



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobkyně: **BEZ H2O s.r.o.**, IČO: 04260562
sídlem Národní 973/41, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2018, č. j. 10717/18/5100-41458-711994

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) dne 26. 4. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2018, č. j. 10717/18/5100-41458-711994 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a dále zrušení rozhodnutí - zajišťovacího příkazu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1 (dále

jen „správce daně“) ze dne 5. 1. 2018, č. j. 42278/18/2001-80543-108619 (dále jen „zajišťovací příkaz“).

2. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz vydaný správcem daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), jímž bylo žalobkyni uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2017 (dále též jen „předmětné zdaňovací období“) složením jistoty v celkové výši 3 275 971 Kč na depozitní účet správce daně. Správce daně v odůvodnění mj. uvedl, že od počátku roku 2017 žalobkyně „rapidně“ zvýšila uskutečněná zdanitelná plnění, z nulových hodnot až na 35 mil. Kč měsíčně. Tento nárůst souvisel se zapojením žalobkyně do obchodů s obchodní korporací TENA OIL CZ s.r.o. Správce daně analýzou dat z kontrolních hlášení za červenec 2017 pojal podezření o zapojení žalobkyně do řetězce, ve kterém na určitém stupni není odvedena DPH. Žalobkyně za červenec 2017 deklaruje v onom řetězci 55 přijatých plnění v celkové výši bezmála 15,6 mil. Kč a DPH 3 275 971 Kč. To představuje 97 % veškerých žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění. S ohledem na okolnosti případu dospěl správce daně k závěru, že tu jsou všechny zákonné podmínky dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH pro vydání zajišťovacího příkazu.

II. Žaloba

3. Žalobkyně má za to, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nezákonné pro rozpor s hmotným právem.
4. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jakož i zajišťovacího příkazu pro absenci řádného odůvodnění. Podle názoru žalobkyně je jejich odůvodnění vágní a obecné, založené na domněnkách žalovaného, resp. správce daně, bez jakéhokoliv zjištění skutkového stavu věci. Indicie, na základě kterých bylo vydání zajišťovacího příkazu založeno, jsou skutečnostmi v podnikatelském světě běžnými a zákonnými (užívání virtuálních sídel, umístění sídel v office housech). Jako nedostatečné důvody rozporuje žalobkyně rovněž zjištění o absenci webových stránek a personální propojenosti osob. Žalovaným předkládané indicie tak dle přesvědčení žalobkyně žádný důvod pro postup dle § 167 daňového řádu a § 103 ZDPH nepředstavují. Žalobkyně současně namítla, že vydání zajišťovacího příkazu a žalobou napadeného rozhodnutí bylo založeno především na skutečnostech v řízení nezjišťovaných, přičemž s námitkou nepřezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal.
5. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně uplatnila námitky zpochybňující pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Žalobkyně opětovně namítla nedostatečnost zjištěných indicí k založení předpokladu budoucího stanovení daně, jimiž podle ní nemůže být zvýšení jejich podnikatelských aktivit a plnění jejího podnikatelského plánu v zákonných limitech, jakož ani využití virtuálního sídla společnosti, resp. umístění sídla do tzv. office-housu, absence provozoven a webových stránek, účast osob s cizí státní příslušností v orgánech společnosti ani jejich jakéhokoliv trvalé bydliště, účast jedné fyzické osoby ve více společnostech, či užití hotovostních plateb, neboť uvedené skutečnosti nejsou nezákonné. Umístění sídla v office-housu žalobkyně naopak vnímá jako jednání odpovědné a zajišťující plynulý kontakt s třetími osobami, účast jedné fyzické osoby ve více společnostech je podle žalobkyně situací

běžnou a nelze ji bez bližších skutkových zjištění použít pro doložení účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalobkyně dále namítá, že je jí dáváno za vinu jednání subjektů navázaných na její obchodní partnery, s nimiž sama není v kontaktu a nemá důvod je prověřovat, když k jednání jejích přímých obchodních partnerů nebylo doloženo nic nekalého. Žalobkyně je přesvědčena, že splnila svou povinnost dostatečně zajistit, aby nebyla zatažena do podvodu na DPH, přičemž samotnou existenci řetězce zasaženého podvodem na DPH zpochybňuje, neboť nebyla nalezena chybějící daň.

6. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítla neopodstatněnost a neodůvodněnost obavy o budoucí dobytost daně. Žalobkyně poukázala na rozvahu a výkaz zisku a ztráty za rok 2015, 2016 a 2017, z nichž vyplývá, že z dlouhodobého hlediska vždy dosahovala zisku a nepohybovala se ve ztrátě. Okolnost, že její krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky, je pak dočasná a založení obavy pouze na této skutečnosti považuje za šikanózní. Domněnka správce daně, že se účastnila podvodu na DPH je nepodložená a nedůvodná, založená pouze na špatné pověsti některých obchodních partnerů žalobkyně. Skutkový závěr správce daně a žalovaného, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu, o němž vědět měla či mohla, je nepřezkoumatelný, neboť z odůvodnění není zřejmé, o jaké skutečnosti se opírá. Současně žalobkyně namítla, že žalovaný, resp. správce daně nedoložil podíl, který činí přijatá zdanitelná plnění žalobkyně zasažená údajným podvodem na DPH na celkovém plnění, ani úmysl či nedbalost ve vztahu k účasti žalobkyně na daňovém podvodu a neoznačil ani nezjistil skutečnosti nasvědčující zbavování se exekutovaného majetku, útlumu či ukončování její ekonomické činnosti, tedy skutečnosti nasvědčující, že v budoucnu žalobkyně nebude schopna splnit vyměřenou daňovou povinnost.
7. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně uplatnila námitky zpochybňující existenci hrozícího nebezpečí z prodlení. Podle žalobkyně hrozící nebezpečí z prodlení v jejím případě neexistuje. Důvody, na kterých žalovaný, resp. správce daně založil vydání zajišťovacího příkazu vykonatelného okamžikem jeho vydání podle § 103 ZDPH, tj. nízký kladný výsledek hospodaření za rok 2015, 2016 a 2017, okolnost, že krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky a vlastnictví toliko snadno převoditelného majetku (peněžní prostředky na bankovních účtech a motorová vozidla), nejsou dle názoru žalobkyně dostatečné. Žalobkyně zdůrazňuje, že se ani nezbavovala majetku ani nečinila účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené, které ve svém vyjádření rovněž shrnul.
9. *K prvnímu okruhu žalobních námitek*, týkajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a zajišťovacího příkazu, žalovaný uvedl, že z žalobou napadeného rozhodnutí (i zajišťovacího příkazu) je zřejmé, jak žalovaný (i správce daně) rozhodl, která část napadeného rozhodnutí je výrokem a která odůvodněním, a kdo byl příjemcem napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí rovněž podrobně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Rovněž námitku, že vydání zajišťovacího příkazu a žalobou napadeného rozhodnutí bylo založeno především na skutečnostech v řízení nezjišťovaných, považuje žalovaný za nedůvodnou. Ze zajišťovacího příkazu i žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, z čeho

činil správce daně a žalovaný jednotlivá skutková zjištění. Obava o budoucí dobytost daně je pak založena na zjištění o zapojení žalobkyně do obchodování vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měla a mohla, majetkové analýze a analýze ekonomické výkonnosti žalobkyně, vyplývajících ze zjištění činěných rovněž v rámci tohoto řízení (zjištění o obchodování v řetězci, zjištění z účetních rozvah, výkazu zisku a ztráty, údajů veřejných rejstříků a registrů, oslovených bankovních institucí). To vše, jak zdokumentováno ve spisovém materiálu, který byl podkladem pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

10. *K druhému okruhu žalobních námitek*, týkajících se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, žalovaný konstatoval, že žalobkyně vytrhává jednotlivá zjištění a skutečnosti ze vzájemného kontextu a tyto následně bagatelizuje či zpochybňuje. V posuzovaném případě však správce daně zjistil, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění ve značné výši od přímého dodavatele zetacos s.r.o. v detekovaném řetězci, který vykazuje znaky zasažení podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět měla či mohla. Správce daně v zajišťovacím příkazu rozkryl jednotlivé subjekty řetězce, jejich postavení v řetězci, jakož i jejich vzájemné provazby. Chybějící daň byla detekována u missing tradera APPLE plus s.r.o., který přiznání k DPH nepodává soustavně již od dubna 2016 a se správcem daně nekomunikuje. Nepodal tedy přiznání k DPH ani za zdaňovací období červenec 2017, a to ani na výzvu správce daně, a DPH za červenec 2017 neuhradil. Současně všechny subjekty v řetězci vykazují znaky rizikových subjektů a rizikových operací, byť samých o sobě nikoli nezákonných. Např. neexistence webových stránek vyvolává oprávněné pochybnosti o tom, zda subjekt, tj. i žalobkyně vůbec fakticky ekonomickou činnost vykonává a je tedy indicií způsobilou posílit odůvodněnou obavu správce daně. Z údajů provedených místních šetření dále vyplývá, že subjekty detekovaného řetězce se na adresách zapsaných jako sídla v obchodním rejstříku ve skutečnosti nenacházejí a jedná se pouze o virtuální sídla, tj. místo, kde právnická osoba ve skutečnosti nesídlí a nemá zde žádné zázemí. Žalobkyně (i další subjekty řetězce) rovněž nemá u správce daně nahlášenu žádnou provozovnu a ani neprovozuje žádné webové stránky, kde by bylo možno zjistit adresu skutečného výkonu jejího podnikání. Obdobně osoby s trvalým bydlištěm na ohlašovně či cizí státní příslušnosti či národnosti s trvalým pobytem mimo území ČR nejsou pro správce daně plynule kontaktní a nelze dohledat na území ČR místo, kde by je nejen správce daně, ale i jejich obchodní partneři či zákazníci mohli plynule zastihnout (nelze-li zjistit skutečné sídlo firmy), což rovněž vypovídá o nestandardnosti výkonu podnikatelské činnosti příslušného subjektu. Rovněž provedení úhrady v hotovosti za přijatá zdanitelná plnění od přímého dodavatele zetacos s.r.o. podporuje odůvodněnou obavu správce daně o zasažení detekovaného řetězce podvodem na DPH. Analýzou údajů své evidence pak správce daně zjistil, že většina subjektu v řetězci vykazovala v polovině roku 2017, v porovnání s předchozím rokem, skokový nárůst vykazovaných přijatých či poskytnutých zdanitelných plnění vzájemně na sebe navázaných, což ve vzájemné souvislosti se zjištěními o obchodování v řetězci v předmětném zdaňovacím období, jeho způsobu a pochybnostech o skutečném výkonu podnikatelské činnosti subjektů zařazených v řetězci rovněž podporuje pochybnosti o reálném obchodování mezi subjekty, závěr, že řetězec byl vykonstruován uměle za účelem získání neoprávněné daňové výhody, tj. závěr o zapojení do řetězce subjektu vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, a tedy i předpoklad budoucího stanovení daně. Personální propojení jednotlivých článků řetězce často svědčí o skutečnosti, že jednotlivé články v řetězci věděly, nebo alespoň mohly vědět o činnosti

ostatních článků řetězce a tedy i měly nebo alespoň mohly vědět, že obchodování v řetězci vykazuje nestandardnosti svědčící o zasažení podvodem na DPH.

11. *K třetímu okruhu žalobních námitek*, týkajících se neodůvodněnosti obavy o budoucí dobytost daně, žalovaný uvedl, že pochybnosti o budoucí dobytosti daně vyplývají zejména ze zjištění, že se žalobkyně v předmětném zdaňovacím období účastnila řetězce obchodování vykazujícího znaky stížení podvodem na DPH, o němž vědět měla a mohla. K nim pak dále přistupují okolnosti týkající se majetkových poměrů žalobkyně, kdy správce daně provedl jak analýzu ukazatelů ekonomické výkonnosti žalobkyně, tak analýzu majetku žalobkyně. Dospěl k závěru, že žalobkyně generuje nulový či velmi nízký zisk, a pokud by i v budoucnu např. celkem za rok 2017 zisk vygenerovala, lze oprávněně očekávat, že vzhledem k její zadluženosti tento bude sloužit zcela ke krytí nákladu a závazku žalobkyně. Žalobkyně nedisponuje žádným majetkem trvalé hodnoty (nemovité věci), jediným významným majetkem ke dni vydání zajišťovacího příkazu byla dvě motorová vozidla a peněžní prostředky na účtech, což je však majetek snadno převoditelný. Žalovaný zhodnotil všechny dostupné ekonomické ukazatele ve vzájemné souvislosti se strukturou majetku žalobkyně a nakládání s ním, jakož i v souvislosti se zjištěním o zapojení žalobkyně do obchodování vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měla a mohla, které tvoří ucelený a logický okruh indicií, na základě kterých uzavřel, že v případě žalobkyně je zde odůvodněná obava o budoucí dobytost daně.
12. *Ke čtvrtému okruhu žalobních námitek*, zpochybňujících existenci hrozícího nebezpečí z prodlení, žalovaný uvedl, že žalovaný odkázal na body 19, 20 a 29 žalobou napadeného rozhodnutí. Podotkl, že žalobkyně v rámci této námítky nesprávně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, z něhož rozhodně není možno dovodit, že obavu o budoucí dobytost daně či hrozící nebezpečí z prodlení lze konstatovat pouze v případě, že se subjekt zbavuje majetku, jak argumentuje žalobkyně. K tomu žalovaný podotýká, že právě analýza ekonomických ukazatelů žalobkyně spolu se zjištěním, jakým majetkem žalobkyně disponuje a jak s ním nakládá, vypovídá o jeho nestabilní struktuře a značné (dlouhodobé) zadluženosti žalobkyně.

IV. Další podání účastníků

13. V replice ze dne 12. 6. 2020 žalobkyně namítla, že § 167 odst. 1 daňového řádu předvídá zajistit nesplatnou nebo nestanovenou daň, ale neupravuje možnost zajistit daň pro řízení, které zatím nebylo zahájeno. Uvedené vyvozuje z § 167 odst. 1 v porovnání s § 91 odst. 1 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu. Podle žalobkyně lze sice zajistit jak daň vyměřovanou, tak doměřovanou, avšak nelze zajišťovat vyměřovanou daň, když nebylo zahájeno vyměřovací řízení (nebylo ještě podáno přiznání k dani, ani vydána výzva k jeho podání), což nelze z moci úřední jinak, než zahájením daňové kontroly. Podle žalobkyně tedy v posuzovaném případě nelze zajistit daň, neboť tato byla pravomocně a splatně vyměřena podle § 140 odst. 1 daňového řádu, avšak doměřovací řízení nebylo zahájeno, bylo tedy platné původní vyměření daně, a pouze daňová kontrola mohla doměření přezkoumávat (viz § 143 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, byla daň zajištěna dříve, než byla správcem daně zahájena daňová kontrola.
14. Žalobkyně dále namítla nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu nerespektování zásady přiměřenosti a proporcionality podle § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť daň byla zajištěna s ohledem na obavu nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně, tj.

byly jí zajištěny prostředky, aniž by jí bylo umožněno prokazovat v rámci důkazního řízení, co vlastně bylo přijatým zdanitelným plněním.

15. Žalobkyně rovněž namítla, že její dodavatelé v době obchodu nebyli nespolehlivými plátcí DPH, žalobkyně je tedy nemohla ověřit, a proto je v souladu s judikaturou nutno předpokládat, že žalobkyně osvědčila svou obchodní opatrnost, kterou po ní lze požadovat.
16. Ve vyjádření k replice ze dne 23. 7. 2020 žalovaný poukázal na to, že námitky vznesené v replice jsou nové a tedy opožděné, neboť byly vzneseny až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s., když žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 7. 3. 2018 a žaloba byla obohacena o tyto další žalobní body až replikou ze dne 12. 6. 2020.

V. První posouzení věci Městským soudem v Praze

17. Při jednání konaném dne 26. 5. 2021 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně odkázala na podanou žalobu včetně repliky k vyjádření žalovaného a navrhla, aby soud žalobě vyhověl. Žalovaný odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah svého vyjádření k podané žalobě včetně dupliky k replice žalobkyně a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
18. Soud při jednání neprováděl dokazování, neboť účastníci žádné důkazy neoznámili. Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel ze správního spisu, jehož obsah k posouzení věci plně postačoval.
19. Městský soud rozsudkem ze dne 26. 5. 2021, č. j. 9Af 16/2018 - 77 napadené rozhodnutí i samotný zajišťovací příkaz zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
20. Městský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť shledal, že odůvodnění je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému [viz nálezný ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43]. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, stejně jako správce daně v zajišťovacím příkazu, výslovně uvedli, na základě jakých zjištění, v jakých souvislostech i na základě jaké správní úvahy dospěli k závěru, že v případě žalobkyně byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a § 103 ZDPH. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu i žalobou napadeného rozhodnutí je tedy zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný i správce daně řídili. V bodech 21 až 31 žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný rovněž podrobně vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Nesouhlas žalobkyně se způsobem vypořádání odvolacích námitek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu nezpůsobuje (viz analogicky rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Napadené rozhodnutí není ani nesrozumitelné (viz § 76 odst. 1. písm. a) s. ř. s.), neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly žalovaného k vydání rozhodnutí, výrok není rozporný s odůvodněním a má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS).
21. Městský soud dále uvedl, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou. Podle § 71 odst. 2 věty druhé s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit. Podle věty třetí „rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky

rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ K tomu je nutné uvést, že podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí již samotná žaloba proti rozhodnutí správního orgánu obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobu lze podle výše citovaného ustanovení dále doplňovat (rozšiřovat) o nové žalobní body, ale pouze ve lhůtě pro podání žaloby, jež v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. obecně činí dva měsíce ode dne oznámení napadeného rozhodnutí. Po uplynutí této lhůty již nové žalobní body (námitky) uplatňovat nelze. Popsaná koncentrace řízení samozřejmě nebrání tomu, aby byly řádně a včas uplatněné žalobní body argumentačně rozvíjeny a rozhojňovány i po uplynutí lhůty k podání žaloby, neboť na to § 71 odst. 2 s. ř. s. nedopadá (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, č. 685/2005 Sb. NSS). Městský soud uzavřel, že námitky obsažené v replice žalobkyně ze dne 12. 6. 2020 (specifikované v bodech 13 až 15 tohoto rozsudku) posoudil jako nové žalobní body uplatněné po uplynutí koncentrační lhůty, pročež se jimi věcně nezabýval.

22. K otázce pravděpodobnosti doměření daně městský soud z rozhodnutí finančních orgánů neseznal dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena. Neshledal ani druhý předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy důvodnou obavu, že daň bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, podle nějž obecně hrozí riziko budoucí nedobytnosti daně v případech, 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“, ale i v situacích, kdy „[...] ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit“. Dále shrnul, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS „účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezila. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem“. Shodně s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 - 54, či ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29), akcentoval zásadu, podle níž je třeba zvolit pro daňový subjekt nejméně zatěžující řešení - pokud je daňový subjekt zdravý a životaschopný, přičemž je schopen si další činností vytvořit prostředky na daň, není možno jej zlikvidovat zajišťovacím příkazem. V této souvislosti dospěl k závěru, že při posuzování druhé podmínky pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu má kritérium, zda daňový subjekt přistupuje čestně a odpovědně ke svým daňovým povinnostem (hodnocení platební morálky, daňová historie, součinnost daňového subjektu se správcem daně atd.) a je-li dobrovolně ochoten daň zaplatit, minimálně stejnou váhu jako kritérium spočívající v hodnocení jeho aktuální majetkové situace, načež uzavřel, že finanční orgány se daňovou historií žalobkyně nijak blíže nezabývaly ani žádným způsobem nezohlednily vývoj

ekonomické situace žalobkyně, přestože žalobkyně po celou dobu s orgány daňové správy plně spolupracovala. Městský soud nepovažoval za dostatečně odůvodněný ani postup dle § 103 ZDPH. K tomu konstatoval, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 36, samotný zájem státu na „okamžité úhradě daně“ bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená 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. Žádné silné důvody nasvědčující tomu, že daň v daném případě nebude vůbec zaplacená, městský soud z obsahu správního spisu neshledal.

VI. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem

23. Výše uvedený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2021, č. j. 9Af 16/2018 - 77 byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021 - 48 (dále též „zrušující rozsudek“). V odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že všechny tři důvody zrušení rozhodnutí finančních orgánů tak, jak je shledal městský soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2021, č. j. 9Af 16/2018 – 77, jsou nesprávné. Nejvyšší správní soud uzavřel, že správce daně v posuzovaném případě řádně odůvodnil, proč tu jsou indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně a proč tu jsou odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně a rovněž vyložil, že v dané věci hrozilo nebezpečí z prodlení, proto mohl zajišťovací příkaz nabýt účinnosti a vykonatelnosti okamžikem jeho vydání.

VII. Řízení u Městského soudu v Praze po zrušujícím rozsudku NSS

24. Při jednání před soudem dne 27. 4. 2022 zástupce žalobkyně uvedl, že se ztotožňuje s původním rozsudkem městského soudu, když měl za to, že Nejvyšší správní soud vycházel jen z domněnek, nepodložených úvah a tvrzení, které převzal z napadeného rozhodnutí. Vyzdvihl, že žalovaný neprokázal existenci indicií nasvědčujících budoucímu stanovení daně ani existenci odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně. Důvodem skutečného stanovení daně nebyla v daném případě účast žalobkyně na daňovém podvodu, ale neprokázání plnění. Závěrem uvedl, že existence řetězce a daňového podvodu nebyla do dnešního dne prokázána, žalobkyně není zadlužena a ještě dlouho po daňovém řízení generovala zisk, a navrhl, aby soud žalobě vyhověl.
25. Žalovaný při jednání před soudem odkázal na svá dřívější písemná podání. Dále uvedl, že důvod skutečného vyměření daně, který nespočíval v účasti žalobkyně na podvodu DPH, nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný závěrem poukázal na závaznost závěrů zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
26. Městský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

27. Soud vyšel z následující právní úpravy:
28. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *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.*
29. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu *správce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené. 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 (§ 167 odst. 3 daňového řádu).*
30. Podle § 103 ZDPH *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 sepiše o tom úřední záznam.*
31. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku s poukazem na řetězec vyobrazený na straně 3 zajišťovacího příkazu předeslal, že v uvedeném řetězci plnila společnost APPLE PLUS dle správce daně pozici „missing trader“ (zde byla zjištěna chybějící daň), TENA OIL pozici tzv. „profit taker“ (jinak též „broker“), tedy byla to právě tato společnost, která v daném období uplatnila nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od žalobkyně jako dodavatelky, a snížila si tak základ DPH. Ostatní společnosti plnily v řetězci pozici mezičlánek („buffer“).
32. Zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Zajišťovací příkaz může správce daně vydat, jestliže a) zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně, a b) jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Důsledné trvání na obou těchto podmínkách je pojistkou proti hroziící svévoli správce daně. Současně je projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva. Soudy tak při následném přezkumu ověřují pouze to, zda finanční orgány identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou podmínek (takto naposledy rozsudek ze dne 16. 8. 2021, čj. 3 Afs 168/2019 - 38, WAY MORAVA, bod 24, včetně citace starší judikatury).

Správce daně řádně odůvodnil, proč tu jsou indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně

33. Nejvyšší správní soud ve vztahu k první podmínce (indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně), ve zrušujícím rozsudku zdůraznil, že v nynějším případě správce daně a žalovaný argumentují zapojením žalobkyně do daňového podvodu, přičemž konstatoval:
34. *„NSS v obecné rovině upozorňuje, že v tomto typu případů lze odeprít nárok na odpočet DPH, pokud plnění, které daná osoba přijala od svých dodavatelů a dále je poskytla svým odběratelům, jsou součástí obchodního řetězce, v němž došlo ke ztrátě na DPH v důsledku podvodného jednání. K tomu dále musí přistoupit objektivní okolnosti, z nichž plyne, že stěžovatelka o svém zapojení do takového obchodního řetězce věděla nebo mohla a měla vědět (vědomost o zapojení do daňového podvodu). Pokud nicméně stěžovatelka prokáže, že přijala všechna opatření, která*

od ní bylo možné legitimně vyžadovat, aby zabránila tomu, že se bude svými transakcemi podílet na podvodu na DPH (subjektivní stránka), nelze jí nárok na odpočet DPH odepřít.

Pro vydání zajišťovacího příkazu však zpravidla postačí přesvědčivě nastítnit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (zde tedy roli žalobkyně). Třetí podmínkou (subjektivní stránkou) se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. Nadto je třeba upozornit na zásadní rozdíl mezi odůvodněním zajišťovacího příkazu a rozhodnutím o stanovení daně. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, kdežto v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena (takto naposledy rozsudek ze dne 30. 6. 2021, čj. 3 Afs 277/2019 - 58, Solanisis Praga, bod 37, včetně citace starší judikatury).“

35. Jak opakovaně uvedl NSS, „i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH, může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly resp., v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel 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, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměřů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci tohoto soudního řízení (jakož ani řízení před krajským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení“ (rozsudek ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29, LIJA, bod 16).
36. Nejvyšší správní soud dále ve zrušujícím rozsudku poukázal na odůvodnění zajišťovacího příkazu, z něhož vyplývá zapojení žalobkyně v řetězci, jehož účelem je krádit DPH, přičemž zjištění správce daně ve vztahu k celému řetězci hodnotil jako obsáhlá a závažná. Zopakoval, že na počátku řetězce vystupuje společnost APPLE plus, která „je pro správce daně nekontaktní, od dubna 2016 nepodává daňová přiznání ani kontrolní hlášení (ani za červenec 2017 nepodala daňové přiznání, ačkoli její odběratel Náš servis Blatná podle údajů uvedených v kontrolním hlášení, přijal v tomtéž období 100 % přijatých zdanitelných plnění právě od této společnosti). Od 14. 2. 2017 je společnost APPLE plus nespolehlivým plátcem a správce daně za ní ke dni vydání zajišťovacího příkazu evidoval nedoplatky v celkové výši přes 20 mil. Kč (s. 10 zajišťovacího příkazu). Jmenovitě ve vztahu k žalobkyni správce daně upozornil na to, že sídlí na virtuálním sídle (kde není dosažitelná a nemá tam ani žádné kanceláře, což správce daně zjistil místním šetřením); a nemá ani žádné webové stránky prezentující její ekonomickou činnost.“ Nejvyšší správní soud dále připomněl, že „žalobkyně nemá dokonce ani žádnou provozovnu a není jasné, kde vlastně vykonává svou činnost (s. 2 zajišťovacího příkazu).“
37. Nejvyšší správní soud rovněž akcentoval upozornění správce daně „na personální propojenost žalobkyně s jednotlivými články řetězce: jediným jednatelem a společníkem žalobkyně byl v době vydání zajišťovacího příkazu Tomáš Klíma, který byl současně jediným společníkem společnosti Precorp 4 (jiný mezičlánek shora popsáného komplikovaného řetězce), u které byl v minulosti rovněž jediným jednatelem. Nadto žalobkyně i Precorp 4 měly při svém vzniku stejného jediného jednatele a společníka Mgr. Vratislava Urbáška. Jako kontaktní osoba žalobkyně i Precorp 4 byla při místním šetření uvedena paní Kašpárková, což dokládá existenci dalšího propojení mezi žalobkyní a Precorp 4. Společnost Precorp 4 sídlí na stejném virtuálním sídle jako žalobkyně, tamtéž sídlí též dodavatelka žalobkyně, společnost zetakos (s. 10 násl.

zajišťovacího příkazu). Společnost Precorp 4, právě uvedeným způsobem propojená s žalobkyní, vstoupila do obchodních vztahů se společností Náš servis Blatná, jakkoli v červenci 2017 se tato společnost stala nespolehlivým plátcem daně a sama dodávky obdržela od jiného nespolehlivého plátce daně, společnosti APPLE plus. Z pohledu celého řetězce je pak významné též to, že v řadě společností působí jako jednatelé nebo společnosti lidé s trvalým pobytem na obecním úřadu anebo pro tuzemské orgány nedosažitelní cizinci. Jednoho takového Ukrajince instaloval v listopadu 2016 do společnosti Precorp 4 též Tomáš Klíma, spojovací článek žalobkyně a Precorp 4 (viz s. 13 zajišťovacího příkazu).“ V této souvislosti Nejvyšší správní soud též vyzdvihl význam hotovostních úhrad prováděných žalobkyní a připomněl, že celková částka plateb žalobkyně vůči zetakos činila v daném období 15 599 864 Kč.

38. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dále přisvědčil žalovanému, že *„na umělost a účelovost obchodních vztahů ukazuje též to, že byť žalobkyně a Precorp 4 měly stejného jediného společníka Tomáše Klímu, žalobkyně nepoživovala plnění přímo od Precorp 4, ale do celého řetězce vložila (zjevně účelově) tři mezičlánky. Společnost Precorp 4, spojená s žalobkyní osobou Tomáše Klímy, pokračovala v obchodní spolupráci s dodavatelem Náš servis Blatná. U obou společností (Precorp 4 a Náš servis Blatná) přitom správce daně zahájil za zdaňovací období listopad 2016 řízení o nespolehlivém plátcu, a to z důvodu obavy, že tyto společnosti kráčí DPH. Obě společnosti byly zveřejněny jako nespolehlivý plátce DPH v průběhu července 2017. Pro žalobkyni to nemohlo být nijak překvapivé, protože – jak již NSS několikrát zdůraznil – byla se společností Precorp 4 propojena osobou Tomáše Klímy (s. 12 a 13 zajišťovacího příkazu).“*
39. Nejvyšší správní soud závěrem zdůraznil, že *„zajišťovací příkaz vydal správce daně nikoli proto, že by zpochybňoval uskutečnění sporných transakcí, ale proto, že transakce vyhodnotil jako řetězový podvod na DPH“* a uzavřel, že v daném případě správce daně řádně odůvodnil, proč tu jsou indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně ve smyslu § 167 daňového řádu.

Správce daně řádně odůvodnil, proč tu jsou odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně

40. Druhou podmínkou vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 daňového řádu je existence odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud *„Tuto obavu lze založit pouze na konkrétních poměrech daňového subjektu, které se musí vztahovat k výši dosud nestanovené daně. Nemusí přitom jít pouze o zcela jasné situace, jakými jsou hrozba insolvence, znavování se majetku nebo činění účelových kroků, které mohou podstatně ztížit nebo mařit budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i tehdy, jestliže indicie nižší intenzity nasvědčují nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která s ohledem na výši dosud nestanovené daně vyvolá obavu o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. To však neznamená, že by soudy za účelem ověření odůvodněnosti této obavy měly detailně přepočítávat ukazatele ekonomické a finanční situace daňových subjektů. Nejedná se totiž o prokazování skutkového stavu, ale o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují obavě o budoucí vybrání daně (cit. věc 3 Afs 168/2019, WAY MORAVA, body 25 a 26, včetně citace starší judikatury).“*
41. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že i v hodnocení druhé podmínky vydání zajišťovacího příkazu městský soud pochybil. Poukázal přitom na to, že *„Správce daně detailně analyzoval majetkovou situaci žalobkyně na s. 14 až 17 zajišťovacího příkazu. Majetkovou situaci hodnotil ve vztahu k částce zajišťované za červenec 2017, tedy 3 275 971 Kč. V podstatě jediným podstatným majetkem žalobkyně byly peněžní prostředky na bankovních účtech. Nadto žalobkyně vlastní jen jeden osobní automobil zn. Hyundai Tucson a*

jeden motocykl Kawasaki, oba celkem v tržní hodnotě max. 700 000 Kč. Správce daně upozornil, že jde o majetek snadno převoditelný. Žalobkyni byly sice na bankovní účty průběžně připisovány finanční prostředky, avšak tyto prostředky žalobkyně obratem převáděla ve prospěch bankovních účtů třetích osob. Konečný zůstatek na jednom účtu je nízký (cca 14 tis. Kč), na druhém dokonce záporný (-18 EUR). Správce daně krom toho zjistil u bankovních institucí ještě dva další bankovní účty (které však žalobkyně správci nenabírála), ale i tam jsou zůstatky nízké (na jednom cca. 1 tis. Kč, na druhém cca 100 tis. Kč). Správce daně upozornil též na to, že žalobkyně nevlastní žádný dlouhodobý majetek (typicky nemovitosti). Jediný majetek (dvě motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovních účtech) je svou povahou velice likvidní a lze jej snadno převést. Správce též zopakoval, že majetek (obě vozidla) bude obtížně dohledatelný též proto, že žalobkyně nemá žádné skutečné sídlo ani žádnou evidovanou provozovnu. Proto není zřejmé, kde svou ekonomickou činnost fakticky vykonává a kde se motorová vozidla nachází. Nadto nebylo správci daně jasné, co vlastně žalobkyně skutečně činí, jakou činnost provozuje – z podaných přiznání k DPH je jasné jen to, že podniká v oblasti „nespecializovaného velkoobchodu“. Vykazování stamilionových plnění, bez zjevného zázemí, zaměstnanců, to vše spíše navozuje dojem, že žalobkyně plní jen roli „fakturační entity“, mezičlánku („buffer“) v podvodném řetězci (s. 16 druhý odstavec zajišťovacího příkazu).“

42. Nejvyšší správní soud akcentoval závažná zjištění finančních orgánů ohledně skutečné aktivity žalobkyně v podvodném řetězci a jejího personálního propojení s jinými články řetězce, z nichž plyne, že „žalobkyně rozhodně není žádným standardním podnikatelem“, přičemž podle zrušujícího rozsudku „právě jen u normálně podnikajícího subjektu by připadaly do úvahy normální způsoby uhrazení či zajištění daňové povinnosti (např. půjčka, zástavní právo apod.)“. Nejvyšší správní soud neshledal správným ani závěr městského soudu, že se finanční orgány blíže nezabývaly daňovou historií žalobkyně. K tomu poukázal na úvahu správce daně, že „V roce 2015 žalobkyně vykázala nulové hodnoty tržeb. Z rozvahy a výkazu zisku a ztráty za rok 2016 vyplynul výsledek hospodaření žalobkyně před zdaněním ve výši 13 tis. Kč. Žalobkyně vykázala krátkodobé pohledávky ve výši 6 493 000 Kč, jejich hodnota je však převyšena hodnotou závazků, jejichž výše činí 6 879 000 Kč. Z rozvahy za rok 2016 plyne vysoká míra zadluženosti žalobkyně, její majetek je kryt ve značné části z cizích zdrojů. Co se týče prvé půle roku 2017, správce daně pečlivě porovnal uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a dospěl k závěru, že žalobkyně není s to generovat žádný zisk (s. 15 a 16 zajišťovacího příkazu).“
43. Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, jak je zachyceno ve zrušujícím rozsudku, „právě uvedené skutečnosti, ve spojení s rolí žalobkyně v podvodném řetězci a jejím personálním propojením s jinými články téhož řetězce, dostatečně odůvodňují obavy správce daně o budoucí vybrání daně.“

V dané věci hrozilo nebezpečí z prodlení, proto mohl zajišťovací příkaz nabýt účinnosti a vykonatelnosti okamžikem jeho vydání

44. Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku neztotožnil ani s hodnocením naplnění podmínky nebezpečí z prodlení, tak jak je provedl městský soud. K tomu konstatoval, že „Správce daně nebezpečí z prodlení odůvodnil stručně na s. 17 zajišťovacího příkazu (odkázal však též na výše detailně analyzované obavy o budoucí vybrání daně). Stěžovatel pak detailněji vysvětlil nebezpečí z prodlení v bodech 19 a 20 rozhodnutí. Finanční orgány vzaly do úvahy, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, o své účasti s ohledem na další zjištění správce daně

mohla a měla vědět (rizikové rysy obchodů, personální propojenost jednotlivých společností zapojených do řetězce atd.), je výrazně zadlužena, není s to generovat zisk, jediným hodnotným majetkem jsou motorová vozidla (která jsou s ohledem na neexistenci skutečného sídla a provozovny nedohledatelná). Žalobkyně nadto peněžní prostředky ze svých účtů obratem po připsání převádí na bankovní účty třetích osob, tedy mimo sféru vlivu správce daně.“

45. Nejvyšší správní soud následně uzavřel, že „*právě uváděné skutečnosti, zejména ve spojení s charakterem podvodného řetězce a rolí žalobkyně v něm, stejně jako s nejasnou povahou podnikání žalobkyně, odůvodňují použitelnost § 103 zákona o DPH na nynější věc. Nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH totiž může pramenit ze stejných okolností, které byly důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně (srov. rozsudky ze dne 8. 2. 2021, čj. 5 AfS 87/2018 - 39, VÍTKOVICE REVMONT, bod 49, nebo ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, DC Metalux). Finanční orgány tedy nepochybily tím, že hrozící nebezpečí z prodlení dovodily v podstatě ze stejných skutečností, které vyvolaly obavu o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Pokud žalobkyně nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek (krom dvou motorových vozidel, jejichž celková hodnota je však pětinová oproti budoucí daňové povinnosti) a prakticky veškeré finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě převádí na účty třetích osob, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH (podobně rozsudek ze dne 11. 11. 2020, čj. 1 AfS 279/2019 - 40, yes media.cz, bod 27).“*
46. Nejvyšší správní soud dal městskému soudu za pravdu, že judikatura skutečně dospěla k závěru, že vydání zajišťovacího příkazu je namíste pouze tehdy, nelze-li daň zajistit, resp. vybrat mírnějšími prostředky. Konstatoval, že „*Například městským soudem citovaný rozsudek ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 AfS 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, k tomu v bodě 32 uvádí, že účelem „zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namíste masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.“ Nelze však podle Nejvyššího správního soudu přehlédnout text, který na uvedenou pasáž navazuje, a sice že „Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem.“ Nejvyšší správní soud v daném případě shledal naplnění podmínky nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH, přičemž v návaznosti na poslední citovanou judikaturu uzavřel, že „Shora popsany způsob fungování, hospodaření a obchodování žalobkyně důvěru v tuto „ochotu“ zásadně nabourávají (podobně jako tomu bylo ve věci 1 AfS 279/2019, yes media.cz, bod 28).“*

VIII.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Na základě shora uvedených skutečností při vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu městský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

48. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, soud jí proto nepřiznal náhradu nákladů řízení. Žalovanému v rámci jeho běžné úřední činnosti náklady v souvislosti s řízením před soudem nevznikly.

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 27. dubna 2022

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu