



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **yes media.cz s.r.o.**, se sídlem Pobřežní 95/74, Praha 8, zastoupené JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M, advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2017, č. j. 35243/17/5100-41458-711233, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2019, č. j. 3 Af 35/2017 – 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 16. 6. 2017 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) pět zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), kterými žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně

z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016, 4. čtvrtletí 2016 a leden až březen 2017 složením jistoty v souhrnné výši 11 931 261 Kč na depozitní účet správce daně. Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), správce daně rozhodl, že zajišťovací příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení.

[2] Správce daně na základě daňové kontroly vedené na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 a na základě výsledků vlastní vyhledávací činnosti ve vztahu k zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí 2016 a leden až březen 2017 (analýzou kontrolních hlášení žalobkyně a dalších daňových subjektů) dospěl k závěru, že žalobkyně se zapojila do podvodného řetězce daňových subjektů, ve kterém na počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty z uskutečněných zdanitelných plnění. Analýzou kontrolních hlášení správce daně zjistil, že žalobkyně přijala ve výše uvedených obdobích většinu zdanitelných plnění (reklamní služby) od dodavatele Ambrerouge s.r.o. (dále jen „Ambrerouge“) a z těchto přijatých zdanitelných plnění pak uplatnila nárok na odpočet daně. Společnost Ambrerouge uváděla jako dodavatele v předmětných obdobích obchodní společnost Praha Production Servis, s. r. o. (dále jen „Praha Production Servis“), která však v daňových přiznáních za tato období nevykázala žádná zdanitelná plnění pro Ambrerouge. Dle správce daně vykazuje Praha Production Servis nestandardní rysy jako např. virtuální sídlo, nespolupracuje se správcem daně, má vysoké daňové nedoplatky a v detekovaném řetězci hraje roli tzv. missing tradera. Správce daně rovněž pojal podezření, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci věděla, či minimálně mohla vědět. Dovozoval to mimo jiné z toho, že po změně předmětu ekonomické činnosti (z dosavadní architektonické a reklamní činnosti a souvisejícího technického poradenství na reklamní činnost) a změně jednatelky, obojí ke dni 22. 8. 2016, okamžitě vykazovala reklamní služby pro svého jediného odběratele BPA sport marketing a.s. (dále je „BPA sport marketing“) ve více než dvojnásobné výši oproti plněním přijatým od Ambrerouge. Většina zdanitelných plnění přitom pochází od Ambrerouge, jediným odběratelem žalobkyně je BPA sport marketing, žalobkyně má pouze jednatelku a jednoho spolupracovníka (pracujícího jako osoba samostatně výdělečně činná), má pouze virtuální sídlo, má nefunkční webové stránky a nevyužívá své facebookové stránky, neshání další odběratele, což je vzhledem k jejímu předmětu činnosti (reklama) nestandardní. Protože zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od Ambrerouge jsou zasažena daňovým podvodem, předpokládal správce daně, že po ukončení daňové kontroly bude žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši odpovídající vydaným zajišťovacím příkazům, tj. ve výši 11 931 261 Kč.

[3] K vydání zajišťovacích příkazů přistoupil správce daně s ohledem na svůj závěr o pravděpodobně vědomé účasti na podvodném řetězci a současně s ohledem na majetkovou situaci žalobkyně. Správce daně zjistil, že žalobkyně nevlastní žádnou nemovitost. Dle databáze vozidel byla evidována jako vlastníka automobilu BMW a motocyklu, což je jediný dlouhodobý majetek, který je snadno zcizitelný a jehož hodnota navíc vlivem opotřebení velmi rychle klesá. Jediným dalším majetkem jsou finanční prostředky na účtu, které lze z účtu převádět v reálném čase a hrozí, že budou převedeny na třetí osoby. Zůstatek na účtu ke dni 8. 6. 2017 činil 675 330,83 Kč. Na základě analýzy tohoto jediného bankovního účtu žalobkyně správce daně zjistil, že veškeré finanční prostředky připsané ve prospěch účtu pocházejí od BPA sport marketing a z největší části jsou zpravidla v nejbližších pracovních dnech z účtu odčerpány formou bezhotovostního převodu ve prospěch Ambrerouge. Celková výše dosud nestanovené daně za zdaňovací

pokračování

období 3. čtvrtletí 2016, 4. čtvrtletí 2016 a leden až březen 2017 činí 11 931 261 Kč, přičemž tato hodnota vysoce překračuje hodnotu zjištěného majetku daňového subjektu. Současně správce daně uvedl, že skutečné majetkové poměry se mu nepodařilo zjistit, protože ke dni vydání zajišťovacích příkazů nepodařilo žalobkyně přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2016. Rovněž nepodařilo daňové přiznání k silniční dani za totéž zdaňovací období. Mimo jiné tedy žalobkyně neplní své daňové povinnosti, což je dalším dílčím důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů.

[4] Správce daně se pokusil vyrozumět žalobkyni o vydání zajišťovacích příkazů telefonicky na čísle jednatelky, které bylo zjištěno v rámci součinnosti s registračním odborem a přes které s ní dříve komunikoval, ale neúspěšně. Žádný jiný kontakt na žalobkyni se nepodařilo zjistit.

[5] Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům odvolání, které žalovaný rozhodnutím označeným v návěti zamítl. Konstatoval, že z výše zmíněných skutečností zjištěných správcem daně má za to, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu byly splněny. Předpoklad budoucího stanovení daně byl založen na konkrétních zjištěních správce daně vypovídajících o účasti odvolatele v podvodném řetězci, která mají oporu v daňovém spisu žalobkyně a byla řádně popsána v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Prokazování dobré víry žalobkyně a případných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu není pro tuto fázi řízení významné, což potvrzuje i judikatura správních soudů. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce zpochybňující obavu o budoucí vymahatelnost daně. Souhlasil se závěrem správce daně, že žalobkyně nemá žádný hodnotný dlouhodobý majetek; v rámci odvolacího řízení navíc zjistil, že žalobkyně není a nebyla vlastníkem automobilu dle registru vozidel (vozidlo je vlastnictvím leasingové společnosti, žalobkyně byla pouze provozovatelem) a ke dni 28. 6. 2017 již nebyla evidována ani jako vlastník motocyklu. Majetek žalobkyně tak tvoří pouze finanční prostředky na účtu, které jsou snadno převoditelné. V tomto směru neobstojí ani námitka žalobkyně, že správce daně nezohlednil pohledávku za společností BPA sport marketing, neboť tato skutečnost nemůže vyvrátit odůvodněnou obavu správce daně o budoucí vymahatelnost daně. Ta se zakládala na pravděpodobně vědomé účasti v podvodném řetězci, majetkové nedostatečnosti plynoucí z absence dlouhodobého majetku, snadné převoditelnosti ostatního majetku a z mechanismu pohybu financí na účtu žalobkyně.

[6] Proti odvolacímu rozhodnutí brojila žalobkyně u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Žalobkyně zpochybnila vědomou účast na podvodném řetězci a poukázala na to, že nebyla v přímém vztahu se společností Praha Production Servis označenou za missing tradera a že byla v dobré víře v nezávadnost plnění přijatých od Ambrerouge; tímto argumentem a svou dobrou vírou zpochybňovala pravděpodobnost budoucího stanovení daně jako jedné z podmínek, k níž lze vztáhnout odůvodněnou obavu správce daně. Žalobkyně také zpochybnila existenci odůvodněné obavy o budoucí vymahatelnost daně. Uvedla, že majetková nedostatečnost sama o sobě neobstojí jako zdroj odůvodněných obav, ale je nutné přihlédnout i k budoucí ekonomické činnosti a jejímu vývoji. V rámci tvrzené majetkové nedostatečnosti navíc žalovaný nezohlednil majetek žalobkyně v podobě pohledávek za společností BPA sport marketing (např. pohledávku ve výši cca 12 mil. Kč). Závěrem žalobkyně namítla, že žalovaný nedostatečně odůvodnil údajné nebezpečí z prodlení podle § 167 odst. 3 daňového řádu, neboť pouze odkázal na argumenty použité pro zdůvodnění splnění podmínek pro využití zajišťovacích příkazů.

[7] Městský soud žalobu rozsudkem označeným v návěti zamítl. Nepřisvědčil námitce, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Úvahu o pravděpodobném budoucím stanovení daně založil správce daně na skutečnostech nasvědčujících zapojení žalobkyně do daňového podvodu v podobě obchodního řetězce. V tomto směru shledal soud rozhodnutí správce daně i žalovaného přezkoumatelnými. Správce daně v zajišťovacích příkazech popsal, jakým způsobem byl řetězec zasažen daňovým podvodem, nestandardní způsob žalobkynina podnikání, z nějž usoudil na její vědomé zapojení do podvodného řetězce, i rozsah a strukturu jejího majetku, odůvodňující obavu o budoucí dobytnost daně. Tyto úvahy pak potvrdil a upřesnil žalovaný.

[8] Městský soud se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného. Okolnosti zjištěné správcem daně, případně žalovaným podle něj zakládají relativně vysokou pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Přitom zapojení žalobkyně do daňového podvodu nebylo jediným důvodem vydání zajišťovacích příkazů, jak dovozovala žalobkyně, když polemizovala s odkazem žalovaného na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, a ze dne 11. 6. 2014, sp. zn. 10 Afs 18/2015. Správce daně se opíral o další zjištění včetně nestandardností v ekonomické činnosti žalobkyně a výši a složení jejího majetku. Městský soud také odmítl argument dobrou vírou žalobkyně. Shodně s žalovaným považoval za přílehavý odkaz na rozsudek č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, dle kterého se otázka, zda byl daňový subjekt v dobré víře, vztahuje až k řízení vyměřovacímu. Právě v tomto řízení je pak na místě zohlednit judikaturu Soudního dvoru EU, na kterou odkazovala žalobkyně. Městský soud rovněž shledal odůvodněné obavy správce daně z možné budoucí nedobytnosti daně, které správce daně a následně i žalovaný postavili, kromě rozsahu a struktury zjištěného majetku, především na úvaze, že se žalobkyně pravděpodobně vědomě zapojila do daňového podvodu. Soud shledal jejich úvahy logické. Odmítl i žalobní námitku, že nelze odůvodnit okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů na základě nebezpečí z prodlení stejnými argumenty jako splnění podmínek pro jejich vydání. Dle městského soudu stejné důvody, které vedou k vydání zajišťovacího příkazu, mohou svědčit i o nebezpečí z prodlení a mohou proto vést k okamžité vykonatelnosti. Žalovaný resp. správce daně také podle soudu nepochybil, když nezohlednil pokračující ekonomickou činnost žalobkyně po zahájení daňové kontroly, včetně dosahování zisku. Městský soud konstatoval, že obava z nedobytnosti daně neplynula z nepříznivého budoucího ekonomického vývoje žalobkyně, ale z důvodného podezření na vědomou účast v daňovém podvodu. Upozornil také, že po zahájení daňové kontroly se žalobkyně zbavila části majetku zcizením motocyklu.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítala, že městský soud nezákonně vyhodnotil skutkový a právní stav tak, že byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů proti stěžovateli.

[10] Ve vztahu k odůvodnění pravděpodobnosti budoucího stanovení daně stěžovatelka zopakovala svou žalobní argumentaci, že nikdy nebyla v přímém obchodním vztahu se společností Praha Production Servis; ta byla pouze dodavatelem společnosti Ambrouge, která posléze byla v obchodním vztahu se stěžovatelkou. Pokud však lze

pokračování

stěžovatelce přičítat dobrou víru společnosti Ambrerouge, pak pravděpodobnost budoucího stanovení daně nejenže není přiměřená, ale není žádná. Současně stěžovatelka konstatovala, že důvody, ze kterých žalovaný vyvozuje její vědomé zapojení do údajného podvodného řetězce, jsou ryze spekulativní a v řadě případů v rozporu s realitou. Tak tomu je např. v případě lpění správce daně na skutečnosti, že stěžovatelka i někteří její obchodní partneři mají virtuální sídlo a neprezentují svou činnost na webových stránkách. Tyto skutečnosti nevypovídají o solidnosti obchodních partnerů nic, což dosvědčuje i judikatura správních soudů. I dle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49, č. 3887/2019 Sb. NSS, je virtuální sídlo legální institut. S tímto se městský soud ve věci stěžovatelky nevypořádal a argumentaci dobrou vírou v podstatě pominul.

[11] Ve vztahu k obavě z nedobytnosti v budoucnu stanovené daňové povinnosti stěžovatelka uvedla, že nízký nebo nepatrný majetek daňového subjektu nemůže představovat jediný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 55. Žalovaný se také nijak nevypořádal s tvrzením stěžovatelky, že měla k okamžiku vydání zajišťovacích příkazů pohledávky ve výši přesahující 12 milionů Kč, takže jeho závěr o majetkové nedostatečnosti byl navíc nepravdivý. Městský soud se ztotožnil s hodnocením správce daně a žalovaného a shledal existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně správě ve skutečnostech, které naplňují indicie osvědčující podíl daňového subjektu na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH, a současně vyplývají z majetkové situace daňového subjektu. Stejně jako správce daně i žalovaný, tak i městský soud zcela opomenul zohlednit budoucí okolnosti, tedy skutečnosti, z nichž bylo zřejmé, že stěžovatelka pokračuje ve své ekonomické činnosti a bude mít v budoucnu dostatek prostředků nejen na úhradu dosud nestanovené daně, ale i na rozvoj podnikání. Stěžovatelka také odmítla údajné neplnění daňových povinností jako důvod pro vydání zajišťovacích příkazů a uvedla, že pozdní podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a k silniční dani, obojí za zdaňovací období roku 2016, bylo pouze nedopatřením plynoucím z nevyjasnění si, zda tato přiznání bude stěžovatelka podávat sama nebo prostřednictvím daňového poradce. Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, že dle žalovaného činila kroky ke snížení svého majetku, když prodala motocykl. Šlo o standardní obchodní operaci s majetkem společnosti.

[12] Poslední kasační námitka směřovala proti zdůvodnění nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona o DPH, pro které byly zajišťovací příkazy vydány s okamžitou vykonatelností. Stěžovatelka nesouhlasila s tím, že se městský soud ztotožnil s postupem správce daně, resp. žalovaného, kteří nebezpečí z prodlení odůvodnili stejnými argumenty, které použili pro odůvodnění splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Městský soud takový postup připustil. Pominul však námitku uplatněnou již v žalobě, že cílem zajišťovacího příkazu je uspokojení daňového dluhu, nikoli ochromení činnosti daňového subjektu. To plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS. Správce daně i žalovaný, a stejně tak i městský soud měli zohlednit, že i po zahájení daňové kontroly nadále ve své činnosti podnikala a dosahovala zisku, z čehož bylo zřejmé, že má zájem do budoucna dále své podnikatelské aktivity udržovat a rozvíjet, a že ani po zahájení daňové kontroly nečinila kroky ke snížení svého majetku a ani nehrozilo riziko jeho úpadku. Podle stěžovatelky důvody uvedené správcem daně, resp. žalovaným by mohly vypovídat

jen o značných obtížích při vymáhání dosud nestanovené daně, nikoliv o zvlášť naléhavých důvodech, pro které by „dosažení účelu příkazu bylo zcela zmařeno“.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelka opakuje svoji argumentaci uplatněnou již v žalobě, resp. odvolání. Dále se ztotožnil se závěry městského soudu. K neprokázání vědomé účasti na daňovém podvodu žalovaný uvedl, že zajišťovací příkazy nejsou vydávány po provedeném dokazování, ale pouze na základě indicií. Ty mohou pocházet i z vlastní vyhledávací činnosti správce daně. Stěžovatelem zdůrazněné skutečnosti jako virtuální sídlo a neexistence webových stránek nebyly klíčové pro vznik odůvodněné obavy a byly hodnoceny v kontextu s dalšími zjištěnými skutečnostmi. K obavě o budoucí úhradu daně žalovaný uvedl, že společně se zjištěními o majetku stěžovatelky (majetková nedostatečnost, struktura majetku umožňující snadnou převoditelnost, snižování dlouhodobého majetku, bezhotovostní převody zpravidla v nejbližších dnech po připsání prostředků na účet) vycházel opětovně i z indicií o pravděpodobně vědomém zapojení do podvodného řetězce. K nebezpečí z prodlení žalovaný poznamenal, že důvody, které vedly k vydání zajišťovacích příkazů, vedly také k obavě z nebezpečí z prodlení. Městský soud takový postup nevyloučil a v daném případě ho shledal opodstatněným.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[15] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *je-li odůvodněná obava, že [...] 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.*

[16] Podle § 103 zákona o DPH *hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*

[17] Co se týká zjišťování skutečností pro vydání zajišťovacího příkazu, plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 11. června 2015 č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 či ze dne 25. srpna 2015 č. j. 6 Afs 108/2015 - 35), že po správci daně nelze požadovat, „aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně“ (rozsudek ze dne 7. ledna 2016 č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). V posledně citovaném rozsudku pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.“

pokračování

[18] Argumentace uplatněná v kasační stížnosti je v zásadě tatáž, kterou stěžovatelka uvedla v rámci odvolání i následné správní žaloby, případně rozvinutá o odkazy na judikaturu, kterou měl městský soud opomenout.

[19] Stěžovatelka v odvolání, v žalobě i v kasační stížnosti zpochybnila již naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně. Jádrem její argumentace spočívá v nezohlednění její dobré víry při zapojení se do obchodního řetězce, resp. jí přiřitatelné dobré víry společnosti Ambrerouge jako jejího dodavatele. Poukázala přitom na judikaturu Soudního dvora EU, kterou žalovaný ani městský soud nevzali v potaz. Tato námitka není důvodná. V první řadě Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto námitku žalovaný ani městský soud nepřehlédli a vypořádali se s ní způsobem, který je přezkoumatelný. Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než odkázat na jejich správný závěr (viz body 37 až 39 rozsudku městského soudu), že otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu. Judikaturu v této věci lze považovat za ustálenou, jak dokládají především rozsudky zdejšího soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45 nebo ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018 - 99, případně i rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2016, č. j. 31 Af 91/2014 - 140 nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230. Argumentace judikaturou Soudního dvora EU, na kterou odkazovala stěžovatelka a která se týká karuselových podvodů, je proto na místě v řízení o vyměření daně, jak městský soud správně poznamenal.

[20] Stěžovatelka dále argumentovala, že v zásadě jediným důvodem správce daně i žalovaného pro vydání zajišťovacích příkazů je její účast v podvodném řetězci. To je dle ní v rozporu s výše zmíněnými rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, které chápou účast v podvodném řetězci pouze jako jeden ze zdrojů obavy o budoucí vymahatelnost daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Současně s tím však zpochybnila další indicie, které vedly správce daně a žalovaného k závěru o pravděpodobné vědomé účasti stěžovatelky, jako je virtuální sídlo či neexistence webových stránek. Již tím si stěžovatelka částečně protiřečí. I z její argumentace tak plyne, že účast v podvodném řetězci byla ze strany správce daně a žalovaného podepřena řadou indicií vedoucích k závěru o vědomém zapojení stěžovatelky do řetězce.

[21] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že městský soud správně vyhodnotil splnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Správce daně, resp. žalovaný popsali, z jakých zjištění dovodili účast stěžovatelky v podvodném řetězci (zjištění plynoucí z vlastní činnosti, především z kontrolních hlášení, případně z průběhu daňové kontroly u společnosti Ambrerouge, zjištění týkající se Praha Production Servis), co považovali za indicie vedoucí k závěru o vědomé účasti v řetězci (změna na pozici jednatele a změna činnosti provázená okamžitým navýšením obrátu v nové činnosti, prakticky jediný dodavatel, jediný odběratel, navýšení ceny převzatých zdanitelných plnění vůči odběrateli více než dvojnásobně, žádná inzerce služeb, struktura majetku). V této souvislosti nemá význam polemika s argumentací správce daně, resp. žalovaného virtuálním sídlem stěžovatelky. Stěžovatelka má pravdu, že virtuální sídlo je legálním institutem, který sám o sobě nevypovídá o solidnosti nebo nesolidnosti společnosti. Nicméně i z rozsudku Městského soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49, na který stěžovatelka v této souvislosti odkázala, plyne, že virtuální

sídlo je nutné hodnotit v kontextu dalších okolností. Ty v tomto případě ale nesvědčily o tom, že by stěžovatelka byla standardním ekonomickým subjektem.

[22] Druhou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je důvodná obava z nedobytnosti nebo značných obtíží při vybírání budoucí daně. I ve vztahu k této podmínce uplatnila stěžovatelka námitku. Její podstata spočívá v nezohlednění pohledávek jako součásti majetku a z toho plynoucího nesprávného závěru o majetkové nedostatečnosti stěžovatelky. Dále vytkla žalovanému i městskému soudu, že nijak nepřihlédli k celkové ekonomické situaci a hlavně k pokračující činnosti stěžovatelky, ze které se dalo usuzovat, že bude schopna daň v budoucnu uhradit. Stěžovatelka zpochybnila argument správce daně, že neplní své daňové povinnosti s tím, že nedopatření spočívající v opožděném podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2016 a k dani silniční za totéž období, vysvětlila a přiznání následně podala. Odmítla i tvrzení, že činí kroky ke snížení svého majetku s tím, že prodej motocyklu byl standardní obchodní operací.

[23] I tyto námitky uplatnila stěžovatelka již v odvolání a následně ve správní žalobě a žalovaný i městský soud se jimi řádně zabývali. Žalovaný uvedl, že správce daně neodůvodnil obavu z budoucí nevymahatelnosti daně pouze majetkovou nedostatečností, ale především riziky plynoucími z pravděpodobně vědomé účasti v podvodném řetězci a ze struktury majetku (žádný dlouhodobý majetek, pouze snadno převoditelné finanční prostředky, způsob pohybu finančních prostředků na účtu stěžovatelky). V tomto kontextu existence pohledávek nemohla ovlivnit obavu o budoucí dobytost daně. Žalovaný také rozporoval tvrzení stěžovatelky, že nečiní kroky ke snížení svého majetku, když přede dnem rozhodnutí o odvolání zcizila motocykl jako jediný zjištěný dlouhodobý majetek. K námitce nezohlednění budoucího ekonomického vývoje žalovaný dodal, že vzhledem k indiciím o vědomé účasti v podvodném řetězci nelze čekat, že stěžovatelka případné v budoucnu získané prostředky použije na uhrazení dosud nestanovené daně. K neplnění daňových povinností žalovaný uvedl, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů to byla pravdivá informace, neboť stěžovatelka podala chybějící daňová přiznání téhož dne (ale až poté, co jí byly zajišťovací příkazy doručeny prostřednictvím datové schránky). Městský soud potom přisvědčil závěrům žalovaného a v bodě 46 rozsudku uvedl, že stejně jako správce daně shledává existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně právě ve skutečnostech, které naplňují indicie osvědčující podíl daňového subjektu na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH a současně vyplývají ze zjištění a vyhodnocení majetkové situace daňového subjektu. Poukázal zejména na způsob, jakým daňový subjekt hospodaří se svými finančními prostředky, resp. z rizikového modelu závislosti na jediném odběrateli.

[24] Nejvyšší správní soud shledává úvahy městského soudu i žalovaného legitimními a odůvodňujícími obavu z vybrání dosud nestanovené daně. Ostatně, i veřejná ochránkyně práv ve své zprávě o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 8. 12. 2017, sp. zn. 4452/2017/VOP/RM (dostupná na <https://eso.ochrance.cz/Nalezene/Edit/5606>), uvádí, že: „Výklad toho, co konkrétně lze považovat za důvody svědčící o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, je pak zejména doménou správní praxe a soudní judikatury. Nesporným východiskem je to, že existence odůvodněné obavy o vybrání daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musejí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Správci daně

pokračování

tak nestačí pouhé konstatování, že má obavu o vybrání či dobytost daně v budoucnu, ale musí konkrétně uvést a odůvodnit, z čeho tak dovozuje.“

[25] Správcem daně zjištěné skutečnosti jako podezření na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, majetek daňového subjektu tvořený pouze prostředky na účtu (obratem přeposílaných především na účet společnosti Ambrerouge), malý dlouhodobý majetek, jehož se navíc daňový subjekt zbavil, žádní zaměstnanci vyjma jednatelky a jednoho spolupracovníka (pracujícího jako osoba samostatně výdělečně činná), jsou i podle citované zprávy veřejné ochránkyně práv (opírající se o judikaturu správních soudů) indiciemi odůvodňujícím obavu o dobytost dosud nestanovené daně. Ani existence pohledávek ve výši, která by mohla pokrýt dosud nestanovenou daň, není způsobila tyto obavy rozptýlit. Stejně tak budoucí ekonomická situace stěžovatelky nemusí být relevantní v okamžiku, kdy existuje opodstatněné podezření z vědomé účasti v podvodném řetězci. Zde lze navíc přisvědčit závěrům o určité rizikovosti modelu založeného na v zásadě jediném dodavateli a jediném odběrateli. I tato skutečnost v kontextu s ostatními zjištěními vede k obavě o dobytost dosud nestanovené daně. Ani Nejvyšší správní soud proto neshledává důvodnou kasační námitku, dle které městský soud nesprávně posoudil skutková zjištění a závěry žalovaného ohledně obav o nedobytnost nebo značné obtíže při vybírání budoucí daně.

[26] Poslední kasační námitka směřovala proti odůvodnění nebezpečí z prodlení při úhradě dosud nestanovené daně ve smyslu § 103 zákona o DPH. Stěžovatelka namítala, že nelze existenci nebezpečí z prodlení odůvodnit stejnými argumenty, které byly použity pro odůvodnění splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Takový postup se navíc neslučuje ani s účelem zajišťovacího příkazu, jímž dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66 není: „*fi*hned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.“ Ani této námitce nelze přisvědčit.

[27] Nejvyšší správní soud připomíná, že „*závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zjištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se [...] mohou opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2014 č. j. 4 As 209/2014 - 86). Žalovaný tedy nepochybil tím, že hrozící nebezpečí z prodlení dovedl ze stejných skutečností, které vyvolaly obavu o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Stejně jako v citovaném případě pak lze konstatovat, že pokud stěžovatelka nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek (respektive jedinou hodnotnější věc - motocykl - zcizila v průběhu daňové kontroly) a prakticky veškeré finanční prostředky ze svého bankovního účtu převádí svému (takřka jedinému) dodavateli, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH.

[28] Závěrem lze konstatovat, že judikatura skutečně dospěla k závěru, že vydání zajišťovacího příkazu je namístě pouze tehdy, nelze-li daň zajistit, resp. vybrat mírnějšími prostředky. Nicméně i stěžovatelkou přímo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 239/2015 – 66

hned v další větě uvádí, že: „[p]rognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem.“ Shora popsany způsob fungování, hospodaření a obchodování stěžovatelky důvěru v tuto ochotu zásadně nabourávají. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 4 Afs 250/2017 – 29: „Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu tedy plyne, že v zásadě nemá být zajišťovací příkaz vykonáván hned. Výjimkou jsou případy nezbytnosti uspokojení z majetku spočívajícího v hotovosti při pochybnostech o legálnosti podnikání a při zjištění zřetelných náznaků o zbabování se majetku. Správce daně charakter jednání daňového subjektu při úvaze o nezbytnosti zajištění či nezbytnosti exekuce zajištěného majetku posuzuje na základě vlastních zjištění, která musí nasvědčovat vysoké pravděpodobnosti nelegálnosti postupu. Vyšší míru jistoty v okamžiku tohoto rozhodování nelze po správci daně vyžadovat.“

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný dostatečně odůvodnil svou obavu, že daň, která stěžovatelce nebyla ke dni vydání zajišťovacího příkazu stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu), i hrozící nebezpečí z prodlení odůvodňující okamžitou účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů (§ 103 zákona o DPH).

[30] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročez se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. listopadu 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu