



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **GALWEST s.r.o.**, IČO 28886526
se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Köhlerem
se sídlem Vysoká 149/4, Liberec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2021, č. j. 926/21/5100-41453-712277,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 11. 2020, č. j. 8391084/20/2010-80541-

Shodu s prvopisem potvrzuje:

109657, č. j. 8391097/20/2010-80541-109657 a č. j. 8391112/20/2010-80541-109657, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 8391123/20/2010-80541-109657, č. j. 8391141/20/2010-80541-109657, č. j. 8391156/20/2010-80541-109657, č. j. 8391174/20/2010-80541-109657, č. j. 8391189/20/2010-80541-109657, č. j. 8391202/20/2010-80541-109657, č. j. 8391221/20/2010-80541-109657 a č. j. 8391234/20/2010-80541-109657, a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 8391239/20/2010-80541-109657, č. j. 8391269/20/2010-80541-109657, č. j. 8391290/20/2010-80541-109657, č. j. 8391326/20/2010-80541-109657, č. j. 8391356/20/2010-80541-109657, č. j. 8391373/20/2010-80541-109657 a č. j. 8391387/20/2010-80541-109657. Prvostupňovými rozhodnutími – zajišťovacími příkazy dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH za zdaňovací období leden 2019 až červen 2020, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 3 644 230 Kč na depozitní účet správce daně.

2. Žalobce v žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí není v souladu s právními předpisy, nevychází ze spolehlivě zjištěného stavu věci, žalobce nebyl poučen o svých právech a povinnostech, dotčeným osobám nebylo umožněno uplatňovat svá práva a oprávněné zájmy, žalobci nebylo umožněno vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k podkladům rozhodnutí, napadené rozhodnutí je nepřesvědčivé a nevypořádalo se se všemi provedenými důkazy a rovněž je nepřezkoumatelné.
3. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí není datováno, datum 12. 1. 2021 je uvedeno jen u elektronického podpisu. Datum je přitom podstatnou náležitostí správního rozhodnutí, protože je dle žalobce napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
4. Žalobce se ohradil proti tomu, že žalovaný rozhodl o všech odvoláních jedním rozhodnutím, když žalobce podal odvolání proti každému vydanému zajišťovacímu příkazu zvlášť. Žalovaný řízení procesně nespojil, pouze v napadeném rozhodnutí uvedl, že rozhoduje o všech prvostupňových rozhodnutích najednou. Dle žalobce takový procesní postup není možný, neboť prvostupňový orgán vydával zajišťovací příkazy postupně, vždy za každý měsíc zvlášť. Pokud měl prvostupňový orgán dostatek informací o dani, která by měla být v budoucnu stanovena a zároveň o ekonomické situaci žalobce, mohl a měl vydat toliko jeden zajišťovací příkaz za všechna předmětná období. Naopak vydal-li prvostupňový orgán 18 rozhodnutí, měl žalovaný vydat 18 rozhodnutí o odvolání a každé mělo být samostatně odůvodněno.
5. Žalobce poukázal na to, že prvostupňový orgán vydal v rozmezí 12 dnů 18 zajišťovacích příkazů a následně ještě doplnil rozhodnutí o zřízení zástavního práva a exekuční příkaz. Žalobce se domníval, že jde o exemplární příklad tzv. zakleknutí finančního úřadu na podnikatelský subjekt, neboť podnikatelská aktivita žalobce byla zcela ochromena. Pokud tak bude v budoucnu stanovena daň vymahatelná se značnými obtížemi nebo bude dokonce nedobytná, pak to bude důsledkem postupu správních orgánů, nikoli chování žalobce.
6. Žalobce měl za to, že vydání zajišťovacích příkazů bylo nezákonné. Žalobce je stabilní společností se stálými zaměstnanci, vyvíjí podnikatelskou činnost a má stálé zakázky. Prvostupňová rozhodnutí paralyzovala žalobce a ohrozila jeho pověst u obchodních partnerů a zaměstnanců. Žalobce měl v době vydání prvostupňových rozhodnutí v pracovním poměru stále zaměstnance, což muselo být prvostupňovému orgánu známo.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Rovněž mu muselo být známo, kolik žalobce odvádí na platbách sociálního a zdravotního pojištění a kolik hradí na odvodech DPH. Z těchto ukazatelů je zřejmé, že žalobce je stabilní společností s dostatečnými příjmy k hrazení svých závazků. Vzhledem k zajištěným a zablokovaným účtům žalobce nemohlo dojít k řádnému odvodu DPH, zdravotního a sociálního pojištění, zejména však žalobce nemohl uhradit včas své závazky za ubytování svých zaměstnanců a nemohl řádně a včas vyplatit mzdy svým zaměstnancům, čímž došlo k druhotné platební neschopnosti. Žalobce odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, dle něž je správce daně při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu povinen zabývat se i délkou působení daňového subjektu jako podnikatele, jeho daňovou historií (typicky zda platí daně včas, výši nedoplatků, zdroji pro placení atp.) a celkovým přístupem k plnění veřejnoprávních povinností.

7. Žalobce podotkl, že nevěděl, že ohledně něj probíhá nějaké řízení. Prvně se o této skutečnosti dozvěděl, až když mu byla doručena prvostupňová rozhodnutí ze dne 13. 11. 2020. O provádění daňové kontroly ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu se žalobce dozvěděl až dne 3. 12. 2020 na základě oznámení o provedení daňové kontroly. Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, přitom s ohledem na mimořádný dopad zajišťovacího příkazu do vlastnických práv daňového subjektu soud v případě, je-li zajišťovací příkaz vydán před zahájením daňové kontroly, k žalobní námitce ověří, zda je správcem daně skutečně vedeno řízení směřující ke stanovení daně, na kterou byl zajišťovací příkaz vydán.
8. Prvostupňový orgán svá rozhodnutí odůvodnil tím, že dne 12. 11. 2020 provedl místní šetření. Prvostupňový orgán tak prováděl úkony v době, kdy ještě vůbec nebyla daňová kontrola zahájena. Jednalo se tudíž o jinou fázi řízení, a to v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 daňového řádu a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti. Obdobný závěr lze učinit i ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, v němž bylo aprobováno oprávnění správce daně ověřovat plnění povinnosti tvrzení daňového subjektu i bez konkrétních pochybností, tedy namátkovou kontrolou, ovšem při respektování právní úpravy stanovené v daňovém řádu garantující proporcionalitu takového zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce mj. i zaručením určitých jeho práv v průběhu daňové kontroly. Takový zásah tedy nemůže být činěn libovolnou formou, zde vyhledávací činností, nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly.
9. Žalobce se dále vymezil proti argumentaci prvostupňového orgánu, že má tzv. virtuální sídlo. Prvostupňový orgán uvedl, že na adrese sídla žalobce bylo ke dni 12. 11. 2020 zjištěno sídlo 323 ekonomických subjektů a že se při místním šetření nepodařilo získat kontaktní informace týkající se žalobce, resp. že firma žalobce, ani jméno jednatele nebyly na tabuli u recepce. Není v možnostech žalobce zjistit, kolik subjektů sídlí v nějaký okamžik na dané adrese. Žádný zákon též nezakazuje mít sídlo na adrese, kde má sídlo více jiných subjektů. Stejně tak žádný zákon neukládá povinnost označit sídlo obchodní korporace. Živnostenským zákonem je v § 17 odst. 7 podnikateli uložena povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje:

označit provozovnu, žalobce však žádnou provozovnu nedisponuje. Připustíme-li, že na označení sídla lze aplikovat ustanovení o označení provozovny, pak žalobce tuto povinnost splnil, což ostatně prvostupňový orgán připustil. Rovněž žádný právní předpis nestanoví povinnost mít internetové stránky či jakkoliv jinak inzerovat v kybernetickém prostoru. Nemálo obchodních společností funguje na bázi doporučení a referencí, aniž by vynakládaly finanční prostředky na reklamu. Žalobce poznamenal, že podniká v oblasti úklidových služeb, tudíž provozovnu nepotřebuje, když úklid provádí zaměstnanci v prostorách jiných subjektů. Ostatní aktivity spojené s obchodní činností vykonává žalobce buď v sídle, nebo v prostorách jiných subjektů.

10. Prvostupňová rozhodnutí dále uvádí daňovou historii žalobce s tím, že v roce 2017 byla u žalobce provedena daňová kontrola za období duben 2017, kdy mu byla doměřena DPH ve výši 257 194 Kč. Už ale neuvádí, jakým způsobem byla uhrazena, zda dobrovolně nebo zda byla také zajištěna zajišťovacím příkazem apod. O tom, že prvostupňový orgán vytrhává určitá fakta z kontextu, svědčí i Tabulka č. 1, která představuje vykázané hodnoty v daňových priznáních za období prosince 2016 až září 2020. Dle žalobce měl prvostupňový orgán uvést, že tato DPH byla řádně odvedena. Z uvedené tabulky je zřejmé, že odváděná DPH měla vzrůstající tendenci.
11. Ohledně skutečnosti, že k bankovnímu účtu žalobce má dispoziční právo více osob, z nichž někteří nejsou ani jednatele, ani zaměstnanci žalobce, uvedl žalobce, že v první řadě jde o bývalou jednatelku [REDAKCE], které prostě nebylo dispoziční právo vymazáno. Dále se jedná o pana [REDAKCE], kterému bylo zřízeno dispoziční právo v době, kdy jednatel onemocněl, byl měsíc hospitalizován a téměř rok byl v pracovní neschopnosti. Aby mohl žalobce dále fungovat, musel rychle zařídit, aby někdo mohl disponovat mj. s bankovním účtem.
12. Stran debetovaných finančních prostředků na účtu žalobce formou výběru v hotovosti, žalobce uvedl, že jeho předmětem podnikání jsou úklidové služby a jeho zaměstnanci jsou cizinci, kteří mají jen krátkodobá víza k pobytu. Velmi často se jedná jen o pobyt v řádech několika měsíců. Správní orgány mají k dispozici informaci ohledně zaměstnanců žalobce, mohou si tedy snadno ověřit, jaké národnosti jsou. Žalobce svým zaměstnancům vyplácí mzdy v hotovosti, neboť je to nejjednodušší, nejrychlejší a nejlevnější způsob. Proto někdy došlo k porušení pravidel pro hotovostní výběry. Pokud se jednalo o pohyb na účtu žalobce, který je uváděn v Tabulce č. 2, žalobce měl za to, že nic konkrétního neprokazuje. Jsou tam jak plusové, tak minusové položky. Některé z minusových jsou dokonce platby povinných odvodů státu. Výběry v hotovosti jsou zde 3 za 14 dní.
13. Co se týče zapojení žalobce do obchodních transakcí zasažených podvodem, o těchto skutečnostech neměl žalobce žádné tušení. Je pravdou, že se zmiňovanými obchodními korporacemi obchodoval, leč na žádné další úrovni s nimi nespolečně pracoval. Neměl ani přístup k jejich daňovým priznáním, tedy nemohl ovlivnit, zda vůbec, případně jaká zdanitelná plnění ve svých priznáních uvedou. Obchodní rozhodnutí jsou vnitřní (neveřejnou) záležitostí daňového subjektu. Dokonce i prvostupňovému orgánu trvalo rok a půl, než na nesrovnalosti v daňových priznáních přišel. Pokud toto jednání neodhalily mechanismy, které má k dispozici správce daně, pak to mohly jen těžko odhalit mechanismy, které má k dispozici daňový subjekt. Navíc hlavním zájmem žalobce je provozování obchodní činnosti, nikoli neustálé kontrolování jiných subjektů, které není ani v možnostech žalobce. Žalobce by pak vlastně plnil povinnosti, které zákon ukládá správci daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

14. Žalobce akcentoval, že je nepřípustné, aby správce daně používal zajišťovací příkazy jako standardní preventivní opatření. Postup, kdy správce daně nejprve daně vymáhá a pak je stanoví, nemůže být běžnou praxí. Dle žalobce nebyly splněny podmínky dle § 167 daňového řádu a aplikace tohoto ustanovení nebyla řádně odůvodněna.
15. Co do existence odůvodněné obavy, že dosud nestanovená daň specifikovaná ve výroku zajišťovacích příkazů bude v době její vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, vycházel prvostupňový orgán ze skutečnosti, že žalobce měl uplatňovat nároky na odpočet daně z fiktivních plnění a z toho vyvodil existenci zvýšeného nebezpečí, že by žalobce mohl ve chvíli zahájení prověřování své daňové povinnosti a majetkové situace činit „další kroky směřující k vyvedení exekvovatelného majetku mimo dosah správce daně“. Tyto další kroky však nebyly nijak specifikovány.
16. Prvostupňový orgán se též dostatečně nezabýval celkovým majetkem žalobce a jeho příjmy, ze kterých by zjistil, že žádná obava nemůže být na místě. Nadto se prvostupňový orgán vůbec nezabýval příjmy očekávanými, což je jeho povinností, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139. V rozporu s tímto judikátem prvostupňový orgán konstatoval, že na účtu žalobce není kumulován dostatečný zůstatek peněžních prostředků, což nasvědčuje snaze žalobce eliminovat jakýkoliv snadno dosažitelný majetek. Prvostupňový orgán to zdůvodňuje předpokládanou daňovou povinností, která však v době vydání zajišťovacích příkazů nebyla žalobci logicky známa. Z tohoto důvodu žalobce považoval prvostupňová rozhodnutí i napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelná.
17. V prvostupňových rozhodnutích je dále uvedeno, že majetek žalobce je likvidní, tedy jej lze snadno převést na třetí osoby, čímž se stane pro prvostupňový orgán nedostupný. Z čeho však bylo usuzováno na skutečnost, že by žalobce hodlal svůj majetek převádět, uvedeno není. V prvostupňových rozhodnutích je dále konstatováno, že nelze ani předpokládat, že by dosud nestanovená daň mohla být uhrazena z budoucích zisků z hospodářské činnosti, což však není blíže vysvětleno. Zdůvodněn není ani závěr, že zjištěné skutečnosti by rovněž neumožnily povolit žalobci úhradu dosud nestanovené daně ve splátkách, přičemž s ohledem na hospodářský výsledek dosažený žalobcem a jeho závazky a s ohledem na odůvodněný předpoklad převodu činnosti na jinou obchodní společnost lze mít i obavu o úhrady jak splátek případného úvěru, tak splátek v případě povolení úhrady této daně ve splátkách. Z těchto důvodů nelze dle žalovaného brát v potaz ani povolení posečkání daně.
18. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, a z něj vyplývající princip přiměřenosti, a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, dle něhož je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.
19. Žalobce poukázal na metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-30133-711377, zabývající se vydáváním zajišťovacích příkazů a shrnující soudní judikaturu týkající se minimálních náležitostí odůvodnění zajišťovacího příkazu. Žalobce akcentoval, že zajišťovací příkaz je prostředek *ultima ratio*, přednostně mají být využity mírnější prostředky, nejčastěji zástavní právo, bankovní

Shodu s prvopisem potvrzuje:

záruka nebo ručení jiným daňovým subjektem. Žalovaný přitom o využití mírnějších prostředků směřujících k zajištění daně ani neuvažoval.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Pokud jde o námitku žalobce, že došlo k porušení mnoha ustanovení správního řádu, žalovaný opáčil, že jde o námitku obecnou, nadto řízení bylo vedeno dle daňového řádu, který v § 262 vylučuje užití správního řádu při správě daní. Žalovaný podotkl, že mu nepřísluší (a ani soudu), aby obecné námitky žalobce subsumoval pod ustanovení daňového řádu, poněvadž žalobce (zastoupený advokátem) jasně označil ustanovení správního řádu.
21. Ohledně žalobní námitky, že napadené rozhodnutí není datováno, žalovaný odkázal na § 102 odst. 1 daňového řádu, v němž není stanoveno, že by povinnou náležitostí rozhodnutí bylo datum rozhodnutí, nýbrž povinnou náležitostí je datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, viz § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu. Napadené rozhodnutí tuto náležitost obsahuje.
22. Co se týče žalobní námitky, že žalovaný měl vydat 18 rozhodnutí o odvolání reagujících na 18 prvostupňových rozhodnutí, žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se zásadou hospodárnosti upravenou v § 7 odst. 2 daňového řádu, která mu umožňuje konat úkony pro různá řízení společně. Pokud žalobce ve svých 18 odvoláních předeštel tytéž námitky, aniž byl konkrétně sporován určitý dílčí závěr ve vztahu ke konkrétnímu napadenému rozhodnutí, dal tak žalovanému možnost postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti a rozhodnout o odvoláních jedním rozhodnutím. Ostatně, postupoval-li by žalovaný tak, jak požaduje žalobce, musel by nyní žalobce zaplatit 18krát vyšší soudní poplatek, popř. podat 18 žalob. Žalovaný svým postupem ušetřil žalobci zbytečné náklady a čas, a to v souladu s daňovým řádem.
23. Vzhledem k tomu, že žaloba je s výjimkou výše uvedených pasáží v zásadě kopií odvolání, se dle žalovaného notná část žaloby míjí s podstatou soudního řízení, kterou by mělo být sporování napadeného rozhodnutí a tam obsažené argumentace. Je to přitom žalobce, kdo je oprávněn a současně povinen vystavět v zákonem stanovené lhůtě žalobní body, z nichž následně bude soud v rámci svého přezkumu vycházet. Žalovaný proto stran zbývajících žalobních námitek odkázal na vypořádání totožných odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí. Žalovaný k tomu zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74. Ohledně žalobcem odkazovaných rozsudků (Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, a Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230) žalovaný poznamenal, že žalobce na jejich základě nečiní žádné konkrétní závěry pro projednávanou věc.

Posouzení žaloby soudem

24. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Soud předesílá, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už

Shodu s prvopisem potvrzuje:

bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficiency, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k jednotlivým námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje a níže ji stručně shrnuje, a případně ji rozvíjí o vlastní úvahy.

26. Pokud jde o úvodní výčet vad napadeného rozhodnutí a procesních vad, které žalobce navázal na ustanovení správního řádu, soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že jde o námitky naprosto obecné. Žalobce pouze heslovitě vypočítává žalovaným údajně porušená ustanovení, aniž by je jakkoli vztáhl na projednávanou věc a argumentačně rozvinul. Nadto jsou tyto námitky (např. nezákonnost) obsaženy v konkrétních žalobních bodech níže. Soud proto tuto pasáž žaloby vůbec nepovažuje za (samostatný) žalobní bod.
27. Soud nemá za důvodnou námitku, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné (jinak vadné) z důvodu chybějící datace. Dle § 262 daňového řádu se při správě daní nepoužije správní řád, nepoužije se tedy ani jeho § 69 odst. 1, podle nějž musí písemné vyhotovení rozhodnutí mj. obsahovat datum vyhotovení. Žalovaný proto správně odkázal na § 102 odst. 1 daňového řádu, který upravuje náležitosti rozhodnutí při správě daní a dle jehož písm. h) musí rozhodnutí obsahovat datum, kdy bylo podepsáno. Tuto náležitost napadené rozhodnutí obsahuje. Soud dodává, že datum podpisu rozhodnutí dle daňového řádu svým smyslem odpovídá datu vyhotovení rozhodnutí dle správního řádu.
28. Důvodná není ani námitka, že žalovaný rozhodl o všech odvoláních jedním rozhodnutím. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že dle § 7 odst. 2 daňového řádu může konat úkony pro různá řízení společně. Jestliže všechna prvostupňová rozhodnutí směřují proti témuž daňovému subjektu, mají též předmět (liší se pouze v období) a obsahují totožné odůvodnění, přičemž daňový subjekt proti nim ve svých odvoláních uplatňuje tytéž námitky, není zde žádná překážka bránící vydání jediného společného rozhodnutí o odvolání. Vydávat v takové situaci 18 rozhodnutí o odvolání by bylo nejen nevhodné, nýbrž i ryze formalistické. Soudu ostatně není zřejmé, jak by postup žalovaného mohl negativně zasáhnout do práv žalobce, k čemuž žalobce neuvedl niče. Lze dodat, že daňový řád ani neupravuje žalobcem požadované spojení řízení.
29. Tato námitka obsahuje též tezi, že prvostupňový orgán mohl a měl vydat toliko jeden zajišťovací příkaz namísto 18. K tomu soud podotýká, že dle § 99 ZDPH je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, je tedy logické, že zajišťovací příkazy byly vydány ke každému zdaňovacímu období zvlášť. Ani v tomto případě pak není zřejmé, jak postup prvostupňového orgánu mohl negativně zasáhnout do práv žalobce.
30. Ohledně námitky tzv. zakleknutí na podnikatelský subjekt, nezákonnosti zajišťovacích příkazů a dopadů na podnikatelskou činnost žalobce soud odkazuje na body 60-63 napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na to, že výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem vychází z pravděpodobné výše budoucí daně (kterou žalobce nikde v žalobě nerozporoval), u níž správce daně nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27), potažmo zohledňovat další důsledky plynoucí z omezení ekonomické činnosti (poškození dobrého jména, druhotná platební neschopnost, dopady na zaměstnance atd.). Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje:

závěrem polemizuje s tvrzením žalobce, že je stabilizovanou společností, k čemuž odkázal na část napadeného rozhodnutí „K obavě o budoucí dobytost daně“.

31. Soud podotýká, že žalobcem odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, nijak nevyvrací závěr posledně označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, že správce daně nemůže zohlednit potenciální likvidační účinky zajišťovacího příkazu, neboť žalobcem citovaná pasáž rozsudku Městského soudu v Praze směřuje k podmínce budoucí dobytosti daně (k jejímu posouzení viz níže).
32. Stran námitky týkající se povědomí žalobce o vedeném řízení a o tom, kdy a jaké úkony správce daně činil a mohl činit s ohledem na fázi (typ) daňového řízení, soud odkazuje na body 64-67 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že zákon správcem daně neukládá povinnost zahájit, příp. provést, daňovou kontrolu coby podmínku vydání zajišťovacího příkazu. Daňová kontrola je institutem sloužícím k prověření plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů, jež správce daně využívá v řízení nalézacím, naproti tomu zajišťovací příkaz je institutem zajišťovacím vydávaným v zajišťovacím řízení. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, a stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, není přílehlavý, neboť tyto se týkají daňové kontroly, resp. vztahu daňové kontroly a místního šetření. Prvostupňový orgán nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu před vydáním zajišťovacích příkazů a nic mu nebránilo v tom, aby provedl místní šetření v místě sídla žalobce, aby ověřil, zda žalobce na adrese fakticky sídlí. Správce daně může provádět vyhledávací činnost (včetně místního šetření) i před zahájením řízení, a to i bez součinnosti daňového subjektu.
33. Soud podotýká, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, nepostuluje, že by vydání zajišťovacího příkazu před zahájením daňové kontroly bylo nezákonné. Tento judikát pouze uvádí, že pokud by po vydání zajišťovacího příkazu nebyla zahájena daňová kontrola, pak by to podstatným způsobem relativizovalo existenci skutečné důvodné obavy správce daně. Sám žalobce přitom v žalobě zmiňuje, že daňová kontrola zahájena byla, a to s odstupem jen několika týdnů od místního šetření a vydání zajišťovacích příkazů.
34. Pokud jde o námitku, jejímž obsahem je povaha sídla žalobce, jeho sebezprezentace na internetu a povaha jeho činnosti, soud odkazuje na body 68-75 napadeného rozhodnutí. Žalovaný akcentoval, že počet obchodních korporací sídlících na jedné adrese lze snadno zjistit na veřejně přístupném webu Administrativního registru ekonomických subjektů (pozn. soudu, lze jej zjistit též na veřejně přístupném webu obchodního rejstříku). Žalovaný připustil, že žádný zákon nezakazuje mít sídlo na adrese, kde má sídlo více subjektů, leč povahu sídla je nutno hodnotit jako rizikovou ve vztahu k dalším zjištěním. Virtuální sídlo značně ztěžuje možnost orgánů veřejné správy vykonávat efektivní dohled nad činností subjektů, v některých případech tak subjekty postupují právě za tímto účelem. Ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi proto může být využití tzv. virtuálního sídla vnímáno jako jedna z dílčích objektivních okolností svědčících o možné účasti na daňovém podvodu, jakož i okolnost podpůrně vypovídající o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytosti dosud nestanovené nebo nesplatné daně.
35. Využití tzv. virtuálního sídla ve spojení s absencí jakékoli aktivní provozovny žalobce v daném případě svědčí o neexistenci vazeb žalobce na nějaké konkrétní místo, na kterém by vykonával svou ekonomickou činnost nebo měl uložen svůj majetek. Prvostupňovému

Shodu s prvopisem potvrzuje:

orgánu je tak podstatně ztíženo ověření majetkové situace žalobce, přičemž v uvedených skutečnostech lze zároveň spatřovat riziko, že žalobce bude schopen v krátkém časovém intervalu a bez povšimnutí reálně ukončit svou činnost a zbavit se svého majetku.

36. Žalovaný též připustil, že není povinností žádného daňového subjektu mít internetové stránky (pozn. soudu, akciové společnosti tuto povinnost mají, viz § 7 odst. 2 zákona o obchodních korporacích). Na straně druhé toto zjištění představuje doplňující informaci, která v souhrnu s ostatními zjištěními dokresluje charakter obchodního modelu žalobce. Dle žalovaného je v podnikatelské praxi obvyklé, že daňový subjekt své služby či produkty propaguje např. na svých webových stránkách. Absence internetových stránek je v prvostupňových rozhodnutích uvedena podpůrně jako jedna z okolností vypovídajících o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytosti dosud nestanovené daně, resp. i o existenci přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.
37. K tezi žalobce, že jako podnikatel v oblasti úklidových služeb nepotřebuje provozovnu a svou činnost vykonává buď v sídle, nebo v prostorách jiných podnikatelů, žalovaný poznamenal, že právě povaha ekonomické činnosti žalobce mu dává možnost rychle svoji činnost ukončit. Obecné konstatování, že další obchodní aktivity jsou prováděny v sídle, žádným způsobem nedokládá, že tomu tak opravdu je.
38. Soud dodává, že žalobce v této námitce vytrhává z kontextu problematiku sídla, chybějících internetových stránek a neexistence provozovny, kdy tyto indicie by samy o sobě nemusely obstat, avšak v souvislosti se všemi zjištěnými skutečnostmi podporují závěry správních orgánů.
39. Co se týče námítky, že nebyla zohledněna daňová historie žalobce, popř. byly některé okolnosti vytrženy z kontextu, soud odkazuje na body 76-77 napadeného rozhodnutí a také na níže uvedené vypořádání námítky neexistence odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Žalovaný uvedl, že odpověď na otázku, zda v minulosti doměřená daň byla uhrazena dobrovolně nebo vymáháním, nic nezmění na tom, že žalobce již v minulosti nevykázal svou daňovou povinnost ve správné výši. Prvostupňový orgán v odůvodnění svých rozhodnutí nepopíral, že žalobce uhradil daň uvedenou v Tabulce č. 1. Zásadní je však to, že prvostupňová rozhodnutí zpochybnila 18 zdaňovacích období, v nichž měla žalobci svědčit daleko vyšší daňová povinnost.
40. K námitce věnující se okolnostem bankovního účtu žalobce soud odkazuje na body 78-81 napadeného rozhodnutí. Žalovaný akcentoval, že žalobce sice ozřejmil, proč bylo [redacted] zřízeno dispoziční právo k bankovnímu účtu, leč neposkytl žádné vysvětlení, proč toto právo stále trvá, když z vyjádření žalobce bylo zřejmé, že důvody pro zápis pominuly. Vazba této osoby na žalobce přitom nebyla nijak objasněna (jakým způsobem zajišťovala či zajišťuje fungování žalobce). Soud podotýká, že trvající zápis bývalé jednatelky [redacted] nebyl stěžejní podezřelou okolností, na druhou stranu nelze zcela pominout, že žalobce jeho trvání v žalobě ničím nehájí (snad jen nevědomým opomenutím výmazu).
41. Pokud žalobce vybírá peněžní prostředky, aby mohl vyplácet mzdy svým zaměstnancům, tak je dle žalovaného zjevné, že peněžní prostředky nejsou používány na úhrady plnění poskytovaných dodavateli, resp. žalobce to ani netvrdil. Stran Tabulky č. 2 žalovaný podotkl, že je dokladem o tom, že bankovní účet žalobce má průtokový charakter, tedy po připsání peněžní prostředků na účet žalobce dochází obratem k jejich výběru v hotovosti, případně jsou obratem přeposílány na účty třetích osob. Soud k tomu doplňuje, že žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje:

v žalobě namítl pouze to, že tato tabulka nic konkrétního nedokazuje, ovšem průtokový charakter svého účtu nerozporoval.

42. Soud dále dodává, že žalobce je povinen dodržovat zákonný limit pro výběry v hotovosti a nemůže jej porušovat s poukazem na to, že jsou pro něj platby zaměstnancům v hotovosti snazší. Tuto okolnost tedy správní orgány oprávněně považovaly za podezřelou.
43. Ohledně námitky týkající se zapojení žalobce do obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH soud odkazuje na body 45-46 napadeného rozhodnutí. Otázka vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH bude dle žalovaného řešena v nalézacím řízení. V řízení o zajištění daně je primárně řešena samotná účast žalobce na daňovém podvodu (viz bod 11 napadeného rozhodnutí a tam uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, a ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45), protože jsou okolnosti týkající se dobré víry žalobce, že se podvodu na DPH neúčastnil, v této fázi řízení irelevantní. Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-174, a ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008-162).
44. Stran námitky neexistence odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně soud odkazuje na body 47-55 napadeného rozhodnutí. Žalovaný k tezi žalobce, že nebylo specifikováno, jaké kroky směřující k vyvedení majetku by mohl učinit, poznamenal, že v kontextu zjištěného majetku žalobce (pouze peněžní prostředky na účtu a motorové vozidlo) je zcela evidentní, jaké kroky mohl učinit. Soud dodává, že v bodu 42 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce po vydání prvostupňových rozhodnutí činil kroky ve snaze převést svůj jediný movitý majetek (motorové vozidlo) na třetí osobu – MIVA PLUS s.r.o., se kterou je personálně propojen skrze osobu jejího jediného jednatele a společníka [REDACTED].
45. Žalovaný zdůraznil, že prvostupňová rozhodnutí se zabývají očekávanými příjmy žalobce, přičemž konstatují, že nelze očekávat uspokojení v budoucnu stanovené daně z budoucí hospodářské činnosti žalobce. Soud k tomu odkazuje na část 6 prvostupňových rozhodnutí označenou „Majetková nedostatečnost, odůvodněná obava o dobytost daně“, jež v části 6.1 podrobně hodnotí výkonnost ekonomické činnosti žalobce za rok 2019. Prvostupňový orgán pro získání ukazatele hodnoty úspěšnosti podnikání žalobce za dané období vypočítal rentabilitu tržeb jako podíl výsledku hospodaření na tržbách vyjadřující schopnost daňového subjektu dosahovat zisku, načež uzavřel, že žalobce generoval nízkou hodnotu rentability tržeb a nízký zisk. Prvostupňový orgán proto konstatoval, že nelze předpokládat, že by doposud nestanovená daň mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti. Žalovaný také odmítl odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, jako nepřiléhavý, neboť ten se zabýval situací, kdy došlo k zajišťování prostředků, ač daňový subjekt žádné neměl, což není případ žalobce. Žalovaný k tomu dále poznamenal, že prvostupňová rozhodnutí neobsahují explicitní konstatování, že zůstatek na účtu není kumulován s ohledem na snahu žalobce eliminovat jakýkoliv snadno dosažitelný majetek.
46. Soud dodává, že samozřejmě není možné na základě dosavadní ekonomické výkonnosti určitého podnikatele přesně stanovit, jaká bude jeho budoucí ekonomická výkonnost (v důsledku proměn trhu, společnosti, zákonů, samotného podnikatele aj.), na druhou stranu

Shodu s prvopisem potvrzuje:

se jedná o klíčové vodítko pro kvalifikovaný odhad budoucí ekonomické výkonnosti, který prvostupňový orgán učinil a žalobce jej ničím konkrétním nevyvrací.

47. Soud taktéž odmítá tezi žalobce, že se prvostupňový orgán nezabýval celkovým majetkem žalobce a jeho příjmy, část 6 prvostupňových rozhodnutí toto činí velmi důkladně – zabývá se výkonností ekonomické činnosti žalobce za rok 2019, výkonností ekonomické činnosti žalobce na základě údajů o výstupech a vstupech v přiznáních k DPH, majetkem žalobce a jeho finančními prostředky. Žalobce přitom ani nenaznačil, co vlastně dle jeho názoru ve zjištěních prvostupňového orgánu absentuje, popř. co nebylo náležitě posouzeno.
48. Co se týče toho, že prvostupňový orgán neuvedl, z čeho usoudil na úmysl žalobce převádět svůj majetek, žalovaný byl toho názoru, že toto vyplývá z analýzy majetku žalobce, konkrétně z výběrů hotovosti z bankovního účtu, které jsou prováděny obratem po připsání na něj. Toto je třeba hodnotit závažněji, než by tomu bylo např. v případě subjektu, který by vlastnil nemovitost. Žalobcova struktura majetku mu dává příležitost tento rychle převést, žalobce není navázán svým majetkem na žádné místo, a proto je nutno tuto skutečnost hodnotit jako rizikovou.
49. Soud dodává, že jak již bylo uvedeno výše, žalobce se snažil své motorové vozidlo převést na třetí osobu. Ačkoli se tak stalo až po vydání prvostupňových rozhodnutí, nelze od toho odhlédnout a fakticky to potvrzuje obavy prvostupňového orgánu. Nadto se soudu jeví požadavek žalobce na prokázání budoucího úmyslu převádět majetek přehnaný a nereálný. V praxi by to totiž znamenalo, že by správce daně mohl vydávat zajišťovací příkazy v zásadě až tehdy, pokud by daňový subjekt již majetek vyváděl či vyvedl. Daňový subjekt přitom nemusí mít motiv vyvádět svůj majetek až do chvíle, kdy se začne domnívat, že bude terčem daňové kontroly či zajišťovacích příkazů (tj. dokud mu jeho činnost „prochází“). Z pohledu soudu je dostačující, pokud jsou zde objektivní skutečnosti (struktura majetku) umožňující majetek snadno vyvést.
50. Ohledně tvrzení žalobce, že nebyly zdůvodněny závěry, že zjištěné skutečnosti by neumožnily povolit žalobci úhradu dosud nestanovené daně ve splátkách, současně je dán odůvodněný předpoklad převodu činnosti na jinou obchodní společnost a nelze povolit ani posečkání daně, žalovaný podotkl, že v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí nic takového uvedeno není, což soud potvrzuje a pokládá tuto námitku za mimoběžnou. Pokud snad tato námitka míří na hospodářský stav žalobce, k tomu viz výše, pokud míří na užití mírnějších prostředků, než jsou zajišťovací příkazy, odkazuje soud na následující odstavce.
51. Pokud jde o námitku, že mělo být užito mírnějších prostředků, než jsou zajišťovací příkazy, soud odkazuje na body 56-58 napadeného rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že prvostupňový orgán se ve svých rozhodnutích mírnějšími prostředky nezabýval. Žalobce ovšem v odvoláních nepředestřel žádné konkrétní informace svědčící o tom, že v jeho případě by bylo možné mírnější prostředek využít, a které by vyvracely či oslabovaly konkrétní zjištění prvostupňového orgánu, jež jej vedla k závěru o přiměřenosti vydání zajišťovacích příkazů. Samotná skutečnost, že se touto otázkou prvostupňový orgán explicitně nezabýval, nevede k závěru o nepřezkoumatelnosti, příp. nezákonnosti prvostupňových rozhodnutí, poněvadž to, zda jsou zajišťovací příkazy v případě žalobce prostředkem přiměřeným, implicitně vyplývá z odůvodnění zákonných předpokladů pro jejich vydání.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

52. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2020, č. j. 10 Afs 409/2019-36, dle něž musí být uplatnění méně invazivních prostředků zajišťujících budoucí uhrazení daně myslitelné s ohledem na povahu a všechny okolnosti dané věci a v neposlední řadě též v reakci na konkrétní návrhy daňového subjektu. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, bod 32, musí existovat potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat. V případě žalobce však na základě ekonomických ukazatelů nelze předpokládat, že by doposud nestanovená daň mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti žalobce. Prvostupňový orgán se zabýval i možností poskytnutí úvěru ze strany třetí osoby, avšak majetková situace žalobce (absence majetku vhodného jakožto zástava) a jeho hospodaření spíše nasvědčují pravděpodobnosti, že žalobci úvěr poskytnut nebude (viz závěr části 6.1 prvostupňových rozhodnutí označené „Výkonnost ekonomické činnosti daňového subjektu za rok 2019“).
53. Soud dodává, že žalobce ani v žalobě neuvedl žádné konkrétní okolnosti, na jejich základě by bylo užití mírnějších prostředků myslitelné coby alternativa k zajišťovacím příkazům. Žalobce se omezil na citaci judikatury a výčet obecných principů pro (ne)uplatnění zajišťovacích příkazů.

Závěr

54. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s. ř. s. tak učinil bez nařízení jednání (žalobce ani žalovaný nesdělili soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).
55. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (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.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

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

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: