ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jan Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **CITO Praha s.r.o.,** IČ: 618 52 155
sídlem Hornoměcholupská č. ev. 8/130, Horní Měcholupy, 109 00 Praha

zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
sídlem Zenklova 230/66, 182 00 Praha

proti

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

za účasti: **Mgr. Miroslav Sládek**, advokát, insolvenční správce žalobkyně
sídlem Heršpická 800/6, 639 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2018, č. j. 45786/18/5100-41453-712140

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 10. 2018, č. j. 45786/18/5100-41453-712140 a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 ze dne 30. 8. 2018, č. j. 7018942/18/2010-80541-110999, č. j. 7019304/18/2010-80541-110999 a č. j. 7019448/18/2010-80541-110999 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího právního zástupce advokáta JUDr. Pavla Kačírka.

III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 8. 2018, č. j. 7018942/18/2010-80541-110999 č. j. 7019304/18/2010-80541-110999 a č.j. 7019448/18/2010-80541-110999 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy správce daně uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců červenec až září 2017, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 2 596 597 Kč na depozitní účet správce daně. Správce daně rozhodl o účinnosti a vykonatelnosti všech zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání s odůvodněním, že hrozilo nebezpečí z prodlení.

2. Soud konstatuje, že všechny zajišťovací příkazy mají totožnou strukturu a liší se toliko údaji vztahujícími se k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Z toho důvodu lze shrnout jednotlivé (u všech zajišťovacích příkazů totožné) důvody, pro které byly vydány.

3. Správce daně přistoupil k zajištění daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jelikož dospěl k závěru, že existuje odůvodněná obava, že dosud nestanovená daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Úvodem shrnul zjištěné informace o žalobkyni, kdy zjistil, že jediný jednatel žalobkyně má bydliště na adrese obecního úřadu, na adrese sídla žalobkyně má sídlo 10 dalších subjektů a na adrese její provozovny (Klapkova 1874/83, 182 00 Praha) dalších 25 subjektů. Za zdaňovací období let 2016 a 2017 žalobkyně uvedla ve svých tvrzeních rozporné údaje o počtu zaměstnanců. V daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále též jen „DPPO“) totiž za zdaňovací období kalendářního roku 2016 uvedla průměrný počet 0 zaměstnanců, avšak ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za toto období uvedla průměrný počet 21 zaměstnanců. V daňovém přiznání k DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2017 uvedla průměrný počet 15 zaměstnanců, avšak ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za toto období uvedla průměrný počet 23 zaměstnanců.

4. Dále správce daně konstatoval, že podle výpisu z veřejného rejstříku je předmětem podnikání žalobkyně výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona (dále jen „živnostenský zákon“), silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí a opravy silničních vozidel. Prostřednictvím svých webových stránek pak žalobkyně nabízí mimo jiné také zajištění chodu logistických a distribučních center, realizaci obytných a technologických staveb na klíč, tvorbu logoznaků, zpracování grafických návrhů a

pronájem reklamních ploch. Za zdaňovací období kalendářního roku 2017 žalobkyně uvedla jako svou hlavní činnost skladování a vedlejší činnosti v dopravě. Na území České republiky neměla vlastnická práva k žádné nemovité věci.

5. Pravděpodobnou existenci a výši budoucí daňové povinnosti žalobkyně správce daně odůvodnil pochybnostmi o tom, zda společnost Ventilátor-Expert s.r.o., IČO: 241 88 981 (dále jen „Ventilátor-Expert s.r.o."), v souvislosti s jejímiž plněními žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 12 014 734 Kč, vůbec mohla vykonávat reálnou ekonomickou činnost, neboť sídlila na adrese v činžovním domě na sídlišti, nájemní smlouva ve věci pronájmu sídla byla ze strany pronajímatele vypovězena již v roce 2012, nebyla uvedena na seznamu nájemníků ani podnájemníků, nemá zde pronajaty žádné prostory k podnikání a nebyla zde zastižena žádná osoba oprávněná za ni jednat. Jediný jednatel této společnosti se nejprve z oboustranně domluvených termínů omluvil a později se pro správce daně stal zcela nekontaktním a na termíny navržené správcem daně nereagoval. Dále bylo zjištěno, že v roce 2016 měla tato společnost zaměstnávat jednu osobu, v roce 2017, vzhledem k tomu, že nehradila zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále jen „DPFO"), zřejmě žádného zaměstnance nezaměstnávala a nepodala ani roční vyúčtování záloh. Společnost nemá ani žádné webové stránky a je nedohledatelná nejen pro správce daně, ale i pro potenciální partnery. Tato společnost byla dominantní dodavatelkou žalobkyně a zástupce žalobkyně odmítl okolnosti této obchodní spolupráce podrobněji vysvětlit. Dominantní činností žalobkyně bylo skladování a vedlejší činnost v dopravě, jež byly zajišťovány výhradně subdodavatelsky společností Ventilátor-Expert s.r.o., jež k tomu podle rámcové smlouvy o dílo z 1. 6. 2016 měla využít výhradně své zaměstnance, nad nimiž se žalobkyně zavázala vykonávat dohled, měla přístup k jejich dokladům apod. Neschopnost žalobkyně předložit jmenný seznam těchto pracovníků posílila pochybnosti správce daně o tom, zda byly výkony provedeny, stejně jako nízká kvalita smluv a chyby a nesrovnalosti v nich obsažené, což vyniklo zejména s přihlédnutím k hodnotě poskytnutých služeb ve výši 57,2 milionů Kč bez DPH. Na základě toho správce daně shledal, že oprávněnost nároku na odpočet daně dosud nebyla prokázána a odpovídající nárok bude s největší pravděpodobností vyloučen, a tudíž bude také změněna vlastní daň vykázaná žalobkyní.

6. Důvodnou obavu o úhradu dosud nestanovené daně správce daně opřel v prvé řadě o její výši, kterou žalobkyně vzhledem ke svým majetkovým poměrům nebude schopna pokrýt. Za účelem tohoto posouzení vyšel správce daně z účetních výkazů žalobkyně let 2016 a 2017. Správce daně konstatoval, že žalobkyni nepatří žádné nemovitosti, automobily v jejím údajném vlastnictví mají celkovou hodnotu nanejvýš 800 000 Kč, což ovšem nekoresponduje s údajem o dlouhodobém hmotném majetku za rok 2017 ve výši 10 390 Kč. Objem kreditních plateb na bankovních účtech v období od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017 činil 116 300 000 Kč, z čehož 54,95 % tvořily hotovostní výběry, což správce daně vyhodnotil jako rizikové. Správce daně konstatoval zadluženost žalobkyně (68,16 % v roce 2017) blížící se hodnotě 70 %, což považoval za kritickou hodnotu zadluženosti. V porovnání s rokem předchozím však došlo k mírnému snížení této hodnoty. Jako riziková se jevila správci daně skladba cizích zdrojů, tvořená ze 78,8 % krátkodobými závazky, jejichž výše se v roce 2017 zvýšila na 13 833 000 Kč z původních 13 560 000 Kč vykazovaných v roce 2016. Správce daně konstatoval, že přestože se podíl krátkodobých závazků na cizích zdrojích meziročně snížil o 8,35 %, předpoklad výkonové spotřeby v roce 2018 bude v porovnání s rokem 2017 nižší, jestliže žalobkyně od května 2018 výrazně utlumuje svou podnikatelskou činnost. Ukazatel likvidity (1,76) má hodnotu

běžné likvidity (1,5 až 2,5) a žalobkyně by byla s to zpeněžením svých oběžných aktiv uhradit své krátkodobé závazky, v těchto počtech však nefigurovala budoucí daň. V okamžiku její splatnosti by likvidita zdaleka nedosahovala hodnot dostačujících pro krytí závazků žalobkyně jejími aktivy, neboť žalobkyně výrazně utlumovala svoji ekonomickou činnost. Správce daně doplnil, že v posledních letech navíc žalobkyně prodala téměř veškerý svůj dlouhodobý majetek (zisk z jeho prodeje činil 2 938 000 Kč). Žalobkyně měla krátkodobé pohledávky ve výši 18 220 000 Kč, přičemž část hodnoty aktiv (peněžních prostředků na účtu a pohledávek) v celkové výši 9 418 137 Kč byla použita na zajištění dosud nestanovené daně za zdaňovací období září 2016 až červen 2017. Výše zbývající hodnoty aktiv nepokryje výši závazků vykazovaných žalobkyní. Vykazovaný zůstatek na účtu (3 202 175,42 Kč) spolu s vykazovaným stavem hotovosti (4 523 000 Kč) nepovažoval správce daně vzhledem k jejich snadné převoditelnosti (v případě hotovosti rovněž pro nemožnost ověření jejich existence a místa uložení) za spolehlivý a stálý zdroj pro úhradu budoucí daně. Dostatečnou záruku neposkytovala ani budoucí ekonomická činnost, neboť žalobkyně vykazovala zisk pouze ve výši 1 až 1,5 milionu Kč ročně. Kromě toho bylo dle správce daně otázkou, jakého zisku by byla žalobkyně dosahovala, kdyby neuplatňovala faktury, o jejichž oprávněnosti existovaly důvodné pochybnosti (jako v posuzovaném případě) a existovala rovněž obava z poměrně snadné převoditelnosti ekonomické činnosti na jiný subjekt, neboť žalobkyně nedisponovala žádným specifickým podnikatelským zázemím.

7. Proti všem třem zajišťovacím příkazům podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, o kterém bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto tak, jak je uvedeno shora. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve podrobně shrnul skutkový stav věci, zrekapituloval dosavadní průběh řízení a obsah zajišťovacích příkazů a podaného odvolání a uvedl právní základ případu, v rámci čehož zmínil také aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se zajišťovacích příkazů. K většině jednotlivých odvolacích námitek, jež se v podstatné části shodují s námitkami žalobními, pak žalovaný odkázal na příslušné části odůvodnění zajišťovacích příkazů.

8. Nadto žalovaný uvedl, že poté, co byly vydány zajišťovací příkazy za zdaňovací období září 2016 až červen 2017 v celkové výši 9 418 137 Kč, byly žalobkyni doručeny výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k DPH, na které žalobkyně reagovala tak, že výzvy dle ní postrádaly reálné odůvodnění nejen z hlediska vágně formulovaných pochybností, ale vztahovaly se pouze k dodavateli žalobkyně, načež na tyto výzvy odmítla dále reagovat. Žalovaný konstatoval, že z důvodu, že obchodní vztah s korporací Ventilátor-Expert s.r.o., uskutečňovala žalobkyně i v následujících zdaňovacích obdobích, v kontextu se zjištěními za předchozí zdaňovací období byl správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkazy i na předmětná zdaňovací období. Pochybnosti byly umocněny i zjištěními z uzavřené rámcové smlouvy o dílo ze dne 1. 6. 2016, která byla zpracována nekvalitně a obsahovala chybné údaje neodpovídající realitě.

9. Předpoklad budoucího stanovení daně byl dle žalovaného opřen o zjištění správce daně týkající se skutečnosti, že dominantní činností žalobkyně je převážně skladování a vedlejší činnost v dopravě, kdy předmětné výkony byly zajišťovány výhradně subdodavatelsky, a to obchodní korporací Ventilátor-Expert s.r.o. Vzhledem k výše uvedeným zjištěním správci daně vznikly pochybnosti, zda tato společnost reálnou ekonomickou činnost vykonávala či vykonávat mohla. Správce daně dostál své povinnost v odůvodnění zajišťovacích příkazů přezkoumatelným způsobem specifikovat skutečnosti, které svědčí o

přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude žalobkyni stanovena ve výši, k jejíž úhradě žalobkyni vyzval zajišťovacím příkazem. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že je to právě podnikatelský subjekt, který nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů.

10. K tomu, aby bylo možno uznat uplatněný nárok na odpočet daně za oprávněný, by žalobkyně musela disponovat po formální stránce perfektními listinnými důkazy a uplatněný nárok by musel být vždy jednoznačně prokázán a stvrzen po faktické stránce. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace předmětných plnění bylo na straně žalobkyně, neboť správce daně nebyl povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdila žalobkyně, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. K tomu, aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.

11. Z majetkové analýzy žalobkyně vyplývá, že tato nedisponovala žádným nemovitým majetkem. Mezi její majetek patří pouze vysoce likvidní aktiva, a to ve formě automobilů a finančních prostředků. S ohledem na skutečnost, že peněžité prostředky lze z účtu převádět prakticky okamžitě či kdykoliv vybrat v hotovosti, a stejně tak motorová vozidla lze převést na třetí osobu okamžitě, hrozilo, že tento jediný známý majetek žalobkyně se stane pro správce daně nedosažitelným. Veškerá aktiva žalobkyně byla tvořena oběžnými aktivy. Stabilnější hodnotou by mohla být dlouhodobá aktiva, ta byla ale dle zjištění správce daně v průběhu roku 2017 žalobkyní prodána a dle údajů uvedených v daňových přiznáních k DPH za leden až únor 2018 žalobkyně žádný dlouhodobý majetek nepořídila. Námitka týkající se toho, že prostředky v hotovosti nemohou být nejisté aktivum, protože patří společnosti a jejich zcizení mimo úhradu závazku může znamenat vznik další pohledávky, nebo by se muselo jednat o defraudaci, byla žalovaným označena za účelovou. V situaci, kdy by žalobkyni měla být s největší pravděpodobností doměřena daň uplatněná na základě plnění, která od deklarovaného dodavatele nepřijala, nebylo možné mít jistotu, že nebudou vystaveny obdobné fiktivní doklady za účelem vyvedení dalších finančních prostředků z majetku společnosti. Navíc hotovost, o níž není správci daně známo, kde se nachází, nemůže být zpravidla exekučně vymožena. Žalovaný dále upozornil na fakt, že žalobkyně v odvolání proti zajišťovacím příkazům svoji majetkovou situaci týkající se dlouhodobého hmotného majetku správci daně nijak blíže nespecifikovala a k nejistému vlastnictví svých vozidel se nevyjádřila.

12. Vzhledem k tomu, že správce daně musí při vydání zajišťovacího příkazu vyhodnotit obavu o dobytnosti budoucí daně, bylo podle žalovaného logické, že porovnává hodnotu majetku žalobkyně s hodnotou v budoucnu stanovené daně. Tento okruh indicií nižší intenzity zakládal riziko, že se žalobkyně pokusí cíleně vyhnout úhradě dosud nestanovené daně. Za zásadní okolnost vyvolávající odůvodněnou obavu o úhradu dosud nestanovené daně považoval správce daně skutečnost, že aktiva žalobkyně byla tvořena vysoce likvidními oběžnými aktivy, z toho významnou měrou pouze peněžními prostředky, které jsou lehce převoditelné. Vzhledem k tomu, že daň nebyla ještě stanovena, neměl správce daně v případě žalobkyně jinou možnost než postupovat podle § 167 daňového řádu, neboť s ohledem na majetkové poměry se nedalo očekávat, že by žalobkyně byla schopna dosud

nestanovenou daňovou povinnost uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem), či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky. Žalovaný konstatoval, že správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl konkrétní důvody, pro které pokládá vybrání dosud nestanovené daně za ohrožené, a popsal, jakým způsobem stanovil výši zajišťované částky. Na základě výše uvedeného měl žalovaný za to, že správce daně postupoval v souladu se základními zásadami správy daní a nikoliv na základě libovůle. K námitce ohledně uhrazení zajišťovaných částek konstatoval, že úhrada zajišťovacích příkazů nemá vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, neboť podmínkou jejich vydání je odůvodněná obava ohledně dobytnosti daně. Nadto měl žalovaný za to, že poukázání na úhradu zajišťovacích příkazů je pro vlastní posouzení věci nerozhodné.

13. Žalovaný dále uvedl, že součinnost žalobkyně sama o sobě nemohla zabránit vzniku odůvodněné obavy správce daně o budoucí úhradu dosud nestanovené daňové povinnosti. Tato skutečnost totiž nikterak nevypovídala o majetkových poměrech žalobkyně ani o jejích možnostech dosud nestanovenou daň v případě jejího doměření v budoucnu uhradit.

14. K výzvám k podání dodatečného daňového přiznání k DPH žalovaný uvedl, že na tyto žalobkyně reagovala odmítavě. Jediným vhodným postupem předvídaným daňovým řádem pro faktické prověření uplatněných nároků na odpočet je výhradně daňová kontrola jako součást řízení nalézacího. Z dosavadního zjištění správce daně vyplývalo, že dokazování prováděné v rámci daňové kontroly bude zaměřeno na to, aby žalobkyně nejprve prokázala splnění hmotněprávních podmínek. Důkazní břemeno tak spočívalo na žalobkyni. Zjištění dokládající, že její dodavatel, jímž byla společnost Ventilátor-Expert s.r.o., funguje pouze po formální stránce, nekladl správce daně žalobkyni k tíži, ale současně daná zjištění umocnila pochybnosti spočívající v tom, že žalobkyně pravděpodobně neprokáže přijetí předmětných služeb od jmenovaného dodavatele. Skutečnost, že tento dodavatel neměl statut nespolehlivého plátce, nijak nesouvisela s povinností žalobkyně prokázat oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně.

15. Skutečnost, že částky zajišťovacích příkazů vydaných za zdaňovací období červenec až září 2017 byly uhrazeny exekučně přikázáním jiné peněžité pohledávky na poddlužníka - společnost MAKRO, podle žalovaného nemohla být sama o sobě důkazem toho, že žalobkyně příslušné nároky na odpočty daně související s fakturací dodavatele Ventilátor-Expert s.r.o., uplatnila oprávněně. Podle žalovaného tak bylo nutné odmítnout namítanou libovůli správce daně, neboť správce daně v daném případě vykonal svou pravomoc, tj. vydal zajišťovací příkazy v souladu s ustanovením § 11 odst. 1 daňového řádu k zákonem předepsanému účelu.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného k žalobě

16. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítala, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem a klíčovými zásadami vyplývajícími z judikatury. Postupoval i v rozporu s vlastní metodikou finanční zprávy (Metodický postup Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-3013-711377). Správce daně i žalovaný opomenuli možné likvidační dopady takto vydaných rozhodnutí a případný záměr správce daně potrestat žalobkyni za vadné chování, s naznačenou účastí žalobkyně na řetězovém daňovém podvodu, odmítla jako bezdůvodný a nepřiměřený.

17. Zejména žalobkyně namítla, že správce daně ve výrocích zajišťovacích příkazů neuvedl a nijak nevymezil podmínku *„vysoké pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v dané výši*

stanovena", ani podmínku, že „*existuje důvodná 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.*"

18. K pochybnostem o své důvěryhodnosti žalobkyně uvedla, že její dosavadní daňová historie je bezproblémová a se správcem daně běžně komunikuje. Její jednatel má bydliště na úřadě, jelikož se mu v Praze nepovedlo sehnat bydlení, v němž by mu pronajímatel umožnil zaregistrovat trvalý pobyt. Ve vztahu k nemovitosti, kde má nahlášeno sídlo, žalobkyně uvedla, že toto sídlo není virtuální, nýbrž reálně využívané a žalobkyně má k daným prostorám platnou nájemní smlouvu. Žalobkyně upozornila na skutečnost, že v minulosti se v těchto prostorách uskutečnila řada úkonů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územního pracoviště Jindřichův Hradec, a to v rámci daňové kontroly, o čemž svědčí příslušné protokoly, a proběhla zde i řada dalších veřejnosprávních kontrol.

19. Zjištění učiněná v režimu § 78 daňového řádu o společnosti Ventilátor-Expert s.r.o., se týkala výlučně této společnosti; žalobkyně nemohla dané skutečnosti zjistit ani ověřit, protože byly zcela mimo sféru jejího vlivu. Jmenovaná společnost je řádně registrovanou plátkyní DPH a nemá status nespolehlivého plátce, což žalobkyně považovala za dostatečné zdroje pro ověření daňového zařazení a spolehlivosti obchodního partnera. Zpochybněním žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu při současném přijetí žalobkyní přiznané daně na výstupu, aniž správce daně zkoumal odvedení daně dodavateli žalobkyně, správce daně porušil princip neutrality DPH. Laické rozbory smluvních ujednání uzavřených mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery pak představovaly vybočení z kompetencí správce daně a popíraly zásadu smluvní volnosti; správce daně byl povinen je respektovat, a to i v případě, kdy zamýšlel budoucí daň stanovit předběžně, tj. pro účely jejího zajištění. Pokud tak neučinil a daň vyčíslil v rozsahu inkvizičním, o kterém správci daně muselo být zřejmé, že je způsobilý žalobkyni existenčně ohrozit, své závěry formuloval v rozporu s tímto základním posláním správy daní. Správce daně tedy neprokázal důvodnost vysoké pravděpodobnosti, že bude žalobkyni právě takováto daň v budoucnu vyměřena.

20. Důvody obavy o budoucí nedobytnost dosud nevyměřené daně správce daně opřel výlučně o hodnocení majetkové situace žalobkyně, do nějž zahrnul její dlouhodobý majetek (který vyčíslil na 800 000 Kč), bankovní účty (zůstatky na nich nepovažoval za spolehlivý a stálý zdroj prostředků) a zmatečné závěry „analýzy" účelově vybraných ekonomických ukazatelů, které nebyly ani relevantní, ani dostatečné pro natolik závažné opatření, jakým jsou zajišťovací příkazy v takto masivním rozsahu.

21. Žalobkyně dále namítla, že úvaha správce daně o její údajné zadluženosti byla nesprávná, jestliže dle tvrzení správce daně mělo dojít meziročně k jejímu zvýšení, ačkoliv ve skutečnosti se zadluženost žalobkyně snížila, a platné nebylo ani tvrzení, že se zadluženost blíží ke kritické hranici, neboť od ní se žalobkyně vzdálila o 6,6 %. Správcem daně uvedený důvod růstu zadluženosti tedy odpadl. Žalobkyně nechápe důvodnost úvah správce daně ohledně rozboru „*ukazatele likvidity*" odkazovaného správcem daně v rozsahu 1,765 %, tj. pohybujícího se dle správce daně ve spektru potvrzujícím správný vývoj žalobkyně, jestliže závazky žalobkyně vyplývající ze zajišťovacích příkazů vztahujících se k období červenec – září 2017 byly plně uhrazeny, a to na základě exekučních přikázání jiných peněžitých pohledávek, které byly doručeny odběrateli žalobkyně. Žalobkyní fakturované částky musely být správci daně známé, plně dostačovaly na úhradu daňových pohledávek

správce daně vůči žalobkyni, nicméně ta neměla vůbec vytvořen prostor k tomu, aby je uhradila dobrovolně.

22. Meziroční zvýšení krátkodobých závazků o 273 000 Kč považuje žalobkyně za zanedbatelné s ohledem na celkové hodnoty ukazatelů, navíc meziročně se podíl krátkodobých závazků na cizích zdrojích snížil o 8,35 %, a to za situace, kdy se výkonová spotřeba zvýšila o 44,6 %, krátkodobé pohledávky vzrostly o 25,4 % a krátkodobé závazky vzrostly pouze o 2 %; tyto údaje dle žalobkyně svědčily naopak o její dobré kondici. Správcem daně očekávanou daň ve výši 9 418 000 Kč byla žalobkyně s to uhradit snížením oběžných aktiv, jejichž výše po odečtení krátkodobých závazků činila 10 583 000 Kč.

23. Dále uvedla, že prodej zastarávajícího vozidla by neměl z hlediska zajištění podstatný význam, a že její pohledávky byly bonitní, o čemž měly finanční úřady s celorepublikovou působností dostatek informací. Pohyb prostředků na bankovním účtu byl kromě toho střežen bankou, jež poskytla žalobkyni provozní úvěr až do roku 2024. Prostředky v hotovosti a pohledávky vůči jiným subjektům nebylo možné bez dalšího označit za „nejisté“ položky; v takovém případě by jedinou možností, jak podnikat, bylo pořídit do majetku obchodní společnosti nemovitost anebo předem složit dostatečnou kauci u finančního úřadu. Úvahy o budoucí ziskovosti žalobkyně byly bezdůvodné a vykonstruované, k čemuž žalobkyně dodala, že výsledky jí poskytovaných služeb nebyly virtuální, nýbrž reálné a často kontrolované orgány státní správy. Shrnula, že její majetková situace byla příznivá a neexistovaly žádné náznaky, že by dobrovolná úhrada zákonným způsobem vyměřených daní byla vyloučena, kdy nadto nebyla zohledněna její dosavadní daňová minulost.

24. Správní orgány opřely zajišťovací příkazy o pochybnosti vztahující se k plněním jednoho z dodavatelů žalobkyně, jenž byl v určitém období jejím dominantním, a to z důvodu, že žalobkyně dosud neprokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně souvisejícího se službami deklarovanými na daňových dokladech vydaných společností Ventilátor-Expert s.r.o. K tomu žalobkyně zdůraznila, že v rozsahu, ve kterém to po ní bylo možné spravedlivě požadovat, své nároky na odpočet DPH prokázala minimálně předložením listinných důkazů a poskytnutím vysvětlení do protokolů sepsaných 6. 2. 2018. Jestliže měl správce daně o těchto podkladech jakékoli pochybnosti, měl žalobkyni vyzvat k jejich odstranění, nikoli ji zatížit dopady zajišťovacích příkazů téměř v likvidačním rozsahu. Předjímání vzniku daňové povinnosti bylo vzhledem k dosavadnímu průběhu řízení nepřijatelné.

25. Žalobkyně také namítla, že se žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí vypořádal nedostatečně se všemi namítanými skutečnosti. Žalovaný pouze akceptoval postupy správce daně, které však představovaly výrazné vybočení z kompetencí orgánů finanční správy, jak tyto vymezuje ustanovení § 1 daňového řádu, a proto nemohly mít žádné dopady na daňové povinnosti žalobkyně.

26. Zejména žalobkyně označila za nepřezkoumatelný způsob, jakým žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal její námitky týkající se jejích vnitřních poměrů, hodnocení dodavatelských smluv, údajné nespolehlivosti společnosti Ventilátor-Expert s.r.o., údajného vyloučení možnosti, že daň bude uhrazena dobrovolně, a vadných údajů v „analýze“ provedené správcem daně. Zároveň odmítla závěry žalovaného, podle nichž dosavadní dobrou spolupráci se správcem daně nebylo možné při vydávání zajišťovacího příkazu považovat za polehčující okolnost, dále že předpokladem jejich vydání nebylo

prokázání platební neschopnosti nebo nevůle daňového subjektu, i to, že správce daně nemohl zkoumat dopad zajištění, nebo že by se žalobkyně cíleně pokusila vyhnout úhradě dosud nestanovené daně. Odůvodnění napadeného rozhodnutí dle mínění žalobkyně obsahuje řadu vzájemně si odporujících tvrzení, jež je činí nesrozumitelným: žalovaný na jedné straně poznamenal, že zajišťovací příkazy byly vydávány ve fázi před dokazováním, zároveň však konstatoval, že k uznání nároku na odpočet daně bylo třeba předložit perfektní listiny a nárok prokázat po faktické stránce, což by pochopitelně bylo možné pouze v rámci řádného dokazování.

27. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně poukázala na zásady zdrženlivosti a přiměřenosti a na to, že zajišťovací příkazy by měly být používány pouze tehdy, existují-li zcela konkrétní indicie svědčící o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření daňového subjektu a zároveň o nedobytnosti či o značných (nikoli běžných) obtížích při výběru daně v budoucnu. Tedy u osob v nepříznivém ekonomickém stavu, u nichž z různých důvodů hrozí větší množství exekucí, vyvedení majetku mimo daňový subjekt, insolvence či další rizika způsobující nebezpečí vzniku dlouhodobě neuhrazeného daňového dluhu. Tyto podmínky však v posuzované věci splněny nebyly. Žalobkyně se v takové pozici zdaleka nenacházela a nikdy ani nebyla, a aplikace zajišťovacích příkazů v rozsahu výše uvedeném byla v jejím případě zcela nepřiměřená. Z výše popsaných důvodů žalobkyně navrhla, aby soud zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale také zajišťovací příkazy a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

28. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a setrval na jeho věcné správnosti. Nad rámec uvedeného odkázal na zásadu jednotnosti daňového řízení, podle níž rozhodnutí obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a na judikaturu správních soudů, podle níž není povinností odvolacího orgánu zabývat se výslovně každou jednotlivou námitkou vznesenou v odvolání. Uvedl, že nebylo nutné do jednotlivých zajišťovacích příkazů vkládat veškeré sáhodlouhé skutečnosti a důkazní prostředky, které správce daně do té doby shromáždil. Zdůraznil, že je třeba od sebe odlišit proces dokazování v nalézacím řízení a řízení zajišťovacím. V řízení zajišťovacím se postup omezuje k naplnění zákonných podmínek daných v § 167 daňového řádu. Oproti tomu v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší, s možností různých aktivit jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu, kdy se provádí rozsáhlé a časově náročné dokazování. K vydání zajišťovacího příkazu proto oprávněně postačí jen doložení naplnění podmínek, na něž je vydání zajišťovacího příkazu vázáno.

29. Doplnil, že žalobkyně v odvolání proti zajišťovacím příkazům ani v žalobě svoji majetkovou situaci týkající se dlouhodobého hmotného majetku nijak blíže nespecifikovala, k nejistému vlastnictví svých vozidel se nijak nevyjádřila a ani nijak tuto informaci nerozporovala. Žalobkyně si však mohla být vědoma, že by bylo spíše v její prospěch, pokud by netajila, kde se nachází její majetek a jaké je hodnoty, jak jej využívá k podnikání a jaké má s ním další záměry. Dále zdůraznil, že pokud žalobkyně veškeré peněžní prostředky, které jsou připisovány na její bankovní účet, v krátkém časovém horizontu přeposílá na jiné své účty či vybírá v hotovosti, bylo nutné přisvědčit úvaze správce daně, že žalobkyně na tomto bankovním účtu nekumuluje dostatek peněžních prostředků k úhradě předpokládané daňové povinnosti.

30. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že vzhledem k tomu, že žalovaný ve svém vyjádření pouze reprodukoval závěry napadeného rozhodnutí, případně závěry

uvedené v odůvodnění zajišťovacích příkazů, a setrval na tom, že zákonné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů byly naplněny, nezbývá jí nic jiného než odkázat na žalobní námitky a setrvat na důvodnosti podané žaloby.

III. Posouzení věci soudem

31. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s."]. Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

32. Při přípravě jednání soud z obchodního rejstříku zjistil, že se žalobkyní bylo v roce 2017 zahájeno insolvenční řízení a že na základě usnesení Městského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2020, č.j. MSPH 91 INS 7505/2020-A-10 bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka (žalobkyně) a prohlášen na jeho majetek konkurs; insolvenčním správce byl podle výpisu z insolvenčního rejstříku ustaven Mgr. Miroslav Sládek. Vycházeje ze závěrů rozsudků rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42 a ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, že *„je insolvenční správce osobou, která má na výsledku soudního řízení zájem a které je nutno přiznat ve správním soudnictví postavení osoby zúčastněné na řízení"* a že *„skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, a proto ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona (roz. zákona č. 182/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů) se na správní soudnictví nevztahují"*, nepovažoval soud řízení za přerušené „ze zákona", vyrozuměl insolvenčního správce o probíhajícím soudním řízení správním a vyzval ho, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřil, zda bude v tomto řízení uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení s poučením, že takové oznámení lze učinit pouze v této lhůtě. Insolvenční správce sice na výzvu soudu uvedl, že práva osoby zúčastnění na řízení uplatňovat bude, nicméně v následné lhůtě, kterou mu soud stanovil, se k věci nevyjádřil.

33. Podstatou sporu je v daném případě otázka, zda byly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů a zda žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně věcně a procesně správně. V této souvislosti soud podotýká, že obdobou věc téže žalobkyně v minulosti již řešil, a to ve vztahu k jinému zdaňovacímu období (září 2016 až červen 2017), jež bezprostředně předcházelo zdaňovacímu období, pro které se vede nyní projednávaná věc. Rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82 tehdy soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a stejně tak zrušil i prvostupňové zajišťovací příkazy a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve věci sp. zn. 10 Af 14/2018 přitom správce daně i žalovaný vycházeli z obdobných, povětšinou dokonce stejných skutkových závěrů a zjištění, jako tomu je v nyní projednávané věci, a soud tak neměl důvodu odchýlit se od závěrů, které ve svém rozhodnutí vyslovil desátý senát zdejšího soudu. Z výše uvedených důvodů a zejména pak z důvodu stručnosti proto soud předesílá, že v odůvodnění tohoto rozsudku bude na výše zmíněný rozsudek citovat a odkazovat na něj.

34. Úvodem soud považuje za potřebné odkázat na § 167 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.* Podle § 167

odst. 3 daňového řádu *není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.*

35. Podle § 175 odst. 1 daňového řádu *správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.*

36. Podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu je exekučním titulem *vykonatelný zajišťovací příkaz.*

37. 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.*

38. Povahou a náležitostmi zajišťovacích příkazů se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (dále také jen „NSS“). Jak uvedl v rozsudku ze dne 30. 11. 2016 č. j. 2 Afs 213/2016-28 *„…finanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu (…). Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015 č.j. 6 Afs 108/2015-35, nebo ze dne 7. 1. 2016 č.j. 4 Afs 22/2015-104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014 č.j. 6 Afs 38/2014-14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4.2014 č.j. 1 As 27/2014-31).“*

39. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 své úvahy dále rozvinul a uvedl, že přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud *„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“*. Současně NSS uvedl, že *„pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*. 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 daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz rozsudek NSS ze dne

16. 4. 2014 čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014, obdobně též jeho rozsudek ze dne 8. 9. 2010 č. j. 9 Afs 57/2010-139). Zároveň z citovaného rozhodnutí NSS plyne, že *„nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout – správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání je třeba řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Jedná se tedy o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (dané závěry o odborné literatury viz také Burda, Z. Zajišťovací příkaz opět v centru pozornosti – judikatura správních soudů. Dostupné v systému ASPI: LIT238109CZ).“* (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2018 č. j. 29 Af 115/2016-80.

40. Lze shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, resp. přiměřená pravděpodobnost, že *(i)* daň bude v budoucnu stanovena a *(ii)* současně že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba identifikovat důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k nedobytnosti této daně, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Nelze nicméně po správci daně vyžadovat, aby v zajišťovacím příkazu, potažmo rozhodnutí o zamítnutí odvolání postavil najisto a detailně prokazoval skutečnosti relevantní pro stanovení daně. K tomuto dojde až v rámci řízení o stanovení (doměření) daně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019 č. j. 9 Af 21/2017-84).

41. Podmínkou vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu naopak není předchozí zahájení daňového kontroly nebo samotného řízení o vyměření daně. V této souvislosti lze nicméně uvést že daňová kontrola u žalobkyně za zdaňovací období září 2016 byla zahájena protokolem ze dne 6. 2. 2018, č. j. 160796/18/2801-60563-609449 (dále jen „Protokol o zahájení daňové kontroly za září 2016“) a zejména daňová kontrola za zájmové období, resp. za zdaňovací období říjen 2016 až prosinec 2017, byla zahájena dne 29. 8. 2018, o čemž svědčí protokol č. j. 1510088/18/2801-60563-609449 (dále jen „Protokol o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2016 až prosinec 2017“).

42. Nezákonnost platebních výměrů nezpůsobuje ani to, že v jejich výroku není uvedena podmínka vysoké pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena v dané výši (viz první žalobní bod), neboť se nejedná o obligatorní náležitost výroku zajišťovacího příkazu. Z hlediska přezkumu jejich zákonnosti je rozhodující, zda splnění uvedené podmínky bylo dostatečně popsáno v jejich odůvodnění.

43. Na základě uvedených judikatorních východisek soud nejdříve přistoupil k přezkoumání toho, zda v posuzovaném případě byly splněny obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, jak namítala žalobkyně v **prvním žalobním bodě**; tedy zda byla splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a zároveň podmínka budoucí nedobytnosti daně, a zda případná existence těchto podmínek byla správcem daně, potažmo žalovaným, náležitě odůvodněna.

44. Nejdříve se soud zabýval správcem daně tvrzenou existencí důvodů svědčících budoucímu stanovení daně.

45. Nejvyšší správní soud k této podmínce setrvale judikuje, že *„nelze požadovat po správci daně, 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. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací" (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 nebo ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 - 27).

46. Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, které má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevylučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici. Soud se v tomto směru ztotožnil s konstatováním, které učinil v totožné věci již v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82, a sice že *„[a]rgumentace žalovaného týkající se důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení, jež podle žalobkynina názoru způsobuje vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, tak míří k tomu, že žalobkyně by měla mít k dispozici listiny dokládající uskutečnění deklarovaných plnění, které mohla správci daně předložit již před vydáním zajišťovacích příkazů, chtěla-li takovému postupu zabránit. To, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 ze dne 12. 9. 2018, bod 16); pro posouzení důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů je důležité toliko splnění podmínek § 167 daňového řádu.*" I v nyní projednávané věci soud dospěl k závěru, že jak žalovaný, tak správce daně z těchto výše citovaných premis vyšli a odůvodnění napadeného rozhodnutí není v tomto ohledu vnitřně rozporné, jak naznačuje žalobkyně v žalobě.

47. Stejně jako ve věci řešené soudem pod sp. zn. 10 Af 14/2018, správce daně i v nyní projednávané věci shledal, že hlavním předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně v rozhodných zdaňovacích obdobích bylo skladování a vedlejší činnosti v dopravě, které žalobkyně prováděla ve skladech svých odběratelů a zajišťovala výhradně subdodavatelsky, a to „dominantně" (podrobnější údaj zástupce žalobkyně odmítl uvést) prostřednictvím společnosti Ventilátor-Expert s.r.o. Ostatně tyto skutečnosti uvedl zástupce žalobkyně do Protokolu o zahájení daňové kontroly za září 2016. Důvody svědčící budoucímu stanovení daně spatřoval správce daně v tom, že s největší pravděpodobností neuzná žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně v celkové výši 12 014 734 Kč (za zdaňovací období září 2016 až červen 2017 ve výši 9 418 137 Kč a za zájmové zdaňovací období červenec až září 2017 ve výši 2 596 597 Kč), a že o tuto částku upraví daňovou povinnost žalobkyně. Správce daně měl totiž pochybnosti o tom, zda společnost Ventilátor-Expert s.r.o., popsané plnění v celkovém objemu 57 213 020 Kč (za zdaňovací období září 2016 až červen 2017 ve výši 44 848 270 Kč a za zájmové zdaňovací období červenec až září 2017 ve výši 12 364 750 Kč) poskytla, resp. zda je vůbec mohla poskytnout.

48. Jednou z častých skutečností zakládajících odůvodněný předpoklad, že daň bude v budoucnu stanovena, jsou indicie o účasti daňového subjektu v podvodném řetězci sloužícím k vylákání nadměrného odpočtu, jež může podle okolností případu – zejména v závislosti na tom, jaký článek řetězce subjekt tvoří a jak aktivně v něm vystupuje – představovat silný důvod pro obavu správce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, body 36 až 39). Nelze však

obecně konstatovat, že silný důvod zakládá bez dalšího jakákoli účast daňového subjektu v podvodném řetězci.

49. V posuzovaném případě ze zjištění správce daně vyplývá, že žalobkyně uplatňuje nárok na daňový odpočet v souvislosti se zdanitelnými plněními, která jí vůbec nebyla poskytnuta, k čemuž mělo docházet přinejmenším po dobu 10 měsíců [září 2016 až červen 2017 (k tomu srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82)], a následně dalších 3 měsíců [červenec až září 2017 (k tomu srov. napadené rozhodnutí)], když celková hodnota těchto plnění dosahovala celkem 57 213 020 Kč (za zdaňovací období září 2016 až červen 2017 ve výši 44 848 270 Kč a za zájmové zdaňovací období červenec až září 2017 ve výši 12 364 750 Kč). Tato skutečnost mohla při splnění dalších podmínek založit odůvodněnost vydání zajišťovacích příkazů (obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82)

50. Je třeba odmítnout námitku žalobkyně, že správci daně nepřísluší hodnotit obsah smluvních ujednání uzavřených daňovým subjektem s jeho obchodními partnery. Jak uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82, tak *„[p]odle § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (odst. 1 věta první). Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (odst. 2). Jestliže správce daně prověřuje, zda bylo určité zdanitelné plnění skutečně poskytnuto, smluvní dokumentace v tomto ohledu představuje významný zdroj poznatků, neboť případné nesrovnalosti či neobvyklosti v ní obsažené mohou nasvědčovat zdánlivosti poskytnutých plnění“* Považovala-li tedy žalobkyně rozbory provedené správcem daně za nekvalifikované, nic jí nebránilo, aby je svou argumentací vyvrátila.

51. Soud se ztotožňuje se správcem daně v tom, že smluvní vztah založený rámcovou smlouvou o dílo uzavřenou 1. 6. 2016 mezi žalobkyní jako objednatelkou a společností Ventilátor-Expert s.r.o., jako dodavatelkou (dále jen „Rámcová smlouva o dílo“) vykazuje některé nesrovnalosti. Dostatečný rozbor této smlouvy provedl zdejší soud již ve výše citovaném rozsudku, kdy uvedl, že žalobkyně v úvodu smlouvy například prohlašuje, *„že se zabývá nákupem zboží a jeho prodejem v internetovém obchodě [písm. A)], ačkoli to nebylo v dané době předmětem jejího podnikání, anebo tamtéž konstatuje, že některé úkony budou prováděny v žalobkyniných centrálních skladech [písm. B)], ačkoli žádné nevlastní. Ještě závažnější rozpor spočívá v tom, že se dodavatelka zavázala provádět dílo prostřednictvím svých zaměstnanců [písm. D)], ačkoli podle zjištění správce daně zaměstnávala v roce 2016 jednu osobu a v roce 2017 již nikoho, jelikož neodváděla zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a nepodala ani jejich roční vyúčtování. Naproti tomu městský soud nesdílí přesvědčení správce daně, že neuskutečnění plnění svědčí žalobkynina neschopnost předložit jmenný seznam dodavatelčiných pracovníků, již měli práci skutečně vykonat. Rámcová smlouva o dílo sice klade na tyto pracovníky řadu požadavků, jejichž splnění může žalobkyně v případě potřeby kontrolovat, avšak primárně se jedná o odpovědnost dodavatelčinu; z hlediska konstrukce smlouvy je pro žalobkyni skutečně rozhodující dodání díla [za způsob provedení a jeho výsledek podle písm. D) úvodu smlouvy plně odpovídá dodavatelka], a pokud by byla žalobkyně s jeho kvalitou spokojena, nemusela by mít důvod požadovat po dodavatelce jmenný seznam*

pracovníků.“ Ačkoli jsou tyto nesrovnalosti zejména vzhledem k hodnotě plnění zarážející, nebyly by samy o sobě dostatečné pro splnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu, neboť zapojení žalobkyně do podvodného řetězce z nich nevyplývá s dostatečnou určitostí.

52. Jinak je tomu však ve spojení s dalšími zjištěními správce daně, jež odůvodněnou obavu správce daně výrazně zvyšují. Společnost Ventilátor-Expert s.r.o., byla podle zjištění správce daně zcela nekontaktní, její sídlo bylo umístěno na hromadné adrese, kde nebyla zastižena žádná osoba oprávněná za ni jednat, nájemní smlouva k těmto prostorám byla vypovězena již před několika lety, sídlo této společnosti nebylo na dané adrese označeno (viz např. sdělení Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích ze dne 5. 10. 2017, č. j. 1598993/17/2801-60563-609449), společnost neměla žádné internetové stránky, žádné zaměstnance a nebylo možné kontaktovat ani jejího jednatele. Okolnosti předmětného smluvního vztahu nebyl s to podrobněji objasnit ani zástupce žalobkyně při jednání 6. 2. 2018 (viz Protokol o zahájení daňové kontroly za září 2016), který k dotazům na konkrétní způsob dodání plnění a další podrobnosti opakovaně odkazoval pouze na uvedenou Rámcovou smlouvu o dílo s tím, že měl obavy z možného zneužití těchto informací a z toho důvodu se odmítal jakkoli vyjádřit také ke vzniku této spolupráce. Tato zjištění považuje soud s ohledem na splnění podmínek § 167 a násl. daňového řádu za dostatečná pro důvodný předpoklad, že daň v uvedené výši bude v budoucnu stanovena. Jelikož správcem daně tvrzené důvody nasvědčují možnosti, že předmětné plnění nebylo vůbec poskytnuto, o čemž by musela žalobkyně logicky vědět, nemůže na jeho závěru ničeho změnit ani to, že společnost Ventilátor-Expert s.r.o., byla v dané době registrována jako plátce DPH a nebyla označena jako nespolehlivý plátce (totožně rozsudek Městského soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82)

53. Soud proto shrnuje, že správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, které dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet, a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. Podmínka existence důvodů svědčících budoucímu stanovení daně tedy byla splněna.

54. Dále se soud zabýval správcem daně tvrzenou existencí důvodů svědčících budoucí nedobytnosti daně.

55. Správní orgány odůvodnily splnění tohoto předpokladu rizikovou skladbou aktiv žalobkyně a její nepříznivou ekonomickou situací, jež vylučují dobrovolnou úhradu dosud nestanovené daně, a podpůrně tím, že ze strany žalobkyně hrozí cílené vyhnutí se daňové povinnosti, vyvedení jejího majetku ze společnosti a převod ekonomické činnosti na jiný subjekt.

56. Soud k tomu předesílá, že účetní rozvaha žalobkyně za rok 2017 (viz vybrané údaje z rozvahy pro podnikatele v rozsahu ke dni 31. 12. 2017), z níž správní orgány vycházely, zřejmě obsahuje veškeré číselné údaje o tři řády vyšší hodnoty, než jaká odpovídá skutečnosti; daňový subjekt si patrně neuvědomil, že číselné údaje jsou v ní uváděny v tisících, nikoli v jednotkách Kč, a důsledkem tak je mimo jiné absurdní údaj o peněžních prostředcích v pokladně ve výši 4,5 miliardy Kč. Ostatně oba účastníci řízení mlčky shodně vycházejí ze zjevně správných (o tři řády nižších) údajů, které také korespondují s daňovým přiznáním žalobkyně za rok 2017, proto tak učinil rovněž soud.

57. Nejvyšší správní soud ke splnění této druhé podmínky opakovaně konstatoval, že „*závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu.* [...] *To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.*“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018 č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 nebo ze dne 17. 10. 2018 č. j. 6 Afs 373/2017 - 38).

58. V naposled uvedeném rozsudku NSS dodal, 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 <u>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</u>* [podtrženo soudem]. *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).*“

59. Správci daně lze přisvědčit v tom, že skladba majetku žalobkyně k datu vydání napadeného rozhodnutí představuje z hlediska budoucí dobytnosti daně riziko, neboť žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a její aktiva jsou tvořena téměř výlučně oběžnými aktivy, zejména pohledávkami a vysoce likvidním majetkem. Podle účetních dokladů za rok 2017 činila hodnota dlouhodobého majetku 10 390 Kč, hodnota oběžných aktiv činila 24 416 160 Kč: z nich krátkodobé pohledávky tvořily 18 344 071 Kč, peněžní prostředky v pokladně 4 523 244 Kč a peněžní prostředky na účtech 1 548 845 Kč. Naproti tomu závazky žalobkyně dosahovaly 17 547 063 Kč, z nich dlouhodobé závazky představovaly 3 714 280 Kč a krátkodobé závazky 13 832 783 Kč (viz vybrané údaje z rozvahy pro podnikatele v rozsahu ke dni 31. 12. 2017). Stejně tak lze označit za rizikový faktor to, že celková suma kreditních úhrad v období od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017 byla přibližně ze 40 % vybrána v hotovosti (viz odpověď Komerční Banky, a.s. ze dne 11. 4. 2017 na výzvu správce daně).

60. Jak ale Městský soud v Praze uvedl již v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82, „*[a]ckoli riziková skladba aktiv může ve spojení s dalšími indiciemi nižší síly tvořit ucelený a logický obraz majetkové situace daňového subjektu, jenž založí důvodnou obavu, že budoucí vyměřená daň nebude zaplacena, sama o sobě k naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nepostačuje. Skladba aktiv a složení majetku totiž mohou odrážet specifika daného podnikatelského oboru (nikoli každá podnikatelská činnost vyžaduje vlastnictví*

nemovitosti nebo jiného dlouhodobého majetku), a dovedení argumentů žalovaného do důsledků by skutečně mohlo znamenat, jak naznačuje žalobkyně, že důvodná obava z dobytnosti dosud nestanovené daně by existovala u každého daňového subjektu, jenž by nevlastnil nemovitost anebo předem nesložil u správce daně dostatečnou peněžní jistotu, což odporuje povaze zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku při správě daní, a to obzvlášť ve spojení s okamžitou daňovou exekucí (bod 34 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 392/2017 - 48 ze dne 28. 3. 2019).“

61. Správce daně vyhodnotil ekonomickou situaci žalobkyně jako nepříznivou s poukazem na její vysokou zadluženost 68,16 %, jež se velmi blíží kritické zadluženosti (70 %), byť se oproti roku 2016 snížila, a s poukazem na ukazatel její likvidity (1,76), jež se však nacházel v mezích doporučených hodnot (1,5 až 2,5), přičemž v závazcích však nefigurovala daň, která dle názoru správce daně měla být s největší pravděpodobností žalobkyni doměřena. V okamžiku její splatnosti by pak likvidita žalobkyně zdaleka nedosahovala hodnot dostačujících ke krytí závazků daňového subjektu jeho aktivy, neboť žalobkyně utlumuje svoji ekonomickou činnost. Toto hodnocení však bylo podle odvolání žalobkyně založeno na několika omylech správce daně, zejména pokud se meziročně snížila zadluženost žalobkyně o 6,6 %. Svou dobrou ekonomickou situaci žalobkyně v odvolání dále ilustrovala poklesem podílu krátkodobých závazků na cizích zdrojích o 8,35 %, zvýšením výkonové potřeby o 44,6 % a růstem krátkodobých pohledávek o 25,4 % oproti růstu krátkodobých závazků o pouhá 2 %. S těmito argumenty se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal tak, že ke snížení zadluženosti ve výši 6,6 % uvedl, že je nevýznamné a zadluženost z roku 2017 ve výši 63,2 % lze hodnotit jako poměrně vysokou, která může mít vliv na budoucí úhradu dosud nestanovené daně. Podle názoru soudu je však takovéto konstatování bez dalšího nepřezkoumatelné, jelikož, ačkoliv se finanční stav žalobkyně zcela prokazatelně zlepšuje, správce daně a potažmo ani žalovaný neuvedl, z jakého důvodu i přes zlepšující se ekonomickou situaci žalobkyně tuto přesto dále považují za rizikovou.

62. Oporu ve skutkových zjištěních nemají ani úvahy žalovaného, podle nichž existuje riziko, že žalobkyně začne vystavovat *„fiktivní doklady za účelem vyvedení dalších finančních prostředků z majetku společnosti“* (bod 43 napadeného rozhodnutí) a že se pokusí cíleně vyhnout úhradě dosud nestanovené daně (bod 43 napadeného rozhodnutí), ani úvaha správce daně, že žalobkyně převede ekonomickou činnost na jiný subjekt (str. 14 zajišťovacích příkazů). (totožně viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82) K tomu soud předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, podle nějž *„[i]ndicie, které správce daně hodlá pro závěr o nedobytnosti budoucí daně použít, musí mít reálný základ a nemohou být pouze v rovině domněnek a spekulací. Jak již bylo uvedeno výše, žádné konkrétní kroky, které by stěžovatel činil směrem k ukončení činnosti či zbavení se majetku, nebyly vůbec zjišťovány. Pokud žalovaný dospěl k názoru, že je možné v relativně krátkém čase movité věci převést na jinou osobu, čímž by bylo zmařeno dosažení účelu zajišťovacích příkazů, není zřejmé, na základě jakých zjištění k tomu závěru dospěl“* (podtrženo soudem).

63. Správní orgány opřely tyto obavy výlučně o to, že žalobkyně v roce 2017 vykázala tržby z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 2 938 000 Kč, jenž poté dosahoval hodnoty pouhých 10 390 Kč. Jak však soud uvedl v rozsudku ze dne 28. 5. 2020 č. j. 10 Af 14/2018-82, *„[t]ento izolovaný údaj však nedokládá cílené zbavování se majetku anebo jiné účelové kroky vedoucí k vyhnutí se placení daně, a to jednak kvůli relativně nízké hodnotě tohoto*

majetku v poměru k žalobkyniným aktivům (jednalo se o částku odpovídající 12 % žalobkyniných oběžných aktiv), jednak ze správního spisu daně nevyplývá, že by se jednalo o dlouhodobý proces (v roce 2016 žalobkyně žádné takové tržby nevykázala)." V rozsudku ze dne 12. 9. 2018 č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 Nejvyšší správní soud uvedl, že možné vyvedení aktiv podnikání „*nelze a priori vyloučit nikdy a u žádného daňového subjektu. Tato spekulace bez jakékoli indicie o krocích, které daňový subjekt v tomto směru činí, či jsou zde okolnosti nasvědčující tomu, že tak činit bude, o konkrétních personálních vazbách na společnosti či osoby, na které by majetek vyvedl, nemůže obstát.*" Pokud žalovaný dovozuje obavu z vyvádění peněžních prostředků z toho, že k tomu došlo v případě nyní posuzovaného jednání – tvrzeného vystavení faktury na neposkytnuté plnění (např. bod 49 napadeného rozhodnutí), je třeba podotknout, že „*společnosti není možné klást k tíži porušení daňových předpisů, pokud o nich nebylo pravomocně rozhodnuto*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, bod 54). Obavy z nestandardního chování žalobkyně v budoucnu tedy neměly konkrétní oporu v jejím dosavadním jednání (totožně rozsudek Městského soudu ze dne ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82)

64. Důvodnou seznal soud rovněž žalobní námitku, podle níž byl správce daně povinen zohlednit dosavadní bezproblémovou daňovou minulost žalobkyně. Opačný názor, vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, neobstojí ve světle pozdější judikatury téhož soudu, podle níž správce daně „*je při hodnocení obavy o dobytnost daně povinen přihlédnout ke všem relevantním okolnostem, které jsou mu známy, mezi které bezproblémová daňová minulost i spolupráce v průběhu probíhající daňové kontroly nepochybně patří*" (např. rozsudek ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60). V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud správci daně vyčetl, že k doposud bezproblémové daňové minulosti daňového subjektu nepřihlédl. Obdobně v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 měl tentýž soud za to, že „*bezproblémová mnohaletá daňová minulost spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, plněním daňových povinností v nikoli zanedbatelné výši, je indikátorem přístupu stěžovatele ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně.*" V úvahu správní orgány nevzaly ani součinnost žalobkyně při kontrole a její dosavadní dobrou spolupráci se správcem daně a řádné plnění daňových povinností, ačkoli je žalovaný v bodech 66 a 67 napadeného rozhodnutí ocenil.

65. Správce daně v části zajišťovacích příkazů nadepsané „*[1] Informace k daňovému subjektu*" mimo jiné s odkazem na veřejně přístupné zdroje uvedl, že jediný jednatel žalobkyně Michal Trojan má bydliště na adrese Městského úřadu v Kostelci nad Labem, na adrese sídla žalobkyně má sídlo 10 dalších obchodních korporací, na adrese provozovny žalobkyně má sídlo 25 dalších obchodních korporací a žalobkyně uvádí ve svých tvrzeních rozporné údaje o počtu svých zaměstnanců. Správce daně s těmito zjištěními dále žádným způsobem nepracoval, nicméně soud přitakává žalobkyni, že v kontextu celého rozhodnutí posilují správcem daně vykreslený obraz žalobkyně jako nedůvěryhodného daňového subjektu, jenž je zapojen do nekalých daňových operací a hrozí u něj nedobytnost budoucí stanovené daně. To žalovaný v napadeném rozhodnutí částečně potvrdil, jestliže k námitce žalobkyně týkající se bydliště jejího jednatele a umístění jejího sídla a provozovny uvedl, že tyto skutečnosti představovaly jednu z okolností vypovídajících o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytnosti dosud nestanovené daně, a zároveň upozornil na praktické obtíže spjaté s virtuálními sídly daňových subjektů (body 35 a 36 napadeného rozhodnutí).

66. Žalovanému je třeba v obecné rovině přisvědčit, že virtuálnost sídla a provozovny daňového subjektu je indicií svědčící obavám z budoucí nedobytnosti stanovené daně. Tato tvrzení však správce daně opřel výlučně o veřejně dostupné údaje o počtu společností sídlících na daných adresách, aniž by provedl jakékoli místní šetření nebo jiný důkaz, jako to učinil ve vztahu ke společnosti Ventilátor-Expert s.r.o. Ze samotné skutečnosti, že na nějaké adrese sídlí 11 nebo 26 subjektů (což u administrativně-obchodních budov není nijak vysoké číslo), však nevyplývá, že žalobkyně na takové adrese nemá skutečné sídlo nebo provozovnu. K argumentaci žalobkyně, že se jedná o sídlo skutečné, v němž se konala řada úkonů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územního pracoviště Jindřichův Hradec, v rámci daňové kontroly, nebo kontrola živnostenského úřadu a úřadu práce, se žalovaný žádným způsobem nevyjádřil. Jak již uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, jehož závěry se dají plně aplikovat i na nyní projednávanou věc, tak *„[t]yto indicie tudíž nelze brát při posuzování druhé podmínky v potaz, stejně jako hlášení žalobkynina jednatele k trvalému pobytu na adrese obecního úřadu, jelikož tato okolnost o možnostech kontaktovat žalobkynini ničeho nevypovídá, pokud je dosažitelná ve svém sídle, což správce daně úspěšně nezpochybnil.“*

67. Lze tedy shrnout, že závěry správních orgánů o ekonomické situaci žalobkyně a její důvěryhodnosti nelze považovat za dostatečné a náležitě odůvodněné. Ekonomickou situací se správní orgány zabývaly pouze v posledních dvou letech, přičemž nepřihlédly k dřívějšímu řádnému plnění daňových povinností žalobkyní. Poznatky o dřívější ekonomické situaci žalobkyně by přitom mohly objasnit, zda byl prodej nemovitého majetku v roce 2017 završením určitého trendu, který by bylo možné označit za zbavování se majetku, ale také stupeň rizikovosti skladby aktiv žalobkyně. *„Je totiž zřejmé, že pokud se tato skladba po dobu mnoha let nemění, a žalobkyně přesto pravidelně dosahuje zisku plníc veškeré své daňové povinnosti, její rizikovost je nižší, než pokud v této skladbě došlo v posledních letech k výraznému posunu směrem k větší likviditě majetku.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29) Takové skutečnosti však ze zajišťovacích příkazů ani z napadeného rozhodnutí nevyplývají.

68. Majetkové poměry žalobkyně, jak byly správcem daně zjištěny, svědčí o tom, že žalobkyně měla okamžitě k dispozici peněžní prostředky v pokladně a na účtech v celkové výši 6 072 089 Kč, tedy téměř ve výši dvou třetin dosud nestanovené daně. Rozdíl mezi oběžnými aktivy a závazky činil 6 869 097 Kč, přičemž oproti jejím pohledávkám měla větší část jejích závazků dlouhodobý charakter, potažmo pozdější splatnost, tudíž poskytovala více času pro zajištění jiného zdroje jejich uhrazení.

69. Obavy správce daně, že by mohly být tyto prostředky skryty anebo převedeny na nepostižitelné účty, jsou ryze hypotetické. Neobstojí ani argument, že správce daně nemohl ověřit bonitu pohledávek žalobkyně pro nedostatek spolupráce jejího zástupce; takový dotaz totiž při jednání 6. 2. 2018 nepadl. Zástupce žalobkyně sice na otázku: *„Jaká je skladba obchodního majetku daňového subjektu a kde přesně se nachází?“* odpověděl: *„Nemovitosti žádné, nějaká vozidla a vybavení kanceláří. Nejsem schopen správci daně v tuto chvíli sdělit, zda jsou automobily vlastní nebo pronajaté. V tuto chvíli s ohledem na zaměření kontroly, jak bylo avizované, nevidím ani důvod toto uvádět.“* (viz Protokol o zahájení daňové kontroly za září 2016), avšak další otázky týkající se pohledávek žalobkyně správce daně nepoložil, a to ani během jednání dne 29. 8. 2018, když z Protokolu o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2016 až prosinec 2017 vyplynulo, že předmět zamýšlené daňové kontroly je též předmětem trestního stíhání, mj. též ve vztahu k

jednateli žalobkyně Michalovi Trojanovi. Z důvodu domovních prohlídek a prohlídek jiných nebytových prostor žalobkyně nemohla disponovat žádnými důkazními prostředky, které by mohla správci daně předložit. Jednatel žalobkyně pak odmítl vzhledem ke svému postavení obviněného ve věci před správcem daně vypovídat. Sám správce daně v protokolu uvedl, že *„[v]e věci nemožnosti předložení požadovaných dokladů daňovým subjektem správce daně s odvoláním na ustanovení § 93 odst. 4 DŘ - důkazní prostředky a za použití ustanovení § 57 a 58 téhož zákona uvádí, že požadované doklady budou pro něj dostupné oslovením Policie ČR.“* Z uvedeného podle názoru soudu sice vyplývá, že jednatel žalobkyně odmítl ve věci vypovídat (z důvodu trestního stíhání jeho osoby), avšak informace o pohledávkách žalobkyně mohl správce daně zjistit z informací vyžádaných od orgánů činných v trestním řízení. Zároveň již předtím zástupce žalobkyně předložil 108 listů smluv uzavřených mezi žalobkyní a jejími odběrateli.

70. Závěry správce daně o zhoršující se ekonomické situaci žalobkyně jsou s ohledem na výše uvedené skutečnosti nepřezkoumatelné.

71. Soud shrnuje, že výše dosud nestanovené daně by byla pro žalobkyni vzhledem k její aktuální ekonomické situaci velmi citelná, nicméně zjištění správce daně nevylučují její dobrovolnou úhradu. Většinu budoucí vyměřené daně by žalobkyně byla s to zaplatit již ze svých prostředků na účtech a v pokladně a vzhledem k tomu, že se jedná o dlouhodobě fungující společnost, jež v posledních dvou letech generovala zisk 1 až 1,5 milionu Kč, nelze vyloučit, že by byla s to zaplatit i zbytek budoucí stanovené daně, byť s vynaložením určitého úsilí, například postupně; zcela vyloučit nelze ani možnost čerpání úvěru (k tomu obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, bod 26). Žalovaný sice možnost čerpání úvěru kategoricky vyloučil z důvodu nedostatku nemovitého majetku pro jeho zajištění, s tím však nelze plně souhlasit, neboť sám správce daně zjistil, že žalobkyně jeden bankovní úvěr v současnosti splácí (str. 11 zajišťovacích příkazů). Argument, že zisku dosahovala žalobkyně právě proto, že uplatňovala faktury, o jejichž oprávněnosti existují důvodné pochybnosti, nepovažuje soud za relevantní, dokud o žádném takovém porušení daňových předpisů nebylo pravomocně rozhodnuto, a v každém případě nemění ničeho na tom, že úhradu velké části budoucí stanovené daně žalobkyni umožňovaly již její aktuální majetkové poměry (totožně viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29).

72. Budoucím obtížím při vymáhání daně tak částečně svědčí riziková skladba aktiv žalobkyně a vysoká likvidita jejího majetku, v němž převažují zůstatky na bankovních účtech a v pokladně, a její ne zcela příkladná součinnost v průběhu kontroly, v níž sice předložila veškeré správcem daně vyžadované dokumenty, avšak odmítla odpovědět na některé otázky, které byly zásadní pro daňové řízení. Žádná z těchto okolností nicméně nepředstavuje „silný“ důvod ve smyslu shora citované judikatury správních soudů. Vzhledem k dosavadní daňové historii žalobkyně, aktuální výši disponibilních oběžných aktiv a zejména absenci konkrétních kroků žalobkyně, které by budoucí nedobytnosti daně svědčily, postrádá soud v úvahách správních orgánů přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně. Zjištění relevantních okolností jsou neúplná, částečně nepřezkoumatelná (zejména pokud jde o aktuální ekonomickou situaci žalobkyně a údajnou virtuálnost jejího sídla a provozovny) a spekulativní (obavy z budoucích kroků směřujících k vyhnutí se uhrazení daně); ačkoli některé rizikové indicie zjištěny byly, samy o sobě jsou slabé a netvoří ucelený a logický řetězec indicií nižší síly dokládající takovou majetkovou situaci žalobkyně, z níž by

vyplynulo, že nebude s to budoucí vyměřenou daň v předmětné výši uhradit (totožně viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29)

73. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti, kdy za problematické považovala zejména spojení zajišťovacích příkazů s okamžitou daňovou exekucí.

74. Správce daně ve všech třech zajišťovacích příkazech rozhodl podle § 103 zákona o DPH o jejich účinnosti a vykonatelnosti okamžikem vydání s odůvodněním, že hrozí nebezpečí z prodlení, a téhož dne zahájil daňovou exekuci vydáním několika exekučních příkazů postihujících pohledávky žalobkyně u jejího objednatele (viz exekuční příkazy na přikázání jiné peněžité pohledávky ze dne 30. 8. 2018, č. j. 7022254/18/2010-80541-110999, č. j. 7022414/18/2010-80541-110999, 7022472/18/2010-80541-110999)

75. Soud již shora uvedl, že zajišťovací příkaz ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce je vůbec nejzazším prostředkem při správě daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 - 26). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48 uvedl, že *„[d]aňovou exekuci bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz je nutno vnímat jako řešení ultima ratio. O to spíše, nabízí-li zákon i jiné šetrnější prostředky, jak dosáhnout účelu a legitimního cíle, který zajišťovací příkaz sleduje.*“ Zároveň Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„[v]ždy je ovšem nutno brát ohled na konkrétní okolnosti případu. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu je nutno zvažovat, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti uložené zajišťovacími příkazy. <u>Nutně tedy při volbě procesních prostředků správce daně vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání</u>. Tyto požadavky plynou i z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, či rozsudek ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 Afs 189/2017 - 41)*“ [podtrženo soudem]. Tyto nároky na správce daně vyplývají z toho, že *„racionální a zodpovědný správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost s sebou nese <u>požadavek, aby správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu zhodnotil, zda je v ekonomických možnostech subjektu daň v budoucnu, byť postupně, uhradit,</u> nikoli automaticky odčerpat veškerý majetek daňového subjektu, protože ten v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60; podtrženo soudem).

76. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 *„zájem státu na ‚okamžité úhradě daně‘, jak uvádí správce daně, bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacena vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností (tedy bezprostředně s vydáním zajišťovacího příkazu následuje exekuce), aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit.*“

77. Základním požadavkem na odůvodnění okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu ovšem je, že *„[s]vé úvahy o hrozícím nebezpečí z prodlení a splnění dalších zákonných*

podmínek je správce daně povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu, a je proto věcí přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, zda tyto podmínky byly splněny.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48) V aktuální věci správce daní dovodil hrozící nebezpečí z prodlení z toho, že daňový subjekt zcizil majetek trvalejšího charakteru, aniž by ho nahrazoval novým, a že významnou část peněžních prostředků vybírá z bankovních účtů v hotovosti a drží v hotovosti. Daňový subjekt (žalobkyně) tedy nedisponuje stálým majetkem, peněžní prostředky v hotovosti lze snadno a v krátkém čase převést mimo sféru daňového subjektu a dosažitelnost správce daně.

78. Tyto důvody však nepovažuje soud ve smyslu citované judikatury Nejvyššího správního soudu za dostatečně silné, neboť žádný z nich nesvědčí tomu, že daň nebude zaplacena. Soud již vyložil, že prodej dlouhodobého majetku relativně nízké hodnoty v tomto případě nenasvědčuje vyvádění majetku ze společnosti a uložení peněžních prostředků na bankovních účtech nebo v pokladně, spojené s vybíráním velkého množství prostředků v hotovosti, k němuž i podle zjištění správce daně docházelo po celé sledované období (tj. od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017), nepostačuje bez dalších konkrétních kroků konaných daňovým subjektem k závěru, že by daň neuhradil. Jak již soud konstatoval v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82 „*[z]ajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností nelze využít v situacích, kdy jsou obavy správce daně pouze spekulativní a hypotetické, jako je tomu u ničím konkrétním nepodložené obavy z tvorby fiktivních dokladů za účelem vyvádění peněžních prostředků ze společnosti nebo převodu ekonomické činnosti na jiný subjekt.*“ Argumentaci žalovaného považuje soud za částečně nelogickou, jestliže na jedné straně odůvodňuje obavy z nedobytnosti daně také tím, že prostředky v pokladně (dosahující přibližně poloviny výše dosud nestanovené daně) nelze exekučně postihnout (bod 49 napadeného rozhodnutí) a na druhé straně na toto zjištění reaguje zahájením daňové exekuce, aniž by žalobkyni umožnil daň uhradit dobrovolně, a to mimo jiné právě z prostředků v pokladně, které dle svých slov nemůže exekučně postihnout (viz rozsudek Městského soudu v Praze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82)

79. Správce daně tak stanovením okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů fakticky vyloučil způsob dobrovolné úhrady daně (například formou částečné okamžité úhrady spolu s posečkáním), ačkoli zjištěné majetkové poměry žalobkyně neodůvodňovaly závěr, že by takový způsob úhrady nebyl možný, a aniž měl takový postup dostatečnou oporu v konkrétních krocích učiněných žalobkyní, z nichž by vyplývala její snaha uhrazení dosud nestanovené daně se vyhnout.

80. Soud si uvědomuje, že mu judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, bod 50) za určitých okolností umožňuje v omezené míře přihlédnout i k tomu, co se stane po vydání zajišťovacího příkazu („*Pokud by totiž stěžovatel ve svém rozhodnutí popsal a dostatečně odůvodnil konkrétní scénář, kterého se obává, a ten se později naplnil, jen stěží by bylo možné říci, že jeho obavy nebyly opodstatněné.*“). Jak soud již shora uvedl, na žalobkyni byl prohlášen konkurs. V posuzované věci však nelze bez dalšího posoudit, zda prohlášení konkursu na žalobkyni bylo důsledkem daňových exekucí provedených správcem daně na základě předmětných zajišťovacích příkazů, jež – jak je soudu z úřední činnosti známo – nejsou jedinými zajišťovacími příkazy vydanými vůči žalobkyni, nebo naopak důsledkem dřívější špatné ekonomické situace žalobkyně.

81. Lze tak uzavřít, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností nebyly splněny.

IV. Závěr a náklady řízení

82. Pro úplnost lze konstatovat, že žalovaný stejně jako ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 10 Af 14/2018 se ani v nyní projednávané věci s některými odvolacími námitkami nevypořádal vůbec, nebo se s nimi vypořádal jen částečně (údajná virtuálnost žalobkynina sídla a provozovny, pravomoc k hodnocení obsahu dodavatelských smluv). Jelikož obě správní rozhodnutí tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, neměla by tato okolnost vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud by skutečnosti odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností byly obsaženy již v jejich odůvodnění a odvolací námitky je nebyly s to vyvrátit. Tak tomu však nebylo.

83. Na základě shora uvedeného soud shledal, že správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně odůvodňují budoucí stanovení daně. Skutečnosti shromážděné správními orgány však nebyly dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání, neboť zjištění relevantních okolností byla neúplná, částečně nepřezkoumatelná a částečně založená na pouhých spekulacích správce daně, jež nevycházely z konkrétních kroků žalobkyně. Naprosto neodůvodněné pak bylo zajištění daně s okamžitou vykonatelností, jež žalobkyni znemožnilo uhradit daň dobrovolně, byť i postupně, ačkoli to její majetkové poměry ani konkrétní učiněné kroky nevylučovaly. Soudu proto nezbývá než konstatovat, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou účinností a vykonatelností nebyly v posuzované věci splněny.

84. Vzhledem k tomu, že soud shledal žalobu důvodnou, zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 78 odst. 4 s. ř. s.]. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu musel soud zrušit rovněž zajišťovací příkazy [§ 78 odst. 3 s. ř. s.], neboť „*takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, bod 30). Právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku bude žalovaný v dalším řízení vázán [§ 78 odst. 5 s. ř. s.].

85. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení tvořených zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a dále náklady na právní zastoupení, které jsou tvořeny odměnou za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci a sepis žaloby) a dvěma režijními paušály po 300 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za úkon právní služby soud nepovažoval repliku k vyjádření žalovaného, neboť v ní žalobkyně pouze uvedla, že trvá na podané žalobě. Odměna se zvyšuje o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tj. o částku 1 428 Kč. Celková výše žalobkyni přiznaných nákladů tak činí 11 228 Kč.

86. Soud neuložil osobě zúčastněné na řízení žádnou povinnost a neshledal ani důvody hodné zvláštního zřetele, pro které by jí mohl přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení. Proto v souladu s § 60 odst. 5 s. ř. s. ve třetím výroku rozsudku rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 7. října 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu