



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **KEDER s.r.o.**, IČO: 278 63 549
sídlem Magistrů 168/2, 140 00 Praha 4
zastoupená zmocněncem JUDr. A. I.,
bytem X

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 30. 6. 2021, č. j. 25507/21/41453-712140

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo prvostupňový orgán“) č. j. 4697218/21/2004-80542-110411 ze dne 19.5.2021, vydané podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či „ZDPH“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Prvostupňovým rozhodnutím, zajišťovacím příkazem, byla správce daně uložena žalobkyni povinnost, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období březen 2021 (dále jen „předmětné období“) složením jistoty v celkové výši 858 934 Kč na depozitní účet správce daně.
3. Žalobkyně napadá rozhodnutí odvolacího i prvostupňového orgánu a to pro nezákonnost, neboť v daném případě nebyly splněny zákonné podmínky k vydání zajišťovacích příkazů dané ust. § 167 daňového řádu.
4. Námitky žalobkyně uvedené v žalobě a jejím doplnění lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
5. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobkyně, že nebyly splněny zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, a přitom z § 167 daňového řádu vyplývá, že při vydání zajišťovacího příkazu musí existovat nejen odůvodněná obava, (i) že daň bude v budoucnosti stanovena a zároveň, (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, ale zároveň hrozí (iii) nebezpečí z prodlení.
6. *Ve druhém žalobním bodu* brojí žalobkyně proti závěru ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, především nesouhlasí s údajnou existencí podvodného řetězce a uvedením nestandardních okolností, kdy správce daně pominul posouzení, zda se jedná o náhodné či vědomé zapojení do podvodného řetězce. Žalobkyně zdůraznila, že obchodovala výlučně se společnostmi S.I.C. real, s.r.o. a COMINOSTAR, s.r.o., a o jiných účastnících v řetězci nic nevěděla. Obě společnosti si jako obvykle prověřila v dostupných veřejných rejtrících (obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, mfcr nespolehlivý plátce DPH - informace GFŘ, rejstřík firem-kruzy.cz atd.). Podle žalobkyně údajné nestandardní okolnosti jsou zcela obecná zjištění jako, že jsou tu virtuální sídla, nebo že společnosti nemají své webové stránky. Tyto tvrzené skutečnosti nejsou dostačující a relevantní pro závěr o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, a proto ani nemůže být splněna podmínka důvodného předpokladu stanovení daně v budoucnu. Tvrdí-li správce daně, že žalobkyně je tzv. „garážová firma“, žalobkyně uvádí, že má sídlo v objektu, kde bydlí a sídlí její daňový a účetní poradce - AUDIS, s.r.o. Na domě je označená poštovní schránka, dále má žalobkyně pronajaty kancelářské a nebytové prostory - na adrese Magistrů 1275/13, a má provozovnu v Čechově ulici 437 v Benešově, kde jsou její pracovníci. V neposlední řadě ji může správce daně zastihnout přes datovou schránku.
7. *Ve třetím žalobním bodu* upozorňuje žalobkyně na to, že posouzení ohledně plateb v hotovosti a ekonomické činnosti žalobkyně, není nesprávné. Žalobkyně na platbách v hotovosti nevidí nic nestandardního. Jedná se o obchodní praxi, která není nezákonnou a kterou lze rozumně vysvětlit. Neměla by tedy být bez dalšího důvodem pro správce daně o existenci přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnosti stanovena ve smyslu § 167 daňového řádu. Nadto zároveň byla bezhotovostně hrazena pouze část úplat za poskytnutá zdanitena plnění. I výplatu mzdy lze provádět na pracovišti v hotovosti a v pracovní době (§ 142 a § 143 zákoníku práce).
8. *Ve čtvrtém žalobním bodu* namítá žalobkyně, že napadená rozhodnutí jsou v rozporu s konstantní judikaturou, podle níž není rozhodující pouze okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba posuzovat celkovou ekonomickou situaci a její vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně, ale může naopak vést i k získání

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

prostředků k úhradě v budoucnu splatné daně, resp. správce daně účelově pominul, že žalobkyně bude mít v budoucnosti dostatek prostředků nejen na úhradu případné budoucí daně, ale i na další rozvoj svého podnikání. V navazující exekuci byla dlužná částka vymožena srážkou z bankovních účtů žalobkyně v řádu několika dnů, tedy v podstatě obratem. Žalobkyně k tomu dodává, že pokud by správce daně nepřistoupil k vydání zajišťovacího příkazu, mohla by bez potíží daň uhradit, popř. požádat o posečkání se zaplacením daně či rozložení úhrady splátek. Z judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž vyplývá, že soud musí odmítnout přístup, kdy zajišťovací příkaz může vydáván ihned poté, co byly zjištěny jakékoliv nesrovnatelnosti v plnění daňových povinností daňového subjektu, a to s odůvodněním, že zde důvodná obava, že bude daň v budoucnu stanovena a fakticky bude daň s ohledem na její výši a současnou majetkovou situaci možná obtížněji vymahatelná, přičemž zatím daňový subjekt nějakým majetkem disponuje.

9. *V pátém žalobním bodu* nesouhlasí žalobkyně s posouzením hrozícího nebezpečí z prodlení, neboť správce daně existenci nebezpečí z prodlení odůvodnil dvěma stejnými argumenty, které použil pro odůvodnění splnění podmínek podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Dle žalobkyně správce daně opomněl, že účelem vydaného exekučního příkazu je uspokojení daňového dluhu a ne ochromení činnosti či zánik daňového subjektu.
10. *V šestém žalobním bodu* žalobkyně připomíná, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu při volbě procesních nástrojů k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem musí správce daně respektovat princip proporcionality a zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů. Daňovou exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu je nutno vnímat jako nejzazší prostředek k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem, jehož užití musí odůvodňovat konkrétní okolnosti případu.
11. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu zamítnout. Odkázal na napadené rozhodnutí, neboť námitky žalobkyně jsou částečně totožné.
12. *K námitkám v prvním žalobním bodu* uvedl, že správce daně v zajišťovacím příkazu a následně i žalovaný v napadeném rozhodnutí popsali jednoznačně skutečnosti týkající se přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, i skutečnosti svědčící obavě, že v daném případě bude daň v době její vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými obtížemi. Z tohoto důvodu nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že by nebylo postaveno najisto splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. I když žalobkyně popírá závěry správce daně, které jej vedly k vydání zajišťovacího příkazu, sama svá tvrzení nijak nevysvětluje. Jedná se tak pouze o obecné, ničím nepodložené konstatování, které nijak nevyvrací pochybnosti správce daně, resp. žalovaného.
13. *K námitkám ve druhém žalobním bodu* uvedl žalovaný, že zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených chybějící daní je podrobně rozebráno v bodě 3. v odůvodnění napadeného zajišťovacího příkazu, v bodě 3.1 jsou popsány články řetězce, v bodě 3.2 je identifikována chybějící daň v rámci fakturačního řetězce, v bodě 3.3 jsou pak popsány i nestandardnosti detekované v rámci fakturačního řetězce. Předpoklad budoucího stanovení daně spočíval zejména na zjištěních z vyhledávací činnosti správce daně, kdy žalobkyni nebyla kladena k tíži vědomost o chybějící dani ani zjištění týkající se

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nepřímých dodavatelů či zjištění známých správci daně. Z uvedených zjištění vyplývá, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná a ignorovala u svého dodavatele tzv. objektivní okolnosti detekující možnost zasažení obchodování podvodem na dani, a je pravděpodobné, že v nalézacím řízení neprokáže svou dobrou víru, že o podvodu nevěděla ani vědět nemohla. Specifikované skutečnosti o opakovaném zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených podvodem, nasvědčují tomu, že žalobkyně ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyla pouhým náhodným účastníkem detekovaných podvodných řetězců, ale lze důvodně předpokládat, že musela mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti.

14. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně týkající se nesprávných závěrů ohledně specifikovaných nestandardních okolnosti, neboť pochybnosti správce daně byly konkretizovány právě zjištěními o společnostech zapojených v detekovaných fakturačních řetězcích, a to nejen zjištění ohledně virtuálního sídla, které žalobkyně rozporuje, ale i dalšími zjištěními ohledně absence provozovny, absence majetku a zázemí, nemají webové stránky a společnosti neplní své povinnosti vůči správci daně, platby za plnění mezi uvedenými články v řetězci neprobíhaly bezhotovostně, atd., kdy konkrétně jsou všechny nestandardnosti detekované v rámci fakturačního řetězce popsány v bodě 3.3 zajišťovacího příkazu. Žalovaný trvá na tom, že pokud by si žalobkyně důsledně prověřovala své obchodní partnery a neomezovala se pouze na zjištění obecných údajů, věnovala pozornost i tomu, jaká je podstata jejich ekonomické činnosti, resp. za jakých okolností setrvávají na trhu a jakým způsobem dosahují zisku, dospěla by ke stejným zjištěním jako správce daně. Své obchodní partnery si tak mohla ověřit na internetu, ať už z úplného výpisu z obchodního rejstříku, ze sbírky listin, ze živnostenského rejstříku nebo na webových stránkách www.justice.cz, kde jsou veřejně přístupné skutečnosti týkající se zveřejňování účetních závěrek jednotlivých daňových subjektů apod. Pokud by žalobkyně vynaložila větší úsilí ke zmapování činnosti svého obchodního partnera, resp. k jeho bližšímu prověření, vyhnula by se tak potenciálním nepříznivým dopadům ze strany správce daně. Nado žalovaný uvádí, že je to právě podnikatelský subjekt, který nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů.
15. *K námitkám ve třetím žalobním bodu* uvedl, že žalovaný souhlasí s tím, že pravidelné vybírání částek v hotovosti není v rozporu se zákonem. V daném případě však byly správcem daně zjištěny velmi četné hotovostní výběry a také to, že celkové hotovostní výběry za kalendářní den z bankovního účtu žalobkyně překračovaly opakovaně výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti dle ust. § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti ve znění pozdějších předpisů, což samo o sobě vzbuzovalo u správce daně pochybnosti o chování žalobkyně v souladu se zákonem, neboť následně muselo zákonitě docházet k platbám v hotovosti, které s ohledem na výši hotovostních výběrů pravděpodobně mohly překročit zákonný limit, byť samotný hotovostní výběr nepodléhá žádné sankci dle uvedeného právního předpisu. Způsob nakládání s peněžními prostředky je nutno hodnotit i s ohledem na další majetkové zázemí subjektu. Jinak by správce daně hodnotil výběry v hotovosti prováděné obratem po připsání peněžních prostředků u daňového subjektu, který disponuje rozsáhlou majetkovou strukturou a jinak u daňového subjektu, který kromě peněžních prostředků na účtu pravděpodobně nedisponuje jiným majetkem, nemá zaměstnance, tak stejně jako u žalobkyně. Tyto skutečnosti totiž umožňují daňovému subjektu rychle ukončit činnost, neboť takto nemá vazbu na žádné místo a taktéž nemá žádné povinnosti vůči svým zaměstnancům. Současné

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalovaný připomíná, že v důsledku toho, že jsou peněžní prostředky obratem vybírány v hotovosti, je v daném případě pravděpodobně jediný postižitelný majetek vyváděn mimo postižitelnou sféru vlivu správce daně, což lze v situaci, kdy jde o jediný majetek žalobkyně, považovat za ekvivalent zbabování se majetku, neboť ten se v důsledku jednání žalobkyně stává pro správce daně nedosažitelným, a to aniž by byl nahrazen majetkem jiným, který by správce daně mohl případně použít k úhradě daňových povinností žalobkyně. Nadto žalobkyně svoji majetkovou situaci blíže nespecifikuje, ač by si však mohla být vědoma, že by bylo spíše v její prospěch, pokud by netajila, jak vypadá její majetková situace. Nadto lze i poukázat na skutečnost, že u žalobkyně došlo od zdaňovacího období leden roku 2021 k neobvykle razantnímu nárůstu uskutečněných a přijatých plnění vykázaných v rádech jednotek miliónů Kč základu daně za kalendářní měsíc oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím, což už samo o sobě nasvědčuje nestandardnímu chování žalobkyně, byť by toto chování samozřejmě mohlo mít i logické opodstatnění, tak sama žalobkyně tento nárůst nijak nevysvětluje.

16. Ke tvrzení žalobkyně, že jej žalovaný označil za „garážovou firmu“, konstatuje žalovaný, že v zajišťovacím příkazu ani v napadeném rozhodnutí se nic o „garážové firmě“ neuvádí. Pokud žalobkyně tím míní, že správce daně i žalovaný označili sídlo žalobkyně jako sídlo virtuální, uvádí žalovaný, že údaje uvedené v zajišťovacím příkaze týkající se sídla žalobkyně jsou pouze konstatováním skutečností zjištěných správcem daně vyhledávací činností prováděnou dle ust. § 78 daňového řádu. Tyto skutečnosti, tedy, že povaha sídla žalobkyně není v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH nebyly však hlavním důvodem vydání zajišťovacího příkazu, pouze podtrhují odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.
17. *K námitkám ve čtvrtém žalobním bodu* žalovaný uvedl, že žalobkyně sice v žalobě cituje z jednotlivých rozsudků, avšak nijak nevysvětluje, jak se tyto judikáty žalobkyně dotýkají. Žalovaný má zato, že uvedené judikáty nejsou v daném případě zcela přílehlavé, neboť jsou v nich řešeny případy týkající se majetkové dostatečnosti jiných daňových subjektů, kde byla situace odlišná a nelze tak tyto skutečnosti srovnávat a vztahovat je na případ žalobkyně. Žalovaný je naopak názoru, že zajišťovací příkaz byl vydán v souladu s konstantní judikaturou NSS, neboť v daném případě existovalo zjištění vypovídající o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, přičemž jsou zde rovněž zjištěny svědčící tomu, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu minimálně vědět mohla a měla, což dostatečně naplňuje předpoklad budoucího stanovení daně, a pokud jde o obavu o budoucí vymahatelnost daně, svědčí této dokonce silné důvody, jelikož žalobkyně vykazuje silnou majetkovou nedostatečnost a jediným zjistitelným majetkem jsou jen peněžní prostředky na bankovním účtu.
18. K možnosti použití „přiměřenějších prostředků“ než zajišťovací příkaz, žalovaný uvádí, že s ohledem na nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu žalobkyně (přijaté prostředky jsou v rádech dnů debetovány, a to i hotovostními výběry v značné výši) není vytvořen předpoklad budoucí inkasovatelnosti v budoucnu doměřené daně, a jelikož žalobkyně dlouhodobě negeneruje dostatečný zisk, nelze uvažovat o případném posečkání či splátkování daně. Nadto např. u posečkání či u dobrovolné úhrady jako možného prostředku k úhradě daňového nedoplatku je rozhodující, zda lze od daňového subjektu očekávat úhradu daně v budoucnosti, což v daném případě, kdy byla zjištěna opakovaná účast žalobkyně v podvodném řetězci, očekávat nelze.

19. *K námitkám v pátém žalobním bodu* žalovaný uvedl, že stěžejní pak je, aby postup správce daně při dosažení tohoto cíle správy daní byl proveden v souladu se zákonem a v souladu se zásadami, na nichž je zákon založen. Účelem vydání zajišťovacího příkazu není okamžité získání majetku. Vydání zajišťovacího příkazu je určitou zárukou toho, že daňový subjekt bude schopen dosud nestanovenou daň uhradit. Ve vztahu k této námitce žalovaný odkázal na bod [36] napadeného rozhodnutí, kde se touto argumentací žalobkyně zabýval a dodal, že by žalobkyně nesouhlasí s existencí odůvodněné obavy správce daně, sama ve svých podáních žádné nové skutečnosti stran svého majetku, které by poskytly záruku, že v budoucnu stanovená daň bude v budoucnu bez obtíží uhrazena, nesděluje.
20. *K námitkám v šestém žalobním bodu* žalovaný uvedl, že ačkoliv podle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, zásadu přiměřenosti a proporcionality je nutno chápat tak, že správce daně v případě, že za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Je skutečností, že vydáním zajišťovacího příkazu, resp. v důsledku následně zahájené daňové exekuce, dochází k zásahu do majetkové sféry daňového subjektu, jsou-li však naplněny podmínky popsané v ust. § 167 a násl. daňového řádu, jsou tyto natolik intenzivní, že zákon spojuje jejich naplnění právě s vydáním zajišťovacího příkazu, nikoli jiného prostředku k zajištění daní. Za daných okolností nemá tedy správce daně volbu mírnějšího prostředku k naplnění základního účelu správy daní.
21. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně (v přípisu ze dne 3. ledna 2022) i žalovaný (ve vyjádření ze dne 19. 10. 2021) uvedli, že souhlasí s takovým projednáním věci (§ 51 s. ř. s.).
23. Zdejší soud nejprve poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, v němž soud konstatoval, že „[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstízně rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Protože však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, daňový řád podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zamezení svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

případu. Existence odůvodněné obavy musí být založená na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.

24. Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud rovněž vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 6. 2022, č. j. 9 Afs 212/2020 - 51, v němž tento soud mimo jiné uvedl, že *„Ve vztahu k naplnění první ze shora uvedených podmínek bude významné zjistit, zda byl subjekt účastníkem podvodného řetězce, a tedy mu potenciálně může být v budoucnu doměřena DPH. Postačuje, pokud správce daně nastíní strukturu a mechanismy fungování řetězce a roli subjektu, vůči kterému je zajišťovací příkaz vydán, v něm. Z indicií správce daně musí být patrné, že účast dané osoby v podvodném řetězci není pouhou spekulací, ale je podložena konkrétními informacemi (např. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28).“*
25. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
26. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *„[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“*
27. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu *„[s]právce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené.“*
28. Z § 167 odst. 3 věty první daňového řádu pak vyplývá, že *„[n]ení-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.“*
29. Soud k žalobkyní vzneseným námitkám, které jednotlivě vypořádává níže, předně uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě jen v omezené míře reagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobkyně vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nedostatečně reflektovala, že žalovaný takové námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, naopak se opakovaně na více místech (místy argumentací shodnou s odvolacími námitkami) vymezovala vůči postupu správce daně. V tomto ohledu platí, že v těch případech, kdy se žalobkyně v žalobě omezila na takovou konstrukci námitek, aniž by reagovala 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 snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty. Městský soud se tak mohl věnovat takovým žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31).
30. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobkyně, že nebyly splněny zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy 1) že při vydání zajišťovacího příkazu existovala odůvodněná obava, že daň bude v budoucnosti stanovena, 2) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi a 3) že zároveň hrozí nebezpečí z prodlení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

31. Soud se nejprve zabýval naplněním prvního předpokladu, tedy otázkou, zda v daném případě existovala odůvodněná obava, že daň bude v budoucnosti žalobkyni stanovena.
32. Ze zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí vyplývá, že finanční orgány dospěly k závěru, že žalobkyně se zapojila do daňového podvodného řetězce plátců daně z přidané hodnoty.
33. Předpoklad budoucího stanovení daně za předmětné období dovodily z výsledku vyhledávací činnosti správce daně, který analýzou údajů z kontrolních hlášení žalobkyně a jednotlivých dodavatelů v obchodních řetězcích zjistil, že žalobkyně se stala účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, ve kterém nebyla řádně odvedena DPH z uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně na základě svých zjištění popsal a zmapoval podvodný řetězec, jehož účelem je krácení DPH a jehož součástí jsou společnosti DEREBAS s.r.o. (dále jen „DEREBAS“), Renaissance of vinyl s.r.o. (dále jen „Renesance of vinyl“), House & Bower s.r.o. (dále jen „House & Bower“), FITSALE s.r.o. (dále jen „FITSALE“), COMINOSTAR s.r.o. (dále jen „COMINOSTAR“), S.I.C. real, s.r.o. (dále jen „S.I.C. real“) a společnost Pineapple s.r.o. (dále jen „Pineapple“). Žalobkyně konkrétně 1) přijala 5,69% zdanitelných plnění od společnosti COMINOSTAR, která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace FITSALE, která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace House & Bower s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace DEREBAS, která nepřiznala daň, a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu; 2) přijala 26,40% zdanitelných plnění od obchodní korporace Pineapple, která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace Renesance of vinyl, která nepřiznala daň a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu a 3) přijala 61,79% zdanitelných plnění od obchodní korporace S.I.C. real, která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace FITSALE, která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti House & Bower, která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace DEREBAS, která nepřiznala daň a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu.
34. Daňové orgány rovněž dospěly k závěru, že pouhou náhodnost účasti žalobkyně v podvodném řetězci pak vylučují skutečnosti, které nasvědčují tomu, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci minimálně vědět měla a mohla.
35. Pochybnosti správce daně, jenž mu vznikly na základě poznatků z vlastní vyhledávací činnosti a analýzou dat z kontrolních hlášení žalobkyně a společností v řetězci, jsou odrazem zjištění o těchto společnostech coby jednotlivých článků v detekovaných řetězcích (sídlí na virtuální adrese, nemají provozovnu, nemají žádný majetek a zázemí, nemají webové stránky, společnosti neplní své povinnosti vůči správci daně, platby za plnění mezi uvedenými články v řetězci neprobíhaly bezhotovostně, atd.). Tyto skutečnosti svědčí o opakovaném zapojení daňového subjektu do obchodních transakcí zasažených podvodem. Soud současně připomíná, že daňový subjekt ve lhůtě stanovené správcem daně neodstranil vady odvolání proti zajišťovacímu příkazu za období únor roku 2021 a správce daně odvolací řízení probíhající u tohoto zajišťovacího příkazu zastavil (skutkové okolnosti vydání zajišťovacího příkazu za období únor roku 2021 jsou obdobné). Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný k tomu dodal, že vzal ve zřetel i skutečnost, že u daňového subjektu došlo od zdaňovacího období leden roku 2021 k neobvykle razantnímu nárůstu uskutečněných a přijatých plnění vykázaných v rádech jednotek miliónů Kč základu daně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

za kalendářní měsíc oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím. Žalovaný proto uzavřel, že správci daně vznikl důvodný předpoklad, že daňovému subjektu z důvodu účasti na obchodování vykazujícím znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět mohl a měl, nepřísluší jim uplatněný nárok na odpočet daně podle ust. § 72 a § 73 ZDPH za zdaňovací období březen roku 2021 z přijatých zdanitelných plnění od výše uvedených dodavatelů, resp. mu nebude přiznán v souladu s judikaturou Soudního dvora EU.

36. Soud se s výše uvedeným hodnocením ztotožňuje a dodává, že výše uvedené okolnosti, které byly zjištěny správcem daně, zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Lze dodat, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Soud má za to, že správcem daně zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že žalobkyně byla zapojena do obchodního řetězce, který vykazuje znaky vysoké rizikovosti, přičemž žalobkyně mohla předem disponovat takovými informacemi o svých dodavatelích, které by ji varovaly do tohoto kontraktu vstoupit, navzdory tomu tak učinila. Pozornost vzbuzuje v daném případě také způsob financování jednotlivých obchodů žalobkyní a bezprostřední, opakující se výběry peněžních prostředků z účtu žalobkyně.
37. Nelze přehlédnout rovněž, že k nárůstu obchodní činnosti žalobkyně došlo v souvislosti se jmenovanými dodavateli skokově a opakovaně. Žalobkyně si mohla z veřejně dostupných zdrojů zjistit o svých dodavatelích dostatek informací o jejich obchodní činnosti i o jejich obchodní historii, které ji mohly předem varovat do takového kontraktu vstoupit. Skutečnost, že právě s nimi spojila žalobkyně svou obchodní činnost, vyvolává pochybnost o účelovosti uváděné obrany žalobkyně a nesvědčí o její podnikatelské obezřetnosti. Přitom žalobkyně netvrdí, potažmo ani nenabízí žádné důkazní prostředky, že by svou obezřetnost vůči svým dodavatelům dovozovala z jiných informačních zdrojů, které by mohly být pro ni natolik přesvědčivé, aby svou obchodní aktivitu v posuzovaném období spojila s těmito dodavateli. Uvedené skutečnosti vedly podle soudu zcela logicky správce daně k závěru, že žalobkyně nebyla pouhým náhodným účastníkem popsanych obchodních řetězců a rovněž k závěru o její účasti v podvodném řetězci, o které žalobkyně pravděpodobně věděla, či minimálně vědět mohla a měla. Podle soudu předpoklad budoucího stanovení daně v posuzované věci je postačující k případnému vydání zajišťovacího příkazu.
38. Ke splnění druhé podmínky, tedy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, žalovaný v bodech 29 až 35 napadeného rozhodnutí uvedl, že v případě žalobkyně tato obava vyplývá zejména z majetkové analýzy daňového subjektu, z níž vyplývá, že daňový subjekt nedisponuje žádným nemovitým majetkem, dle databáze evidence vozidel je vlastníkem 5 motorových vozidel - 3x Ford Transit, 1x Ford Fusion a 1x Škoda Felicia a 1x motocyklu zn. CForce. Předpokládaná hodnota těchto motorových vozidel se pohybuje s ohledem na jejich stáří a opotřebení v cenovém rozpětí od 490 690 Kč do 504 790 Kč; daňový subjekt se v odvolání ke stavu a hodnotě svých vozidel nijak nevyjádřil. V rozvaze sestavené ke dni 31. 12. 2019, která je přílohou k přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1 2019 do 31. 12. 2019, vykázal daňový subjekt dlouhodobý majetek v minimální výši 91 000 Kč. V přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období leden 2020 až březen 2021 nevykázal ohledně hodnoty pořízeného majetku žádné hodnoty, z čehož lze dovodit, že daňový subjekt netvoří pro svoji ekonomickou činnost žádné majetkové

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zázemí. Mezi další majetek patří pouze finanční prostředky na bankovních účtech. Z důvodu, že peněžité prostředky jsou pravidelně velmi krátce po jejich připsání vybírány v hotovosti či převáděny na účty třetích osob, což samo o sobě nasvědčuje snaze daňového subjektu eliminovat jakýkoliv snadno dosažitelný majetek, žalovaný uzavřel, že hrozí, že tento jediný známý majetek daňový subjekt se stane pro správce daně nedosažitelným.

39. Žalovaný rovněž připomněl, že předpoklad budoucího ohrožení výběru daně byl opřen i o zjištění správce daně o daňovém subjektu, a sice, že jeho sídlo na adrese Magistrů 168/2, Praha 4, je sídlem virtuálním (nachází se zde třípatrový bytový dům, daňový subjekt zde nebyl žádným způsobem označen a není možné jej tak zde kontaktovat), daňový subjekt nemá funkční webové stránky, jejichž prostřednictvím by byla prezentována jeho činnost (byť fungující webové stránky patří mezi běžnou součást podnikatelské činnosti napomáhající k rozvíjení se a fungování společnosti), z veřejně dostupných zdrojů se správcem daně nepodařilo dohledat bližší informace o současné ekonomické činnosti daňového subjektu, z bankovního účtu nebyly realizovány žádné bezhotovostní úhrady režijních nákladů souvisejících s běžnou ekonomickou činností daňového subjektu, peněžité prostředky jsou krátce po připsání vybírány v hotovosti (skoro 50% všech debetů jsou výběry v hotovosti), na bankovních účtech zůstávají pouze zůstatky převážně ve výši několika tisíc Kč, výše jednotlivých hotovostních výběrů za kalendářní den z bankovních účtů daňového subjektu často překračuje výši zákonného limitu (270 000 Kč) pro omezení plateb v hotovosti dle ust. § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti. Žalovaný v podrobnostech odkázal na str. 33 - 40 v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Za podstatnou označil žalovaný skutečnost, že relevantním majetkem daňového subjektu jsou pouze likvidní aktiva, která nejsou ze své podstaty stabilním majetkem, přičemž s ohledem na majetkové poměry se nedá ani očekávat, že by daňový subjekt byl v budoucnu dosud nestanovenou daňovou povinností schopen uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru), či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva) vzhledem k tomu, že daňový subjekt nedisponuje žádným nemovitým majetkem.
40. Výše uvedené posouzení ohledně splnění této (druhé) podmínky shledává soud dostatečně podrobným, obsahující řadu indicií, které daly vznik obavám správce daně a které se týkají konkrétních poměrů žalobkyně v návaznosti na výši dosud nestanovené daně. Předně správce daně vyšel ze zjištění, že daňový subjekt se podílel na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH s chybějící daní z přidané hodnoty. Následně se věnoval zjištění a posouzení majetkové situace daňového subjektu, kterou vyhodnotil jako nedostatečnou k pokrytí předpokládané výše vyměřené daně, přičemž vyhodnotil i míru rizika převedení veškerého majetku daňového subjektu jako vysokou, na základě čehož se obava správce daně ještě prohloubila. Správce daně uzavřel, že daňový subjekt nevykazuje dlouhodobý majetek, nevytváří si tedy dostatečné majetkové zázemí pro svou ekonomickou činnost. Správce daně nenalezl ani v katastru nemovitostí záznam, že by daňový subjekt vlastnil nemovitou věc. Na základě analýzy bankovních účtů správce daně zjistil, že z účtů byla podstatná část obratem po připsání finančních prostředků vybrána v hotovosti. Z uvedených důvodů hodnotil správce daně majetek daňového subjektu jako nestabilní, přičemž nestabilita tohoto druhu majetku odůvodňuje obavu stran nedobytnosti či obtížné dobytnosti v budoucnu stanovené daně.

41. Žalovaný, který posuzoval námitky týkající se důvodů, z nichž dovozoval správce daně existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně, se ztotožnil s úvahami správce daně. Totéž nyní činí i soud, který se ztotožňuje rovněž s úvahou, že „s ohledem na majetkové poměry se nedá ani očekávat, že by v budoucnu byl dosud nestanovenou daňovou povinností schopen uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru) či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva) vzhledem k tomu, že daňový subjekt nedisponuje žádným nemovitým majetkem“. Zdejší soud výše uvedené hodnocení shledává zcela příléhající posuzovaným zjištěním. Podstatnými v této souvislosti jsou zjištění objektivní povahy, tedy téměř okamžitá likvidačnost finančních prostředků na účtu daňového subjektu za současné absence postižitelného nemovitého majetku ve vlastnictví žalobkyně. Tento stav je umocněn skutečností, že pokud měla žalobkyně disponibilní finanční prostředky, hospodařila s nimi tak, že správci daně neposkytla možnost ke krytí dobytosti daně. Lze proto uzavřít, že ze zjištění správce daně vyplývá nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo možno následně postihnout a využít exekuci k úhradě stanovené daně. Soud proto nemá žádné pochybnosti, že správcem daně byly shledány dostatečné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně a z tohoto důvodu poukaz, že správce daně měl postupovat v souladu se zásadou *in dubio mitius*, tedy v pochybnostech mírněji, není vůbec akceptovatelný.
42. Žalovaný se otázce nebezpečí z prodlení věnoval na straně 8 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že vyplývá zejména ze struktury majetku daňového subjektu, který netvoří žádný dlouhodobý majetek, nýbrž pouze peněžní prostředky na bankovním účtu, které jsou obecně hodnoceny jako velmi rizikové, neboť peněžní prostředky lze z bankovního účtu v krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což také daňový subjekt pravidelně a ve značných objemech činí, přičemž na účtu nezůstávají žádné významné zůstatky. Uvedené skutečnosti vedly k vyšší intenzitě obavy správce daně stran budoucí úhrady daně a správce daně naznal, že i tak krátká lhůta, stanovená v ust. § 167 odst. 3 daňového řádu ke složení jistoty, tj. lhůta tří pracovních dnů od doručení zajišťovacího příkazu, by byla riziková, neboť zde hrozí reálné nebezpečí z prodlení.
43. Soud předesílá, že smyslem a účelem § 103 ZDPH, 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 a zajišťovací příkaz tak 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.
44. V návaznosti na výše uvedené soud rovněž *námitce týkající se existence* nebezpečí z prodlení *v daném případě nemohl přisvědčit. Je tomu tak proto, že s ohledem na již výše uvedená skutková zjištění je zřejmé, že žalobkyně nedisponuje relevantními hmotnými nebo nehmotnými aktivy, jejichž hodnota by odpovídala výši předpokládané daně, přičemž žalobkyně vlastní toliko peněžní prostředky a současně z pohybů na bankovních účtech vyplývá, že obratem dochází poté, co dojde k připsání finančních prostředků na bankovní účet žalobkyně, k výběrovým finančním transakcím, tedy na bankovních účtech není tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně, která by žalobkyni měla za zdaňovací období březen 2021 (ve výši 858 934 Kč) svědčit. Jediným zjištěným, podstatným majetkem, kterým žalobkyně disponuje, jsou finanční prostředky na bankovních účtech žalobkyně, které jsou obratem po připsání na bankovní účet vybírány v hotovosti. Soud pro stručnost odkazuje na již výše uvedené, neboť důvody, pro které správce daně shledal v daném případě nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH. Lze dodat, že úvahy správce daně týkající se posouzení ekonomické situace daňového subjektu shledává soud zcela logickými.*

45. Žalovaný uzavřel, že ze spisového materiálu je zřejmé, že předpoklad budoucího stanovení daně u daňového subjektu je vysoce pravděpodobný, neboť byl v předmětném zdaňovacím období zapojen do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem, kdy s přihlédnutím k nestandardnostem a objektivním okolnostem doprovázejícím tuto obchodní transakci, lze důvodně předpokládat, že daňový subjekt ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyl pouhým náhodným účastníkem detekovaného podvodného řetězce, a musel tak mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti a o svém zapojení v podvodném řetězci tak vědět mohl a měl. Byť ze zajišťovacího příkazu plyne slabší důvod stran budoucího předpokladu stanovení daňové povinnosti, existují zde silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně (neexistence relevantního nemovitého a movitého majetku, nízké a nestabilní zůstatky na bankovních účtech, daňový subjekt netvoří pro svoji ekonomickou činnost žádné majetkové zázemí, zbavuje se majetku v podobě finančních prostředků na bankovních účtech, které jsou obratem po jejich připisání vybírány v hotovosti). S ohledem na jednotlivá zjištění stran obou prvků, dospěl žalovaný k závěru, že zajišťovací příkaz byl v daném případě vydán v souladu s ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.
46. Soud se s výše uvedeným závěrem shoduje a dodává, že po správci daně nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokázal veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Podstatné je, aby předložil přesvědčivé důvody pro zajištění finančních prostředků daňového subjektu, což v posuzované věci učinil. Rozhodující a podstatné je, že tyto skutečnosti, jak již bylo uvedeno výše, ve svém souhrnu odůvodňují vydání zajišťovacího příkazu.
47. Námitky v prvním žalobním bodu shledal soud z výše uvedených důvodů nedůvodnými.
48. *Ve druhém žalobním bodu* brojí žalobkyně proti závěru ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, především nesouhlasí s údajnou existencí podvodného řetězce a uvedením nestandardních okolností, kdy žalobkyně upozorňuje, že správce daně pominul posouzení, zda se jedná o náhodné či vědomé zapojení do podvodného řetězce a nadto žalobkyně společnosti s nimiž obchodovala, si jako obvykle prověřila v dostupných veřejných rejstřících. Podle žalobkyně údajné nestandardní okolnosti jsou zcela obecná zjištění jako, že jsou tu virtuální sídla nebo, že společnosti nemají své webové stránky.
49. Soud ohledně námitek v tomto žalobním bodu předně odkazuje na bod 32. až 37. tohoto rozsudku, kde se námitkami obsahově shodnými již zabýval. Znovu soud připomíná, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá až v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Tvrzení žalobkyně, že správce daně opomněl posoudit otázku, zda se jedná o náhodné či vědomé zapojení do podvodného řetězce je proto irelevantní a stejně tak námitku žalobkyně, že společnosti, s nimiž obchodovala si prověřila v dostupných veřejných rejstřících, shledává soud nerozhodnou. Pokud žalobkyně před zahájením obchodního kontraktu vyšla toliko z formálních (věřejně dostupných) zjištění, aniž by je podpořila dalšími konkrétními zjištěními (obchodní historie společnosti, zjištění o zveřejnění účetní závěrky ve Sbírce listin), nemůže být se svou námitkou úspěšnou. Naopak její přístup k prověření obchodních partnerů svědčí spíše o formálním přístupu, aniž by žalobkyni zajímaly všechny okolnosti rozhodné pro zajištění plynulosti budoucí obchodní činnosti.
50. Byť lze přisvědčit žalobkyni, že virtuální sídla společností jsou opakující se, de facto běžnou skutečností či, že samotné zjištění, že společnosti nemají své webové stránky, není rozhodná pro závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, soud toliko na základě těchto námitek nepřistoupil ke zrušení napadených rozhodnutí. Je tomu tak proto, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

správce daně, potažmo žalovaný tato zjištění uvedl toliko podpůrně k dalším zjištěním, která jsou ve svém souhrnu dostatečnou oporou pro závěr o zapojení žalobkyně do obchodního řetězce s existencí daňového podvodu.

51. *Ve třetím žalobním bodu* namítá žalobkyně, že posouzení ohledně plateb v hotovosti a ekonomické činnosti žalobkyně, není správné, neboť dle žalobkyně na platbách v hotovosti není nic nestandardního. Jedná se o obchodní praxi, která není nezákonnou a kterou lze rozumně vysvětlit.
52. V obecné rovině lze žalobkyni nepochybně přisvědčit, žalobkyně však (dle soudu zcela záměrně) opomíjí, že správce daně nemůže v konkrétním případě vycházet pouze z obecných premis, ale je povinen jednotlivá zjištění posoudit ve vzájemné souvislosti, návaznosti, ba i četnosti okolností vyvolávajících pochybnosti o řádné ekonomické činnosti žalobkyně, na základě níž by mělo v budoucnu dojít ke stanovení daňové povinnosti.
53. Dle soudu právě takto postupoval v daném případě správce daně a jeho zjištění ve svém souhrnu, na základě nichž dospěl k závěru, že je třeba vydat zajišťovací příkaz, zcela odpovídají v rozhodnutí popsáním, výše uvedeným závěrům. Jinými slovy, nelze úspěšně vytrhávat z kontextu zjištění jednotlivostí, jestliže ve svém celku podávají ucelený obraz o proběhlém obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem s účastí žalobkyně. Soud toliko doplňuje, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvedl, že typickými „silnými“ indiciemi, které mohou vést k závěru o odůvodněnosti obavy o budoucí dobytost daně, mohou být právě generování zisku, který je obratem vybírán či převáděn na jiné účty, v kombinaci s vysoce likvidním majetkem či majetkem velmi nízké hodnoty (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40 či ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38).
54. *Ve čtvrtém žalobním bodu* namítá žalobkyně, že napadená rozhodnutí jsou v rozporu s konstantní judikaturou. Soud ani této námitce nepřisvědčil.
55. Žalobkyně konkrétně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2017, č.j. 1 Afs 53/2016 – 55 (obdobně rozsudek ze dne 30.1.2018 č.j. 5 Afs 60/2017 – 60), dle něhož je třeba zjistit nejprve, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo, pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že jí přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Soud zde znovu připomíná, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Soud má za to, že správcem daně uvedená zjištění jsou adekvátní a v dostatečné míře, aby byla podkladem pro vydání zajišťovacího příkazu.
56. Dále žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2017, č.j 1 Afs 335/2016-38, dle něhož je třeba posuzovat celkovou ekonomickou situaci a její vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně, ale může naopak vést i k získání prostředků k úhradě v budoucnu splatné daně. Podle žalobkyně správce daně účelově pominul, že žalobkyně bude mít v budoucnu dostatek prostředků nejen na úhradu případné budoucí daně, ale i na další rozvoj svého podnikání. Žalobkyně tvrdí, že pokud by správce daně nepřistoupil k vydání zajišťovacího příkazu, mohla by bez potíží daň uhradit, popř. požádat o posečkání se zaplacením daně či rozložení úhrady splátek. Podle soudu ani poukaz na uvedený rozsudek není na místě. Napadené rozhodnutí obsahuje úvahy týkající schopnosti žalobkyně zaplatit *vyšší předpokládané daně v souladu se*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

skutkovými zjištěními a zcela podrobně se s námitkami tohoto obsahu vypořádává (viz strana 12 napadeného rozhodnutí), proto soud v podrobnostech na ně odkazuje.

57. Žalobkyně poukazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.8.2018. č.j. 6 Afs 364/2017-54, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že musí odmítnout přístup, kdy zajišťovací příkaz může vydáván ihned poté, co byly zjištěny jakékoliv nesrovnatelnosti v plnění daňových povinností daňového subjektu, a to s odůvodněním, že zde důvodná obava, že bude daň v budoucnu stanovena a fakticky bude daň s ohledem na její výši a současnou majetkovou situaci možná obtížněji vymahatelná, přičemž zatím daňový subjekt nějakým majetkem disponuje. Soud k tomu uvádí, že žalovaný nepochybně, že žalobkyně majetkem disponuje, je však takové povahy (jedná se o finanční prostředky), že je snadno převoditelný na jiný subjekt. Nadto byly zjištěny v daném případě indicie svědčící o neexistenci nemovitého majetku, nízké a nestabilní zůstatky na bankovních účtech, daňový subjekt nevytváří pro svoji ekonomickou činnost žádné majetkové zázemí, zbavuje se obratem majetku v podobě finančních prostředků na bankovních účtech, které ve svém souhrnu závěr správce daně o obavě vymahatelnosti daně v budoucnu jednoznačně podporují.
58. *V pátém žalobním bodu* nesouhlasí žalobkyně s posouzením hrozícího nebezpečí z prodlení. Dle žalobkyně správce daně opomněl, že účelem vydaného exekučního příkazu je uspokojení daňového dluhu a ne ochromení činnosti či zánik daňového subjektu. Soud souhlasí se žalobkyní, že institut zajišťovacího příkazu představuje vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu a jedná se tak o jednu z nejzávažnějších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Uznává též, že vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt. V dané věci však soud shledal, že vydání zajišťovacího příkazu bylo na místě. Posouzením námítky tohoto obsahu se soud zabýval podrobně již pod body 42. až 44. tohoto rozsudku, na něž soud pro stručnost odkazuje, přičemž uzavírá, že ani tuto námitku neshledal z důvodů uvedených v této části rozsudku důvodnou.
59. *V šestém žalobním bodu* žalobkyně připomíná, že při volbě procesních nástrojů k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem musí správce daně respektovat princip proporcionality a zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů. Ani tuto námitku neshledal soud úspěšnou. Jak již bylo uvedeno výše, podstatným v daném případě je zjištění objektivní povahy, tedy téměř okamžitá likvidita finančních prostředků na účtu daňového subjektu za současné absence postižitelného nemovitého majetku ve vlastnictví žalobkyně. O hospodaření žalobkyně vypovídá i zjištění, že pokud měla žalobkyně disponibilní finanční prostředky, hospodařila s nimi tak, že je obratem ze svého účtu vybrala. Za této situace je třeba souhlasit i s žalovaným, že relevantním majetkem daňového subjektu jsou pouze likvidní aktiva, která nejsou ze své podstaty stabilním majetkem, potažmo, že s ohledem na majetkové poměry žalobkyně se nedá ani očekávat, že by daňový subjekt byl v budoucnu dosud nestanovenou daňovou povinností schopen uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru) či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva) vzhledem k tomu, že daňový subjekt nedisponuje žádným nemovitým majetkem. V takovém případě by i hypotetická úvaha o postupném splácení daně formou splátkového kalendáře, který by měl být správcem daně umožněn a o kterém se žalobkyně v žalobě zmiňuje, postrádala logiku a nelze racionálně předpokládat, že by takové žádosti správce daně vyhověl.

60. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 18. dubna 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu