



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

žalobce: **ADAM PAL STAV s.r.o.**, IČO 01748025
sídlem Podskalská 1512/22, Praha 2
zastoupený advokátem Mgr. Markem Čechovským
sídlem Opletalova 25, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2020, č. j. 8294/20/5100-41456-711929

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“)
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9063786/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144738/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9064319/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144755/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9064418/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144813/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9064506/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144817/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9065021/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144823/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9065104/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144828/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9065261/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144836/19/2002-00540-107227),
 - ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9065387/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144845/19/2002-00540-107227)
 - a ze dne 4. 12. 2019, č. j. 9065506/19/2002-00540-609327 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 9144850/19/2002-00540-107227) [dále společně jen „**zajišťovací příkazy**“].
2. Zajišťovacími příkazy správce daně zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále rovněž jen „**DPH**“) za zdaňovací období měsíců říjen až prosinec roku 2018 a leden až červen roku 2019 v celkové výši 5 998 314 Kč. Dne 11. 12. 2019 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterými byl opraven text stanovující lhůtu pro zajištění úhrady dosud nestanovené daně s odkazem na § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „**zákon o DPH**“).

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zrekapituloval dosavadní průběh správního řízení. Uvedl, že úhrada žalobcovy daně za předmětná zdaňovací období byla již v minulosti správcem daně zajištěna, když dne 31. 7. a 1. 8. 2019 byly vydány zajišťovací příkazy (dále jen „**zrušené zajišťovací příkazy**“), kterými správce daně zajistil úhradu daně ve shodné výši na základě předpokladu odepření nároku na odpočet daně ze stejných transakcí, jako je tomu v případě zajišťovacích příkazů. Výše uvedená rozhodnutí byla zrušena rozhodnutím č. j. 47248/19/5100-41456-711929 ze dne 14. 11. 2019 (dále jen „**rozhodnutí ze dne 14. 11. 2019**“), neboť správcem daně nebyly identifikovány důvody pro dostatečně silnou obavu, že předpokládaná daň bude v době její splatnosti nedobytná, jakkoliv předpoklad budoucího stanovení daně byl identifikován v míře dostatečné pro vydání zajišťovacích příkazů.
4. Žalovaný následně uvedl, že odůvodněnou obavu správce daně co do pravděpodobnosti budoucího stanovení daně za předmětná zdaňovací období vyvolalo zapojení žalobce do podvodu na DPH a z toho vyplývající předpoklad odepření nároku na odpočet daně. Obavu,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, pak založilo v první řadě zjištění správce daně ohledně jednání žalobce po vydání zrušených zajišťovacích příkazů, z něhož byla zřejmá snaha o převedení jeho ekonomické činnosti na personálně spřízněné odlišné subjekty a snaha o minimalizování prostředků vymožených v daňové exekuci.

5. K podmínce **předpokladu budoucího stanovení daně** žalovaný blíže uvedl, že správce daně identifikoval jednotlivé články řetězce, v jejichž rámci mělo dojít k přeprodeji žalobcem vykázaných

přijatých zdanitelných plnění, a jejich úlohu v daném řetězci, chybějící daň, nestandardnosti popsaných řetězců a skutečnosti nasvědčující o možném povědomí žalobce o těchto nestandardnostech. Žalovaný ve stručnosti popsal řetězec transakcí, do něž byl žalobce dle tvrzení správce daně zapojen a uvedl, že všechna dotčená zdanitelná plnění přijatá žalobcem mají svůj původ u subjektů, které neuhradily daňovou povinnost v její zákonné výši (ať už tuto povinnost přiznaly a neuhradily, byla jim stanovena a následně nebyla uhrazena, daň vůbec nepřiznaly, případně poskytnutí zdanitelných plnění do řetězce transakcí nevykázaly) nebo přiznaly porízení zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení (plnění v hodnotě nejvýše 10 000 Kč vč. daně). O existenci chybějící daně tak nemůže být dle žalovaného pochyb.

6. Podle správních orgánů vykázaly zdanitelná plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení společnosti zapojené v podvodných řetězcích, na což bylo usuzováno také z toho, že ty sídlí na virtuálních adresách bez registrované provozovny, jejich jednateli jsou osoby s bydlištěm v zahraničí, a tyto společnosti nevykazují znaky obvyklé u ekonomicky aktivních společností (nemají zaměstnance, neprezentují se prostřednictvím internetu...). S ohledem na množství zdanitelných plnění, které tyto společnosti měly přijmout a které se pohybuje často v řádu stovek během jednoho zdaňovacího období, je nepravděpodobný soulad vykázaných zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení se skutečností, proto vykázaný nárok na odpočet daně z těchto zdanitelných plnění představuje v popsaných řetězcích transakcí chybějící daň. Žalovaný dodal, že s ohledem na skutečnost, že v řetězcích transakcí dochází pouze k dílčím obměnám, a přitom lze tok zdanitelných plnění vždy vysledovat ke společnosti, která daň neuhradila nebo snížila vlastní daňovou povinnost vykázaním přijatých zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení, lze prakticky s jistotou konstatovat, že předmětné řetězce transakcí vznikly za účelem krácení DPH. V chybějící dani a následném fakturačním toku zdanitelných plnění je tedy nutno spatřovat podvod na DPH, nikoliv hospodářské selhání některé ze zapojených společností.
7. Žalobce navíc o zapojení v podvodu na DPH vědět měl a mohl. Žalobce část vykázaných přijatých zdanitelných plnění hradil v hotovosti a z veřejně dohledatelných zdrojů bylo možno zjistit podezřelé znaky ohledně jeho dodavatelů. V posuzované věci dle něj existuje dostatečná pravděpodobnost stanovení daně z přidané hodnoty za dotčená zdaňovací období v celkové výši 5 998 314 Kč.
8. K námitce stran spekulativních úvah správce daně žalovaný uvedl, že v případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný dodal, že pojem indicie sice není upraven zákonem, nicméně jeho užívání v zajišťovacím řízení bylo správními soudy dovozeno s ohledem na specifickou povahu zajišťovacího příkazu. K námitce dobré víry žalovaný uvedl, že z judikatury správních soudů jednoznačně vyplývá, že dostatečným

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

důvodem pro předpoklad budoucího stanovení daně je v zajišťovacím řízení samotná účast daňového subjektu v podvodem zasažených transakcích, naopak nepodstatná je v této fázi řízení otázka dobré víry daňového subjektu.

9. Žalovaný se dále zaměřil na **předpoklad budoucího ohrožení výběru daně**. Žalobce není vlastníkem žádné nemovité věci, v registru vozidel správce daně dohledal 4 automobily, až na konci roku 2018 pak žalobce pořídil bagr. Celkovou hodnotu vozidel vč. bagru odhadl správce daně na 1 750 000 Kč. Na osobním daňovém účtu žalobce správce daně evidoval přeplatek ve výši 4 182 340,31 Kč, vzniklý v důsledku vydání rozhodnutí ze dne 14. 11. 2019. Finanční prostředky na bankovních účtech žalobce byly ve velké míře vybírány v hotovosti, a to i v částkách přesahujících milion korun za jeden den. Zůstatek na bankovních účtech žalobce poté, co byla zahájena exekuce k vymození povinností stanovených zrušenými zajišťovacími příkazy, činil 22 542 Kč, resp. 0 Kč. Po dni nabytí právní moci exekučních příkazů (tj. za dobu cca 3 měsíců) v případě jednoho bankovního účtu nebyly na tento účet připsány žádné finanční prostředky, v případě druhého účtu bylo připsáno výše uvedených 22 542 Kč. Dle žalovaného tak na bankovní účty okamžikem zahájení daňové exekuce prakticky přestaly plynout finanční prostředky.
10. Žalovaný dále upozornil na to, že ekonomická činnost žalobce byla převedena na odlišné s žalobcem však personálně propojené daňové subjekty (konkrétně společnost Koverta s.r.o. a ADAM P. U. s.r.o.). Žalovaný rovněž potvrdil úvahu správce daně ohledně povahy ekonomické činnosti žalobce jako pracovní agentury, kdy zdanitelná plnění na vstupu s nárokem na odpočet daně představují toliko způsob, kterým je snižována vlastní daňová povinnost žalobce vznikající v důsledku zajištění práce osobami pracujícími pro žalobce, tedy bez nároku na odpočet. Dle žalovaného bylo ukončení ekonomické činnosti žalobce reakcí na vydání zrušených zajišťovacích příkazů (potažmo zahájení daňové exekuce), přičemž tato skutečnost byla deklarována zpětně i za zdaňovací období, na jehož konci byly vydány zrušené zajišťovací příkazy.
11. Žalobce tedy ekonomickou činnost od vydání zrušených zajišťovacích příkazů nevyvíjí, přinejmenším ne způsobem, který by mohl generovat stabilní výnos použitelný k úhradě předpokládané daňové povinnosti. Prakticky jediný využitelný majetek pro úhradu předpokládané daňové povinnosti žalobce představuje přeplatek na jeho osobním daňovém účtu ve výši 4 182 340,31 Kč. Další hypoteticky využitelný majetek představují pohledávky žalobce a jeho vozidla.
12. Žalovaný dále k námitce, dle níž převážná část předpokládané daňové povinnosti již byla vymožena, uvedl, že daňovou exekucí vedenou k vymození povinností plynoucích ze zrušených zajišťovacích příkazů byly vymoženy pouze prostředky, které se v danou chvíli nacházely na bankovních účtech žalobce a které postačovaly pouze k částečnému splnění jeho povinností. Žalobce nesložil jistotu na depozitní účet správce daně a učinil zjevně kroky k tomu, aby další finanční prostředky nebyly vymoženy. Dle žalovaného tak nelze předpokládat, že by žalobce svou daňovou povinnost v budoucnu dobrovolně uhradil.
13. K námitce, že nic nenaseďovalo tomu, že by se žalobce zbavoval majetku, žalovaný uvedl, že útlum ekonomické aktivity žalobce s nejvyšší pravděpodobností souvisí s vydáním zrušených zajišťovacích příkazů. Tento útlum ale nelze považovat za likvidační důsledek daňové exekuce. Žalovaný dále uvedl, že nepovažuje žalobce za dlouhodobě podnikající stabilizovaný subjekt, neboť byl zapsán do obchodního rejstříku až v roce 2016 a po dobu své existence dosud za každé zdaňovací období na dani z příjmů právnických osob

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

vygeneroval ztrátu a jeho zadluženost převyšovala 100 % jeho aktiv. Hodnotu jeho movitých věcí navíc převyšovala hodnota jeho závazků za společníkem. Žalovaný existenci movitých věcí nezpochybnil, nicméně s ohledem na vysokou likviditu tohoto majetku a jednání žalobce jej nepovažoval za relevantní ve vztahu k budoucí schopnosti žalobce hradit předpokládanou daňovou povinnost. Námitky týkající se možnosti posečkáni daně a šetření práv daňového subjektu považoval žalovaný za zcela irelevantní v kontextu zjištěného skutkového stavu, tedy za situace, kdy došlo k převedení ekonomické aktivity na jiné subjekty.

III. Obsah žaloby

14. Žalobce v podané žalobě v první řadě zpochybnil splnění **předpokladu budoucího stanovení daně**. Uvedl, že závěry o důvodnosti obav, že daň bude skutečně v budoucnu vyměřena, se opírají o domněnky, které nemají podklad ve zjištěném skutkovém stavu. Sám žalovaný uvedl, že otázka existence trestné činnosti a zapojení žalobce bude řešena až v nalézacím řízení. Nebylo tak postaveno na jisto, že jakýkoliv řetězec společností krátkých daň existuje. Jeho prokázání v budoucnu není dle žalobce dostačující.
15. Žalobce dále uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, není pro posouzení jeho věci relevantní, neboť v případě řešeném Nejvyšším správním soudem byl daňový subjekt sám aktivní v účasti na trestné činnosti. V posuzovaném případě ale správce daně ani žalovaný nepřinášeli stran existence řetězce podvodných společností žádné konkrétní a podložené závěry. Sám žalovaný uvádí, že jím tvrzené skutečnosti odůvodňující budoucí stanovení daně nelze označit za silné. Žalobce rovněž namítal nedostatečné vypořádání námitek souvisejících s jeho účastí na trestné činnosti, jeho dobrou vírou, resp. způsobem výkonu jeho podnikatelské činnosti. Stran těchto námitek žalobce odkázal na odůvodnění jím podaných odvolání proti zajišťovacím příkazům.
16. K **předpokladu budoucího ohrožení výběru daní** žalobce nejprve uvedl, že úhrada předpokládané daně za předmětná zdaňovací období byla již v minulosti správcem daně zajištěna. Zajišťovací příkazy byly zrušeny, neboť správcem daně nebyly identifikovány důvody pro dostatečně silnou obavu, že daň bude nedobytná. V tomto ohledu žalobce poukazuje na nezákonný postup správce daně, který ačkoliv byly zajišťovací příkazy zrušeny, nevrátil žalobci finanční prostředky, čímž mu nadále znemožnil podnikatelskou činnost.
17. Žalobce dále uvedl, že po celou dobu své podnikatelské činnosti řádně plnil veškeré své povinnosti vůči správci daně až do vydání zrušených zajišťovacích příkazů. Žalobce neměl v úmyslu ukončit svou podnikatelskou činnost. Jediným důvodem útluhu a následné absence jeho podnikatelské činnosti je výhradně vydání zrušených zajišťovacích příkazů, kterými bylo jeho podnikání zlikvidováno. Žalobce uvedl, že je sankcionován za situaci, kterou sám nezpůsobil v důsledku nezákonného zajištění jeho majetku.
18. Správce daně se podle žalobce zabýval pouze jeho aktuálními majetkovými poměry a nezohlednil budoucí možné řešení při stanovení daně. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016 - 38. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly dle žalobce řádně posouzeny, protože nebyl posouzen princip proporcionality a zdrženlivosti. Správce daně mohl dosud nestanovenou daň zajistit i jinými způsoby. Žalobce rovněž namítal nedostatečné vypořádání jeho námitek stran

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

předpokladu nedobytnosti daně, neboť prakticky jediným argumentem je neuspokojivý hospodářský stav žalobce, který byl ale způsoben správcem daně. Předpoklad budoucího stanovení daně je založen na domněnkách a nemá oporu ve spise. Vyvážení absence předpokladu stanovení daně tvrzením vyšší míry předpokladu budoucí nedobytnosti daně považuje žalobce za šikanózní, neboť důvodem aktuálního hospodářského stavu žalobce je výhradně nezákonný postup správce daně.

19. Žalobce navrhnul zrušení napadeného rozhodnutí a jeho vrácení zpět žalovanému.

IV. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k **předpokladu budoucího stanovení daně** uvedl, že otázka účasti žalobce na trestné činnosti je z hlediska daňového řízení zcela irrelevantní. Ve vztahu k odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti v podvodu zasazeném řetězci transakcí pak v souladu s relevantní judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu postačí, že daňový subjekt o vlastním zapojení do podvodu stíženého řetězce přinejmenším vědět měl a mohl. Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty tedy zjevně nemůže být podmíněno páčáním trestné činnosti daňovým subjektem. Dle žalovaného není v zajišťovacím řízení vnitřní vztah žalobce k podvodu na DPH předmětem přezkumu.
21. Žalovaný dále odkázal na body 15 až 27 žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterých se dle svého názoru podrobně zabýval existencí podvodem zasazených řetězců transakcí, do kterých se žalobce pořízením podvodem zasazených zdanitelných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích zapojil. O existenci podvodu není dle žalovaného pochyb. Žalovaný se dále vyjádřil k námitce stran odlišnosti posuzované věci od věci řešené Nejvyšším správním soudem v řízení sp. zn. 10 Afs 18/2015. Závěr, podle něhož není zkoumáním otázky dobré víry daňového subjektu podmíněna zákonnost zajišťovacího příkazu, judikaturou obecně přijímán a opakovaně potvrzován, přičemž tento závěr nemůže být žalobcem uvedenými odlišnostmi jakkoliv dotčen.
22. Ve vztahu k obavě z **budoucí nedobytnosti daně** žalovaný uvedl, že žalobce prakticky nezpochybňuje samotnou její existenci. Co se týče argumentace žalobce stran toho, že neuspokojivý hospodářský stav byl způsoben dřívějším vydáním nezákonných zajišťovacích příkazů, útlum ekonomické činnosti jistě souvisel s dřívějším vydáním zrušených zajišťovacích příkazů, nelze však dospět závěru, že by tato skutečnost byla jediným důvodem útlumu ekonomické činnosti. Žalovaný dospěl k závěru, že v posuzované věci buď neexistuje jakákoliv souvislost mezi útlumem ekonomické činnosti žalobce a vydáním zajišťovacích příkazů, nebo se naopak jedná o jedinou příčinu, avšak takový závěr naopak potvrzuje obavy vyjádřené správcem daně ve zrušených zajišťovacích příkazech a je spojen s předpokladem vědomého zkreslování údajů vykazovaných žalobcem v daňových tvrzeních. Dle žalovaného je nicméně nutné útlum ekonomické činnosti žalobce označit za skutečnost, pro kterou je uhrazení daně v budoucnu vysoce nepravděpodobné.
23. Co se týče námítky porušení principu proporcionality a zdrženlivosti, žalovaný se s ní vypořádal a na svých závěrech trvá. Žalovaný je přesvědčen, že v žalobou napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřil jak předpoklad budoucího stanovení daně, tak důvody, pro které byla shledána obava, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, a proto navrhnul zamítnutí žaloby.

V. Průběh jednání ve věci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

24. Na ústním jednání konaném dne 8. 11. 2021 soud nejprve shrnul podstatný obsah soudního spisu a podání stran; žalobce ve svém vyjádření na svou žalobní argumentaci odkázal, zdůraznil přitom, že postup správních orgánů byl nepřiměřený a jejich vysvětlení vztahu mezi utlumením podnikatelské činnosti a vydáním následně zrušených zajišťovacích příkazů je nelogické. Žalovaný se z jednání omluvil. Ve věci pak nebyly vzneseny žádné důkazní návrhy nad rámec obsahu správního spisu.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

VI.A Právní úprava a judikatorní východiska

26. Soud přistoupil k posouzení žalobních námitek, přičemž předeseílá, že správní soudy opakovaně zdůrazňují, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
27. Soud musel tuto skutečnost zohlednit i při posouzení v této věci uplatněných žalobních námitek, v rámci kterého pak vycházel z následující právní úpravy a relevantní soudní judikatury.
28. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „(j)e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“
29. Soud v první řadě považuje za vhodné připomenout povahu zajišťovacího příkazu, ke které se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48: „Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz „sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti“ (BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha : C. H. Beck, 2017, s. 37).“
30. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 „(p)ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“

31. K otázce účasti na daňovém podvodu ve vztahu k zajišťovacímu příkazu se správní soudy rovněž zabývaly. Např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, Nejvyšší správní soud uvedl následující: „Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. **Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezátíženého.**“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem). K tomu obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018 - 39.
32. V rozsudku ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018 - 99, dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „(u)platněná argumentace patrně vychází z mylného přesvědčení stěžovatelky, že aby bylo možné vydat zajišťovací příkaz, musí být prokázáno, či se musí jevit alespoň jako přiměřeně pravděpodobné, že věděla či měla a musela vědět, že jí skutečně plnění je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, a současně z mylného přesvědčení, že podvodu na DPH se dopouští (samostatně) ten subjekt (článek řetězce), který neodvede do státního rozpočtu daň. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, znakem podvodů na DPH je, že jeden z účastníků podvodného řetězce daň neodvede, zatímco jiný si ji odečte. Na daňovém podvodu se tak v zásadě vždy účastní vícero článků řetězce, nikoli pouze ten subjekt (označovaný jako missing trader), který daň neodvede. **Pro vydání zajišťovacího příkazu je přitom významná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu**“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).
33. K podmínce obavy z nedobytnosti daně Nejvyšší správní soud v této souvislosti dodal, že „samotná skutečnost, že daňový subjekt je součástí podvodného řetězce, a tudíž je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nutně neimplikuje, že není schopen takovou daň uhradit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky) zohledňujících například dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho solventnost, majetkovou strukturu, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj, aj. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správci daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

(srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, na který poukazuje stěžovatelka, a další rozhodnutí v něm uvedené).“

34. Ve zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 136/2018 - 99 Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že „jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, jako je tomu i ve věci nyní posuzované, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80, či ze dne 12. 5. 2020, č. j. 1 Afs 480/2019-31).“
35. Jak bylo uvedeno, pro vydání zajišťovacího příkazu je nezbytné, aby byly naplněny obě zákonné podmínky, tedy i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň ii) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.
36. Co se týče první podmínky, správce daně a žalovaný založili předpoklad budoucího stanovení daně na tom, že žalobci bude zřejmě za příslušná zdaňovací období odepřen jím uplatněný nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu.
37. V první řadě je vhodné poznamenat, že za situace, kdy byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet DPH, zásadně ho nelze odmítnout. Odpočet DPH je totiž nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (k tomu viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, bod 18, a ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfriša a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 43). Nárok na odpočet DPH ale lze odmítnout v případě, kdy je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V souvislosti s podvody na DPH (nejčastěji uskutečňované jako tzv. karuselové podvody) jsou zásadními rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen a další* a ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, v nichž bylo konstatováno, že v případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nemohlo by dojít k přiznání nároku na odpočet DPH. Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60 nebo ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52), přičemž SDEU na uvedených závěrech setrvává i po přijetí *recastu* šesti směrnic – srov. např. rozsudek ze dne 21. 7. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*.
38. Správní orgány tedy vycházely ze správného předpokladu, že pokud bude v nalézacím řízení prokázáno, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodem zasažených transakcí na DPH, bude mu odepřen nárok na odpočet DPH a daň bude doměřena.

VI.B K pravděpodobnosti budoucího stanovení daně

39. Žalobce nicméně namítal, že pokud není postaveno na jisto, že jakýkoliv řetězec společností krátkých daň existuje, není v zajišťovacím řízení naplněna nezbytná míra důvodné obavy z budoucího doměření daně a nelze tak vydat zajišťovací příkaz.
40. Uvedenou námitku neshledal soud jako důvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

41. Podle ustálené judikatury pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 35; dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019 - 63, bod 18, ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018 - 48, bod 34, či rozsudek ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78).
42. Správce daně velmi podrobně a přesvědčivě pojednal o jednotlivých společnostech zapojených do podvodného řetězce, o tom jaký byl mechanismus jeho fungování a jak se projevovala účast a role žalobce v podvodném obchodním řetězci. Správce daně se těmito okolnostmi podrobně zabýval v bodě 3 a 4 zajišťovacích příkazů, přičemž žalovaný tyto okolnosti zrekapituloval v bodě 17 až 23 napadeného rozhodnutí. Správní orgány rovněž vymezily účast žalobce v podvodném řetězci, když shledaly, že žalobce figuroval jako tzv. *buffer*, neboli nárazník.
43. K jednotlivým zdaňovacím obdobím lze pak uvést, že v měsíci říjnu 2018 žalobce přijal zdanitelná plnění od obchodních společností LUFFA s.r.o., IČ: 02695138 (dále jen „LUFFA“); JITAMALLE s.r.o., IČ: 06601383 (dále jen „JITAMALLE“) a Belstyl Invest s.r.o., IČ: 27968120 (dále jen „Belstyl Invest“). Všechny výše uvedené společnosti vykázaly přijetí zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení v hodnotě včetně DPH přesahující 500 000 Kč. Společnosti LUFFA a JITAMALLE pak dále vykázaly přijetí zdanitelných plnění od obchodní společnosti SMAD IT s.r.o., IČ: 05947456 (dále jen „SMAD IT“), přitom tato společnost poskytnutí zdanitelných plnění uvedeným dodavatelům žalobce nevykázala. Žalobce přijal od společnosti LUFFA, která neuhradila doměřenou daň ve výši 240 870 Kč do státního rozpočtu, 50,98 % zdanitelných plnění. Žalobce dále za uvedené zdaňovací období přijal 24,06 % zdanitelných plnění od společnosti JITAMALLE, která přijatá plnění nepřiznala ve správné výši a která uplatnila nárok na odpočet daně od svých dodavatelů, korporace STI Construct Engineering s.r.o., IČ: 29414334 a SMAD IT, které daň z plnění uskutečněné pro korporaci JITAMALLE nepřiznaly. Dále žalobce přijal 17,43 % zdanitelných plnění od společnosti Belstyl Invest, která uplatnila nárok na odpočet od svého dodavatele obchodní společnosti KCTX a.s., IČ: 28978218 (dále jen „KCTX“), jež poskytnutí zdanitelných plnění společnosti Belstyl Invest sice přiznala, avšak daňovou povinnost po vyměření z moci úřední neuhradila.
44. Ve zdaňovacím období měsíce listopadu 2018 žalobce přijímal zdanitelná plnění opět od společností LUFFA, JITAMALLE a Belstyl Invest. Tyto společnosti opět vykázaly přijetí zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení v řádu stotisíců korun a dále přijetí zdanitelných plnění od dalších subjektů. Dodavatelem společnosti Belstyl Invest, od které přijal žalobce 28,74 % zdanitelných plnění, byla opět společnost KCTX, která neuhradila vlastní daňovou povinnost, která jí byla za dané zdaňovací období vyměřena. Společnost JITAMALLE vykázala přijetí zdanitelných plnění od společností SMAD IT a FORMAT'T, s.r.o., IČ: 25439383 (dále jej „FORMAT'T“). Společnost SMAD IT zdanitelná plnění pro společnost JITAMALLE nevykázala, společnost FORMAT'T, od které dle podaných kontrolních hlášení přijímaly zdanitelná plnění společnosti LUFFA a JITAMALLE, přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období vůbec nepodala. Společnosti JITAMALLE pak byla vyměřena vlastní daň ve výši 640 864 Kč, která nebyla uhrazena. Od této

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

společnosti přijal žalobce 40,02 % zdanitelných plnění. Od společnosti LUFFA, která si uplatnila nárok na odpočet daně od korporace FORMAT, žalobce přijal 27,63 % zdanitelných plnění.

45. Ve zdaňovacích obdobích měsíce prosince 2018 a měsíce ledna roku 2019 žalobce přijal zdanitelná plnění od společnosti JITAMALLE (22,76 % za prosinec a 19,67 % za leden), od společnosti LUFFA (9,72% za prosinec a 16,71 % za leden), a dále od společnosti KVIK GROUP STAV s.r.o., IČ: 06879217 (33,85 % za prosinec a 66,14 % za leden). Ve zdaňovacím období měsíce prosince roku 2018 společnost JITAMALLE vůbec nepodala přiznání k DPH, v ostatních případech bylo

přijetí zdanitelných plnění dodavateli žalobce deklarováno výlučně v oddílu B3 kontrolních hlášení, a to v řádu statisíců až milionů korun.

46. Ve zdaňovacích obdobích měsíců února a března 2019 přijímal žalobce zdanitelná plnění opět od společností LUFFA (23,17 % za únor a 19,26 % za březen) a JITAMALLE (21,35% za únor a 8,9 % za březen), přičemž obě uvedené společnosti vykázaly přijatá zdanitelná plnění výlučně v oddílu B3 kontrolních hlášení, ačkoliv v obou zdaňovacích obdobích přesahovala hodnota těchto zdanitelných plnění včetně daně 2 000 000 Kč. Společnost LUFFA by tak musela na únor 2019 přijmout 219 a za březen 2019 301 jednotlivých zdanitelných plnění v hodnotě 9 999 Kč a společnost JITAMALLE by za únor 2019 musela přijmout 291 a za březen 2019 283 jednotlivých zdanitelných plnění v hodnotě 9 999 Kč, což je dle správce daně a žalovaného velmi nepravděpodobné.
47. Ve zdaňovacím období měsíce dubna 2019 žalobce vykázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti LUFFA, která i v tomto zdaňovacím období vykázala přijetí zdanitelných plnění výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení (v celkové hodnotě vč. daně 2 517 924 Kč). Dle správce daně tak žalobce přijal od této společnosti 23,40 % zdanitelných plnění, která nebyla přiznána ve správné výši. Dále žalobce vykázal přijetí 27,45 % svých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Akinorev s.r.o., IČ: 06644490 (dále jen „**Akinorev**“), která měla tato zdanitelná plnění přijmout od obchodní společnosti Begovi, s.r.o., IČ: 28543106 (dále jen „**Begovi**“), která přijatá zdanitelná plnění vykázala opět výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení (v celkové hodnotě 2 633 225 Kč vč. daně). Žalobce rovněž přijal 44,73 % svých zdanitelných plnění od společnosti Firalona s.r.o., IČ: 07420005 (dále jen „**Firalona**“), která jednak vykázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti LUFFA (žalobce tak plnění přijímal od společnosti LUFFA jak přímo, tak zprostředkovaně přes společnost Firalona), která však poskytnutí těchto zdanitelných plnění společnosti Firalona nepřiznala, a jednak vykázala přijetí zdanitelných plnění od obchodní společnosti Stavební dodávky s.r.o., IČ: 26684209 (dále jen „**Stavební dodávky**“), přičemž tato společnost vykázala přijetí zdanitelných plnění výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení, a to v hodnotě 461 994 Kč vč. daně.
48. Ve zdaňovacím období měsíce května 2019 žalobce opětovně přijal 25,56 % zdanitelných plnění od obchodních společností Akinorev a 42,87 % zdanitelných plnění od společnosti Firalona. Společnost Akinorev pořídila zdanitelná plnění od společnosti Begovi, která pak vykázala přijatá zdanitelná plnění pouze v oddílu B3 kontrolního hlášení v souhrnné hodnotě 2 783 742 Kč vč. DPH. Rovněž společnost Firalona pořídila zdanitelná plnění ve shodném schématu, když jeden z jejích dodavatelů – společnost Stavební dodávky – opět vykázala veškerá přijatá zdanitelná plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení (v hodnotě 1 621 350 Kč vč. daně). Společnost LUFFA v tomto zdaňovacím období zdanitelná plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

poskytnutá společnosti Firalona vykazala, avšak přijatá zdanitelná plnění vykazala výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení (v hodnotě 1 966 308 Kč vč. daně). Dále žalobce v tomto zdaňovacím období pořídil 27,27 % zdanitelných plnění od společnosti all in Lovčenka a.s., IČ: 25752022 (dále jen „all in Lovčenka“), jež vykazala přijatá zdanitelná plnění pouze v oddílu B3 kontrolního hlášení (v hodnotě 1 410 700 Kč vč. daně). Daň tedy dle správce daně nebyla přiznána ve správné výši.

49. Ve zdaňovacím období měsíce června 2019 žalobce přijal 47,16 % zdanitelných plnění od společností Akinorev a 32, 57 % zdanitelných plnění od společnosti all in Lovčenka. Společnost Akinorev měla pořídit zdanitelná plnění od společnosti Begovi, která vykazala přijatá zdanitelná plnění výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení (v hodnotě 3 140 624 Kč vč. daně). Společnost all in Lovčenka vykazala přijatá zdanitelná plnění také výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení (a to v hodnotě 2 820 666 Kč vč. daně). Obě společnosti tak neměly přiznat daň ve správné výši.
50. Správce daně a žalovaný popsali, že všechna dotčená zdanitelná plnění přijatá žalobcem mají svůj původ u subjektů, které nepřiznaly či neuhradily daňovou povinnost v její zákonné výši nebo přiznaly pořízení zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení. V prvním případě není o chybějící dani pochyb. Pokud pak jde o zdanitelná plnění vykázaná v oddílu B3 kontrolního hlášení, ta představují plnění v hodnotě nejvýše 10 000 Kč vč. daně, z nichž plyne daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, aniž by tato přijatá zdanitelná plnění musela být v souladu s poskytnutými zdanitelnými plněními vykázanými v kontrolním hlášení jiného daňového subjektu (s ohledem na neuvedení identifikace dodavatele). Lze proto souhlasit se správními orgány, že v případě zdanitelných plnění vykázaných v oddílu B3 není možné případný rozpor těchto údajů se skutečností odhalit z nesrovnalostí s kontrolním hlášením jiného daňového subjektu (jakkoli to ještě samo o sobě neznamená, že by šlo o postup v rozporu se zákonem).
51. Správce daně přitom v této souvislosti popsal nestandardnosti detekované v rámci podvodného řetězce. V případě dodavatelů žalobce se jednalo o společnosti, které mají ve většině případů virtuální sídlo, mají nedoplatky na DPH, jejich statutárním orgánem je osoba cizí státní příslušnosti bez uvedené adresy pobytu v České republice, porušují povinnosti související se správou DPH (některé společnosti byly posléze označeny za nespolehlivé plátce DPH dle § 106a zákona o DPH, např. společnost JITTAMALE, Belstyl, LUFFA, KCTX, SMAD IT, což žalobce v době zdanitelných plnění vědět nemohl, nicméně k posouzení objektivní povahy obchodního řetězce jde jistě o informaci relevantní), nemají často webové stránky k nabízení svých služeb, jedná se o společnosti nemající zaměstnance, nejsou registrovány k silniční dani, porušují své povinnosti ve vztahu k založení účetních výkazů do sbírky listin Obchodního rejstříku. Obecně se přitom jedná z velké části o rizikové faktory (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019 - 78, kde byly shledány obdobné skutečnosti jako rizikové), kterých si žalobce mohl být vědom.
52. Dále bylo zjištěno, že se žalobce na webových stránkách www.adam-pal.cz prezentuje mj. jako subjekt provádějící zemní práce a rozvoz a odvoz materiálu (nákladní autodoprava). Prezentovaná ekonomická činnost (nákladní autodoprava) ale nekoresponduje se zjištěním správce daně, ze kterého plyne, že žalobce není majitelem velkého nákladního motorového vozidla či přípojného vozidla, které by reálně používal v rámci prezentované ekonomické činnosti. Dle správce daně sice dále žalobce pořídil bagr značky „CAT“, ale teprve na konci roku 2018. Nadto bylo zjištěno, že se na adrese provozovny žalobce (Karlovarská 563/83, Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

Severní Předměstí, 323 00 Plzeň) nachází ubytovna. Správní orgány dále shledaly, že sídlo, které má žalobce zapsané v Obchodním rejstříku, je sídlo virtuální, na kterém žalobce fakticky nesídlí a nevykonává zde žádnou ekonomickou činnost. Jedná se o obytný dům, kde nebyl žalobce dohledán a kde sídlí dalších 110 ekonomických subjektů. Od září 2017 nemá žalobce žádné zaměstnance. Správce daně tedy dospěl k předpokladu, že s ohledem na inzerovanou činnost jeho odběratelů (zemědělská výroba, hotelnictví, dřevovýroba, těžba kamene, hlídací a úklidové služby) jim žalobce v jejich provozovnách poskytuje služby v podobě poskytování dělnických prací. Charakter žalobcovy činnosti je tak na vstupu nejvýznamněji tvořen výplatou finančních prostředků za služby pracovníků bez nároku na odpočet. Tato situace je pak dle správce daně ze strany obdobných subjektů (plátců) často řešena nezákonným způsobem, a to pomocí zdanitelných plnění na vstupu s nárokem na odpočet, zatížených daňovým podvodem, nebo přímo uplatněním fiktivních vstupů.

53. Jakkoli jistě nelze tvrdit, že každá z těchto okolností je sama o sobě jednoznačným dokladem zapojení žalobce do daňového podvodu, v souhrnu nepochybně představují dostatečně silné indicie pro podezření o zapojení žalobce do daňového podvodu. Kromě toho, o nestandardním chování svědčí i další podstatná (a z povahy věci vždy obecně podezřelá) okolnost, a to že žalobce pravidelně vybíral ze svého prvního bankovního účtu téměř polovinu a z druhého bankovního účtu přibližně 70 % finančních prostředků v hotovosti. K hotovostním výběrům docházelo nejpozději do několika dnů poté, co byly finanční prostředky na jeho účty připsány. Výběry nezřídka překračovaly zákonný limit (270 000 Kč). Správce daně dále zjistil, že žalobce v rámci předmětných zdaňovacích období za přijatá plnění neplatil buď vůbec, nebo tak činil v hotovosti, což dle něj může svědčit o nestandardních obchodech (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019 - 63).
54. S ohledem na posouzení všech shora popsaných skutečností v jejich souhrnu je rovněž soud přesvědčen o tom, že existence podvodného řetězce není pouhou spekulací správce daně a žalovaného, jak zcela obecně namítá žalobce, aniž by jejich jednotlivá zjištění v žalobě relevantně zpochybnil. Existence podvodného řetězce stejně jako zapojení žalobce do celé struktury dostatečně vyplývá z výše uvedených indicií; popsané skutečnosti současně vylučují, že by k neuhrazení daně v řetězci docházelo snad z důvodu pouhého podnikatelského pochybení. K transakcím postiženým podvodem docházelo po dlouhou dobu 9 měsíců, přičemž všichni zmínění dodavatelé žalobce vykazovali obdobné výše uvedené podezřelé faktory. Správce daně se přitom uvedenými indiciemi podrobně zabýval v zajišťovacích příkazech, o čemž svědčí i to, že odůvodnění každého z nich čítá až 70 stran. To je ve značném nepoměru s tím, že žalobce v řízení před soudem setrval ve svých námitkách v rovině spíše obecného nesouhlasu, aniž by proti jednotlivým zjištěním a jejich relevanci konkrétněji brojil. Pokud už tak dříve, především v doplnění svých odvolání, zvláště ve vztahu k platbám v hotovosti učinil, bylo to v rovině možné vědomosti, resp. existence dobré víry žalobce (k tomu srov. níže); nehledě na to, že ani tyto námitky relevantně nepřenesl do své žalobní argumentace.
55. Z důvodu indikované účasti žalobce na daňovém podvodu lze proto s dostatečnou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že žalobci nebude uznán uplatněný nárok na odpočet DPH. Soud proto přisvědčil správním orgánům, že podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byla v dané věci splněna. Soud přitom nepovažuje uvedené indicie za slabé, které by pak musely být vyváženy o to silnějšími indiciemi týkající se předpokladu nedobytnosti daně. Stejně tak je ale neshledává se zřetelem k dále rozvedeným okolnostem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

jako silné (viz níže), tedy o předpokladu nedobytnosti daně musí svědčit podobně silné důvody jako o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

56. Co se týče otázky dobré víry žalobce, soud musí žalobci přisvědčit potud, že daňový subjekt nemůže být odpovědný za to, že je plnění zatíženo podvodem na DPH, pokud o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět neměl a nemohl. Správní orgány mu v takovém případě nemohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33, a tam cit. judikaturu SDEU). Komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu však patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění v nalézacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. V této fázi řízení není třeba zabývat se tím, zda snad žalobce byl v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13, či ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 - 80, věc bod 34, nebo rozsudek ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78).
57. To samozřejmě neznamená, že zjištění nasvědčující vědomé a aktivní účasti v podvodném řetězci nebudou zpravidla patřit mezi další závažné indicie pro zajištění daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60). Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu totiž mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena, a do jisté míry tak kompenzovat slabší intenzitu obav o dobytost daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, body 52 až 54). Pokud tedy správní orgány dospějí k závěru o vědomém a aktivním zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce (což v nyní projednávané věci částečně učinily) a tato skutečnost je zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, musí pro to svědčit dostatečně silné indicie.
58. Nicméně zdejší soud neshledal, že by zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů snad bylo právě již v zajišťovacím řízení osvědčené vědomé a úmyslné zapojení žalobce do podvodného řetězce a že by mu správní orgány právě tuto skutečnost kladly významně k tíži. Správce daně vědomé zapojení do podvodu (resp. skutečnost, že žalobce měl a mohl vědět o podvodném jednání) zmínil při hodnocení pravděpodobnosti budoucího stanovení daně spíše jen okrajově. Správce daně usoudil, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl z důvodu podezřelých faktorů týkající se jeho dodavatelů a skutečnosti, že část vykázaných plnění žalobce hradil v hotovosti. Jak ale žalovaný dodal, konečný závěr ohledně vědomosti žalobce o zapojení do podvodu z uvedených skutečností v této fázi dovozovat nelze. Předpoklad budoucího stanovení daně nelze proto i z tohoto důvodu označit za silný, zároveň ho ale nelze označit jako slabý. Skutečnost, zda se žalobce zapojil do podvodného řetězce vědomě či nevědomě, není pro naplnění této podmínky klíčová. Otázka dobré víry žalobce tak není v této fázi řízení relevantní a jeho námitka není důvodná.
59. Soud neshledal jako důvodnou ani námitku, dle které není rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 v dané věci přílehlavý. Správní orgány vyšly z relevantní soudní judikatury, z níž vyplývá (a to včetně zmíněného rozsudku č. j. 10 Afs 18/2015 - 48), že již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci může založit budoucí doměření DPH. Jak bylo již několikrát uvedeno, otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

významu (resp. určitý význam mít může, protože může výrazně posilovat závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, ale není nezbytná).

60. Pokud žalobce namítal, že žalovaný nedostatečně vypořádal odvolací námitky týkající se jeho účasti na trestné činnosti (otázka dobré víry a způsob výkonu jeho podnikatelské činnosti) z důvodu jejich nesouvislosti s předmětem řízení, ani tuto argumentaci neshledal soud jako důvodnou. K námitkám žalobce se žalovaný podrobně vyjádřil na str. 15 až 22 napadeného rozhodnutí. Vypořádání žalobních námitek je přitom v souladu s výše uvedenou judikaturou správních soudů. Žalovaný jasně uvedl, že otázka žalobcovy dobré víry není v projednávané fázi řízení rozhodná. Co se týče způsobu podnikatelské činnosti žalobce, i k tomu se žalovaný vyjádřil na str. 15 napadeného rozhodnutí, když uvedl, že žalobce v minulosti vlastními zaměstnanci disponoval, ale následně začal vykonávat činnost způsobem, který popsal správce daně (způsobem odpovídajícím personální agentuře, resp. agentuře práce). Ani dodavatelé žalobce nedisponovali zaměstnanci, prostřednictvím kterých by mohli služby žalobci poskytovat. Žalovaný přitom odkázal na místní šetření (viz protokol č. 1638359/19/2300-00490-402341 ze dne 29. 7. 2019), z něž vyplynulo, že se na adrese jeho provozovny nachází ubytovna, tedy žalobce se pravděpodobně jako personální agentura prezentoval, čemuž odpovídá i charakter činnosti jeho odběratelů. Žalovaný rovněž uvedl, že postup žalobce je v současnosti obvyklý a často užívaný právě u subjektů, které ve vztahu k jiným odběratelům vystupují jako personální agentury (viz výše). Soud ovšem zdůrazňuje, že rovněž tuto argumentaci vznesly správní orgány toliko podpůrně, pro dokreslení identifikovaných indicií.
61. Soud přitom musí přisvědčit žalovanému, že všechny uvedené okolnosti posilují přesvědčení správních orgánů o účasti žalobce na daňovém podvodu. Nicméně otázka, zda žalobce působí jako personální agentura, nebo zajišťuje poskytování zdanitelných plnění prostřednictvím subdodávek, nebyla v rozhodnutí o zajištění finančních prostředků rozhodující (není proto zároveň rozhodné zabývat se tím, jestli žalobce jako personální agentura skutečně fakticky fungoval). Nejednalo se o jediný ani hlavní důvod pro přesvědčení správce daně a žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu. Důvody správních orgánů byly výše podrobně rozebrány. Žalovaný jasně popsal, jak řetězec podvodných společností fungoval a že předpoklad budoucího stanovení daně vychází ze skutečnosti, že žalobce dotčená zdanitelná plnění přijímal od subjektů, které neuhradily daňovou povinnost v její zákonné výši.
62. Soud rovněž přisvědčuje žalovanému, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto se v případě vydávání zajišťovacího příkazu *„nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně“*. (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Tyto indicie byly správcem daně a žalovaným náležitě popsány, přičemž nasvědčují tomu, že daň bude žalobci stanovena, neboť mu nebude uznán nárok na odpočet DPH.
63. Žalobce dále namítal, že se správce daně dopustil nezákonného postupu, jelikož po zrušení zajišťovacích příkazů z 31. 7. a 1. 8. 2019 nevrátil žalobci finanční prostředky. K tomu soud pouze konstatuje, že uvedená námitka není v projednávané věci relevantní, neboť taková skutečnost nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud se žalobce domnívá, že správce daně nepostupoval v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu a nevrátil

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

peněžní prostředky do 15 dnů od vzniku vratitelného přeplatku, musí využít jiné prostředky obrany, než je podaná žaloba proti napadenému rozhodnutí. Soud je oprávněn přezkoumat pouze jeho zákonnost, tedy skutečnost, zda byly splněny zákonné podmínky pro zajištění daně, nikoliv postup správce daně v předchozím řízení, resp. jeho postup v rámci tvrzeného zadržování finančních prostředků žalobce.

VI.C K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně

64. V rámci druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu žalobce namítal, že útlum jeho ekonomické činnosti nastal v důsledku vydání zrušených zajišťovacích příkazů, kterými bylo jeho podnikání zlikvidováno. Kromě toho se žalovaný dle žalobce zabýval pouze jeho aktuálními majetkovými poměry, ale nezohlednil možné budoucí řešení při stanovení daně.
65. V první řadě je třeba připomenout, že správce daně vydal zajišťovací příkazy poté, co byly původní zajišťovací příkazy z 31. 7. 2019 a 1. 8. 2019 zrušeny odvolacím orgánem, tedy žalovaným. Zmíněné zajišťovací příkazy byly zrušeny, neboť žalobce prokázal, že jeho ekonomickou situaci s ohledem na nové údaje nelze hodnotit jako hrozící insolvenční, když ke dni 30. 6. 2019 souhrn jeho závazků nepřevyšoval hodnotu jeho majetku.
66. K možnosti vydat zajišťovací příkaz poté, co byl původní zajišťovací příkaz zrušen, se částečně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, který se týkal propadlé procesní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že *„(s)právce daně má pochopitelně obecně možnost vydat zajišťovací příkazy nové, ovšem ohledně téže daně a zdaňovacího období založené na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech. [...] Správce daně musí pokaždé vážit, jaká je v okamžiku, kdy o zajištění rozhoduje, pravděpodobnost, že daň bude v určité výši stanovena, a své úvahy promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu.“* (pozn. soudu: zvýraznění doplněno). Zrušení původního zajišťovacího příkazu tak nevylučuje vydání nového zajišťovacího příkazu. Je ale zřejmé, že tak správce daně může učinit ve vztahu k téže dani a zdaňovacímu období pouze na základě jiných skutkových okolností nebo právních závěrů.
67. Správce daně se přitom zabýval majetkovými poměry žalobce rovněž s ohledem na nové okolnosti případu. Správce daně musel vzít v potaz výkaz zisku a ztráty sestavený k 30. 6. 2019, který žalobce doložil k odvolání proti zrušeným zajišťovacím příkazům dne 7. 11. 2019. Z výkazu plyne zisk za 1. pololetí 2019 ve výši 6 442 703,12 Kč při obratu 34,9 mil. Kč. Rozvaha sestavená ke dni 30. 6. 2019 nebyla ze strany žalobce předložena. Z dalších informací plyne, že pořizovací cena dlouhodobého majetku žalobce je 2 942 139 Kč, hodnota majetku se tedy proti stavu k 31. 12. 2018 zásadně nezvýšila. Došlo ke zvýšení hodnoty peněz v pokladně z 905 000 Kč na 2 065 000 Kč a hodnoty peněžních prostředků na účtech z 2 445 000 Kč na 3 096 000 Kč. Vykázaný zisk

k 30. 6. 2019 se tedy dle správce daně neprojevil v korespondujícím navýšení uvedených položek a musel by se tedy projevit ve změně rozdílu mezi pohledávkami a závazky (mohlo dojít k růstu pohledávek nebo snížení závazků, nebo ke kombinaci těchto změn) žalobce, což by bylo patrné z rozvahy sestavené ke dni 30. 6. 2019, kterou však žalobce nepředložil. Správce daně nicméně neshledal vykázaný výsledek za věrohodný, a to z důvodu, že za 1. pololetí 2019 by u žalobce došlo ke zcela razantnímu a neobvyklému navýšení jeho zisku (cca 6,5 mil za 1. pololetí by znamenalo přibližně 13 mil za celý rok 2019) oproti předchozím rokům, kdy žalobce vykazoval ztrátu. Tyto hodnoty byly navíc dosaženy bez materiálního

zázemí a zaměstnanců. Ve výkazech navíc absentuje řada nákladů, které by musely vznikat, jako jsou náklady za pojistky, cestovné, energie apod.

68. Co se týče finančních prostředků na bankovních účtech žalobce, po zahájení exekuce k vymožení povinností stanovených zrušenými zajišťovacími příkazy činil zůstatek na bankovním účtu žalobce č. 4021984/5500 ke dni 20. 11. 2019 22 542 Kč (ke dni 11. 6. 2019 přitom činil zůstatek částku 713 628,37 Kč). Na bankovním účtu č. 285888436/0300 činil zůstatek ke dni 15. 11. 2019 0 Kč (ke dni 14. 6. 2019 byl zůstatek ve výši 1 228 863,20 Kč). Dále bylo zjištěno, že po dni nabytí právní moci exekučních příkazů přestaly plynout na bankovní účty žalobce finanční prostředky. Poslední platba byla na účet č. 4021984/5500 připsána dne 26. 7. 2019.
69. Na osobním daňovém účtu žalobce správce daně evidoval přeplatek ve výši 4 182 340,31 Kč, vzniklý v důsledku vydání rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 14. 11. 2019, kterým byly zrušeny původní zajišťovací příkazy. Správce daně vzal rovněž v potaz, že finanční prostředky na bankovních účtech žalobce byly ve velké míře vybírány v hotovosti, a to i v částkách přesahujících milion korun za jeden den.
70. Právě popsané skutečnosti jsou jistě relevantní, pokud jde o schopnost žalobce uhradit případně stanovenou daň, neboť popisují hospodářskou situaci žalobce a jeho likviditu. Jako podstatná skutečnost se pak jeví zejména to, že došlo k převodu ekonomické činnosti žalobce na společnost Koverta s.r.o., IČO: 07421338 (dále jen „**Koverta**“) a ADAM P.U. s.r.o., IČO: 29163510 (dále jen „**ADAM P.U.**“), se kterými je žalobce personálně propojen.
71. Z přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2018 až říjen 2019 společnosti Koverta (je registrována k DPH od 1. 12. 2018) vyplývá, že počínaje zdaňovacím obdobím červenec 2019 došlo k neobvykle razantnímu nárůstu hodnot uskutečněných a přijatých plnění v řádech jednotek mil. Kč, oproti hodnotám vykázaným v přiznáních k DPH předcházejících zdaňovacímu období červenec 2019 (byly vykázány nulové hodnoty či plnění v řádech desítek tis. Kč). Společnost Koverta nedisponuje žádnými zaměstnanci. Jejím jediným jednatelem je otec jednatele žalobce, přičemž ten má dispoziční oprávnění k účtu společnosti Koverta. Dle kontrolního hlášení podaného společností Koverta vykazala tato společnost za zdaňovací období červenec až říjen 2019 zdanitelná plnění poskytnutá společností, které byly odběrateli žalobce (např. společnost Agrima draženov s.r.o., Pila Černý s.r.o., Plzeňská žula a.s., Laktos a.s., Savoy Westend Hotel, s.r.o., Školní statek Klatovy-Činov s.r.o., Dusmann Service s.r.o.). Co se týče společnosti ADAM P.U., s ní byl žalobce propojen v osobě jednatele, pana I. P.. Stejně tak jako v případě společnosti Koverta, i v tomto případě došlo dle kontrolních hlášení a přiznání k dani od července 2019 k přesunutí původních odběratelů žalobce (např. STAVMONTA spol. s.r.o., Občanské a průmyslové stavitelství spol. s.r.o., AT Finstav s.r.o.) na společnost ADAM P.U.
72. Z uvedeného jasně vyplývá, že po vydání následně zrušených zajišťovacích příkazů z 31. 7. 2019 a 1. 8. 2019 došlo ke změně skutkové situace, neboť správce daně měl na jednu stranu nové informace o tom, že žalobce realizoval zisk, ale na druhou stranu je zřejmé, že již počátkem měsíce červenec 2019 došlo k postupnému přesouvání jeho ekonomické činnosti na společnost Koverta a ADAM P.U. Tuto skutečnost se přitom správce daně dozvěděl až z přiznání k dani a kontrolního hlášení společnosti Koverta podané dne 21. 8. 2019 a přiznání k dani a kontrolního hlášení společnosti ADAM P.U., které podala za červenec 2019 dne 26. 8. 2019. Za této situace nebránilo

správci daně, aby novou situaci posoudil a v případě splnění zákonných podmínek vydal nové zajišťovací příkazy, jak ostatně učinil. V době vydání zrušených zajišťovacích příkazů správce daně neměl žádné indicie o tom, že žalobce svou ekonomickou činnost přesune na jiné subjekty. Tyto indicie získal až koncem srpna 2019. Očividně tak po vydání zrušených zajišťovacích příkazů došlo ke změně skutkového stavu, která odůvodňovala vydání nových zajišťovacích příkazů.

73. Žalobce v podané žalobě nijak nepopřel, že došlo k útlumu jeho ekonomické činnosti, nicméně to dává za vinu správci daně a vydání zrušených zajišťovacích příkazů. Takové úvaze však soud nemůže přisvědčit. Popsané skutečnosti totiž nijak neodporují závěru správce daně o tom, že k útlumu ekonomické činnosti nedošlo pouze v důsledku zajištění částky 4 182 340,31 Kč na základě poté zrušených zajišťovacích příkazů, jak namítal žalobce.
74. Je zřejmé, že k útlumu ekonomické činnosti počalo docházet již v měsíci červenci 2019, tedy ještě před vydáním zrušených zajišťovacích příkazů. Z daňového přiznání žalobce podaného dne 26. 8. 2019 vyplývá, že v porovnání s údaji vykázanými za zdaňovací období ledna 2019 až červen 2019 došlo ve zdaňovacím období červenec 2019 k poklesu vykazovaných uskutečněných plnění o více jak 90 %. Kromě toho v následujících měsících tento trend pokračoval, neboť se útlum ekonomické činnosti žalobce prohluboval. Nelze nadto odhlédnout od výše uvedeného zjištění správce daně, že značná část ekonomické činnosti žalobce přešla na společnost Koverta s.r.o. a ADAM P.U. Za této situace nemůže soud přisvědčit žalobci, že útlum jeho ekonomické činnosti byl způsoben vydáním zrušených zajišťovacích příkazů. Uvedené indicie spíše nasvědčují tomu, že žalobce vědom si vymáhání původně (byť nezákonně) zajištěné částky, odklonil své budoucí příjmy na jiné ekonomické subjekty. K útlumu ekonomické činnosti žalobce bezpochyby došlo, ale je očividné, že důvodem byl primárně její převod na s ním personálně propojené společnosti.
75. V tomto směru již žalovaný přilehavě dovodil existenci dvou možných scénářů, které vedly k útlumu ekonomické činnosti žalobce. Pokud jsou daňová tvrzení žalobce pravdivá, lze uzavřít, že žalobce svou ekonomickou činnost převedl na personálně spřízněné subjekty ještě před vydáním následně zrušených zajišťovacích příkazů. Pokud by naopak daňové přiznání za období červenec 2019 nebylo pravdivé, žalobce by před vydáním zrušených zajišťovacích příkazů vyvíjel ekonomickou činnost, avšak po jejich vydání tuto činnost v rozporu se skutečností namísto něj vykazaly personálně spřízněné společnosti Koverta a ADAM P.U. V takovém případě přitom nelze spoléhat na to, že by žalobce nepostupoval obdobně (v rozporu se skutečností) při samotném stanovení daně a byl by to jen další důvod pro obavy o budoucí dobytost daně.
76. Přestože tedy správní orgány shledaly, že zejména s ohledem na výši přeplatku na osobním daňovém účtu žalobce ve výši 4 182 340,31 Kč není majetek žalobce zcela zanedbatelný, byl zhodnocen jako nedostatečný v porovnání s předpokládanou vlastní daní, která by měla být za jednotlivá zdaňovací období říjen 2018 až červen 2019 stanovena, přičemž rovněž nelze odhlédnout od ukončení jeho činnosti (jejím přesunu na jiné subjekty). Žalobce reálně neměl k dispozici žádné peněžní prostředky a s ohledem na ukončení jeho činnosti, nebylo lze proto předpokládat, že by mu nějaké významnější prostředky měly do budoucna plynout; účetní dokumenty za I. pololetí 2019 soud z pohledu majetkových poměrů nepovažuje za věrohodné.
77. Musí totiž přisvědčit správním orgánům – jakkoli to vzhledem k následnému útlumu činnosti není z hlediska posouzení podmínek tohoto druhého kritéria rozhodné – v tom, že

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

vykázaný zisk za I. pololetí 2019 budí pochybnosti. Skutečnost, že žalobce vykazoval od roku 2016 ztrátu řádově v stovkách tisíc korun, následně za jedno pololetí vykázal zisk cca 6,5 milionů Kč bez majetku (kromě čtyř starých automobilů a bagru) a zaměstnanců, aby následně svou činnost úplně utlumil a převedl na jiné subjekty, vyznívá jednoznačně nevěrohodně. Pokud by žalobce vykázal tak vysoký zisk, není soud ostatně přesvědčen o tom, že by původně nezákonně zajištěná částka ve výši přibližně 4 milionů Kč vedla k zániku jeho činnosti, jak sám tvrdí. Žalobce nadto v podané žalobě nijak nenamítal, že byla právě tato skutečnost vyhodnocena žalovaným nesprávně.

78. Jak bylo uvedeno výše, předpoklad ohrožení výběru daně správce daně i žalovaný založili zejména na skutečnosti, že došlo k ukončení ekonomické činnosti žalobce a není tedy již důvodné předpokládat, že by v rámci této činnosti mohl být v budoucnu vygenerován zisk pro úhradu dosud nestanovené daně za jednotlivá zdaňovací období říjen 2018 až červen 2019. Soud přisvědčil správním orgánům, že ukončení ekonomické činnosti žalobce nebylo důsledkem exekuce následující po vydání zajišťovacích příkazů (resp. nemohlo jít o důsledek nezákonný – srov. dva možné scénáře důsledku vydání zrušených zajišťovacích příkazů výše), ale převodu jeho ekonomické činnosti na společnost Koverta s.r.o. a ADAM P.U., se kterými je žalobce personálně propojen a které začaly vykazovat poté, co došlo u žalobce k vydání zajišťovacích příkazů, uskutečněná plnění pro jeho odběratele. Nelze přitom přisvědčit žalobci, že se správce daně nezabýval jeho ekonomickými vyhlídkami, neboť v bodech 6.9.2. a 6. 10. podrobně poukázal na to, že žalobce svou ekonomickou činnost převedl na jiné subjekty od července 2019. Důvodem tohoto útlu pak nemohou být pouze zrušené zajišťovací příkazy, neboť ty byly žalobci doručeny až na konci července, resp. začátku srpna 2019. Pokud žalobce nevyvíjí svou ekonomickou činnost, což v žalobě nijak nepopírá, je naprosto logické, že nelze spoléhat na to, že by vygeneroval dostatečné finanční prostředky k zaplacení dosud nestanovené daně.
79. Obava správce daně o nedobytnosti DPH nebo jejím obtížném vymáhání byla navíc založena rovněž na tom, že na účet žalobce přestaly plynout finanční prostředky poté, co byly zrušené zajišťovací příkazy vydány, jakož i to, že musela být zajištěná částka vymožena exekučně.
80. Lze tedy uzavřít, že v projednávaném případě správce daně založil své důvodné pochybnosti o nedobytnosti daně nikoliv na tom, že by snad byl žalobce předlužen, nebo by existovala pouhá možnost, že žalobce vyvede aktiva ze svého podnikání (dle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, či ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60 by se bez dalšího nejednalo o dostatečné důvody pro splnění podmínek k vydání zajišťovacích příkazů), ale na zcela jasných indiciích o tom, že žalobce svou činnost převedl na s ním propojené subjekty, nemá likvidní majetek v dostatečné hodnotě, na jeho účtech nejsou k dispozici finanční prostředky a další na ně již neplynou, přičemž i další majetek je ve vztahu k potenciálně vyměřené dani nedostatečný. Dle soudu se ve svém souhrnu jedná o skutečnosti, které jsou dostatečné pro splnění podmínky předpokladu nedobytnosti daně.
81. Soud neshledal jako důvodnou ani námitku, dle které nebyla dodržena zásada proporcionality. Požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc aplikována (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45). Jelikož soud

stejně jako správní orgány shledal splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, nelze pak hovořit o nepřiměřeném postupu správce daně.

82. Za dané situace nebylo možné přistoupit ani k prostředkům založeným na dobrovolném splnění daňové povinnosti, a to jak z důvodu zapojení žalobce do obchodních řetězců, které byly dle identifikovaných indicií zasaženy podvodným jednáním (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 136/2018 - 99), tak i s ohledem na to, že žalobce ani původně zajištěné finanční prostředky neuhradil dobrovolně, ale muselo být přistoupeno k daňové exekuci.

VII. Závěr a náklady řízení

83. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
84. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 8. listopadu 2021

Mgr. Martin Lachmann v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.