subjektů (společnost G. V.) přestal plnit své daňové povinnosti, stal se nekontaktním a nezaplatil stanovenou daň. Správce daně dovedl, že žalobkyně vzhledem k nestandardní povaze obchodních transakcí s pohonnými hmotami, způsobu jejich financování a počínání jediné jednatelky žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce věděla nebo mohla vědět, přičemž nepřijala žádná opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvarovala.
14. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dne 6. 11. 2017 dva dodatečné platební výměry (č. j. 4629873/17/2104-50521-205667 a č. j. 4629919/17/2104-50521-205667), jimiž neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně ze zdanitelných plnění, doměřil žalobkyni za zdaňovací období únor a březen 2012 DPH v souhrnné výši 9 136 253 Kč a současně jí

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

stanovil povinnost uhradit penále v souhrnné výši 1 827 249 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

15. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 2. 2018, č. j. 9334/18/5300-22441-701848, z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období červen a září 2011, jimiž byla žalobkyni doměřena daň v souhrnné výši 29 250 054 Kč a stanovena povinnost uhradit penále v souhrnné výši 5 850 010 Kč. Daň stanovenou těmito dodatečnými platebními výměry zajišťovaly zajišťovací příkazy ze dne 16. 8. 2016, č. j. 3777892/16/2104-00540-203180, a č. j. 37776880/16/2104-00540-203180. Uvedené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 4. 4. 2018.
16. Dne 1. 3. 2018 správce daně rozhodl o zrušení registrace žalobkyně k DPH, protože neuskutečnila bez oznámení důvodu správci daně za dobu 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci své ekonomické činnosti.
17. Dne 1. 3. 2018 vydal správce daně zajišťovací příkazy, jimiž zajistil úhradu dosud nesplacené DPH za zdaňovací období únor a březen 2012. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů analyzoval majetkové poměry žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně nedisponuje žádným majetkem reálně využitelným pro úhradu budoucí daňové povinnosti. Uvedl, že podle přehledu údajů z daňových přiznání k DPH žalobkyně od října 2014 utlumila svou ekonomickou činnost, uskutečněná zdanitelná plnění vykazala pouze za zdaňovací období srpen 2015 v hodnotě 208 000 Kč, září 2015 v hodnotě 55 869 Kč a prosinec 2015 v hodnotě 8 034 Kč. Od září 2016 podává pouze nulová daňová přiznání k DPH. Budova, v níž je sídlo žalobkyně, je ve vlastnictví společnosti C. s.r.o. Podle údajů z živnostenského rejstříku žalobkyně nemá ani v minulosti neměla nahlášenou žádnou provozovnu. Podle údajů v katastru nemovitostí a centrálním registru vozidel žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci ani motorové vozidlo. Vyhledáváním přes volně dostupné internetové vyhledávače správce daně kromě státních registrů a registrů „firem“ nezjistil žádný odkaz na činnosti žalobkyně. Podle rozvahy přiložené k daňovému přiznání za rok 2016 vykazala žalobkyně oběžná aktiva v hodnotě pouhých 3 000 Kč. Vzhledem k tomu, že v roce 2017 žalobkyně nevykazala v daňových přiznáních k DPH žádná uskutečněná plnění, dospěl správce daně k závěru, že stav oběžných aktiv se pravděpodobně nezvýšil. Ve výsledku hospodaření žalobkyně vykazala k 31. 12. 2016 ztrátu 33 603 784 Kč, roční úhrn čistého obrátu 5 143 969 Kč a průměrný počet zaměstnanců 0. Správce daně odkázal na bod III přílohy k účetní závěrce za rok 2016, podle nějž má žalobkyně mj. splatný daňový nedoplatek ve výši 29 741 669,04 Kč vyplývající z doměřené DPH za zdaňovací období červen a září 2011 a dále z vyměřeného penále k nedoplatkům na dani za tato období. Dále správce daně konstatoval, že v současné době eviduje na osobním daňovém účtu žalobkyně vratitelný přeplatek v souhrnné výši 5 050 529 Kč, který se vzhledem k zjištěné majetkové nedostatečnosti jeví být jediným zdrojem majetku, z něhož by mohla být dosud nesplacená daňová povinnost na DPH za zdaňovací období únor a březen 2012 uhrazena. Správce daně rovněž odkázal na zprávu o daňové kontrole, podle níž byla žalobkyně zapojena do podvodného řetězce a pokusila se neoprávněně získat daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet DPH. Správce daně dále zdůraznil, že žalobkyni byla doměřena daň ve významné výši a dále že od září 2016 žalobkyně nevykazuje žádnou ekonomickou činnost, a hrozí tak ukončení její činnosti. Podle správce daně tyto rizikové faktory představují ucelený souhrn informací, ze kterých lze dovodit, že dosud nesplacená daň bude v době její splatnosti nedobytná nebo její vybrání

bude spojeno se značnými obtížemi. Při stanovení výše zajišťované částky správce daně vycházel ze zprávy o daňové kontrole.

18. Dne 28. 3. 2018 bylo správci daně doručeno odvolání proti zajišťovacím příkazům, v němž žalobkyně argumentovala obdobně jako později v žalobě.
19. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí (soud konstatuje, že tak učinil v zákonem stanovené lhůtě dle § 168 odst. 1 daňového řádu), jímž odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. V odůvodnění se v podstatných závěrech ztotožnil se správcem daně. Žalovaný k předpokladu ohrožení výběru daně doplnil, že žalobkyně nemá u bankovních subjektů působících na českém trhu veden žádný bankovní účet. Dále korigoval konstatování správce daně ohledně přeplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně. Vydáním zajišťovacích příkazů dne 1. 3. 2018 byl u žalobkyně evidován nedoplatek. K pravomocnému zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červen a září 2011, v jejichž důsledku přeplatek vznikl, došlo až 4. 4. 2018. Vzniklý přeplatek, který představoval jediný zjištěný majetek žalobkyně, tudíž neprošel tzv. testem vratitelnosti ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je možné přeplatek vrátit pouze pokud ho správce daně nepoužije na úhradu nedoplatku. Žalovaný uznal, že správce daně pochybil, pokud zohlednil i neexistující závazek v hodnotě 29 000 000 Kč, který může na první pohled vzbuzovat dojem ještě horší majetkové situace žalobkyně. Uvedené pochybení ovšem nepovažoval za natolik závažné, aby odůvodňovalo zrušení zajišťovacích příkazů, neboť obava o dobyttnosti nesplacené daně je vzhledem k tristní majetkové situaci žalobkyně tak jako tak dána. Dále žalovaný konstatoval, že dřívější řádné plnění daňové povinnosti nemůže zabránit vzniku odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně, přičemž podotkl, že účast žalobkyně na daňovém podvodu činí její tvrzení o řádném plnění daňových povinností v minulosti „*přínejmenším sporné*“. Žalovaný uzavřel, že jednotlivé indicie, byť některé z nich samy o sobě nižší intenzity, tvoří ucelený a logický okruh svědčící o majetkové nedostatečnosti žalobkyně, která ve vztahu k výši dosud nesplacené daně byla způsobilá vyvolat odůvodněnou obavu o schopnosti žalobkyně uhradit daň v době její vymahatelnosti.

VII. Posouzení věci soudem

20. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že vydání zajišťovacích příkazů bylo vedeno snahou zajistit přeplatek, který vznikl v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červen a září 2011. Podle zjištění orgánů finanční správy představoval tento přeplatek jediný majetek žalobkyně.
21. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „*[j]e-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.*“
22. V nyní posuzované věci se nejedná o případ, kdy daň v době vydání zajišťovacích příkazů nebyla stanovena, nýbrž o případ, kdy v době jejich vydání již stanovena byla, avšak ještě neuplynul den její splatnosti. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na stanovenou daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, je existence objektivních skutečností zakládajících odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Naplnění této odůvodněné obavy je třeba

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, konstatoval, že *„existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. [...] [Z]ajišťovací 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 daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu“* (zvýraznění doplněno soudem). Odůvodněné obavy o budoucí vymahatelnost daně jsou dány zejména tehdy, hrozí-li daňovému subjektu insolvence, vlastní-li majetek velmi nízké hodnoty, činí-li kroky směřující k ukončení své ekonomické činnosti nebo obchoduje-li za nestandardních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018 - 99, bod 72). Naproti tomu za situace, kdy již daň byla stanovena dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 11. 2017, již není třeba posuzovat pravděpodobnost budoucího stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020 - 38, body 10 až 13), ale toliko existenci přiměřených obav, zda stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

23. Soud se proto primárně zabýval žalobními body, které zpochybňovaly důvodnost obav orgánů finanční správy o budoucí vymahatelnost stanovené daně.
24. Pokud jde o námitku žalobkyně, že správce daně při posuzování majetkové situace žalobkyně účelově zohlednil neexistující nedoplatek na dani, soud se plně ztotožňuje s korigujícím závěrem žalovaného, že v tomto ohledu sice správce daně pochybil, jeho pochybení ovšem nebylo natolik závažné, aby odůvodňovalo zrušení zajišťovacích příkazů (viz bod 25 napadeného rozhodnutí). I bez zohlednění předmětného nedoplatku totiž byla majetková situace žalobkyně skutečně tristní – žalobkyně nevlastnila žádný movitý ani nemovitý majetek, u bankovních subjektů působících na českém trhu neměla veden žádný bankovní účet, od roku 2016 nevykazovala žádnou ekonomickou činnost a ani jiné okolnosti nenasvědčovaly tomu, že by se její ekonomická situace v budoucnu zlepšila. Tyto skutkové závěry žalobkyně v žádné fázi řízení ani v žalobě nijak nevyvracela (naopak je na str. 5 repliky implicitně potvrdila). Soud zároveň neshledal, že by žalovaný uvedené pochybení správce daně jakkoliv zlehčoval nebo podceňoval. Závěr žalovaného, že za těchto okolností existovala vzhledem k značné výši stanovené daně důvodná obava o její budoucí vymahatelnost, proto ob stojí.
25. Žalobkyně dále namítala, že zajišťovací příkaz by měl představovat nejzazší prostředek při výběru daní. Toto obecné tvrzení – jakkoliv věcně správné – ovšem žalobkyně nijak nerozvedla a ani blíže nespecifikovala, jaké méně invazivní prostředky zajištění daně měl vůči ní správce daně uplatnit. Zejména neoznačila žádný majetek, který by mohl posloužit jako způsobilá zástava, resp. který by byl způsobilý zajistit budoucí dobytost stanovené daně jiným způsobem, než právě prostřednictvím přeplatku na osobním daňovém účtu. S přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobkyně nedisponovala téměř žádným hmotným majetkem, její hospodářská činnost byla v útlumu a prognóza jejího ekonomického vývoje byla nanejvýš nepříznivá, bylo těžko představitelné uvažovat o (dobrovolném) postupném uhrazení daně například s využitím úvěru, prostřednictvím posečkání či rozložení úhrady daně na splátky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016,

č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS). V případě žalobkyně bylo naopak zjevné, že její majetek evidentně nebyl schopen pokrýt výši stanovené DPH a že budoucí rentabilita její podnikatelské činnosti byla prakticky nulová, tudíž pravděpodobnost budoucí dobytosti daně z jiných prostředků v podstatě mizivá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že uplatnění mírnějších prostředků zajištění úhrady daně nepřicházelo v posuzované věci v úvahu, naopak vydání zajišťovacích příkazů ukládajících složit jistotu odpovídající výši přeplatku na osobním daňovém účtu se za daných okolností jevílo jako zcela logický krok.

26. Lichá je rovněž námitka žalobkyně, že orgány finanční správy v její prospěch nezohlednily skutečnost, že dodatečné platební výměry na DPH za jiná zdaňovací období byly zrušeny z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tato skutečnost totiž nebyla nijak způsobila zmírnit obavy správce daně o budoucí vymahatelnost stanovené daně. Takové okolnosti nastalé v minulých zdaňovacích obdobích, jež nezvyšovaly hodnotu majetku žalobkyně (jen redukovaly žalobkyniny závazky), totiž nebyly pro vydání zajišťovacích příkazů vůbec relevantní.
27. Argumentovala-li žalobkyně v replice tím, že vzhledem k průtahům v řízení ve věci DPH za jiná zdaňovací období nemohla správci daně vzniknout odůvodněná obava o vymahatelnost předmětné daně, pak soudu není příliš jasné, co tím měla žalobkyně na mysli, resp. v čem spatřuje souvislost mezi průtahem v řízení a vymahatelností daně. Proto soud obecně konstatuje, že ani okolnosti týkající se průtahů v minulém řízení zjevně nebyly pro vydání zajišťovacích příkazů relevantní.
28. Soud shledal nedůvodným též žalobní bod, podle nějž žalovaný opomněl vysvětlit, proč odůvodněná obava o úhradu daně vznikla až téměř po čtyřech měsících od stanovení daně. V odvolání proti zajišťovacím příkazům žalobkyně uvedenou námitku neuplatnila, nebylo tudíž povinností žalovaného se touto otázkou zabývat. Přitom soud podotýká, že pro zákonnost zajišťovacího příkazu není podstatné, s jakou časovou prodlevou od stanovení daně je vydán. Soud navíc považuje za logické, že k vydání zajišťovacích příkazů správce daně přistoupil právě až v okamžiku, kdy vyšel najevo (jediný) majetek žalobkyně v podobě přeplatku na osobním daňovém účtu.
29. Námitka žalobkyně, že k útlumu její ekonomické činnosti došlo v důsledku předchozího likvidačního postupu správce daně, přesahuje meze soudního přezkumu napadeného rozhodnutí a soud se jí proto podrobněji nezabýval. Soudu v tomto řízení nepřísluší hodnotit předchozí postup správce daně v jiných řízeních, který je samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS) nebo za nějž se lze – při splnění zákonem stanovených podmínek – domáhat náhrady újmy podle jiného právního předpisu.
30. Ze stejného důvodu se soud nemohl zabývat otázkou, zda přeplatek na osobním daňovém účtu byl či nebyl vratitelný. Tato skutečnost není pro zákonnost zajišťovacích příkazů významná. Pakliže měla žalobkyně za to, že na jejím osobním daňovém účtu vznikl vratitelný přeplatek, měla si požádat o jeho vrácení, použití nebo převod (srov. § 155 odst. 1 daňového řádu). Rozhodnutí o takové žádosti by bylo samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2005, č. j. 2 Afs 93/2004 - 51, a dále ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 - 60, a ze dne 21. 12. 2016, č.

j. 3 Afs 46/2015 - 33). Nad rámec nutného odůvodnění soud uvádí, že žalovaný se k odvolací námitce žalobkyně ohledně vratitelnosti přeplatku zabýval, přičemž přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů přeplatek neprošel tzv. testem vratitelnosti ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu (viz bod 20 napadeného rozhodnutí). Korigovat lze jeho odůvodnění pouze potud, že nedoplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně vznikl až okamžikem splatnosti jistoty, nikoliv již vydáním zajišťovacích příkazů (srov. § 153 odst. 1 daňového řádu).

31. Argumentovala-li žalobkyně tím, že vzhledem k utlumení její ekonomické činnosti nemohly být peněžní prostředky případně vyplacené jako vratitelný přeplatek spotřebovány, odkazuje soud na bod 21 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný přesvědčivě objasnil, z jakého důvodu bylo zajištění tohoto jediného majetku v souladu se základním cílem správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).
32. Pokud jde o námitku žalobkyně, že správce daně zneužil institut zajišťovacího příkazu, jelikož neobhájil daňovou povinnost žalobkyně za minulé zdaňovací období, soud konstatuje, že tato zůstává ve zcela obecné a ničím nepodložené rovině subjektivního tvrzení žalobkyně. Žalobkyně neuvedla jakékoliv konkrétní důvody pro podezření, že by postup správce daně mohl být ovlivněn i jinými než zákonnými hledisky. Tento žalobní bod je proto nedůvodný.
33. Podstatná část žalobní argumentace brojila proti údajné účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
34. V posuzované věci byly veškeré skutečnosti (zejména účast žalobkyně v podvodném řetězci), které vedly k doměření DPH, popsány v dodatečných platebních výměrech ze dne 6. 11. 2017, resp. ve zprávě o daňové kontrole. Soud připomíná, že hlavním zdrojem obav o budoucí vymahatelnosti daně byla majetková nedostatečnost žalobkyně, utlumení její ekonomické činnosti a značná výše doměřené daně. Ve vztahu k obavě o vymahatelnost daně chápaly orgány finanční správy účast v podvodném řetězci pouze jako jednu z podpůrných indicíí, o čemž svědčí i omezený rozsah, který otázkou podvodu ve svých rozhodnutích věnovaly. Nebylo ostatně úkolem orgánů finanční správy, aby při zajišťování úhrady daně rekapitulovaly celé odůvodnění dodatečných platebních výměrů a fakticky tím zdvojovaly přezkum zákonnosti doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020 – 38, bod 11). Zcela proto postačovalo, pokud správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů odkázal na dodatečné platební výměry ze dne 6. 11. 2017 a zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole, aniž by musel znovu roli žalobkyně v podvodném řetězci detailněji vysvětlovat. Vzhledem k tomu nepřísluší ani soudu, aby se k údajné účasti žalobkyně na daňovém podvodu a tím i zákonnosti dodatečných platebních výměrů blíže vyjadřoval, neboť toto jde již mimo předmět tohoto řízení.
35. Žalovaný tvrzením o účasti žalobkyně na daňovém podvodu rovněž zpochybňoval řádné plnění daňových povinností žalobkyně v minulosti (viz bod 27 napadeného rozhodnutí). Není proto pravdou, že by žalovaný předchozí chování žalobkyně – byť s výsledkem pro žalobkyni nepříznivým – nezohlednil. Žalovaný především zdůraznil, že předchozí řádné plnění daňových povinností nemůže vzhledem k majetkové situaci žalobkyně převážit nad obavami správce daně o dobytost daně. Za situace, kdy vyhlídky na obnovení ekonomické činnosti žalobkyně a generování zisku byly skutečně mizivé, považuje soud

tento závěr za správný (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 – 49, bod 49, č. 3887/2019 Sb. NSS).

36. Soud dává žalobkyni za pravdu, že v době vydání zajišťovacích příkazů nebyly dodatečné platební výměry pravomocné, a proto se na ně (resp. na související zprávu o daňové kontrole) neuplatnila presumpce správnosti správních aktů, jak mylně uváděl žalovaný ve vyjádření k žalobě. To však neznamená, že by ze svých předchozích zjištění v nalézacím (doměřovacím) řízení nemohl správce daně pro jejich přesvědčivost vycházet při vydání zajišťovacích příkazů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020 – 38, bod 11: *„Stěžovatelka má pravdu, že tento platební výměr není dosud pravomocný a může být zrušen v odvolacím řízení, to však nic nemění na skutečnosti, že doměřovací řízení skončilo vydáním rozhodnutí o stanovení daně a zajišťovací příkaz byl vydán právě na základě této skutečnosti. Ostatně judikatura počítá i se situacemi, kdy je dodatečný platební výměr na daň zajištěnou zajišťovacím příkazem, později zrušen, avšak zajišťovací příkaz přesto v soudním přezkumu jako zákonný ob stojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2017, č. j. 1 Afs 275/2016-22, bod 35 a výše citovaný rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104, bod 48). Je třeba rozlišovat mezi situací, kdy správce daně vydá platební výměr, z něhož daňový subjekt sezná důvody stanovení daně v jiné než jím tvrzené výši, přičemž zajišťovací příkaz na tento platební výměr pouze navazuje (jako je tomu v nyní projednávané věci), a případem, kdy je zajišťovací příkaz prvním rozhodnutím, jímž správce daně dává najevo, že daňovému subjektu stanoví daň. Ve druhém z těchto případů je pochopitelně na místě, aby byla úvaha správce daně ohledně v budoucnu očekávaného stanovení daně přezkoumatelným způsobem v zajišťovacím příkazu vyjádřena. Pokud však zajišťovací příkaz navazuje na platební výměr, daňový subjekt musí obranu proti důvodům pro stanovení daně soustředit do řízení o odvolání proti platebnímu výměru.“* Citovaný závěr platí bez výhrad i ve vztahu k nyní posuzované věci. Ostatně nelze předpokládat, že by správce daně svá zjištění o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, na němž zčásti založil svou obavu o budoucí vymahatelnost daně, odůvodnil v zajišťovacím řízení podrobněji, než tak učinil v řízení nalézacím.
37. Zcela mimo rámec tohoto řízení směřuje námitka žalobkyně (rozvedená podrobněji až v replice), že správce daně měl vůči ní postupovat pouze z titulu zákonného ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 1 zákona o DPH. Institut ručení představuje akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (srov. § 171 daňového řádu a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56, bod 33, a ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 – 54, bod 28). Uvedenou argumentací tak žalobkyně v zásadě brojí proti samotnému stanovení daně dodatečnými platebními výměry a postupu správce daně v doměřovacím řízení. Jak bylo podrobně vysvětleno výše, soudu v tomto řízení nepřísluší posuzovat zákonnost dodatečných platebních výměrů ani řízení, které jejich vydání předcházelo (tedy zda mělo být doměřovací řízení vůbec vedeno, případně zda měla být daň stanovena též jinému subjektu, za jehož nedoplatek by žalobkyně ručila). Tento žalobní bod je proto nutně nedůvodný.
38. Soud uzavírá, že žalovaný dostatečně odůvodnil svou obavu, že daň, u které ke dni vydání zajišťovacích příkazů neuplynul den splatnosti, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

VIII. Závěr a náklady řízení

39. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
40. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 4. února 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

