



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce: **MAKOS company s.r.o.**, IČO 04621140
sídlem Františka Kadlece 1763/9, 180 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14770/20/5100-41453-712735,

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 2. 2020, č. j. 1336946/20/2008-80541-108868, č. j. 1337091/20/2008-80541-108868, č. j. 1337215/20/2008-80541-108868, č. j. 1337365/20/2008-80541-108868, č. j. 1337519/20/2008-80541-108868, č. j. 1337664/20/2008-80541-108868, č. j. 1337731/20/2008-80541-108868, č. j. 1337820/20/2008-80541-108868, č. j. 1337992/20/2008-80541-108868, č. j. 1338100/20/2008-80541-108868 a č. j. 1338188/20/2008-80541-108868 (dále jen „zajišťovací příkazy“), kterými správce daně uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2017 až červen 2018, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 318 023 Kč na depozitní účet správce daně.
2. Správce daně ve shora odkazovaných zajišťovacích příkazech uvedl, že při vydání zajišťovacích příkazů vycházel ze skutečností zjištěných v rámci probíhající daňové kontroly za zdaňovací období únor 2018 ve smyslu § 85 až 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) a své vyhledávací činnosti prováděné ve smyslu § 78 daňového řádu za zdaňovací období srpen 2017 až prosinec 2017, leden 2018, březen 2018 až červen 2018 a z podkladů, které jsou obsahem daňového spisu daňového subjektu. Na základě uceleného a logického okruhu indicií, které dosud v rámci daňové kontroly získal, vyhodnotil, že existují důvody, ze kterých může vyvozovat vysokou pravděpodobnost budoucího stanovení daně, a disponuje odůvodněnou obavou, že daň, která nebyla doposud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání této daně spojeno se značnými obtížemi.
3. Žalovaný pak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stručně vymezil právní základ sporu, aplikoval jej na skutkový stav případu a vypořádal odvolací důvody. Žalovaný vyložil, že podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojitosti s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, je podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a současně že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. 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, a naopak. Na jednotlivá zjištění stran obou prvků přitom nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Žalovaný uvedl, že správními soudy bylo opakovaně judikováno, že tzv. „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně nejsou jedinými důvody, na kterých lze stavět odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně. Naopak z povahy institutu zajišťovacího příkazu a konstantní judikatury podle žalovaného plyne, že není možné stanovit taxativní výčet důvodů, které jsou s to jako jediné zajišťovací příkaz odůvodnit, přičemž to by nebylo ani účelné. Proto jsou správní praxí i judikaturou akceptovány i důvody jiné, které nadto mohou dosahovat i „pouze“ nižší intenzity.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Žalovaný taktéž s odkazem na judikaturu vyložil, že hrozí-li nebezpečí z prodlení a je-li zajišťována daň z přidané hodnoty, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně přitom není povinen „speciálně“ určovat skutečnosti, z nichž závěr o hrozícím nebezpečí plyne, jelikož hrozící nebezpečí z prodlení prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jde pouze o určitou intenzivnější obavu stran budoucí dobytosti daně.

4. Poté žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, kterým správce daně může, za splnění podmínek § 167 daňového řádu, zajistit úhradu dosud nesplatné nebo nestanovené daně. V daném případě byly zajišťovací příkazy vydány k zajištění dosud nestanovené daně.
5. Žalovaný shrnul, že předpoklad budoucího stanovení daně za předmětná zdaňovací období vyplývá z výsledků vyhledávací činnosti správce daně a za zdaňovací období únor 2018 rovněž z dosavadního průběhu daňové kontroly prováděné u žalobce, jež byla zahájena dne 24. 9. 2019. Správce daně zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobce neprokáže oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“), tj. uskutečnění obchodních transakcí tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Konkrétně žalobce nebude schopen prokázat přijetí plnění od dodavatele Change of Mind s.r.o., DIČ: CZ03939472. Žalovaný uvedl skutečnosti zjištěné správcem daně, podrobně popsané již v zajišťovacích příkazech, a dospěl k závěru, že předpoklad budoucího stanovení daně je dostatečný. Shrnul, že tomu tak je s ohledem na nemožnost ověřit tvrzení žalobce deklarovaná v daňových dokladech u dodavatele Change of Mind a přijetí hotovostních úhrad tímto deklarovaným dodavatelem a s ohledem na zjištění učiněná ohledně osoby deklarovaného dodavatele, která představují indicie nasvědčující tomu, že tato osoba nevykonává reálnou ekonomickou činnost (nemá vlastní zaměstnance ani povolení ke zprostředkování zaměstnání, sídlí na virtuální adrese, nemá provozovnu ani webové stránky, za období leden 2018 až březen 2018 vykazuje vstupy pouze v oddíle B.3 kontrolního hlášení, za období duben 2018 až červen 2018 nevykazuje žádná přijatá zdanitelná plnění).
6. K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně žalovaný uvedl, že správce daně podrobně zhodnotil majetkové poměry žalobce ve vztahu k předpokládané výši vlastní daně, která by měla žalobci dle kvalifikovaného odhadu správce daně za jednotlivá zdaňovací období srpen 2017 až červen 2018 svědčit, a tato zjištění shrnul. S ohledem na veškerá zjištění správce daně o majetkových a ekonomických poměrech žalobce, jež jsou taktéž podrobně popsána v odůvodnění zajišťovacích příkazů, se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že je zde obava, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, resp. její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Vzhledem k výběrům peněžních prostředků z bankovního účtu žalobce ve velkém rozsahu v hotovosti, příp. k jejich převádění na účet jednatelky žalobce, a to bezprostředně po jejich připsání na bankovní účet žalobce, a vzhledem k tomu, že se jedná o téměř jediný relevantní majetek žalobce (mimo motorové vozidlo) a toto chování žalobce je dlouhodobého charakteru, lze dle žalovaného mluvit o vyvádění majetku žalobce, což hodnotil jako silný důvod z pohledu odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Žalovaný dodal, že k tomuto důvodu přistupují důvody slabší, které jej umocňují, a sice majetková nedostatečnost, vysoká úroveň zadluženosti žalobce, generování minimálního

zisku, nízká výkonnost a dle žalovaného s tím související negativní výhled do budoucna stran možného vygenerování budoucího zisku využitelného k úhradě dosud nestanovené DPH.

7. K hrozícímu nebezpečí z prodlení pak žalovaný konstatoval, že jediným majetkem žalobce (kromě jednoho motorového vozidla), který je správcem daně znám, resp., jehož existenci předpokládá, jsou pouze peněžní prostředky na bankovním účtu žalobce, přičemž se jedná o majetek, který lze prakticky okamžitě převádět či kdykoliv vybrat v hotovosti (což tak ostatně žalobce činí), čímž se stane nedosažitelným. Vzhledem k tomu správce daně podle žalovaného zcela oprávněně naznal, že i tak krátká lhůta stanovená v § 167 odst. 3 daňového řádu ke složení jistoty by byla riziková, neboť zde hrozí reálné nebezpečí z prodlení. Postup podle § 103 ZDPH správce daně dále podpořil skutečností, že motorové vozidlo ve vlastnictví žalobce je snadno zcizitelným a rychle převoditelným majetkem, jehož hodnota vlivem opotřebení klesá.
8. Žalovaný se dále zabýval jednotlivými odvolacími námitkami žalobce. Námitky přitom neshledal důvodnými, resp. pokud se správce daně dopustil částečných nesprávností, pak tyto podle žalovaného neměly vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. Při přezkoumání zajišťovacích příkazů dospěl žalovaný k závěru, že v nich uvedené důvody tak, jak jsou vymezeny v jejich odůvodnění, jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její vymahatelnosti dostačující a plně naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Výše zajišťované částky má zároveň dostatečnou oporu ve skutkových zjištěních, která nasvědčují budoucímu stanovení daně. Zajišťovací příkazy také obsahují veškeré náležitosti, jež jsou na ně kladeny.
9. Žalovaný odmítl námitku, že závěr o odůvodněné obavě ve smyslu § 167 daňového řádu nemá oporu ve skutkových zjištěních, a že ani tato skutková zjištění nemají oporu ve spisu. Žalovaný shledal pouze dílčí nesrovnalosti v argumentaci správce daně. Vysvětlil, že správce daně v rámci posouzení naplnění podmínky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně argumentoval rovněž zjištěním, že veškeré vstupy deklarováného dodavatele v kontrolních hlášeních jsou tvořeny plněními do 10 000 Kč vč. daně, uváděné v oddíle B.3 kontrolního hlášení, přičemž dle správce daně v podnikatelské praxi není běžné, aby subjekty vykazovaly desítky až stovky jednotlivých přijatých zdanitelných plnění pouze v oddíle B.3 kontrolního hlášení, přičemž vlastním odběratelům poskytují nepoměrně menší počet uskutečněných zdanitelných plnění v nesrovnatelně vyšších hodnotách uváděných v oddíle A.4 kontrolního hlášení. Žalovaný s tímto názorem správce daně plně souhlasil, nicméně dal částečně žalobci za pravdu v tom, že uvedená skutková zjištění nemají oporu ve spisu. Žalovaný ověřil, že deklarováný dodavatel za období leden 2018 až březen 2018 skutečně vykazoval vstupy pouze v oddíle B.3 kontrolního hlášení ve vysokém objemu a vlastním odběratelům poskytoval plnění v nesrovnatelně menším objemu a v nesrovnatelně vyšších hodnotách, což vypovídá o neobvyklém podnikatelském chování a dle žalovaného svědčí pravděpodobnosti závěru, že deklarováný dodavatel neměl subdodavatele. Dále žalovaný zjistil, že deklarováný dodavatel za období duben 2018 až červen 2018 nevykázal žádná přijatá plnění, tj. ani v oddíle B.2 ani v oddíle B.3 kontrolního hlášení, což svědčí pravděpodobnosti, že pro uskutečnění plnění pro žalobce nevyužíval deklarováný dodavatel další subdodavatele. S ohledem na absenci zaměstnanců, absenci povolení ke zprostředkování zaměstnání, nekontaktnost deklarováného dodavatele, absenci provozovny a skutečného sídla, zjištění, že se jedná o nespolehlivou osobu, kdy jediným společníkem a jednatelem deklarováného dodavatele je osoba s bydlištěm na

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Ukrajíně, rovněž tak zjištění o tom, že deklarovaný dodavatel pravděpodobně nevyužíval v obdobích leden 2018 až červen 2018 subdodavatele, svědčí závěru, že práce pro žalobce nemohly být právě tímto deklarovaným dodavatelem poskytnuty. Z kontrolních hlášení deklarovaného dodavatele za období srpen 2017 až prosinec 2017 žalovaný na rozdíl od správce daně zjistil, že deklarovaný dodavatel nevykazuje veškeré vstupy pouze v oddíle B.3 kontrolního hlášení, nýbrž pouze v oddíle B.2 kontrolního hlášení, a to vždy od jediného dodavatele. Přesto lze podle žalovaného s ohledem na ostatní výše popsaná zjištění správce daně, a zejména s ohledem na nekontaktnost deklarovaného dodavatele a nemožnost ověřit plnění u této osoby, usoudit, že existují pochybnosti, zda došlo k přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, což svědčí závěru, že žalobce pravděpodobně neprokáže oprávněnost nároku na odpočet daně a že daň mu bude doměřena. Žalovaný konstatoval, že v souhrnu veškerých indicií, které měl správce daně k dispozici, pak i s ohledem na výše uvedené je předpoklad budoucího stanovení daně naplněn. Žalovaný uvedl, že ze zjištěných skutečností uvedených v zajišťovacích příkazech vyplývá, že aktuální ekonomická a majetková situace žalobce na straně jedné a pravděpodobnost budoucího stanovení daně na straně druhé zcela nepochybně odůvodňují obavu správce daně, že žalobce nebude mít v době splatnosti této daně dostatek finančních prostředků ani jiného zpeněžitelného majetku na její úhradu.

10. Žalovaný odmítl taktéž námitku, že správce daně neodůvodnil, na základě čeho se domnívá, že žalobce neobhájí oprávněnost nároku na odpočet DPH; nárok na odpočet DPH totiž lze odepřít pouze za situace, kdy správce daně prokáže podvod na DPH, což se v případě žalobce nestalo. Žalovaný uvedl, že ze zajišťovacích příkazů plyne, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně spočívá v neprokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od Change of Mind ze strany žalobce. Správce daně totiž zjistil indicie nasvědčující tomu, že není nikterak doložena reálná ekonomická činnost deklarovaného dodavatele. Jedná se o zjištění týkající se absence zaměstnanců a povolení ke zprostředkování zaměstnání; nemožnosti ověřit tvrzení žalobce a přijetí hotovostních úhrad u deklarovaného dodavatele pro jeho nekontaktnost; zjištění ohledně absence provozovny; skutečného sídla a bezhotovostních úhrad; zjištění, že se jedná o nespolehlivou osobu, kdy jediným společníkem a jednatelem deklarovaného dodavatele je osoba s bydlištěm na Ukrajině; či zjištění, že deklarovaný dodavatel vykazoval vstupy v oddíle B.3 kontrolního hlášení, což zpochybňuje reálnost dalších subdodávek (za období leden 2018 až březen 2018). Na základě těchto důvodů, které žalovaný považoval za dostatečné, měl za to, že správce daně řádně odůvodnil naplnění podmínky budoucího stanovení daně. Žalovaný připomněl, že žalobce doposud neuvedl žádnou osobu, která by měla fakticky deklarované činnosti realizovat. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že nárok na odpočet DPH lze odepřít pouze tehdy, pokud správce daně prokáže, že byl spáchán podvod na DPH. Budoucí doměření daně totiž lze deklarovat i předpokladem nesplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, což je právě případ žalobce. S ohledem na indicie, které měl správce daně k dispozici, se žalovaný ztotožnil se závěrem, že žalobce neprokáže oprávněnost odpočtu daně na vstupu u přijatých plnění od Change of Mind, a závěrem připomněl, že zajišťovací příkazy jsou institutem předběžným, v žádném případě nepředjímají samotný výsledek řízení o stanovení daně. Žalovaný uvedl, že v řízení o zajištění daně s ohledem na charakter institutu zajišťovacího příkazu netřeba obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně a nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy. Podotknul, že správce daně nespороval pouze skutečněná plnění ze strany žalobce vůči

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

svým odběratelům. O přijatých plněních ze strany Change of Mind však vyvstaly pochybnosti. Upozornil, že argumentace žalobce, že správce daně nikterak přijetí a poskytování plnění nespornuje, nemá oporu v odůvodnění zajišťovacích příkazů.

11. Žalovaný odmítl i námitku, že správcem daně uváděné okolnosti nikterak nesvědčí a neprokazují podvod na DPH. Zopakoval, že správce daně pravděpodobnost budoucího stanovení daně nezaložil na účasti žalobce v řetězci zasaženém podvodem na DPH, nýbrž na základě indicií svědčících tomu, že neprokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele Change of Mind z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek.
12. Dále se žalovaný podrobně a postupně vypořádal s argumentací žalobce stran jednotlivých okolností; k sídlu dodavatele; k nespolupráci dodavatele se správcem daně; k zaměstnancům deklarovaného dodavatele; k webovým stránkám; k plnění deklarovaným dodavatelem; k dlouhodobé spolupráci a státní příslušnosti; k vkladu ve výši 1 Kč; k hotovostním úhradám a výběrům; k podmínkám dle § 72 ZDPH. Žalovaný uvedl, že ačkoliv se žalobce snaží zpochybnit zákonnost jednotlivých zjištění, příp. je marginalizuje, je nutné veškerá zjištění posuzovat souhrnně, neboť tak vytváří ucelený obraz o deklarovaném dodavateli a o obchodních případech. Dle žalovaného přitom správce daně disponoval dostatečným množstvím indicií svědčících závěru o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a tyto indicie se žalobci nepodařilo zpochybnit ani uplatněnými odvolacími námitkami.
13. Poté se žalovaný vypořádal s námitkami vztahujícími se k odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně. Žalovaný konstatoval, že podstatou podnikání je dosažení zisku. Podle něj je všeobecně známou skutečností, že začínající společnosti mohou v prvních letech vykazovat minimální zisk nebo ztrátu, která je ovšem tvořena především splácením úvěrů, které společnost využila pro svůj rozvoj a nastartování podnikání. Žalobce jakožto společnost s ručením omezeným vznikl zápisem do obchodního rejstříku již dne 7. 12. 2015, přesto ani ke dni vydání zajišťovacích příkazů nelze učinit závěr, že se jedná o finančně stabilizovaný subjekt. Při posuzování ekonomické situace a stability žalobce správce daně vycházel z údajů uváděných žalobcem v přiznání k dani z příjmů právnických osob, v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty za zdaňovací období roku 2018. Správce daně rovněž analyzoval údaje vykázané žalobcem v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období leden 2017 až říjen 2019. Z těchto údajů plyne skutečnost, že výkonnost žalobce je nízká a nemá stoupající tendenci. S ohledem na zjištěnou majetkovou nedostatečnost žalobce a nestandardní nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu žalobce pak dle žalovaného zjištění ohledně vytváření minimálního zisku podporují závěr o tom, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Jelikož žalobce dlouhodobě generuje minimální zisk, nelze předpokládat, že by byl schopen daňovou povinnost uhradit z příjmů své ekonomické činnosti. Žalovaný poukázal na to, že v případě žalobce celková zadluženost ve výši 84,34 % znamená, že žalobce nefinancuje svoji činnost vytvořeným ziskem, což odůvodňuje obavu, že nebude mít v době splatnosti daně dostatek finančních prostředků na její úhradu. Žalovaný rovněž konstatoval, že z údajů poskytnutých Komerční bankou, a.s., např. vyplývá, že ke dni 13. 1. 2020 činil zůstatek na bankovním účtu žalobce částku ve výši 364,18 Kč, což neodpovídá tvrzení žalobce, že na bankovním účtu udržoval dostatek finančních prostředků. Žalovaný měl za to, že nestandardní nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu, kdy po připsání

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

plateb v řádu několika dní dochází k hotovostním výběrům (i několikrát denně), příp. k jejich zaslání na bankovní účet jednatelky, vypovídá o tom, že žalobce nekumuluje na svém bankovním účtu dostatek finančních prostředků, vyvádí svůj téměř jediný majetek mimo dosah správce daně, přičemž takto činí opakovaně a dlouhodobě. Uvedené zjištění dle žalovaného představuje silný důvod z pohledu odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně, přičemž k němu přistupující důvody další, a ve svém souhrnu společně s dostatečnými důvody týkajícími se pravděpodobnosti stanovení daně naplňují podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný uvedl, že neobstojí ani námitka, že správce daně odůvodňuje důvodnou obavu o budoucí dobytost daně skutečnostmi, které nemají s kritériem dobytosti žádnou souvislost. Žalovaný měl za to, že se jedná o doplňující a podpurná zjištění, vypovídající o tom, že žalobce nemá personální kapacity na výkon ekonomické činnosti a ani se nijak neprezentuje veřejnosti, čímž by mohl získat potenciálně nové zákazníky, což dokresluje skutečnost, že výkonnost žalobce nadále nebude mít stoupající tendenci. Žalovaný byl proto přesvědčen, že správce daně postupoval při vydávání zajišťovacích příkazů v souladu se zákonem.

14. Žalovaný dále uvedl, že zákon správcem daně neukládá povinnost zabývat se otázkou, zda zajišťovací příkaz může mít likvidační důsledky, resp. zda představuje vážné ohrožení podnikatelské činnosti daňového subjektu. Žalovaný připustil, že zajišťovací příkazy mohou ohrozit podnikatelskou činnost žalobce, avšak tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje jejich nezákonnost. Podmínkou zajištění úhrady daně je totiž dle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
15. Žalovaný konstatoval, že žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, řešil skutkově jiný případ a neměl jej proto za přílehlavý. V případě žalobce totiž správce daně shromáždil indicie svědčící tomu, že předpoklad budoucího stanovení daně je založen na dostatečných důvodech; důvodnost obav o budoucí dobytost daně je dokonce založena na silných důvodech. K žalobcem namítanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, žalovaný uvedl, že správce daně vydal zajišťovací příkazy v souladu s uvedeným rozsudkem za tím účelem, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Vydání zajišťovacích příkazů bylo dle žalovaného zákonné za současného respektování uvedeného rozsudku.
16. Žalovaný neshledal důvodnou ani odvolací námitku, že správce daně porušil Metodiku realizace zajišťovacího příkazu č. j. 7342/11-2310. Žalovaný upozornil, že žalobce poukazuje na metodiku Generálního finančního ředitelství z roku 2011. Od roku 2011 do dne vydání zajišťovacích příkazů však došlo ke značnému vývoji judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se zajišťovacích příkazů, což se muselo projevit v rámci rozhodování daňových orgánů i v rámci aktualizace příslušných metodických pokynů. Správce daně se v posuzovaném případě řídil aktuálním metodickým pokynem č. j. 13847/19/7700-00130-711462, a hlavně v souladu s aktuální judikaturou správních soudů řádně posoudil naplnění podmínek dle § 167 daňového řádu, neboť před vydáním zajišťovacích příkazů zkoumal existenci a výši v budoucnu stanovené daně a prověřoval okolnosti, zda v době její vymáhání bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Žalovaný uvedl, že žalobcem uvedené příklady (zejména jejich kombinace) rovněž nyní mohou indikovat odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu. Jednotlivá zjištění je však nutno posuzovat vždy s ohledem na okolnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

konkrétního případu. Ani smyslem Metodiky realizace zajišťovacího příkazu č. j. 7342/11-2310 totiž nebylo pevně stanovit případy odůvodňující důvodnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu, což je zřejmé zejména z demonstrativního výčtu případů. Žalovaný byl přesvědčen, že v nyní posuzovaném případě správce daně při vydání zajišťovacích příkazů postupoval správně a zákonně, neboť disponoval dostatečným množstvím indicií, které ve svém souhrnu naplňují požadavek odůvodněné obavy. Ačkoliv některé zjištěné skutečnosti samy o sobě nejsou nezákonné či některá zjištění představují spíše doplňující informace, veškeré správcem daně zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu vytváří logický a ucelený obraz odůvodňující postup dle § 167 daňového řádu.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

17. Žalobce v podané žalobě uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí považuje za nezákonné a vycházející z nesprávného právního a skutkového posouzení věci. Namítal, že v dané věci byla přímo dotčena jeho práva, protože v důsledku rozhodnutí byla žalobci exekučována významná částka v rozporu s daňovým řádem a ZDPH. A taktéž namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.
18. Žalobce poukázal na to, že již v rámci podaného odvolání mimo jiné argumentoval tím, že správce daně vypočetl několik důvodů, které se snaží vylíčit jako rizikové a obhájit tak vydání zajišťovacích příkazů. Podle názoru žalobce však nemají tvrzení správce daně oporu ve spise, nevychází ze zjištěného skutkového stavu a navíc se jedná o vysvětlitelné skutečnosti, případně jde o skutečnosti, které nejsou a ani nemohou být žalobci známé. Žalovanému vytkl, že setrval ve stejném přístupu a prakticky jen dané důvody zopakoval, aniž žalobcem uvedené argumenty jakkoliv vypořádal, čímž rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti.
19. Žalobce konstatoval, že hlavním předmětem sporu v dané věci je posouzení, zda existovaly silné důvody k vydání zajišťovacích příkazů, a to ohledně nároku na odpočet DPH u daňových dokladů vystavených dodavatelem, jelikož dle shromážděných „indicií“ dle názoru správce daně i žalovaného neprokázal žalobce v rámci daňové kontroly oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele Change of Mind z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH. Namítal, že správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu se zákony, ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a metodickým pokynem Finanční správy ČR; tudíž dospěli k nesprávnému závěru.
20. Žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, s tím, že u něj *de facto* žádná skutečnost, kterou Nejvyšší správní soud považuje za způsobilou k vydání zajišťovacího příkazu, nenastala, případně pokud nastala, tak má zcela racionální vysvětlení (např. neexistence kamenné kanceláře, ale využití tzv. virtuálního sídla). Žalobce měl za to, že pečlivě vyvrátil všechny důvody („indicie“) uvedené správcem daně a vysvětlil je v kontextu svého podnikání. Žalovaný však pouze zopakoval tvrzení správce daně.
21. K předpokladu budoucího stanovení daně žalobce uvedl, že daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2018 prováděl Finanční úřad pro Zlínský kraj - Územní pracoviště v Kroměříži (dále jen „kontrolující správce daně“), tedy jiný správce daně, než který vydal předmětné zajišťovací příkazy. Nesouhlasil s tím, že v době vydání zajišťovacích příkazů u

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

ostatních zdaňovacích období daňová kontrola nebyla ani zahájena. V době vydání zajišťovacích příkazů tak byla daňová kontrola ve velmi rané fázi zjišťování kontrolujícího správce daně, přičemž kontrolující správce daně na základě komunikace se žalobcem nemohl dospět k závěru, že žalobce neprokáže nárok na odpočet DPH u plnění od dodavatele Change of Mind. Žalobce poukázal rovněž na to, že až dne 30. 3. 2020 (tedy až po vydání zajišťovacích příkazů a dokonce po podání odvolání žalobcem) doručil kontrolující správce daně žalobci výzvu k prokázání skutečností. Žalobce byl přesvědčen, že na základě prováděné daňové kontroly navíc za jedno zdaňovací období tedy nemohl ani kontrolující správce daně ani správce daně vydávající zajišťovací příkazy konstatovat, zda žalobce nárok na odpočet DPH prokáže či neprokáže.

22. Žalobce dále uvedl, že tento závěr správce daně i žalovaný učinili na základě toho, že dodavatel Change of Mind byl pasivní v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Žalobce však zdůraznil, že to, zda dodavatel bude poskytovat správci daně součinnost při dokazování, nemůže příjemce plnění nikterak ovlivnit. Vyložil, že dodavatel může mít různé důvody, proč se správcem daně nekomunikuje, a že závěr o nekontaktnosti dodavatele vůči správci daně při vyhledávací činnosti sloužící pro daňovou kontrolu jiného daňového subjektu nemůže jít k tíži žalobce. Žalobce namítal, že vydání zajišťovacích příkazů kvůli obavě o neprokázání nároku na odpočet DPH tak nemá zákonnou oporu, protože u žalobce ještě v době vydání zajišťovacích příkazů ani dokazování v rámci daňové kontroly nebylo správcem daně fakticky zahájeno, neboť správce daně si vyžádal důkazní prostředky až výzvou ze dne 30. 3. 2020.
23. Žalobce měl za to, že nemůže obstát konstatování žalovaného, že předpoklad budoucího stanovení daně za předmětná zdaňovací období vyplývá z výsledků vyhledávací činnosti správce daně a za zdaňovací období únor 2018 rovněž z dosavadního průběhu daňové kontroly. Zopakoval, že stav poznání ohledně prokázání nároku na odpočet DPH v rámci daňové kontroly za jedno zdaňovací období byl pro správce daně minimální, první výzva k dodání důkazních prostředků byla zaslána až 30. 3. 2020. A rovněž tak vyhledávací činností správce daně nebyly zjištěny žádné silné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce se poté vyjádřil k jednotlivým indiciím.
24. Co se týče aktivit daňového subjektu, žalobce vyložil, že funguje ve standardním obchodním modelu, který je v ČR běžný. Tedy určitá společnost nasmlouvá zakázku pro odběratele, následně si na danou zakázku najme jinou společnost, která zakázku zajistí, za což inkasuje nízkou marži; jedná se tedy o subdodavatelské fungování. Žalobce se domníval, že jeho model podnikání je standardem a okolnosti, že nemá zaměstnance či povolení ke zprostředkování práce, nijak nesouvisí s jeho nárokem na odpočet DPH, protože si nakupuje dané plnění od svého dodavatele Change of Mind. Dodal, že má více dodavatelů.
25. Pokud jde o sídlo dodavatele, žalobce vysvětlil, že u právnických osob je zcela běžné, že mají sídlo zapsané v obchodním rejstříku odlišné od místa, kde poskytují svá plnění. Jelikož úklidové práce spočívají v tom, že se plnění poskytují přímo na místě odběratele, není neobvyklé, že společnosti nepotřebují žádné sídlo ve smyslu kamenné kanceláře či určitou provozovnu. Žalobce uvedl, že v tomto odvětví je naopak zcela standardní, že se u menších firem do obchodního rejstříku zapíše sídlo, kde není kamenná kancelář. Fakt, že si dodavatel vybral toto sídlo, nemůže být brán k jeho tíži a nijak nesvědčí o rizikovosti subjektu. Pronájem kanceláře, kterou společnost nevyužívá, by totiž představovala zbytečné náklady, a nemohlo by tak být jednáno s péčí řádného hospodáře. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

poukázal taktéž na to, že správce daně uvádí, že se jedná o opravovaný dům, což ale může být skutečnost zjištěná v roce 2020; roky spolupráce jsou však 2017 a 2018. Uvedl, že podle Google Maps se sídlo jeví jako pražská vila a nevzbuzuje žádnou pochybnost. Navíc je podle žalobce zřejmé, že pokud by dodavatel neměl k dané vile určitý právní vztah, rejstříkový soud by takové sídlo nikdy nezapsal. Žalobce shrnul, že tento důvod uvedený správcem daně je irelevantní, protože v oblasti, kde působí žalobce, je naprosto obvyklé, že společnost nemá kamenné sídlo, protože plnění poskytuje přímo v prostorách svých odběratelů.

26. Co se týče nespolupráce dodavatele se správcem daně, žalobce uvedl, že předmětem zajišťovacích příkazů je zdaňovací období srpen 2017 až červen 2018. Zdůraznil, že dodavatel se stal nespolehlivým plátcem až v srpnu 2018. Žalobce pravidelně prověřoval registr plátců, ale jelikož byl dodavatel spolehlivým plátcem, spolupráce pokračovala. Žalobce rovněž namítal, že skutečnost, že dodavatel se správcem daně nespolupracuje, nemůže jít k tíži žalobce, protože taková informace mu není a nemůže být známa.
27. Co se týče zaměstnanců, žalobce sdělil, že je věcí jeho dodavatele, jak zajistí nasmlouvané plnění pro svého odběratele. Pro žalobce je podstatné, že jsou plnění poskytována řádně a včas a v požadované kvalitě. Uvedl, že nemůže disponovat informacemi, v jakém poměru jsou k jeho dodavateli dané osoby. Taktéž sdělil, že v registru ARES není veřejně k dispozici informace o tom, zda má daná osoba zaměstnance. V registru je toliko „velikostní kat. dle počtu zam.: Neuvedeno“, z čehož ale nevyplývá, že zaměstnanec společnost nemá. Žalobce dále uvedl, že netvrdil, že se jedná o zaměstnance Change of Mind, nýbrž o pracovníky. V daném odvětví je navíc obvyklé, že takoví pracovníci fungují na dohodu o provedení práce, která není nikde na úřadu evidovaná. Nesouhlasil ani s tím, že měl mít dokumenty k bezpečnosti práce; taková školení totiž zajišťuje zaměstnavatel.
28. Dále namítal, že konstatování správce daně týkající se absence jeho webových stránek nemá vůbec opodstatnění, neboť subjekty velikosti žalobce spíše v praxi webové stránky nemají. Jelikož má žalobce pouze několik málo dlouhodobých odběratelů, je inzerování jeho plnění nepotřebné a webové stránky by představovaly zbytečný náklad. Žalobce navíc ani nemá více personálních kapacit na to, aby daná plnění veřejně nabízel či prezentoval. Žalobce měl za to, že rovněž tak skutečnost, že jeho dodavatel nemá webové stránky, nemá žádnou souvislost s jeho kvalitou. Poukázal na to, že existence webových stránek by naopak mohla vzbuzovat „účelovost“ prezentace, protože správce daně stejně nemá možnost ověřit, zda jsou prezentované informace pravdivé a zda pokud se na webové stránky někdo z potenciálních zákazníků ozve, zda daná společnost na poptávku odpoví. Skutečnost, že společnost nemá webové stránky, tudíž nikterak nepřisvědčuje vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce uvedl, že má dostatek stálých zákazníků, jeho referencí je kvalita a fakt, že se na něj jeho zákazníci obrátí; nepotřebuje se prezentovat na internetu.
29. Žalobce dále k plněním deklarovaným dodavatelem konstatoval, že skutečnost, že dodavatel nárokuje ve svém kontrolním hlášení zjednodušené daňové doklady, nemůže jít k tíži žalobce, protože taková informace mu není a nemůže být známa, protože se jedná o skutečnost podléhající mlčenlivosti, kterou disponuje pouze správce daně. Žalobce v této souvislosti namítal, že žalovaný se absolutně nevypořádal s námitkou, že informace o tom, co nárokuje jeho dodavatel ve svém přiznání k DPH a v kontrolním hlášení, nemůže být žalobci nikdy známa (takové informace má pouze správce daně a dodavatel sám); žalovaný pouze konstatoval, že správce daně uvedl nesprávně zdaňovací období. Žalobce tedy namítal, že je žalobou napadené rozhodnutí zatíženo nepřezkoumatelností.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

30. Co se týče dlouhodobé spolupráce a státní příslušnosti dodavatele, žalobce vysvětlil, že šlo o spolupráci fungující několik měsíců, což svědčí o tom, že dodavatel poskytoval smlouvené zakázky řádně včas a v odpovídající kvalitě. Stejně tak nebyl po celou dobu dodavatel nespolehlivým plátcem, tedy musel své daňové povinnosti plnit, jinak by byl nespolehlivý již dávno. Žalobce byl přesvědčen, že skutečnost, že osoby jsou z Ukrajiny, nemá také žádné vypovídající schopnosti, a namítal, že správce daně se dopouští diskriminace podle státní příslušnosti. V České republice žije mnoho lidí z Ukrajiny, takže nemůže být tato skutečnost dána k tíži žalobce.
31. Žalobce měl za to, že ani vklad 1 Kč nevypovídá o nestandardnosti. Možnost založit si společnost s vkladem ve výši 1 Kč byla dána zákonodárci s úmyslem ulehčit vstup do podnikání. Výše kapitálu nikterak nnesvědčí o kvalitě společnosti a její úspěšnosti. Toto konstatování správce daně proto podle žalobce nikterak nemůže být bráno k tíži žalobce.
32. K bodu týkajícímu se hotovostních úhrad a výběrů žalobce uvedl, že byl dodržen zákon o omezení plateb v hotovosti, a proto opět nemůže být skutečnost hotovostních úhrad brána k tíži, jelikož jde o standardní úhradu v odvětví. Ani to, že jsou peníze vybírány z účtu v bankomatech či přeposílány jednatelce podle žalobce nikterak nnesvědčí o nestandardnosti. Uvedl, že využívá k přijatým úhradám i výběrům bankovní účet vedený v ČR v tradiční bance, který řádně správci daně nahlásil a má jej zveřejněný jako spolehlivý účet.
33. Co se týče § 72 ZDPH, žalobce konstatoval, že mu není známo, že by podmínka stanovená dotčeným zákonným ustanovením nebyla naplněna. Žalobci poskytl plnění dodavatel Change of Mind, který vystavil daňové doklady, přiznal DPH. Žalobce zdůraznil, že v ZDPH se nenachází podmínka, „zda z deklarovaných plnění byla dodavatelem odvedena daň“. Odběratel předpokládá, že jeho dodavatel daň uhradí a nikterak nemůže tuto skutečnost ovlivnit. Pokud dodavatel Change of Mind DPH neodvedl, tak měl tuto DPH správce daně vymáhat, případně společnost prohlásit za nespolehlivého plátce. Jelikož dodavatel i odběratel vykazovali plnění v kontrolním hlášení, je jasné, že dodavatel splnil povinnost daň přiznat. Žalobci není a nemůže být známo, zda danou DPH i uhradil. Žalobce konstatoval, že nakupoval plnění od dodavatele Change of Mind; byl v dobré víře ohledně fungování dodavatele, který poskytoval plnění řádně a včas a v odpovídající kvalitě; tuto společnost si průběžně prověřoval ve veřejně dostupných rejstřících a neshledal žádné důvody vedoucí k vyhodnocení, že je tato společnost riziková.
34. Dále se žalobce zabýval předpokladem budoucího ohrožení výběru daně. Uvedl, že mu nemůže být kladeno k tíži, že generuje malý zisk či má nízkou výkonnost, protože u malých společností je to zcela obvyklé. Uvedl, že bankovní účet vykazoval významné zůstatky, žalobce nevybíral hotovost vždy do nuly či do nízkých částek. Poukázal na to, že i to, že prostřednictvím zajišťovacích příkazů byla neoprávněně exekuvována statisícová částka, samo o sobě prokazuje, že na bankovních účtech udržoval žalobce dostatek prostředků a nevybíral prostředky z bankovního účtu, že na něm zbývaly minimální částky. Žalobce se ohradil rovněž proti závěrům správce daně o zadluženosti žalobce. Uvedl, že podle statistik je míra zadlužení v jeho typu podnikání a zejména na začátku podnikání obvyklá. Poukázal na odbornou literaturu k financím podniku, z níž vyplývá závěr (například autoři Kovanicová, Kovanic), že *„Zadluženost sama o sobě ale není pouze negativní charakteristikou podniku. Ve zdravém, finančně stabilním podniku může její růst přispívat k celkové rentabilitě a tím i k tržní hodnotě firmy. Neexistuje ani přímá souvislost mezi zadlužeností a insolventností: vyšší zadluženost nemusí vždy přivádět podnik do*

platebních potíží. A také naopak: do platebních potíží se mohou dostávat i podniky s poměrně nízkým stupněm zadluženosti, nemají-li dostatek likvidních prostředků.“ Žalobce na tomto místě odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 172/2018-42, který uvedl, že “[i] pokud obava správce daně o nedostatku majetku ve spojení s dalšími okolnostmi zdánlivě vytváří ucelený a logický okruh skutečností, které by mohly v jistém smyslu založit odůvodněnou obavu o nedobytnosti daně, je třeba, aby k těmto indiciím (jak jsou vyjmenovány v zajišťovacích příkazech a stěžovatelových rozhodnutích) přistoupila významnější skutečnost (silný důvod), na základě které zájem státu na bezprostředním výběru daní nakonec převáží nad individuálním zájmem zavedeného daňového subjektu na ochraně jeho vlastnictví. Až taková souhra různých indicií může (bez nutnosti zvážit jiný alternativní postup) založit důvod k předběžnému zajištění dosud nesplatné daně.“

35. Žalobce dále namítal, že správce daně a žalovaný porušili také metodiku Generálního finančního ředitelství, a to Metodiku realizace zajišťovacího příkazu č. j.: 7342/11-2310. V metodice jsou uvedeny situace, z nichž mohou vyplynout odůvodněné obavy, že dosud nestanovená či dosud nesplatná daň bude v době vymahatelnosti nedobytná zcela či jen se značnými obtížemi. Žádný z uvedených případů však nebyl u žalobce relevantní, resp. vůbec u žalobce nenastal. Jelikož žalobce nenaplnuje v metodice uvedené znaky a správce daně ani žalovaný nepřinesli ani žádné silné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu, byl žalobce přesvědčen, že je vydání předmětných zajišťovacích příkazů nezákonné.
36. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
37. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 8. 2020 odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a setrval na své argumentaci. Poukázal na to, že podstatná část žalobních námitek byla převzata z odvolání, přičemž žalovaný se s těmito námitkami v rámci odvolacího řízení již vypořádal. Žalovaný měl za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi; žalobou napadené rozhodnutí taktéž považoval za plně přezkoumatelné.
38. Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Posouzení žaloby

39. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
40. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
41. Žaloba není důvodná.
42. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
43. 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.“

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

44. Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalobce vznesl jednak obecnou námitku nepřezkoumatelnosti a jednak výslovně, nicméně přesto v obecné rovině namítal, že se žalovaný nevypořádal s argumenty uvedenými jím v odvolání proti zajišťovacím příkazům a toliko zopakoval tvrzení správce daně.
45. Soud k tomu předně uvádí, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tedy jako nemožnost zjistit obsah nebo důvody, pro které bylo rozhodnutí vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74).
46. Soud konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí je srozumitelné, jsou v něm obsaženy právní úvahy, na jejichž základě žalovaný posoudil otázky stěžejní pro toto řízení, a je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Uvedené je v souladu s konstantní judikaturou, podle které musí být z odůvodnění seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, či ze dne 31. 3. 2004, č. j. 4 As 19/2014-35, a v neposlední řadě na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23). Soud má za to, že žalovaný těmto povinnostem dostal. Soud dodává, že správní orgány nemají povinnost detailně vypořádávat každou dílčí námitku či tvrzení, resp. jak je uvedeno v bodě [9] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36, správní orgány *„[n]emají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).“*
47. Soud nadto nesouhlasí s názorem žalobce, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal s jeho (v odvolání vyjmenovanými) argumenty. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že prvostupňové správní rozhodnutí a žalobou napadené rozhodnutí tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek. Žalovaný na uvedené odvolací námitky a (jiné) argumenty žalobce srozumitelně reagoval a zaujal k nim své stanovisko s dostatkem důvodů podporujících výrok rozhodnutí (zejm. str. 7 až 16 žalobou napadeného rozhodnutí). Není přitom vadou, pokud se odvolací správní orgán ztotožní se závěry prvostupňového správního orgánu, k nimž připojí vlastní stručné hodnocení či souhlasnou poznámku. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela. Pokud však vyloží, proč se s danou námitkou neztotožňuje, nelze již hovořit o nepřezkoumatelnosti, byť by se závěr vyslovený správním orgánem jevil zcela mylný a nepřijatelný (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, a ze dne 29. 6. 2017,

č. j. 2 As 337/2016-64). Pro úplnost soud uvádí, že odlišný náhled žalobce na vypořádání odvolací námitky či jiného návrhu ještě neznamená, že se takovou námitkou žalovaný dostatečně nezabýval a nevypořádal se s argumenty žalobce.

48. Soud uzavírá, že v žalobou napadeném rozhodnutí nepřezkoumatelnost ve výše uvedeném smyslu neshledal.
49. V nyní posuzované věci je pak podstatou sporu otázka, zda byly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.
50. Úvodem soud považuje za potřebné 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, č. 3975/2020 Sb. NSS, tak, že *„[z]ajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstírného 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).“*
51. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jsou vymezeny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle kterého 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. Pro vydání zajišťovacího příkazu tedy musejí být splněny dvě podmínky obsažené v právě citovaném ustanovení, které Nejvyšší správní soud rozebral například v bodech [46] a [47] rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS: *„(...) správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Nejvyšší správní soud uvádí, že lze rovněž souhlasit s tím, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“*
52. V nyní posuzovaném případě byly zajišťovací příkazy vydány k zajištění dosud nestanovené daně. Lze shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, resp. přiměřená pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu stanovena a (ii) současně že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba identifikovat důvody

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k nedobytnosti této daně, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Nelze však po správci daně vyžadovat, aby v zajišťovacím příkazu, potažmo rozhodnutí o zamítnutí odvolání postavil najisto a detailně prokazoval skutečnosti relevantní pro stanovení daně. K tomuto dojde až v rámci řízení o stanovení (doměření) daně (srov. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019 č. j. 9 Af 21/2017-84, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018- 87). Podmínkou vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu naopak není předchozí zahájení daňové kontroly nebo samotného řízení o vyměření daně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018- 87). V této souvislosti lze nicméně uvést, že daňová kontrola u žalobce za zdaňovací období únor 2018 byla zahájena dne 24. 9. 2019.

53. Na základě uvedených judikturních východisek soud nejdříve přistoupil k přezkoumání toho, zda v posuzovaném případě byly splněny obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu; tedy zda byla splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a zároveň podmínka budoucí nedobytnosti daně, a zda případná existence těchto podmínek byla správcem daně, potažmo žalovaným, náležitě odůvodněna.
54. Nejdříve se soud zabýval správcem daně tvrzenou existencí důvodů svědčících budoucímu stanovení daně. Nejvyšší správní soud k této podmínce setrvale judikuje, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, nebo ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016-27). Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, které má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevylučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018- 87).
55. Soud uvádí, že plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 ZDPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 až § 79 ZDPH. Ustálená judikatura SDEU i správních soudů vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné).
56. V nyní projednávané věci finanční orgány deklarovaly budoucí doměření daně předpokladem nesplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Správce daně analyzoval deklarovanou obchodní spolupráci žalobce s Change of Mind a vyhodnotil, že existuje pravděpodobnost budoucího doměření daně, neboť doposud získané indicie nasvědčují tomu, že nebudou splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, a žalovaný se s tímto závěrem zcela ztotožnil. Finanční orgány tedy neuvedly, že by se žalobce účastnil podvodného či protiprávního řetězce, konstatovaly nicméně, že byl zapojen do rizikových transakcí, přičemž lze mít

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

důvodně za to, že žalobce neprokáže oprávněnost odpočtu daně na vstupu u přijatých plnění od Change of Mind z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek. Soud předně shodně s žalovaným konstatuje, že účast na podvodném řetězci není jediným možným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů (jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5 Afs 162/2017-35). Soud má dále za to, že finanční orgány řádně a dostatečně popsaly a odůvodnily své pochybnosti ve vztahu k obchodům mezi žalobcem a dodavatelem Change of Mind, jakož i své závěry o pravděpodobnosti stanovení daně.

57. Soud na tomto místě upozorňuje na to, pokud jde o obsah žalobních námitek jako celku, že se v podstatné části shodují s odvolacími námitkami uplatněnými žalobcem již v odvolání proti zajišťovacím příkazům. Ostatně žalobce přímo vytýká žalovanému, že se s jeho odvolacími námitkami dostatečně nevypořádal, zatímco žalovaný odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí s tím, že žalobní námitky byly žalobcem v podstatné části převzaty z odvolání a již tak byly žalovaným vypořádány. Soud v tomto směru přisvědčuje žalovanému, že se předmětnými námitkami v žalobou napadeném rozhodnutí zabýval a vypořádal je (jak již soud ostatně uvedl výše při vypořádání námitek nepřezkoumatelnosti). Naopak žalobce v podané žalobě na závěry, které žalovaný vyslovil, reagoval jen minimálně, a žalobní námitky se tak v podstatném rozsahu skutečně překrývají s již dříve uplatněnými odvolacími námitkami. Soud dále uvádí, že žalobce v žalobních námitkách zejména rozporoval jednotlivá zjištění učiněná žalovaným a správcem daně, a to jak z hlediska dokazování a správnosti zjištěného skutkového stavu, tak z hlediska závěrů, které z uvedených zjištění učinili. K tomu soud uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor soudu shoduje s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, odkazuje soud v podrobnostech na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86 či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyložil právní základ daného případu a své závěry podložil právní úpravou i relevantní judikaturou. Soud je přesvědčen, že žalovaný pečlivě popsal zjištěný skutkový stav a konkretizoval důkazy, ze kterých vyšel; žalovaný rozvedl, jak tyto důkazy hodnotil a podrobně zdůvodnil, proč nepovažoval za relevantní některé důkazní prostředky či argumenty uvedené žalobcem. Dostatečně podrobně a věcně správně se vypořádal také s odvolacími námitkami. Za této situace soud předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou žalovaný uvedl v návaznosti na námitky vznesené žalobcem v odvolacím řízení právě v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
58. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, že žalobce předložil správci daně evidenci dle § 100 ZDPH, fakturu č. 2018015, objednávky, výdajové pokladní doklady a Rámcovou smlouvu o dílo ze dne 25. 07. 2017; předávací protokoly žalobce nepředložil, ačkoliv jejich sepsání rámcová smlouva předpokládá. K úhradě za plnění mělo dojít ve třech splátkách v hotovosti, ačkoliv cena díla představovala poměrně vysokou částku (605 363 Kč). Vzhledem k nekontaktnosti dodavatele Change of Mind nelze ověřit, zda tyto úhrady opravdu přijal. Správce daně u Pražské správy sociálního zabezpečení dále zjistil, že žalobce nemá zaměstnance, což ostatně potvrdila zástupkyně žalobce. Žádné zaměstnance dle Pražské správy sociálního zabezpečení nemá ani deklarovaný dodavatel Change of Mind; ani žalobce a ani deklarovaný dodavatel nemají povolení ke zprostředkování zaměstnání vydávané Úřadem práce. Žalovaný zdůraznil, že

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

žalobce přesto poskytuje plnění s velkým podílem lidské práce (úklidové práce), které by mu měly být poskytovány subdodavately. Pokud se jedná o úklidové práce, žalobce deklaruje jediného dodavatele, a to Change of Mind, který však nemá žádné provozovny, jeho sídlo není skutečným sídlem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, se správcem daně nespolupracuje, stal se nespolehlivým plátcem a od 12. 11. 2019 nespolehlivou osobou, nemá internetové stránky, jediným společníkem a jednatelem je osoba bytem na Ukrajině, základní kapitál této společnosti činí 1 Kč. Žalovaný dále uvedl, že z bankovního účtu žalobce plyne, že úhrady za přijatá plnění od Change of Mind žalobce neprováděl bezhotovostně. Žalovaný měl za to, že přestože se správce daně dopustil pochybení v rámci analýzy kontrolních hlášení deklarovaného dodavatele, předpoklad budoucího stanovení daně v kontextu s ostatními zjištěními ob stojí. Těmito ostatními zjištěními jsou podle žalovaného zejména nespolupráce deklarovaného dodavatele se správcem daně a nemožnost ověřit tvrzení žalobce, virtuální sídlo a absence provozovny deklarovaného dodavatele, dodavatel nemá zaměstnance ani povolení ke zprostředkování zaměstnání, jednatelem dodavatele je cizí státní příslušník, deklarovaný dodavatel byl prohlášen za nespolehlivého plátce, později se stal nespolehlivou osobou, absence bezhotovostních úhrad a nemožnost ověřit platby v hotovosti, přičemž žalobce dle jeho tvrzení nestandardně hradí deklarovanému dodavateli za přijatá plnění ve splátkách a v hotovosti, ačkoliv jeho odběratelé mu za uskutečněná plnění platí bezhotovostně. Žalovaný uvedl, že dodavatelsko-odběratelský model trvá minimálně od srpna 2017 do června 2018, což navazuje na období od změny jednatele a společníka u deklarovaného dodavatele (21. 02. 2017). Finanční orgány tak dospěly k závěru, že není nijak doložena reálná ekonomická činnost deklarovaného dodavatele. Jelikož ve všech zdaňovacích obdobích, v nichž žalobce deklaruje dodavatele Change of Mind, se jeví chování žalobce jako identické, finanční orgány předpokládaly, že žalobce neprokáže oprávněnost uplatněných přijatých zdanitelných plnění dle § 72 a § 73 ZDPH od tohoto deklarovaného dodavatele za veškerá posuzovaná zdaňovací období.

59. Soud se s těmito závěry finančních orgánů zcela ztotožňuje. Žalobce rozporoval jednotlivé indicie zjištěné finančními orgány, avšak odůvodněnou obavu finančních orgánů dle názoru soudu nerozptýlil a jejich ucelenou argumentaci nevyvrátil. Soud k jednotlivým námitkám žalobce předesílá, že každá sama o sobě nejsou nezákonné, avšak ve svém souhrnu vzbuzují důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH.
60. Soud konstatuje, že finanční orgány nevyvozovaly své závěry ohledně nároku na odpočet DPH z modelu podnikání žalobce, jak žalobce naznačuje; obchodní model žalobce však popsaly, neboť v jeho kontextu následně posuzovaly transakce s deklarovaným dodavatelem Change of Mind. Žalovaný ostatně výslovně uvedl, že *„[s]ouhlasí s odvolatelem, že využití subdodavatelů je v řadě obchodních případů zcela běžné. V případě odvolatele se však správce daně stran naplnění podmínky pravděpodobného stanovení daně správně zaměřil na otázku, zda dodavatel Change of Mind odvolateli deklarovaná plnění poskytl. Dosud zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že deklarovaný dodavatel služby neposkytl.“* Soud dále souhlasí s finančními orgány, že skutečnost, že určitá společnost – v tomto případě deklarovaný dodavatel – nemá skutečné sídlo a sídlí toliko na tzv. virtuálním sídle, snižuje věrohodnost jak společnosti samotné, tak i jí provozovaných aktivit. Rovněž tak nelze pominout ani zjištění finančních orgánů týkající se opětovných plateb v hotovosti, a to i v případě velmi vysokých částek těsně pod zákonným limitem pro hotovostní platby. Soud opakuje, že žalovaný netvrdil, že jednotlivé skutečnosti jako např. právě platby v hotovosti či virtuální sídla jsou samy o sobě nezákonné, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený obraz o

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

skutečné povaze daných obchodních transakcí. Soud pro úplnost dodává, že neshledává přesvědčivým žalobcovo vysvětlení virtuálních sídel a plateb v hotovosti povahou daného odvětví. Soud dále uvádí, že finanční orgány nevycházely ani pouze z toho, že se deklarovaný dodavatel později stal nespolehlivým plátcem a nepřičítaly tuto skutečnost žalobci zpětně k tíži, avšak správně k této skutečnosti, která má na DPH vliv, přihlédly. Rovněž tak finanční orgány nekladou žalobci jednostranně k tíži nespolečnosti jeho dodavatele se správcem daně, nejedná se o jediný důvod, pro který dovedly předpoklad budoucího stanovení daně, avšak k této skutečnosti musely přihlédnout již jen proto a v tom smyslu, že v jejím důsledku nemohly ověřit určitá tvrzení žalobce. Obdobně zjištění týkající se zaměstnanců žalobce i jeho dodavatele a webových stránek obou společností nelze vnímat izolovaně, avšak v kontextu celé věci. Co se týče zaměstnanců, soud poukazuje na to, že žalovaný nedostatečnou informovanost žalobce ohledně pracovníků deklarovaného dodavatele posuzoval v kontextu tvrzení žalobce, že zaměstnance svého dodavatele prověřoval, což však žalobce v žalobě zcela pominul. Soud rovněž ve zjištění finančních orgánů, že jednatel dodavatele jsou cizí státní příslušníci, diskriminaci; finanční orgány toliko vzaly tuto skutečnost v potaz, což je vzhledem k nekontaktnosti dané společnosti logické. Rovněž tak vklad ve výši 1 Kč finanční orgány nepovažovaly za jedinou určující indicii, avšak správně k ní přihlédly. Soud taktéž zdůrazňuje, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí netvrdil, že žalobce měl disponovat určitými informacemi, například o tom, co nárokuje jeho dodavatel ve svém přiznání k DPH. Žalovaný však správně posuzoval všechny zjištěné skutečnosti, i ty, které zjistil ze své činnosti, ve vzájemných souvislostech. Takto zjištěné jednotlivé objektivní okolnosti pak tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů a důvodů, že nebudou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně, resp. že existují důvody svědčících budoucímu stanovení daně. Soud opakuje, že správce daně i žalovaný se všemi jednotlivými skutečnostmi podrobně zabývaly, hodnotily je samostatně i ve vzájemných souvislostech, a soud na jejich vypořádání, s nímž se ztotožnil, odkazuje.

61. Soud proto shrnuje, že správce daně v zajišťovacích příkazech a rovněž tak žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedli přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, které dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet, a tudíž i budoucího stanovení daně žalobci. Podmínka existence důvodů svědčících budoucímu stanovení daně tedy byla splněna.
62. Dále se soud zabýval správcem daně a žalovaným tvrzenou existencí důvodů svědčících budoucí nedobytnosti daně.
63. Finanční orgány odůvodnily splnění tohoto předpokladu rizikovou skladbou aktiv žalobce a jeho nepříznivou ekonomickou situací, a dále především tím, že ze strany žalobce hrozí cílené vyhnutí se daňové povinnosti, neboť lze v jeho chování spatřovat vyvádění majetku žalobce, což je podle žalovaného silný důvod z pohledu obavy o budoucí dobytost daně.
64. Nejvyšší správní soud ke splnění této druhé podmínky opakovaně konstatoval, že *„[z]ávěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamena ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. [...] To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně)*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

zohledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38).

65. V naposled uvedeném rozsudku NSS dodal, že *„[v]ydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).“*
66. Finančním orgánům lze přisvědčit v tom, že skladba majetku žalobce k datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí představuje z hlediska budoucí dobytosti daně riziko, neboť žalobce nevlastní žádný nemovitý majetek, vyjma jednoho motorového vozidla nevlastní žádný majetek větší hodnoty a jeho aktiva jsou tvořena téměř výlučně oběžnými aktivy. Ve výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu za zdaňovací období roku 2018 žalobce vykázal výsledek hospodaření ve výši 49 000 Kč; v rozvaze ke dni 31. 12. 2018 vykázal hodnotu stálých aktiv ve výši 159 000 Kč a hodnotu oběžných aktiv ve výši 882 000 Kč; na straně pasiv vykázal vlastní kapitál ve výši 163 000 Kč a závazky ve výši 878 000 Kč. Soud nahlédnutím do Sbírký listin obchodního rejstříku zjistil, že ve výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu za zdaňovací období roku 2019 žalobce vykázal výsledek hospodaření ve výši 62 000 Kč; v rozvaze ke dni 31. 12. 2019 vykázal hodnotu stálých aktiv ve výši 79 000 Kč a hodnotu oběžných aktiv ve výši 796 000 Kč; na straně pasiv vykázal vlastní kapitál ve výši 204 000 Kč a závazky ve výši 671 000 Kč. Žalobce tedy generoval minimální zisk vzhledem k vykázanému čistému obrátu. Finanční orgány uvedly, že žalobce nefinancuje svoji činnosti vytvořeným ziskem, nýbrž využívá cizích zdrojů k financování. Ekonomickou situaci žalobce pak vyhodnotily jako nepříznivou dále s poukazem vysoké zadluženosti žalobce, která ke dni 31. 12. 2018 činila 84,34 %, přičemž uvedly, že riziko neschopnosti splácet své závazky je u žalobce velmi vysoké. Finanční orgány vzaly v úvahu také to, že žalobce nedisponuje žádným nemovitým majetkem; žalobce je sice vlastníkem motorového vozidla, jehož odhadovaná cena činí 244 500 Kč, avšak uvedly, že motorové vozidlo představuje majetek snadno převoditelný, jehož cena vlivem opotřebení klesá. Finanční orgány pak vycházely rovněž z analýzy bankovního účtu, jehož je žalobce majitelem, z níž jim vyplynulo, že platby za uskutečněná zdanitelná plnění hradí odběratelé žalobce bezhotovostně; bezprostředně po připsání příchozích plateb jsou finanční prostředky ve většině případů do 2 až 4 dnů z bankovního účtu žalobcem vybírány z bankomatu platební kartou nebo jsou zasílány na účet označený jménem jedné z jednatelek žalobce (za období od 4. 1. 2019 do 13. 1. 2020 bylo takto debetovaných 94,78

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

% finančních prostředků); k hotovostním výběrům dochází často několikrát v jednom dni (třikrát až čtyřikrát); dodavatelské faktury či platby ve prospěch příslušného finančního úřadu byly z bankovního účtu hrazeny v minimálním objemu, což není v běžném podnikatelském prostředí obvyklé; závazky deklarovanému dodavateli Change of Mind žalobce nehradil převodem z uvedeného účtu; zůstatek na účtu činil ke dni 13. 1. 2020 částku ve výši 364,18 Kč. Finanční orgány z uvedeného dovodily, že žalobce nekumuluje finanční prostředky ve svůj prospěch.

67. S ohledem na zjištění stran majetkových a ekonomických poměrů žalobce pak žalovaný dospěl k závěru, že je zde obava, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, resp. její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Vzhledem k výběrům peněžních prostředků z bankovního účtu žalobce ve velkém rozsahu v hotovosti, příp. k jejich převádění na účet jednatelky žalobce, a to bezprostředně po jejich připsání na bankovní účet žalobce, a vzhledem k tomu, že se jedná o téměř jediný relevantní majetek žalobce (mimo motorové vozidlo) a toto chování žalobce je dlouhodobého charakteru, lze dle žalovaného mluvit o vyvádění majetku; k tomuto důvodu pak podle žalovaného přistupují důvody slabší, které jej umocňují.
68. Soud se závěry finančních orgánů o ekonomické situaci žalobce a jeho důvěryhodnosti souhlasí, považuje je za dostatečné a náležitě odůvodněné. Soud zdůrazňuje, že riziková skladba aktiv sice může ve spojení s dalšími indiciemi nižší síly tvořit ucelený a logický obraz majetkové situace daňového subjektu, jenž založí důvodnou obavu, že budoucí vyměřená daň nebude zaplácena, sama o sobě však k naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nepostačuje. Skladba aktiv a složení majetku totiž mohou odrážet specifika daného podnikatelského oboru. V nyní posuzované věci však finanční orgány pro své závěry použily kromě těchto podpůrných indicií rovněž indicie v podobě konkrétních kroků, které žalobce činil směrem k zbavení se majetku, resp. jeho vyvádění přes hotovostní výběry a převody na účet jednatelky žalobce. Tyto indicie měly reálný základ; nejednalo se o pouhé domněnky a spekulace; nejednalo se ani o osamocené, nárazové jednání žalobce. Žalobce se však k těmto skutečnostem a úvahám finančních orgánů vůbec nevyjádřil a nevysvětlil své chování. Soud přitom přisvědčuje finančním orgánům, že takové počínání je značně nestandardní a rizikové a ukazuje na vyvádění majetku ze společnosti. Žalobce však v podané žalobě namítal toliko to, že k jeho tíži nemůže jít generování malého zisku či nízká výkonnost a že zadlužení je v jeho typu podnikání obvyklé. Soud nepovažuje tuto argumentaci za dostatečnou, avšak především opakuje, že žalobce se vůbec nevyjádřil k zásadnímu důvodu obav finančních orgánů, tedy k výběrům hotovosti, převádění finančních prostředků na spřízněné osoby a nekumulování majetku (žalobce toliko stručně a nadto v jiné souvislosti uvedl, že to o nestandardnosti nesvědčí, a že kdyby chtěl zastírat transakce, nevyužíval by bankovní účet vedený v ČR v tradiční bance, který řádně nahlásil správci daně a má jej vedený jako spolehlivý účet). Soud proto shledal obavu z vyvádění peněžních prostředků a tedy i obavu z budoucího ohrožení výběru daně důvodnou. Soud dodává, že skutečnost, že částka byla následně „úspěšně“ exekuvána, na tomto závěru ničeho nemění.
69. Lze tak uzavřít, že v nyní posuzované věci byly podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností splněny.
70. Soud závěrem konstatuje, že neshledal důvodnou ani námitku týkající se porušení metodiky. Soud zdůrazňuje, že žalobce sám uvedl a musí si být vědom toho, že jím citovaná metodika – bez ohledu na to, zda je již „překonána“ novou metodikou či nikoliv –

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

obsahuje toliko demonstrativní výčet případů, z nichž mohou vyplynout odůvodněné obavy. Žalobce ostatně jako poslední bod uvedl „a další případy podle odborného zvážení a na základě informací z vyhledávací činnosti“, k čemuž dopsal, že tyto informace vysvětlil a nedosahují intenzity pro vydání zajišťovacího příkazu. Již jen z toho je zřejmé, že podstatou žalobcova argumentu není postup v rozporu s metodikou, nýbrž to, že se domnívá, že jeho případ pod situace v metodice nespadá. To je však otázka jiná; tím, zda nastala daná situace, tedy zda byly splněny předpoklady a podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, se soud již zabýval výše.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

71. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
72. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu 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). Případně-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 11. srpna 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.