



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **MAGNOLIA TRANS s.r.o.**, IČO 07622252
sídlem Olšanská 55/5, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátem JUDr. et PhDr. Jiřím Novotným
sídlem T. G. Masaryka 282/57, 360 01 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č.j. 30512/21/5100-41453-712735

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „prvostupňový orgán“ nebo „správce daně“) ze dne 24. 6. 2021 č.j. 5720983/21/2003-00540-108440 a č.j. 5721991/21/2003-00540-108440, dále ze dne 29. 6. 2021 č.j. 5892249/21/2003-00540-108440, č.j. 5892399/21/2003-00540-108440, č.j. 5892516/21/2003-00540-108440, č.j. 5892603/21/2003-00540-108440, č.j. 5892655/21/2003-00540-108440, č.j. 5892765/21/2003-00540-108440, č.j.

5892843/21/2003-00540-108440, 5892897/21/2003-00540-108440 (dále „zajišťovací příkazy“), které byly napadeným rozhodnutím potvrzeny.

2. Podstatou sporu je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od dubna 2020 do listopadu 2020 a za březen a duben 2021 s okamžitou účinností a vykonatelností.

Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí shrnul odvolací námitky žalobce, které se vztahovaly především k odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně, ale také k předpokladu budoucího stanovení daně a dalším důvodům. Dále shrnul předpisy a judikaturu, kterou na případ aplikoval. Žalovaný konstatoval, že předpoklad budoucího stanovení daně za zdaňovací období od dubna 2020 do listopadu 2020 a za březen a duben 2021 vyplývá z výsledku vyhledávací činnosti správce daně svědčící o tom, že se žalobce za předmětná období stal účastníkem podvodných řetězců plátců DPH, přičemž žalobce v nich vystupoval na pozici „buffer“, a proto zřejmě bude žalobci za příslušná období odepřen nárok na odpočet DPH. Dále žalovaný podrobně vysvětlil své závěry týkající se předpokladu stanovení daně a identifikoval dodavatelsko-odběratelské řetězce, u kterých tvrdí zapojení do daňového podvodu, ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím.
4. V rámci posouzení předpokladu budoucího ohrožení výběru daně správce daně zhodnotil majetkové poměry žalobce ve vztahu k předpokládané výši daně. Dle zjištění správce daně žalobce nevlastní nemovitý majetek, pouze dvě motorová vozidla. Dále správce daně vycházel z daňového přiznání za rok 2020, spočítal rentabilitu tržeb, která vypovídá o pouze minimální schopnosti žalobce dosahovat zisku v roce 2020, a poměr podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, který vypovídá o nízké výkonnosti žalobce. Správce daně dále upozornil na nestandardní nakládání s peněžními prostředky na bankovním účtu žalobce, přičemž na bankovním účtu není tvořena dostatečná rezerva k pokrytí vlastní daně. Žalobce dosud nebyl vystaven úhradě tak vysoké daně. Žalovaný dospěl k závěru, že opakovaná účast žalobce v řetězci zasaženém podvodem na DPH z něj dělá potenciálně rizikový subjekt, a žalovaný se proto ztotožnil s odůvodněním zajišťovacích příkazů, neboť je dán silný důvod k obavě o budoucí dobytost daně, spočívající ve vyvádění majetku, ke kterému přistupují důvody slabší, a to nízká výkonnost, majetková nedostatečnost, nezdravé zadlužení a negativní výhled do budoucna co do možného vzniku budoucího zisku.
5. Okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů žalovaný odůvodnil tím, že jediným majetkem žalobce vyjma dvou motorových vozidel jsou peněžní prostředky na bankovním účtu, které žalobce může okamžitě převádět nebo vybrat, čímž se stane nedosažitelným pro správce daně, takže i krátká lhůta ke složení jistoty by byla riziková a proto hrozí nebezpečí z prodlení.
6. Následně žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobce.
7. Žalovaný konstatoval, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky a neuvedl ani konkrétní a věcnou argumentaci, která by vyvrátila zjištění správce daně ohledně žalobcova opakovaného zapojení do obchodních transakcí zatížených daňovým

podvodem, zatímco závěry správce daně jsou odůvodněny relevantními zjištěními. Žalobce ani nevyvrátil zjištění správce daně, z nichž vyplývá, že žalobce je potenciálně rizikovým subjektem. V zajišťovacích příkazech jsou odůvodněny obě podmínky pro jejich vydání.

8. Žalovaný zdůraznil, že při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obsírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, a proto je pro vydání zajišťovacího příkazu významná samotná účast žalobce v podvodném řetězci, kterou správce daně není povinen v této fázi řízení jednoznačně prokázat, nýbrž postačí pouze přesvědčivé nastínění struktury, mechanismů fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Takovým požadavkům správce daně dle názoru žalovaného dostál.
9. Žalovaný uvedl, že sice obecně je dispozice s peněžními prostředky v kompetenci účetní jednotky, ale chování žalobce nelze v tomto ohledu považovat za standardní a běžné. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem správce daně, že žalobcův způsob nakládání s peněžními prostředky za situace, kdy tyto peněžní prostředky jsou téměř jediným majetkem žalobce, odůvodňuje obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. Tento závěr je podpořen dalšími zjištěními. Postup správce daně byl zákonný, řádně odůvodněný a podložený relevantními zjištěními.
10. Žalovaný dále argumentoval, že není stanoven taxativní výčet důvodů, které by byly důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, a žalobce zdůrazňuje absenci pouze některých z indicií, na základě nichž lze odůvodnit obavu o budoucí dobytost daně. Žalovaný má za to, že žalobce vyvádí majetek mimo dosah správce daně, zůstatek na žalobcově účtu kolísá a nadto jednatel a majitel společnosti KORADO STAV s.r.o. má dispoziční oprávnění i platební kartu k účtu žalobce. Majetkové poměry zjištěné správcem daně nesvědčí o dobré ekonomické situaci žalobce a nelze proto předpokládat dobrovolnou úhradu v budoucnu stanovené daně.
11. Žalovaný dodal, že 13,55 % všech debetovaných prostředků z bankovního účtu žalobce za dané období byly bezhotovostní převody na bankovní účet společnosti KORADO STAV s.r.o., s níž je personálně propojen, dále 36,24 % bylo vybráno v hotovosti a 61,77 % představovaly úhrady na účty třetích osob, které nejsou registrovány u správce daně. Žalobce disponuje pouze vysoce likvidním majetkem, a to peněžními prostředky a dvěma automobily, jejichž umístění není známo. Závěr správce daně o tom, že žalobce upřednostňuje držení vysoce likvidních prostředků má oporu ve spisu. V době pandemie došlo k výraznému nárůstu obratu žalobce a ve výši uskutečněných a přijatých plnění nelze spatřovat dlouhodobý útlum. Správce daně popsal princip, na němž je pravděpodobně založen obchodní model ekonomické činnosti žalobce, kdy s ohledem na dohledanou ekonomickou činnost a poptávku odběratelů žalobce a s ohledem na detekované hotovostní výběry, které jsou charakteristické pro výplaty odměn za práci zahraničním dělníkům, správce daně logicky předpokládal, že žalobce svým odběratelům poskytuje personální kapacity, což žalobce nesporeoval. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobce navyšuje vstupy u DPH plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem.

12. Žalovaný zdůraznil, že z žalobcem vykazovaných hospodářských ukazatelů nevyplývá, že by byl pravděpodobný vznik budoucího zisku na úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty v potřebné výši, naopak za poslední rok žalobce generoval nízký zisk vzhledem k vykázané výši tržeb. Pokud žalobce chtěl jistotu dle jednotlivých zajišťovacích příkazů uhradit dobrovolně, nic mu nebránilo. Ke dni 19. 7. 2021 byl však na účtu k zajištění daně u žalobce evidován nedoplatek ve výši 2 525 317 Kč. V případě žalobce nebyl dán důvod pro upřednostnění standardního stanovení daně, a protože žalobce nevytváří dostatečný zisk, nelze uvažovat o případném posečkáni daně. Nezdravé zadlužení žalobce a absence stálých aktiv nasvědčují tomu, že by žalobci ani nebyl na úhradu daně poskytnut úvěr.
13. Žalovaný se ztotožnil s postojem žalobce, že výše předpokládané daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu potřebnou k vydání zajišťovacího příkazu, avšak v posuzovaném případě byla zjištěna řada dalších indicií, které žalovaný považuje za dostačující.
14. Není pravdou, že by výše základního kapitálu byla žalobci připisována k tíži nebo k dobru, neboť byla uvedena pouze jako součást identifikace žalobce. Absence webových stránek žalobce představuje doplňující informaci, která dokresluje charakter obchodního modelu žalobce. Zjištění správce daně ohledně sídla žalobce není hlavním důvodem vydání zajišťovacích příkazů, ale podtrhuje odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně, protože zjištění o virtuálním sídle vypovídá o rizikovosti daňových subjektů. Vymáhání daňových nedoplateků u subjektů, které na adrese sídla fakticky nesídlí, nenachází se zde ani jejich majetek a nemají zapsanou adresu provozovny, je zpravidla velmi komplikované.
15. Žalovaný vyvrátil tvrzení žalobce o tom, že spolupracuje se správcem daně a nemá daňové nedoplatky, neboť ze zajišťovacích příkazů vyplývá, že pokud jde o daň z přidané hodnoty, byl žalobce doposud příjemcem finančních prostředků ze státního rozpočtu a objem odvedených daní na dani z příjmů právnických osob za rok 2020 a na dani silniční za rok 2020 je v řádech jednotek tisíc korun, tedy v zanedbatelné výši oproti celkové výši dosud nestanovené daně z přidané hodnoty, která by dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla být žalobci stanovena. Žalobce sice tvrdil, že má zájem případně v budoucnu stanovenou daň uhradit, avšak nic nenavědčuje tomu, že to tak skutečně bude.
16. Žalovaný shledal zajišťovací příkazy v souladu se zákonem s tím, že k pochybení správce daně nedošlo. Zajišťovací příkazy jsou v případě žalobce přiměřeným zásahem do jeho vlastnického práva a jeho práva podnikat, neboť vyhovují zákonné úpravě a sledují legitimní cíl.
17. Žalovaný proto uzavřel, že odvolací námitky žalobce neshledal důvodnými.

Žaloba

18. Žalobce v obecné rovině namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisu, a že byla podstatně porušena ustanovení o řízení před

správním orgánem, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Tyto námitky pak dál rozvedl v jednotlivých bodech.

19. V prvním žalobním bodu žalobce namítl absenci objektivních skutečností, které by byly předpokladem pro vydání zajišťovacích příkazů. Odůvodněné obavy potřebné k vydání zajišťovacích příkazů musí být založeny na konkrétních poměrech daňového subjektu a žalobce odmítá, že by výsledky místního šetření o sídle daňového subjektu, polemiky správce daně o virtuálním sídle, absence internetových stránek, zapsaný základní kapitál ve výši 5 000 Kč nebo výběry v hotovosti či bezhotovostní převody mohly mít vliv na existenci odůvodněné obavy.
20. Ve dvanáctém žalobním bodu žalobce namítl absenci proporcionality zajišťovacích příkazů a následných exekučních příkazů, které zasahují do jeho vlastnického práva a práva podnikat. Je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu, jež žalobci znemožňuje další podnikání.
21. Dále lze okruh žalobních námitek shrnout tak, že žalobce sporoval existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně.
22. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že neexistují důvody, které by svědčily o tom, že daň nebude uhrazena. Nadto tyto důvody, ani kdyby existovaly, nemohou odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

23. Žalobce v třetím žalobním bodu odmítl, že by se zbavoval majetku nebo činil účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně, a ani to nebylo prokázáno. Za takový účelový krok nelze považovat to, že žalobce drží vysoce likvidní oběžná aktiva namísto investic do dlouhodobého majetku, což žalobce činil pro zachování schopnosti plnit platební povinnost v předchozím období, kdy nastal hospodářský a ekonomický útlum. Také z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
24. V pátém žalobním bodu žalobce namítal, že žalobce nemá žádné daňové nedoplatky.
25. Jako sedmý žalobní bod žalobce uvedl, že výše předpokládané doměření daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu o budoucí nedobytnost daně či značné obtíže s jejím vybráním a správce daně nepředložil žádné indicie, který by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně je vyloučena.
26. Dle žalobce je očekávaná výše daňové povinnosti v nepoměru k vydaným zajišťovacím příkazům (devátý žalobní bod).
27. V desátém žalobním bodu žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, protože nebyla odůvodněna obava o dobytost daně. Správce daně sice poukazuje na výběry hotovosti a dovozuje z nich majetkovou nestabilitu žalobce, s tím však žalobce nesouhlasí. Dispozice s peněžními prostředky na bankovním účtu je součástí běžné podnikatelské činnosti.
28. V dalším okruhu žalobních námitek se žalobce soustředil na otázku okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů.
29. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce dovozuje, že okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů nebyla odůvodněna a není tak z čeho učinit závěr o nebezpečí z prodlení, pro které by bylo možno k aplikaci § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), přistoupit, proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
30. Žalobce v šestém žalobním bodu namítal, že správce daně vydáním zajišťovacích příkazů fakticky vyloučil dobrovolnou úhradu daně a za jedinou možnou cestu označil exekuci.
31. Dále žalobce sporoval svou účast na podvodném řetězci plátců daně z přidané hodnoty.
32. V osmém žalobním bodu žalobce odmítl tvrzení správce daně o zapojení do podvodného řetězce, přičemž i kdyby k němu došlo, nemá tato skutečnost vliv na schopnost žalobce zaplatit daň. Žalobce byl v obchodním spojení pouze s korporacemi KORADO STAV s.r.o., a ZZZ WORLD COMPANY s.r.o., které byly kontaktní, vykonávaly podnikatelskou činnost a nejednalo se o nespolehlivé plátce daně z přidané hodnoty.
33. Dále v jedenáctém žalobním bodu žalobce namítal, že obchodoval v dobré víře, neobchoduje v podvodných řetězcích a v obchodních vztazích vystupuje v pozici, která

vylučuje přiměřenou pravděpodobnost doměření daně. Žalobce není nijak propojen se subjekty, které se možného daňového podvodu dopustily.

34. Žalobce shrnul, že správce daně neměl dostatečnou oporu pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání a pro zajištění daně s okamžitou vykonatelností. Zjištění žalobce nebyla pro takové opatření dostatečná. Žalobce zdůraznil, že nadále plní své daňové povinnosti a spolupracuje se správcem daně.

Vyjádření žalovaného

35. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že velká část žalobních námitek je totožná s textem žalobcova odvolání, a žalobce tak téměř vůbec nebrojí proti závěrům napadeného rozhodnutí. Nově žalobce namítá pouze nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a absenci důvodů pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. V obecné rovině žalovaný uvedl, že veškeré správcem daně zjištěné skutečnosti mají oporu v spisu a orgány obou stupňů postupovaly v souladu s daňovým řádem.
36. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí je založeno na skutkových důvodech, které jsou dostatečné, obsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností a srozumitelnou argumentaci, proto jej nelze označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tak, jak tento pojem vymezila judikatura. Žalobce zcela přehlíží, že k jeho argumentům se již žalovaný vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
37. K námitkám žalobce vztahujícím se k předpokladu budoucího stanovení daně žalovaný uvedl, že zajišťovací příkazy obsahují dostatek relevantních zjištění svědčících závěru o budoucím doměření daně, která vychází z vyhledávací činnosti správce daně. Správce daně identifikoval, že se žalobce stal účastníkem podvodných řetězců plátců DPH, i samotné fungování řetězce. Pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast žalobce v podvodném řetězci, která může potenciálně založit budoucí doměření DPH, naopak otázka dobré víry žalobce je v této fázi řízení bezvýznamná. Žalobce poukazuje pouze na část popsaných nestandardností detekovaných řetězců a přehlíží, že pro účely vydání zajišťovacího příkazu postačí, aby správce daně nastínil struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli adresáta zajišťovacího příkazu. Závěru, že neodvedení daně není pouze důsledkem ojedinělého podnikatelského selhání, ale daňovým podvodem, nasvědčovala řada skutečností ve svém souhrnu. Argumentace žalobce, že jeho dodavatelé KORADO STAV s.r.o. a ZZZ WORLD COMPANY s.r.o. byli kontaktní, vykonávali podnikatelskou činnost a nejednalo se o nespolehlivé plátce, se mýjí s odůvodněním žalovaného, který nic takového netvrdil. Dále žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
38. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí také ohledně argumentace k námitkám vztahujícím se k odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně. Zdůraznil, že správce daně shromáždil indicie odůvodňující silnou obavu o budoucí dobytost daně, jenž správce daně označil za vyvádění majetku ze společnosti. K tomu ještě přistupují indicie další, a to například nezdravé zadlužení žalobce, nízká výkonnost,

majetková nedostatečnost. V případě žalobce ani není dán důvod upřednostnit standardní stanovení daně, neboť u žalobce není z důvodu nízkého zisku možno uvažovat o postupné úhradě v budoucnu stanovené daně. Odůvodněná obava nebyla založena na zjištění, že základní kapitál žalobce činí pouze 5 000 Kč, a ani absence webových stránek či zjištění ohledně virtuálního sídla nebyly hlavním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, nýbrž pouze podtrhují odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.

39. K námitce týkající se absence důvodů pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů žalovaný uvedl, že není pravdivá, neboť správce daně konstatoval, že existuje nebezpečí z prodlení, které spatřoval v existenci vysoce likvidního majetku, a hrozilo, že majetek by byl převeden na třetí osoby a stal se nedosažitelným pro správce daně. Nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů již okamžikem jejich vydání se může zčásti opírat o stejné skutečnosti jako závěr o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů a není podstatné, zda správce daně skutkově zjištění výslovně zmíní ve všech částech odůvodnění. Pokud by zajišťovací příkazy nebyly vykonatelné okamžikem jejich vydání, byl by zmařen jejich účel.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

40. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s větou druhou téhož ustanovení presumován).
41. Podstatou sporu je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od dubna 2020 do listopadu 2020 a za březen a duben 2021 s okamžitou účinností a vykonatelností.

42. Žaloba není důvodná.

Právní úprava

43. Soud vycházel z následující právní úpravy.
44. Dle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) 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.

45. Dle § 167 odst. 2 daňového řádu zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
46. Dle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
47. Dle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.
- Námítka nepřezkoumatelnosti*
48. Soud se nejprve zabýval žalobcem namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Soud zdůrazňuje, že správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat.
49. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č. j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS).
50. Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6 A 63/93-22).
51. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správními, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).
52. Žalobce vnesl námítku nepřezkoumatelnosti ve druhém, třetím, čtvrtém a desátém žalobním bodu, a argumentoval tím, že neexistují důvody, které by svědčily o tom, že daň nebude uhrazena, a i kdyby takové důvody existovaly, nemohou odůvodnit vydání

zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností. Další důvod nepřezkoumatelnosti spatřoval v tom, že nebylo prokázáno, že by se zbavoval majetku nebo činil účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Důvodem nepřezkoumatelnosti je podle názoru žalobce také to, že okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů nebyla odůvodněna a není tak z čeho učinit závěr o nebezpečí z prodlení, pro které by bylo možno k aplikaci § 103 zákona o DPH přistoupit. Žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí také z toho důvodu, že nebyla odůvodněna obava o dobytost daně.

53. Námitce nepřezkoumatelnosti vznesené žalobcem však soud přisvědčit nemůže. Žalobce sice tvrdí, že namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, ve skutečnosti však pouze polemizuje s jeho odůvodněním. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. O takový případ se však zde zjevně nejedná. Žalovaný popsal skutkový stav, resp. skutkové okolnosti, na základě kterých ke svým závěrům dospěl. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou zřejmé i úvahy, kterým se žalovaný řídil při svém rozhodování. Konkrétně žalobcem vytýkané důvody, pro které žalovaný usuzuje na nedobytnost daně, rozebral v bodech 25-34 napadeného rozhodnutí a okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů odůvodnil v bodu 35 napadeného rozhodnutí.

Podmínky k vydání zajišťovacího příkazu - judikatorní východiska

54. V reakci na další žalobní body soud předesílá, že správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány, opakovaně vyjádřily.
55. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 2 Afs 213/2016 – 28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
56. V jiném rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č.j. [2 Afs 108/2016 – 132](#) Nejvyšší správní soud v souvislosti s identifikací požadavků kladených na skutkové důvody, o něž finanční orgány zajišťovací příkazy opírají, konstatoval, že *„vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu 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. (...) podmínky tam (v § 167 daňového řádu) stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů“*.

57. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v tomto směru plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se tedy nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008 – 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku je *„správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené“*.
58. Správní soudy proto konstantně judikují, že 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015 – 66, č. 3541/2017 Sb. NSS) a podléhají soudnímu přezkumu. Podmínky přitom musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. 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.
59. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015 – 104, č. 3368/2016 Sb. NSS dovedl, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud *„bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“*. Současně však uvedl, že *„pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*.
60. V nyní posuzované věci finanční orgány spojovaly naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů s účastí žalobce v řetězci zasaženém podvodem na DPH. I k otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se přitom správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily.
61. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015 – 48, Nejvyšší správní soud uvedl následující: *„Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do*

úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. (...) například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“(k tomu obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, č.j. 5 Afs 87/2018 – 39).

62. K podmínce obavy z nedobytnosti daně Nejvyšší správní soud v této souvislosti dodal, že „samotná skutečnost, že daňový subjekt je součástí podvodného řetězce, a tudíž je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nutně neimplikuje, že není schopen takovou daň uhradit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky) zohledňujících například dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho solventnost, majetkovou strukturu, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj, aj. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správci daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017–38).“ Zároveň platí, že jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, jako je tomu i ve věci nyní posuzované, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky [daňového řádu](#) založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností.

K pravděpodobnosti budoucího stanovení daně

63. Jak již bylo uvedeno, pro vydání zajišťovacího příkazu je nezbytné, aby byly naplněny obě zákonné podmínky, tedy odůvodněná obava, (i.) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii.) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.
64. Soud se proto na půdorysu uplatněných žalobních námitek zabýval tím, zda finanční orgány náležitě posoudily naplnění obou výše specifikovaných podmínek pro využití předmětného předstižného institutu dle § 167 daňového řádu, zda ve svých rozhodnutích v dostatečné míře specifikovaly skutkové důvody, o něž závěr o naplnění podmínek opřely, a zda tyto mají náležitou oporu v obsahu správního spisu.
65. V této souvislosti soud poukazuje na to, že v minulosti opakovaně zdůraznil, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.

66. Soud k žalobcem vzneseným námitkám (a to nejenom těm týkajícím se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně) uvádí, že žalobce při jejich konstrukci *de facto* pominul skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce v důsledku toho v podané žalobě jen v minimální míře reagoval na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobce vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nedostatečně reflektoval, že žalovaný takové námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, naopak se opakovaně na více místech (a přitom tak činil argumentací doslova shodnou s odvolacími námitkami) vymezoval vůči postupu správce daně. V tomto ohledu platí, že v těch případech, kdy se žalobce v žalobě omezil na takovou konstrukci námitek (žalobce svou odvolací argumentací téměř doslovně přebírá), aniž by reagoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížil svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za něj nemohl domýšlet další argumenty. Městský soud také připomíná, že se mohl věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č.j. 6 Afs 9/2015 – 31). Platí, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č.j. 6 As 54/2013 – 128).
67. Soud se zabýval otázkou, zda v daném případě byla splněna první podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů, a sice že v případě žalobce existovala v době jejich vydání přiměřená pravděpodobnost, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň. Konkrétně žalobce v tomto ohledu namítal, že nebyl zapojen do podvodného řetězce, že obchodoval v dobré víře, a vystupuje v pozici, která vylučuje přiměřenou pravděpodobnost doměření daně. Žalobce není nijak propojen se subjekty, které se možného daňového podvodu dopustily.
68. Pro naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu obvykle postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Ze správcem daně předložených indicií musí být přitom patrné, že účast příslušného subjektu na v takovém řetězci není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi.
69. Správce daně podle přesvědčení soudu těmito požadavkům dostál, když v odůvodnění zajišťovacích příkazů pro každé zdaňovací období podrobně a přesvědčivě pojednal o jednotlivých společnostech zapojených do detekovaného podvodného řetězce, o tom jaký byl mechanismus jeho fungování a jak se projevovala účast a role žalobce v něm, a popsal svůj postup v rámci kvalifikovaného odhadu daně k zajištění. Finanční orgány rovněž neopomněly vymezit účast žalobce v podvodném řetězci, když shledaly, že žalobce figuroval v daných obchodních vztazích jako tzv. buffer neboli nárazník. Správce daně konkrétně identifikoval řetězce, které byly podle jeho názoru zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, v nichž byl podle jeho zjištění zapojen žalobce,

přičemž ve zdaňovacích obdobích duben 2020 až listopad 2020 byla článkem řetězce předcházejícím žalobce společnost ZZZ WORLD COMPANY s.r.o., z toho ve zdaňovacím období duben 2020 na pozici missing trader stála společnost Kopmit servis s.r.o., a ve zdaňovacích obdobích květen až listopad 2020 na pozici missing trader stála společnost Metal & Technology s.r.o. Ve zdaňovacích obdobích březen a duben 2021 byla předcházejícím článkem společnost KORADO STAV s.r.o a na pozici missing trader stály společnosti Mxstav trade s.r.o. a EurAsian Conformity s.r.o. Zjištění správce daně vycházejí z podkladů, které jsou součástí správního spisu a jeho zjištění obsahu těchto podkladů odpovídají. Za zdaňovací období duben 2020 až listopad 2020 finanční orgány shledaly spíše slabší pravděpodobnost budoucího stanovení daně, neboť nebyly dány silné podklady pro vyloučení náhodného a nevědomého zapojení žalobce do podvodného řetězce. Ohledně zdaňovacích období březen a duben 2021 naopak byly shledány okolnosti, které byly zhodnoceny jako nasvědčující silné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

70. V míře odpovídající pravidlům soudního přezkumu splnění první z podmínek pro aplikaci mimořádného institutu, kterým je zajištění daně, soud uvádí, že finanční orgány v odůvodnění svých rozhodnutí dostaly shora identifikovanému požadavku plynoucímu z ustálené rozhodovací praxe správních soudů a v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly zcela konkrétní skutečnosti, na jejichž základě usoudily o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Z obsahu spisu, z odůvodnění zajišťovacích příkazů i z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že správce daně i žalovaný v souladu s judikatorními požadavky vyhodnotili dosavadní skutková zjištění tak, že je dána důvodná obava, že žalobci nebude v rámci daňového řízení přiznán nárok na odpočet ze zdanitelných plnění přijatých v dotčených zdaňovacích obdobích od uvedených společností z důvodu zapojení žalobce do podvodu na DPH. Žalovaný přitom zdůraznil, že míra naplnění podmínky, tedy odůvodněné obavy (tj. přiměřené pravděpodobnosti), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, je spíše slabší za zdaňovací období duben 2020 až listopad 2020 a silnější za zdaňovací období březen a duben 2021. Byly zjištěny indicie vzbuzující zcela konkrétní pochybnosti o opakované účasti žalobce v detekovaných podvodných řetězcích, který musel mít s ohledem na uvedené nestandardnosti a objektivní okolnosti doprovázející tyto obchodní modely o možné existenci podvodu přinejmenším pochybnosti. V souladu s rozhodovací praxí však poukázal žalovaný na to, že vedle toho existují silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně.
71. Městský soud v Praze po prostudování odůvodnění obou rozhodnutí a obsahu správního spisu, včetně jeho vyhledávací části, nemá pochybnosti o tom, že základem odůvodněné obavy jak správce daně, tak žalovaného bylo jimi identifikované riziko, že žalobce nesplní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných za rozhodná daňová období.
72. V reakci na uplatněné žalobní námítky považuje městský soud za nutné zdůraznit, že z výše rekapitulované ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v daném směru vyplývá, že po správních orgánech nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně (neboť pro takový

postup je místo v řízení o stanovení či doměření daně). Konečné vyhodnocení transakcí žalobce je výstupem procesu nalézacího. Proto má námitka žalobce, že do podvodného řetězce zapojen nebyl, pouze omezenou relevanci. Tvrzení žalobce, že se do podvodného řetězce nezapojoval, ani nemá oporu v obsahu spisu, naopak na základě shromážděných podkladů žalovaný a správce daně přesvědčivě popsali, že žalobce do podvodných řetězců zapojen byl, a s tímto závěrem se ztotožňuje i soud. Ve fázi řízení, kdy je vydáván zajišťovací příkaz, není nutná naprostá jistota správce daně o splnění všech podmínek stanovení daně, tedy např. že k zapojení žalobce do podvodného řetězce došlo přesně takovým způsobem, který v zajišťovacích příkazech správce daně popisuje, ale pouze dostatečně silný logický řetězec provázaných indicií, které takovému závěru nasvědčují a z nichž lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti učinit takový závěr, čemuž finanční orgány dostaly. Již z toho, že podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je přiměřená pravděpodobnost, že bude v budoucnu stanovena daň, vyplývá, že může dojít i k opačné situaci, kdy k budoucímu stanovení daně po vydání zajišťovacího příkazu nedojde. To však na posouzení, zda byl samotný zajišťovací příkaz po právu vydán, nemá vliv.

73. Žalobce rovněž namítal, že obchodoval v dobré víře a vystupuje v pozici, která vylučuje přiměřenou pravděpodobnost doměření daně, přičemž není propojen se subjekty, které se možného daňového podvodu dopustily. Soud musí žalobci přisvědčit potud, že daňový subjekt nemůže být odpovědný za to, že je plnění zatíženo podvodem na DPH, pokud o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět neměl a nemohl. Správní orgány mu v takovém případě nemohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č.j. 7 Afs 237/2015 - 33, a tam cit. judikaturu SDEU).
74. Jak městský soud vyslovil již v rozsudku ze dne 8. 11. 2021, č.j. 18 Af 2/2020 - 41, komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu však patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu je významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění v nalézacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. V této fázi řízení se proto není třeba zabývat se tím, zda žalobce byl v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem.
75. To neznamena, že zjištění nasvědčující vědomé a aktivní účasti v podvodném řetězci nebudou zpravidla patřit mezi další závažné indicie pro zajištění daně. Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu totiž mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena. O takový případ se však v posuzované věci nejedná. Soud neshledal, že by zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů snad bylo právě již v zajišťovacím řízení osvědčené vědomé a úmyslné zapojení žalobce do podvodného řetězce a že by mu finanční orgány právě tuto skutečnost kladly k tíži. Finanční orgány vědomé zapojení do podvodu indikovaly toliko v souvislosti se zdaňovacím obdobím březen a duben 2021, přičemž tento závěr dovozovaly z personálního propojení jednatelky žalobce a jejího manžela jakožto jednatele společnosti KORADO STAV s.r.o. Skutečnost, zda se žalobce zapojil do podvodného řetězce vědomě či nevědomě, však není pro naplnění první podmínky

vydání zajišťovacího příkazu klíčová. V této fázi řízení není otázka dobré víry žalobce v naznačených směrech relevantní a tato jeho námitka proto není důvodná. Správní orgány správně vyšly z relevantní soudní judikatury, z níž vyplývá, že již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci může založit budoucí doměření DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu, resp. má význam pouze v tom smyslu, že může výrazně posilovat závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce.

76. Soud uzavírá, že námitky žalobce týkající se jeho zapojení do podvodného řetězce, které žalobce označil jako osmý a jedenáctý žalobní bod, nejsou důvodné.

K předpokladu budoucího obrožení výběru daně

77. V dalším okruhu žalobních námitek žalobce sporoval existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Konkrétně namítal, že se nezbavuje majetku ani nečiní žádné účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně a nemá žádné daňové nedoplatky. Výše předpokládané daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu o budoucí dobytost daně a nejsou dány důvody pro závěr, že by žalobce neuhradil daň dobrovolně. Očekávaná výše daňové povinnosti v nepoměru k vydaným zajišťovacím příkazům. Žalobce také nesouhlasil se závěrem o své finanční nestabilitě.

78. Je třeba připomenout, že podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů může být zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně celá škála situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů; dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. např. závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č.j. 1 Afs 251/2017 - 40).

79. Soud je přitom přesvědčen, že správce daně a žalovaný požadavkům vyplývajícím z těchto judikatorních standardů učinili zadost. Správce daně se situací žalobce zabýval v odůvodnění zajišťovacích příkazů, žalovaný pak následně v napadeném rozhodnutí. Závěry správce daně vycházejí z podkladů, které jsou součástí spisu, a jeho zjištění obsahu těchto podkladů odpovídají. Soud se ztotožňuje s postojem žalovaného, že žalobce ve své argumentaci poukazuje pouze na některé možné indicie, které mohou zapříčinit důvodné obavy o budoucí vymahatelnost daně a zároveň ty důvody, které nadnesl žalovaný, nijak nevyvrací. Absence některých indicií však nijak nesnižuje

význam těch, které jsou v případě žalobce přítomny, a ani nepopírá jejich existenci. Lze očekávat, že nebudou u každého daňového subjektu přítomny všechny možné indicie nasvědčující budoucí nedobytnosti daně a pro splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu to ani není potřeba. Z toho důvodu pokud byly v případě žalobce přítomny jiné, než žalobcem zdůrazňované indicie, které založily obavu správce daně o dobytost budoucí daně, je bez významu, že některé jiné z možných indicií přítomny nejsou, například že se žalobce nezbavuje majetku. Nadto žalobcovo tvrzení, že se majetku nezbavuje a nečiní ani jiné účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně a nemá žádné daňové nedoplatky, neodpovídá pravdě. Žalobcův majetek se skládá ze dvou motorových vozidel, jejichž umístění není známo, a peněžních prostředků, které jsou z bankovního účtu brzy po jejich přijetí převáděny jinam anebo vybrány v hotovosti. Zůstatek na účtu je proto kolísavý, a bez ohledu na to, zda je tento postup žalobce motivován vyvedením majetku mimo dosah správce daně, anebo by se snad mohlo jednat o projev jeho obchodní činnosti, z obsahu spisu vyplývá, že žalobce majetek relevantní co do úhrady budoucí daně spíše nemá, a pokud již jsou žalobci poukázány peněžní prostředky na bankovní účet, v krátké době je s nimi naloženo tak, že v dosahu správce daně již nadále nejsou. Zde je třeba zdůraznit, že obecně sice lze dispozici s peněžními prostředky na bankovním účtu považovat za součást obchodní činnosti, v případě žalobce jsou však obavy o dobytost budoucí daně podporovány především způsobem, jakým tak žalobce činí, a samotný fakt, že žalobce se svými peněžními prostředky disponuje, mu k tíži přičítán není.

80. Správce daně a žalovaný založili své závěry na tom, že žalobce má pouze vysoce likvidní majetek, jeho rentabilita tržeb vypovídá o pouze minimální schopnosti dosahovat zisku, poměr podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění vypovídá o nízké výkonnosti, nemá dostatečnou rezervu na bankovním účtu a doposud nebyl vystaven tak vysoké úhradě daně, čímž je odůvodněn závěr správce daně o majetkové nestabilitě žalobce. Tento závěr sice žalobce v obecné rovině odmítá, svůj nesouhlas však nepodpírá konkrétními argumenty. Správce daně a žalovaný také zjistili, že žalobce má pouze virtuální sídlo, nemá provozovnu, zaměstnance ani webové stránky a došlo ve zdaňovacím období duben 2020 k razantnímu nárůstu uskutečněných a přijatých plnění. Tato zjištění zcela logicky odůvodňují obavu správce daně o budoucí dobytost vyměřené daně a svědčí o tom, že nelze předpokládat dobrovolnou úhradu budoucí daně. Uvedené okolnosti pak představují podle názoru soudu především v souhrnu silné důvody nasvědčující tomu, že daň v budoucnu vyměřená žalobci bude nedobytná nebo vymahatelná jen se značnými obtížemi. Toto zjištění kompenzuje nižší sílu důvodů nasvědčujících tomu, že daň může být v budoucnu stavena, jak žalovaný konstatoval ohledně zdaňovacího období duben 2020 až listopad 2020. Žalobce má pravdu v tom, že výše předpokládané daně nemůže sama o sobě založit důvodnou obavu o její budoucí dobytost. V projednávaném případě však výše daně nebyla zdaleka jedinou indicií, která zapříčinila obavu správce daně o její dobytost, nýbrž byla jednou z několika indicií, které ve svém souhrnu ke vzniku obavy vedly.
81. Soud proto uzavírá, že námitky žalobce týkající se existence odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně, které rozvedl pod bod druhým, třetím, pátým, sedmým, devátým a desátým žalobním bodem, rovněž nejsou důvodné.

Naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů

82. Soud shrnuje svůj názor, že v projednávaném případě došlo k naplnění obou podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, a to existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a existence odůvodněné obavy, že v době své vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude spojeno její vybrání se značnými obtížemi, jak bylo popsáno shora, a proto není důvodný ani první žalobní bod.
83. Žalobce také ve dvanáctém žalobním bodu argumentoval, že vydání zajišťovacích příkazů, jakož i následných exekučních příkazů, bylo nepřiměřené. Ani tuto námitku však soud neshledal důvodnou. Požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016 - 45). Jelikož soud stejně jako správní orgány shledal splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, nelze pak hovořit o nepřiměřeném postupu správce daně. I při vědomí zákazu rdousícího efektu akcentovaného rozhodovací praxí správních soudů je třeba zdůraznit, že správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc přílehavě aplikována. Dvanáctý žalobní bod proto není důvodný.

Vykonatelnost zajišťovacích příkazů

84. Konečně ani žalobní bod týkající se okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů a nebezpečí z prodlení nepovažuje soud za opodstatněný. Soud předesílá, že smyslem a účelem ustanovení § 103 zákona o DPH, je napomoci výběru daně v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz obecně, tím spíše ten s okamžitou vykonatelností, je třeba vnímat vskutku jako prostředek *ultima ratio* a měl by být využíván obezřetně a uvážene jako mimořádný nástroj v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, která správci daně ukládá při vyžadování plnění daňových povinností použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní. Lze jej tedy použít, např. je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem. V poměrech projednávané věci byly konkrétní skutečnosti ve vztahu k nebezpečí z prodlení hodnoceny jak v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Správce daně vyšel z toho, že mu je znám majetek žalobce představovaný pouze dvěma motorovými vozidly a peněžními prostředky na bankovním účtu, které lze vybrat nebo převést prakticky okamžitě, a proto hrozí převedení majetku na třetí osoby, čímž se stane pro správce daně nedosažitelným. Na základě těchto úvah správce daně dospěl k závěru o splnění podmínek § 103 zákona o DPH, přičemž soud hodnotí úvahu žalovaného a správce daně jako souladnou se shora nastíněnými požadavky. Je sice pravdou, že lze vytknout

správci daně určitý nedostatek v odůvodnění zajišťovacích příkazů v tom smyslu, že nezdůraznil otázku vykonatelnosti zajišťovacích příkazů jako samostatnou, ale odůvodnil své závěry týkající se existence nebezpečí z prodlení v rámci bodu „Majetková nedostatečnost, odůvodněná obava a dobytost daně“. Takový drobný nedostatek však nedosahuje takové intenzity, aby mělo vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. Existenci nebezpečí z prodlení se věnoval i žalovaný v napadeném rozhodnutí a rovněž vysvětlil, proč v případě žalobce nepřipadá v úvahu posečkání a proč v daném případě nebylo vhodné vyčkávat, zda bude daň uhrazena dobrovolně. Není proto pravdivá argumentace žalobce, že správce daně splnění těchto podmínek neodůvodnil. V případě žalobce, kdy je důvod budoucího stanovení daně založen na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého daňovým podvodem, a se zohledněním ekonomické situace žalobce, si lze dobrovolnou úhradu daně představit jen obtížně, a soud se ztotožňuje s odůvodněním finančních orgánů, proč považují dobrovolnou úhradu daně za vyloučenou, které je srozumitelné a dostatečně konkrétní.

85. Ze shora uvedených důvodů proto nejsou důvodné ani námitky žalobce brojící proti okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů uvedené pod čtvrtým a šestým žalobním bodem.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

86. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal důvodným žádný z předestřených žalobních bodů, ani neshledal žádnou vadu, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a pro kterou by bylo třeba napadené rozhodnutí zrušit, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
87. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Právo na náhradu nákladů proto nemá ani jeden z nich.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 15. března 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu