



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Bohemia Marten Security, s. r. o.**, IČO 24288152
sídlem Slavojova 579/9, 128 00 Praha 2
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem,
společníkem Šrámek Legal, s. r. o.,
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2021 č. j. 34303/21/5100-41453-711845

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správcem daně

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2021, č. j. 34303/21/5100-41453-711845 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání proti zajišťovacímu příkazu vydanému Finančním úřadem pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 14. 5. 2021, č. j. 4558434/21/2002-00540-609327 (dále jen „zajišťovací příkaz“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2019, která nebyla v době jeho vydání dosud stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1 732 102 Kč.
3. V rozsáhlém odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně uvedl výčet zjištění o žalobkyni a její činnosti, včetně její účasti v řetězci obchodních korporací, u něž měl za to, že byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, u žalobkyně na pozici „broker“. Toto podezření způsobilo především periodické obměňování společností na nižších článcích řetězce a jejich vzájemné personální propojení, přičemž například společnost na pozici „buffer“, SONYA AGENCY, s. r. o. (dále jen „SONYA AGENCY“), významná dodavatelka žalobkyně v letech 2014 až 2017, vůči ní krátce před likvidací stále vykazovala vysoká zdanitelná plnění a byla nahrazena nově vzniklou společností SONYA FUNNY WORK, s. r. o., v likvidaci (dále jen „SONYA FUNNY WORK“), která se s předchozí společností shodovala v osobě jednatelky Romany Wowrové, tety jednatele žalobkyně Michala Wowry ml., a k níž také přešlo dalších 35 zaměstnanců původní společnosti ke stejnému dni 1. 11. 2017. Jedním z těchto zaměstnanců původní i nové dodavatelky žalobkyně byl M. W. st., otec jednatele žalobkyně. V době vydání zajišťovacího příkazu vůči žalobkyni původní společnost dlužila správci daně přes 3,5 milionu Kč a její nástupkyně byla již také v likvidaci.
4. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj šetřením v roce 2019 též zjistil, že tato nová společnost nebyla označena ani k zastížení nejen na adrese svého sídla, ale ani na adrese uvedené při registraci k DPH, a že od roku 2018 měla pronajatou kancelář a provozovnu na shodné adrese jako její významný dodavatel SECURED REVOLUTION, s. r. o. (dále jen „SECURED REVOLUTION“), v řetězci na pozici „buffera“. Ta vznikla na začátku roku 2019 a při registraci k DPH necelý měsíc po svém vzniku uvedla zakázku od žalobkyně s předmětem plnění, pro něž nebyla držitelkou živnostenského oprávnění pro koncesovanou živnost až do listopadu téhož roku. Další významnou dodavatelkou SONYA FUNNY WORK byla v předmětném období společnost RELIABLE PATROL, s. r. o. (dále jen „RELIABLE PATROL“), na téže pozici v řetězci, která od ní v období od dubna do září 2019 přijala bezhotovostně pouhých 142 000 Kč z celkové výše plateb 101 100 000 Kč, čímž výrazně překročila zákonný limit pro hotovostní platby (270 000 Kč za den). Výše hotovostních transakcí mezi žalobkyní a SONYA FUNNY WORK v roce 2019 byla dodržena v zákonném limitu téměř přesně. Správce daně však považoval předávání hotovosti v hodnotě 268 500 Kč každý den (včetně víkendů a svátků), v souhrnu téměř 100 000 000 Kč, za velice nestandardní a nereálné, i proto, že v roce 2017 k platbě tyto společnosti běžně využívaly bankovní účty.
5. Tato i další zjištění dovedly správce daně k závěru, že společnost SONYA FUNNY WORK, která dodala žalobkyni v předmětném zdaňovacím období září 2019 94 % ze všech jí přijatých plnění, u kterých uplatňuje odpočet daně, je nedůvěryhodný a netransparentní subjekt. Tuto domněnku podle něj podporují i další skutečnosti, například absence prezentace společnosti vůči veřejnosti, uzavření rámcové smlouvy o poskytování služeb s žalobkyní těsně po své dobrovolné registraci k DPH a před získáním požadovaného živnostenského oprávnění pro předmětnou činnost či stejná osoba odpovědného zástupce pro výkon koncesované živnosti jako její významná dodavatelka, RELIABLE PATROL. Ta podle zjištění správce daně od roku 2017 nezveřejňuje účetní závěrky, za rok 2018 nepodala ani daňové přiznání z příjmů právnických osob a pohyby na jejím účtu ani počet zaměstnanců neodpovídaly plněním poskytovaným odběratelům. Navíc u ní finanční správa

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

viduje nedoplatek na DPH přes 2,4 milionu Kč; neprokázala oprávněnost nároků na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti RAEDUCA plus, s. r. o., která byla indikována v podobných řetězcích přeprodávajících bezpečnostní služby na pozici „missing tradera“.

6. Druhá významná dodavatelka SONYA FUNNY WORK, společnost SECURED REVOLUTION, vykazovala podobné nestandardnosti, stejně jako jediná dodavatelka těchto dvou, společnost MM Building, s. r. o. (dále jen „MM Building“), která měla nedoplatek na DPH ve výši 10 milionů Kč, přestože vykazovala ekonomickou činnost pouhých 9 měsíců, a v předmětném řetězci byla indikována na pozici „missing trader“. Ve zmíněných společnostech opakovaně figurovaly stejné fyzické osoby, některé mezi sebou příbuzné, a byly uzavírány jak graficky, tak obsahově shodné rámcové smlouvy.
7. K tomu, zda žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci na pozici „broker“ věděla, popřípadě mohla či měla vědět, správce daně poukázal na spřízněnost některých zúčastněných fyzických osob, udělování dispozičních práv k bankovním účtům třetím osobám bez jasného vztahu k žalobkyni, nezákonný nebo minimálně nestandardní objem hotovostních plateb a také převod prostředků na nezveřejňované bankovní účty. Správce daně se tedy domníval, že i kdyby žalobkyně o podvodném jednání přímo nevěděla, tak o něm vzhledem k uvedeným okolnostem vědět měla či mohla, a že její účast v tomto řetězci nebyla náhodná. To jej vedlo k předpokladu, že žalobkyně v nalézacím řízení neprokáže oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od SONYA FUNNY WORK za zdaňovací období září 2019 v souhrnné výši 1 732 702 Kč, a že mu tak bude daň z přidané hodnoty v této výši doměřena.
8. Splnění druhé podmínky vydání zajišťovacího příkazu, existenci obavy o dobytost v budoucnu vyměřené daně, opřel správce daně především o postupný útlum ekonomické činnosti žalobkyně. Z odpovědí na výzvy k poskytnutí informací, které zaslal správce daně objednatelkám žalobkyně, vyplynulo, že na přelomu let 2020 a 2021 ukončovaly spolupráci s žalobkyní, a čtyři z pěti přešly ke společnosti BM CORPORATION, a. s. (dále jen „BM CORPORATION“), která vznikla 29. 10. 2020 a jejímž jediným akcionářem a členem představenstva byl Petr Kroupa, jednatel a společník žalobkyně. Členem dozorčí rady a odpovědným zástupcem v nově vzniklé společnosti byl Jiří Guňka, který byl také jednatelem žalobkyně. K nově vzniklé společnosti podle dat ČSSZ takřka plynule (s maximální prodlevou 5 dnů) přešlo 144 zaměstnanců žalobkyně. To vše vedlo správce daně k názoru, že došlo k převodu činnosti žalobkyně na nově vzniklou akciovou společnost, což i žalobkyně potvrdila na svých webových stránkách (<http://bohemiamarten.eu/>) tvrzením o „změně společnosti.“ Správce daně také zjistil, že žalobkyně nedisponovala v době vydání zajišťovacího příkazu dostatečnými aktivy k úhradě daně za předmětné zdaňovací období, konkrétně zjistil pouze vlastnictví devíti motorových vozidel, jejichž celková odhadovaná obvyklá cena byla 2 492 665 Kč a zůstatky na bankovních účtech ve výši 455 965 Kč. Úhrnný nedoplatek na daních vůči správci daně u žalobkyně představoval 6 304 652 Kč. V rozvaze sestavené ke dni 31. 12. 2019 měla žalobkyně deklarovat pohledávky ve výši přesahující 56 milionů Kč; správce daně však v hodnotě těchto oběžných aktiv, o nichž neměl bližší informace, nespátkoval záruku pro úhradu v budoucnu splatné daně. Jeho obavy podpořila i provedená ekonomická analýza, jejímž výsledkem byla riziková hodnota míry zadluženosti žalobkyně (0,84) a reálný pokles jí přijatých i uskutečněných plnění v období od září 2020 do března 2021 o více než 50 %. Tyto všechny skutečnosti a úvahy vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností dle § 167 daňového řádu ve

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

9. Žalobkyně se proti vydanému zajišťovacímu příkazu dne 14. 6. 2021 odvolala (odůvodnění blanketního odvolání doplnila dne 4. 8. 2021).
10. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 7. 9. 2021 odvolání zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil. Správce daně podle něj správně zhodnotil naplnění zákonných důvodů pro jeho vydání dle § 167 daňového řádu, i existenci nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí prvotně zdůraznil povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, která nepřipouští komplexní dokazování, jako je tomu v řízení nalézacím, a proto pro jeho vydání postačily správcem daně nashromážděné indicie. Totéž zdůrazňuje i k námitce nedostatku objektivních okolností indikujících, že žalobkyně věděla či měla vědět o daňovém podvodu, s tím, že podle ustálené judikatury postačuje k vydání zajišťovacího příkazu existence odůvodněné obavy. I přes výše uvedené však správce daně uvedl i objektivní okolnosti nasvědčující, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH mohla vědět, přestože dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48 ze dne 11. 6. 2015 je významná už pouhá účast daňového subjektu v podvodném řetězci. K námitce, že jsou žalobkyni neprávem přičítány nestandardní okolnosti týkající se pouze její dodavatelky SONYA FUNNY WORK, žalovaný poukázal na personální propojení mezi společnostmi a spřízněnost některých zúčastněných fyzických osob. Užívání stejných nebytových prostor společnostmi SECURED REVOLUTION a SONYA FUNNY WORK, které sdílely i stejného odpovědného zástupce pro výkon živnosti, zařadil správce daně mezi objektivní okolnosti z důvodu, že zaměstnanec druhé zmíněné společnosti M. W. st. je otcem jednatele žalobkyně a měl dispoziční právo k jejímu bankovnímu účtu. Stejně tak účet žalobkyně využívaly i třetí osoby s dispozičním právem, např. M. J. a J. H., bez zřejmého vztahu k žalobkyni. J. H., která vybrala z účtu přes 57 milionů Kč, byla v letech 2014 až 2021 zaměstnankyní konkurenční bezpečnostní agentury MEN ČECH, a.s. (dříve ČECHYMEN, a.s.), v jejímž představenstvu byla do 26. 9. 2016 i Pavlína Čecháková. Ta byla statutárním orgánem jak pronajímatelky zmíněných nebytových prostor, společnosti REAL INVEST GROUP, a. s. (dále jen „REAL INVEST GROUP“), tak i společnosti Mauris Scelerisque, s. r. o. (dále jen „MAURIS SCELERISQUE“), která vedla mzdovou agendu žalobkyni i společnosti SONYA FUNNY WORK. Z těchto důvodů považuje žalovaný danou okolnost za objektivní a námitku žalobkyně za bezpředmětnou.
12. Žalovaný dále vycházel z dalších zjištění o nedůvodné změně dodavatele se stejným personálním obsazením, i častých změnách statutárních orgánů a o nedostatečném personálním zázemí pro realizaci předmětných plnění.
13. Žalovaný tedy splnění podmínky budoucího stanovení daně spatřoval ve skutečnosti, že se žalobkyně zúčastnila obchodů v řetězci zasaženém podvodem, když z nestandardností vyplývajících z vyhledávací činnosti správce daně bylo možné usuzovat na vědomost žalobkyně o její zapojení do tohoto řetězce.
14. Ke splnění podmínky budoucího ohrožení výběru daně žalovaný předesřel majetkové poměry žalobkyně, zejména míru zadluženosti žalobkyně s ohledem na stav aktiv a pasiv, závislost žalobkyně na cizích zdrojích, sníženou schopnost žalobkyně hradit své závazky,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

postupné utlumování její činnosti, změnu společnosti žalobkyně a převedení její činnosti na dceřinou společnost a pokles měsíčního obrátu. Uvedl, že vzhledem k povaze majetku – jen peněžní prostředky a hodnota movitých věcí (9 motorových vozidel), nadto při zadluženosti žalobkyně, snižování finančních prostředků na bankovních účtech a vydání zajišťovacích příkazů za některá zdaňovací období r. 2017 a 2019, nelze vyloučit vyvádění majetku a jeho přesun v krátkém čase. Žalovaný uvážil, že hypotetická dostatečnost majetku k úhradě v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu nemůže eliminovat riziko nemožnosti nebo ztížení úhrady daně.

15. K odvolací námitce nepřezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že správce daně ve věci naplnění hypotézy § 167 daňového řádu nespécifikoval, zda má obavu, že bude v budoucnu vyměřená daň nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016, ze kterého vyplývá, že pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně je jednotnou podmínkou, která v sobě obsahuje obě zmíněné alternativy, ze kterých si správce daně není povinen v odůvodnění vybírat. Žalovaný proto vyhodnotil i tuto námitku jako bezdůvodnou, stejně jako námitku opomenutí dosavadní bezproblémové daňové historie a postavení žalobkyně na trhu. Tyto skutečnosti nejsou podle žalovaného samy o sobě způsobily „překlenout“ odůvodněnou obavu o budoucí nedobytnost daně založenou především na jejím nedostatečném a snadno zašantročitelném majetku, existenci daňového dluhu a utlumování její činnosti. K námitce, že správce daně rezignoval na úvahy o jiných, nelikvidačních možnostech řešení, žalovaný uvedl, že předpokladem navrhovaných alternativ je vždy existence úhradové povinnosti, a proto v této situaci nebyly použitelné, respektive by čekání na možnost jejich aplikace mohlo vést ke zmaření výběru daně, a proto je námitka nedůvodná.
16. K dalším odvolacím námitkám, žalovaný uvedl, že zahájení daňové kontroly není podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu, dokonce vyrozumění daňového subjektu o pochybnostech by mohlo zmařit účel zajištění, jelikož by mu dalo časový prostor na zcizení či ukrytí majetku před správcem daně. Žalovaný oponoval výkladu dle rozsudků Nejvyššího správního soudu, ze kterých dle jejího názoru vyplývá, že nezákonnost zajišťovacího příkazu může být způsobena slabostí důvodů pro jeden z předpokladů. Zde žalovaný upozornil na nesprávnou interpretaci předmětné judikatury s tím, že v daném případě nicméně nelze hovořit o slabé intenzitě ani jednoho z požadovaných předpokladů. Konečně žalovaný vyvrátil i námitku, že by správce daně vydal zajišťovací příkaz „účelově,“ tedy až poté, co po vydání zajišťovacích příkazů za zdaňovací období duben až srpen 2019 zjistil, že žalobkyně nadále disponovala finančními prostředky na bankovních účtech. Ty byly totiž postihnutele právě těmito dřívějšími zajišťovacími příkazy a předmětný zajišťovací příkaz dle jeho názoru správce daně vydal na základě zjištění plynoucích z jeho činnosti za splnění zákonných podmínek.

III. Žaloba

17. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí i prvostupňový zajišťovací příkaz za nezákonné a nepřezkoumatelné.
18. Byť žalobkyně rozčlenila podanou žalobu do dílčích očíslovaných bodů, které se ne vždy koncepčně soustředily na určitý typ námitek, lze z podané žaloby vymezit následující okruhy žalobních tvrzení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

19. A. Námitky procesní
20. Žalobkyně tvrdí, že správce daně vydal zajišťovací příkaz, aniž by zahájil daňovou kontrolu.
21. Žalobkyně dále vymezuje náležitosti napadeného rozhodnutí. Zajišťovací příkaz má být vydán na nelikvidační částku, v průběhu daňové kontroly, po vyjádření daňového subjektu, s poskytnutím lhůty 3 pracovních dnů ke složení jistoty. Pokud takový zajišťovací příkaz není (nebyl) vydán, měl pro daňový subjekt zcela fatální následky v podobě ukončení podnikatelské činnosti daňového subjektu.
22. B. Námitky nezákonnosti
23. Žalobkyně namítala nesprávné posouzení, že nebyla naplněna ani jedna z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu, že správce daně dostatečně neosvědčil své obavy o budoucí stanovení daně. K obavám o budoucí stanovení daně žalobkyně namítala nedostatečné osvědčení, že chybějící daň chybí z důvodu podvodu na DPH a že žalobkyně o tomto podvodu věděla nebo vědět mohla.
24. Skutečnosti týkající se společnosti MM Building, u které žalovaný identifikoval chybějící daň a označil ji za „missing tradera,“ považuje žalobkyně za irelevantní pro její vzdálenost od žalobkyně v řetězci obchodních vztahů. K tomu odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vylučuje vyměření daně libovolnému účastníku v podvodném řetězci. Dle žalobkyně z pouhé existence a neúspěšné exekuce daňového nedoplatku této společnosti nelze dovodit, že došlo k podvodu na DPH. Ani v souhrnu nepovažuje žalobkyně všechny žalovaným poukázané nestandardní okolnosti za dostatečné pro pojetí důvodných obav, že dochází k podvodnému jednání.
25. Obdobnou výhradu nepřičitatelnosti má žalobkyně i k argumentaci žalovaného skutečnostmi týkajícími se její dodavatelky SONYA FUNNY WORK. Ty podle ní navíc správce daně i žalovaný pro svou neznalost podnikatelského prostředí v daném oboru nesprávně vyhodnotili jako netransparentní a podezřelé. Žalobkyně vysoký objem hotovostních plateb označuje za běžnou obchodní okolnost s ohledem na výplaty záloh a mezd v oboru poskytování bezpečnostních služeb a je toho názoru, že oba správní orgány měly osvědčit běžnou obchodní praxi po daný podnikatelský obor, aby mohly takový postup označit za nestandardní. Rodinné a obchodní vazby mezi fyzickými osobami zúčastněnými v popsaném řetězci žalobkyni nemusely být známy, a i v případě, že by jí známy byly, neimplikují podvod na DPH. Stejně tak i užívání vícero bankovních účtů, některých nezveřejněných, vyplývá z běžné praxe a nijak nesvědčí o povědomí žalobkyně o podvodu na DPH.
26. Žalobkyně tak tvrdí, že ze žádné z údajných objektivních okolností, a to ani v jejich souhrnu nevyplývá, že by žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět o podvodu na DPH.
27. Žalobkyně rozporovala i druhou hypotézu zajišťovacího příkazu, tj. že daň bude nedobytná nebo že bude její vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Bránila se, dle jejího názoru ničím neprokázané premise, že její jednání představuje nelegitimní vyvádění majetku do jiné korporace za účelem vyhnutí se úhradě daňových povinností. K tomu však dle žalobkyně žalovaný nepředložil žádný důkaz a jedná se tedy o ničím nepodložené tvrzení. Žalobkyně naopak tvrdí dostatečnost svého majetku v době vydání příkazu s tím, že dřívější zajišťovací příkazy (na DPH za zdaňovací období duben až srpen 2019) správce daně úspěšně vymohl přiloženými exekučními příkazy.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

28. Žalobkyně rovněž opakovaně namítala, že žalovaný při hodnocení budoucí dobytosti daně nezohlednil její bezproblémovou daňovou historii a postavení na trhu, přestože jde podle Nejvyššího správního soudu o „indikátory přístupu stěžovatele ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností.“ Žalobkyně uvedla, že nedošlo k ukončení její podnikatelské činnosti, ale pouze k jejímu částečnému útlumu. Nedošlo-li by k vydání napadeného zajišťovacího příkazu, žalobkyně by dále pokračovala v podnikatelské činnosti. Žalobkyně poukázala na to, že vydaný zajišťovací příkaz byl pro její ekonomickou činnost likvidační pro jeho výši, náhlost a okamžitou vykonatelnost, a že by správce daně mírnějším postupem mohl nejen zachovat ekonomickou činnost žalobkyně, ale potažmo i předejít újmě na daňovém inkasu státu. Tato rezignace na nelikvidační možnosti řešení případného budoucího stanovení daně podle ní způsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu.
29. Ve vztahu k druhé podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu – nedobytnosti či obtížnosti výběru daně žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost obou rozhodnutí, kterou spatřovala v tom, že správce daně nespécifikoval, na kterou ze dvou variant této druhé podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu směřuje jeho obava, tedy zda na nedobytnost, či značnou obtížnost výběru budoucí daně. Nutnost této specifikace podle ní vyplývá ze zákonodárcova užití vylučovacího poměru indikovaného ve znění ustanovení interpunkcí (čárkou).
30. Vedle tvrzení, že nebyla splněna ani jedna ze dvou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, žalobkyně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vyslovuje, že v případě pochybností o existenci byť jen slabé intenzity některého z předpokladů je nutno ve prospěch daňového subjektu zajišťovací příkaz nevydat.
31. Žalobkyně také zopakovala, že zajišťovací příkaz potvrzený napadeným rozhodnutím byl vydán účelově, tedy že jeho vydání nebylo motivováno důvodnými obavami o dobytost v budoucnu vyměřené daně, ale zjištěním správce daně o nabytí nového majetku žalobkyní, a že tento postup nese znaky libovůle a rozporu s cílem daňové správy.
32. Žalobkyně má za to, že pro její ekonomickou činnost byl vydaný zajišťovací příkaz likvidační pro jeho výši, náhlost a okamžitou vykonatelnost, a že by správce daně mírnějším postupem mohl nejen zachovat ekonomickou činnost žalobkyně, ale potažmo i předejít újmě na daňovém inkasu státu. Tato „rezignace na nelikvidační možnosti řešení případného budoucího stanovení daně“ podle ní způsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu.
33. Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a současně zrušil i zajišťovací příkaz.

IV. Vyjádření žalovaného

34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech z napadeného rozhodnutí.
35. K námitce nezahájení daňové kontroly před vydáním zajišťovacího příkazu zopakoval, že zmíněné není podmínkou pro jeho vydání, dokonce by informování žalobkyně o jeho obavách mohlo zmařit účel zajištění daně.
36. Stran námitky, že některé jednotlivé skutečnosti samy o sobě neindikují existenci daňového podvodu, žalovaný uvedl, že nestandardní skutečnosti ho dovedly k odůvodněné obavě až ve svém souhrnu. Zde připomněl i judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které při vydání zajišťovacího příkazu není na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se samotným stanovením daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy, a že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

je významná i samotná účast žalobkyně v podvodném řetězci. Zařazení některých zjištění ohledně dodavatelek žalobkyně mezi tzv. objektivní skutečnosti, o kterých žalobkyně měla, respektive mohla vědět, odůvodnil žalovaný především personálním propojením mezi jednotlivými společnostmi.

37. K žalobkyní tvrzené standardnosti vysokého objemu hotovostních plateb v oboru poskytování bezpečnostních služeb žalovaný uvádí, že i podle názoru Nejvyššího správního soudu nestačí k potvrzení standardnosti postupu pouhé tvrzení jednoho z účastníků obchodu. Naopak žalovaný považuje tento postup za standardní při podvodech na dani z přidané hodnoty; podezření podpořil i fakt, že totožné subjekty již dříve využívaly k placení svých bankovních účtů.
38. Ke zpochybnění relevance personálního propojení mezi společnostmi, žalovaný odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu, kteří tuto skutečnost oba považují za jednu z typických objektivních okolností provázejících daňové podvody.
39. Obdobně reagoval žalovaný i na zpochybnění významu používání nezveřejněných bankovních účtů a vybírání hotovosti z nich třetími osobami bez zřejmého vztahu k žalobkyni. Připomněl, že žalobkyně žalobou brojí jen proti několika dílčím objektivním skutečnostem, a ignoruje jejich celou šíři a význam v souhrnu.
40. Stran prokázání premisy, že žalobkyně „vyvádí“ majetek, žalovaný opět poukázal na zjištění ohledně převodu činnosti na dceřinou společnost a meziroční pokles obrátu žalobkyně o více než 50 %, a zopakoval, že už jen samotný útlum ekonomické činnosti je pokládán za skutečnost zvláště významnou z pohledu navození odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 321/2017-29, ze dne 12. 9. 2018, konkrétně odst. 22). Argument žalobkyně, že dostatečnost jejího majetku měl žalovaný tušit i z úspěšné exekuce předchozích zajišťovacích příkazů, žalovaný podotkl, že v době vydání napadeného rozhodnutí u žalobkyně stále evidoval nedoplatek ve výši 6,3 milionů Kč.
41. K námitce nezohlednění bezproblémové daňové historie žalobkyně a jejího postavení na trhu žalovaný uvedl nutnost posuzování skutkového stavu komplexně a nezpůsobilost těchto skutečností „překlenout“ odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně plynoucí ze souhrnu ostatních zjištění.
42. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, který žalobkyně spatřuje v nespecifikaci jedné z alternativních hypotéz pro vydání zajišťovacího příkazu, žalovaný uvedl, že ať by specifikoval kteroukoli z těchto dvou alternativ, byly by podkladem stejná skutková zjištění a žalobkyně by proti nim brojila stejným způsobem, a proto nepovažuje žalobkyní podsouvanou volbu za důležitou. Jednotnost této podmínky podle žalovaného podpořil v minulosti i Nejvyšší správní soud. Také zdůrazňuje, že zrušení rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy nelze zjistit obsah či důvody rozhodnutí, což se v daném případě nestalo.
43. Žalovaný dále vysvětluje, že z důvodu absence úhradové povinnosti nemohl využít jiného, mírnějšího zákonného prostředku k zajištění daně, jak žalobkyně požadovala.
44. I zde žalovaný poukazuje na žalobčinu nesprávnou interpretaci judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně jeho rozsudku č. j. 6 Afs 373/2018 ze dne 17. 10. 2018, který nestanoví, že i slabá intenzita jednoho z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu je

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

důvodem pro jeho nezákonnost, ale naopak tuto slabou intenzitu připouští, je-li vyvážena silnější intenzitou předpokladu druhého (zaměnitelně). Nicméně podotýká, že v tomto případě nelze hovořit o slabosti intenzity ani u jednoho z předpokladů.

45. Konečně se žalovaný bránil i proti nařčení, že měl správce daně zajišťovací příkaz vydat účelově, pouze z důvodu, že žalobkyně inkasovala nové platby. Poukázal na stav nedoplatku v době vydání napadeného rozhodnutí a splnění všech zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu i zamítnutí odvolání proti němu.
46. K výtce žalobkyně, že jí správce daně neposkytl 3 pracovní dny pro složení jistiny dle § 167 odst. 3 věty první daňového řádu, žalovaný zopakoval skutečnosti, které u něj vyvolaly obavu o nebezpečí z prodlení dle § 103 zákona o DPH.
47. Ze všech těchto důvodů považuje žalovaný za prokázané, že jak on, tak i správce daně naplnili v daném případě dikci zákona, a navrhuje soudu, aby žalobu zamítl a nepřiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení. V případě vyhovění žalobě soud žádá o uvedení čísla bankovního účtu pro účely provedení úhrady nákladů řízení do rozsudku a netrvá na nařízení jednání, ani nenamítá podjatost soudců.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

48. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobních námitek.
49. Soud rozhodoval bez nařízení jednání v souladu s ust. § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení k zaslané výzvě soudu nepožadovali ve věci projednání žaloby při nařízeném ústním jednání.
50. Žaloba není důvodná.
51. V případě procesní námitky, že vydání předmětného zajišťovacího příkazu nepředcházela daňová kontrola, jde především o úvodní tvrzení žaloby, s nímž se již žalovaný ke stejné odvolací námitce žalobkyně správně vypořádal v napadeném rozhodnutí, když vysvětlil povahu řízení o zajištění daně, vycházející nikoliv z ověřování správného stanovení daně kontrolou v nalézacím řízení, ale z poznatků a výsledků vyhledávací činnosti o poměrech daňového subjektu, které slouží k zabezpečení budoucí úhrady daně. Procesní podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu není provedení daňové kontroly jako prostředku směřujícího k nalezení správné výše daňové povinnosti se všemi procesními právy a povinnostmi jak daňového subjektu, tak správce daně, neboť takový kontrolní postup s ohledem na předběžný charakter zajišťovacího řízení nemá místo v řízení zajišťovacím v režimu „předběžného“ placení daně. Zjištění pravděpodobné výše budoucí daně vyplývá z analytické vyhledávací činnosti správce daně o okolnostech, které mohou být zdrojem obav o budoucí vybrání daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 10Afs 18/2015-48).
52. Námitky poukazující na náležitosti zajišťovacího příkazu jsou v žalobě předestřeny obecně, spíše jen teoretickým pojednáním, jaké náležitosti má zajišťovací příkaz dle žalobkyně obsahovat, a není-li tomu tak, pak to mělo vést k fatálním následkům pro daňový subjekt. Z uvedené argumentace o náležitostech zajišťovacího příkazu však nelze seznat, zda její vyústění v tvrzení, že příkaz měl fatální následky, je uveden v tom smyslu, že měl fatální důsledky právě pro žalobkyni, nebo zda jde o obecně žalobkyní zvažované důsledky pro každý daňový subjekt. Žalobkyně totiž kromě tohoto tvrzení nikterak neuvádí a nedokládá,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jaké likvidační následky z předmětného zajišťovacího příkazu pro její osobu vplynuly, neuvádí žádné skutkové okolnosti o jejích provozních poměrech, či o stavu jejího podnikání. Žalobkyně totiž oproti tomu následně v podané žalobě (bod 5.21.3) tvrdí, že podnikatelskou činnost neukončila a je jen v útlumu, aniž by tento útlum blížeji časově či věcně specifikovala a doložila jeho likvidační charakter. Z uvedené argumentace o fatálním důsledku zajišťovacího příkazu tak nelze dost dobře usuzovat, zda je to žalobkyně, která tento důsledek nese, resp. v jaké míře, nebo zda jde jen o obecnou námitku k tomu, co má zajišťovací příkaz obsahovat. Soud jen doplňuje a opakuje, že zajišťovací příkaz nemusí být vydán při daňové kontrole, žalobkyně se proti němu bránila v podaném odvolání, přičemž tak mohla učinit i v žalobě, a poskytnutí lhůty 3 pracovních dnů ke složení jistoty je možností, není obligatorní náležitostí příkazu za situace, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, což je upraveno v § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

53. V souvislosti s uvedenými poněkud nejasnými procesními námitkami musí soud zmínit podobný způsob obhajoby žalobkyně i ve vztahu k další námitce nezákonnosti, která rovněž vykazuje absenci konkrétních skutečností, důkazů, podstatných vysvětlení, které by vyvracely nestandardnosti a indicie, které jako objektivní okolnosti vedly správní orgány obou stupňů k úvahám o naplnění obou hypotéz pro vydání zajišťovacího příkazu. Žaloba je v zásadě postavena na znění relevantní právní úpravy a judikatuře Nejvyššího správního soudu, aniž by žalobkyně (na rozdíl od správce daně a žalovaného), vyjasnila ve vztahu, k jakým skutečnostem (v rámci jaké aplikace na konkrétní skutkový stav) jí citovaná právní úprava i výkladové pasáže ze soudní judikatury svědčí.
54. V posuzované věci byla klíčovou otázkou, zda byly dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2019, která nebyla v době jeho vydání dosud stanovena.
55. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle kterého, *„je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“*
56. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) opakovaně vyjádřil v celé řadě svých rozsudků. Rozšířený senát NSS dovodil, že je *„správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrozené“* (rozsudek č. j. 9 Afs 13/2008-90). V rozsudku č. j. 1 As 27/2014-31 uvedl, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejjobecnější rovině proto pouze Nejvyšší správní soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.“* Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu zpřesnil Nejvyšší správní soud v další významné kauze, kde dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí nedobytnost, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

„[p]okud bude možno odůvodněnou obavou ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“ (rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104).

57. Z citovaného ustanovení daňového řádu jakož i ze soudní judikatury vyplývá, že správce daně musí v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem odůvodnit dva okruhy skutečností: otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně.
58. Soud shledal, že *k předpokladu budoucího stanovení daně* správce daně v předmětném zajišťovacím příkaze a potažmo žalovaný v napadeném rozhodnutí v rámci vyhledávací činnosti vycházel z poznatků a výsledků daňových kontrol u žalobkyně za již minulá zdaňovací období březen, září 2017 a leden 2019, z kontrolních hlášení za měsíce roku 2019 a z vyhledávací činnosti uvedené v rozsáhlém odůvodnění zajišťovacího příkazu, z nichž správce daně zcela konkrétně a rozsáhle identifikoval podvodný řetězec včetně chybějící daně, přičemž žalobkyně měla v řetězci postavení „brokera,“ který žádá odpočet daně na vstupu. Správce daně detekoval napříč řetězcem personální vazby, kdy některé osoby byly příbuzné, vykonávaly funkce u různých článků řetězce a to i v článku vazby dodavatele žalobkyně na žalobkyni (úzké rodinné vazby fyzických osob – Michala Wowry st. a Romany Wowrové - mezi SONYA FUNNY WORK a žalobkyní), detekoval využívání neregistrovaných bankovních účtů osobami, které neměly vztah k žalobkyni, zjistil totožná virtuální sídla a provozovny článků řetězce, vysoké výběry v hotovosti, převádění prostředků na účtech žalobkyně na nezveřejněné účty, z nichž výběry v hotovosti šly např. na osobu se zaměstnáním u konkurenční společnosti, neopodstatněnou výměnu dodavatele žalobkyně se stejným personálním obsazením, časté změny statutárních zástupců, společné osoby nebo subjekty na pozici odpovědného zástupce a mzdové agendy, nedostatek zveřejnění povinných účetních dokumentů ve Sbírce listin, časté dílčí bezhotovostní platby mezi články řetězce, vycházející z vysoké úhrady, upravené v dílčích platbách tak, aby nedošlo k překročení zákonného limitu a další nestandardnosti vykazující neobvyklé obchodní a účetní praktiky popsané jak v zajišťovacím příkazu od str. 9, tak shrnuté žalovaným v bodech 14 – 18 napadeného rozhodnutí. Správce daně i žalovaný poukázali i na nedoplatky na daních žalobkyně i ostatních článků řetězce. Všechny tyto objektivní skutečnosti, přehledně shrnuté v bodě 17 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný také zhodnotil vědomost či možnou vědomost žalobkyně o fungování a jejím zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH, o čemž zejména svědčila blízkost podnikání žalobkyně a jejího dodavatele společnosti SONYA FUNNY WORK, daná rodinnými vazbami. Z nich lze také usuzovat i na povědomost žalobkyně minimálně o dalších významných subdodavatelích žalobkyně v řetězci (SECURED REVOLUTION a REILABLE PATROL), žalobkyně se totiž nenacházela v řetězci nahodile a bez znalosti obchodních toků. To dle názoru soudu vedlo ke správnému předpokladu, že žalobkyni může být v nalézacím řízení odejmut nárok na odpočet daně.
59. Ve vztahu k uvedenému tak neobstojí námitky žalobkyně, že chybějící daň byla zjištěna u vzdálenější společnosti v obchodním řetězci – společnosti MM Building, neboť byt jde o jeden ze znaků podvodného řetězce, není tato okolnost jedinou, izolovanou okolností, která by umožňovala nepřihlídnout k tak vysokému výčtu nestandardností v dodavatelském řetězci, sahajícímu až k žalobkyni a existujících v jeho nejbližším článku – u společnosti SONYA FUNNY WORK a případně jejích dodavatelů. Na správci daně také neležela povinnost prokazovat specifika podnikatelského prostředí v bezpečnostních službách, jimiž

žalobkyně obhájí vysoký objem hotovostních operací, které jsou netransparentním, rizikovým způsobem placení, přičemž neuvádí nic k tomuto specifiku podnikání, které by oproti jiným oblastem podnikání odůvodňovalo převážně hotovostní platby. Nadto žalobkyně jen obecně bez dalších časových a věcných okolností odkazuje pouze na výplaty mezd zaměstnanců. Žalobkyně dále stejně tak jen obecně popírá, že by rodinné a obchodní vazby implikovaly podvod na DPH, a také jen obecně tvrdí, že přeposílání finančních prostředků ze zveřejněných účtů na účty nezveřejněné je dáno provozní praxí, aniž by blížeji cokoli k této praxi objasnila. Stejně tak žalobkyně jen obecně popřela význam celého souhrnu zjištění správce daně, neuvedla však žádná vysvětlení, skutečnosti a důkazy, které by vyvrátily takový rozsah zjištěných objektivních skutečností vedoucí k předpokladu budoucího stanovení daně z důvodu *zatím jen podezření* účasti žalobkyně z podvodu na DPH. Je totiž třeba zdůraznit, že správní orgány v souladu s judikaturou soudů vyvozovaly hypotézu budoucího stanovení daně až *ze souhrnu* všech objektivních okolností, které vyšly najevo ve všech člancích dodavatelského řetězce a dle náhledu soudu v této věci nevyovídají o obchodních obvyklostech. Zjištění správce daně jako soubor objektivních skutečností a indicií postačují ke konstatování typických znaků podvodu v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie tak, jak bylo uvedeno v zajišťovacím příkaze, což vede ke konstatování dostatečné míry pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Důvodem obav správce daně bylo zapojení žalobkyně a s ní personálně propojených společností v uvedeném dodavatelském řetězci, přičemž nebylo úkolem správních orgánů obšírně prokazovat otázky, které souvisí s vlastním stanovením daně. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č.j. 6Afs 3/2016-45 již opakovaně konstatoval, že „*v zajišťovacím řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezátíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně*“. Správce daně tedy nebyl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat *vědomou* účast žalobkyně na podvodném řetězci.

60. V této souvislosti soud obdobně jako např. v rozsudku č. j. 14 Af 12/2022-33 a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 10 Afs 18/2015-48) zdůrazňuje odlišnost řízení o vydání zajišťovacího příkazu a nalézacího řízení. V nyní posuzovaném řízení o vydání zajišťovacího příkazu nebylo na místě provádět dokazování ve stejném rozsahu jako v nalézacím daňovém řízení, tj. s určitostí prokázat, že daň bude stanovena. V daném případě stačilo náležitě zdůvodnit *pochybnost* o splnění podmínek nárokovaného odpočtu v rovině pravděpodobnosti, tj. uvést ucelený a logický okruh indicií nasvědčujících obavě správce daně, což správce daně učinil. Skutečnosti zjištěné správcem daně tak dle náhledu soudu v relevantní míře nasvědčovaly tomu, že daň bude stanovena.
61. Dále se soud zabýval tím, zda správce daně a potažmo žalovaný náležitě zdůvodnili *obavu z budoucí nedobytnosti či ztížené vymahatelnosti daně* jako druhého předpokladu pro zajištění daně. Správce daně tuto svou obavu v zajišťovacích příkazech zdůvodnil podrobným způsobem a stejně tak učinil i žalovaný v napadeném rozhodnutí, kde v bodech 19-20 odůvodnění svého rozhodnutí uvedl jednotlivé poznatky o finanční a majetkové situaci žalobkyně, primárně vycházejí z toho, že kromě finanční částky v hotovosti ve výši 455 965,26 Kč na bankovních účtech, která však oproti roku 2020 vykazuje pokles,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně disponuje toliko movitým majetkem čítajícím 9 motorových vozidel v odhadované hodnotě 2 492 665 Kč. Z poznatků správce daně vyplývá, že poměr jejich aktiv a cizích zdrojů svědčí o disproporciální míře zadluženosti, závislosti na cizích zdrojích, které nelze předvídat. Žalobkyně tak dostatečně nedisponovala majetkem, který by mohl být garancí k zajištění úhrady v budoucnu stanovené daně. K uvedenému žalovaný připojil i zjištění o útlumu ekonomické činnosti žalobkyně, vycházející z ukončení spolupráce s řadou obchodních partnerů, ovšem s tím, že na místo této spolupráce nastupuje nová dceřiná společnost se stejnými osobami na pozici jednatelů a s přechodem 144 zaměstnanců. Útlum podnikatelské činnosti žalobkyně tedy spíše spočívá ve změnách společnosti a převodu podnikatelské činnosti na jiný subjekt, což vylučuje „faktickou“ likviditu společnosti, avšak neposiluje úvahu o dostatečnosti majetku do budoucna, zvláště, když je z daňových přiznání žalobkyně vyvozen i pokles měsíčního obrátu žalobkyně v lednu r. 2021 oproti roku 2020 o více než 50 %.

62. Správce daně posuzoval efektivitu podnikání žalobce k datu vydání zajišťovacího příkazu ze dne 14. 5. 2021 a vypočítal ukazatel míry zadluženosti, ukazatel celkové likvidity, majetkové poměry, finanční situaci na bankovních účtech. Z uvedeného lze vyhodnotit, a to i ve spojení s chováním žalobkyně popsaným již výše ohledně hotovostních plateb a snižování finančních prostředků na účtech ve prospěch neregistrovaných účtů, že chování žalobkyně nepředstavuje z hlediska budoucí dobytosti dosud nestanovené daně prakticky žádné záruky a správce daně i žalovaný zcela opodstatněně vyvodili, že nejvýznamnějším majetkem žalobkyně jsou peněžní prostředky na bankovních účtech a motorová vozidla, které však představují majetek vysoce nestabilní. Přitom v souvislosti s tím, bylo na místě vzít v potaz skutečnosti, že obdobně byly již v minulosti vydány zajišťovací příkazy (za období březen a září 2017 a duben až srpen 2019), které, byť nejsou předmětem přezkumu soudem v této věci, svědčí o pochybnostech správce daně i v minulosti a zřejmě i o obdobných okolnostech a poměrech žalobkyně odůvodňujících v jejím případě vedení zajišťovacích řízení. Proto jako irelevantní neobstojí ani námitka žalobkyně o dostatečnosti jejího majetku a dobytosti daně, když sama v žalobě uvádí, že úhrady z dřívějších zajišťovacích příkazů za měsíce r. 2019 správce daně vymohl až v exekučním řízení. Uvedené neschválně ani o bezproblémové daňové historii ani o tom, že by daň nebyla vymáhána se značnými obtížemi, nešlo-li v minulosti o případ ojedinělé exekuce. Správce daně a potažmo žalovaný tedy měli dostatečné podklady pro svůj úsudek, že je zde značné riziko, že by dostupné majetkové hodnoty byly vybrány či převedeny dříve, než by nastala vymahatelnost v budoucnu stanovené daně a že změnu společnosti a převádění a vybírání peněžních prostředků z bankovních účtů lze považovat za možný způsob vyhýbání se daňové odpovědnosti, nebo minimálně ztěžování stanovení a výběru daně.
63. Změnu obchodní společnosti žalobkyně, s ní související převádění zaměstnanců a zejména plateb z bankovních účtů lze ve smyslu soudní judikatury akceptovat jako důvody k vydání zajišťovacího příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020-38). Soud k tomu dodává, že takové počínání žalobkyně je rovněž významnou skutečností i z pohledu posouzení zapojení žalobkyně do transakcí zasažených podvodem na DPH, když jak soudní judikatura potvrdila, oba předpoklady zajištění daně lze hodnotit nikoliv jen izolovaně, ale i ve vzájemné souvislosti. Smyslem zajištění daně jako záruky plnění daňové povinnosti vychází ze souboru zjištění o chování daňového subjektu při současném zjištění přiměřené majetkové nedostatečnosti, neschválně jako záruku budoucího řádného splacení daně ze strany daňového subjektu. Jak soud již v mnoha svých rozsudcích

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

judikoval, i neexistence provozovny a virtuální sídlo společnosti podporuje závěr o potenciálním ohrožení výběru, respektive vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně.

64. Ani námitka žalobce ohledně argumentace žalovaného o slabším předpokladu budoucího doměření daně ve vztahu k detekovanému podvodnému řetězci neobstojí, neboť tato výhrada žalobce nepojímá argumentaci žalobce v jejím komplexním porovnání a smyslu vztahu obou zákonných předpokladů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že důvody svědčící odůvodněné obavě o budoucí nedobytnost daně jsou silné a zároveň s odkazem na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek č.j. 1As 27/2014-31) aplikoval názor tohoto soudu, že zajišťovací příkaz lze vydat i přesto, že důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, jsou slabší, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Právě tato skutková situace v poměrech žalobce, jak bylo výše uvedeno, nastala.
65. K úplnosti soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6Afs 373/2017. Podle tohoto rozsudku: *„Vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký 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) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40)“.*
66. Právě obdobné znaky možného zmaření budoucího výběru daně byly v poměrech žalobkyně nalezeny.
67. Uvedené rovněž vylučuje, aby soud uznal jako důvodnou námitku žalobkyně o účelovém vydání zajišťovacího příkazu z důvodu dispozice žalobkyně s finančními prostředky na bankovním účtu. Kromě toho, že soud vzhledem ke všem podloženým skutkovým závěrům nemůže vůbec vejít na námitku účelovosti vydání zajišťovacího příkazu, musí také konstatovat, že správní orgány obou stupňů hodnotily poměry žalobkyně jednoznačně individuálně v souladu s výše citovanou judikaturou a ostatně i judikaturou Nejvyššího správního soudu, na níž žalobce poukazuje (rozsudek č.j. 10 Afs 172/2018-42).
68. Soudu také nezbývá než konstatovat, že žalobkyně nepředložila ani neoznačila žádné důkazy způsobilé zpochybnit závěr správce daně ohledně ohrožení výběru daně. Žalobní tvrzení, že nic nesvědčí o nedostatečnosti jejího majetku sama o sobě tedy nepostačuje, a to i s ohledem na další okolnosti, jimiž je skladba a povaha majetku (snadno převoditelná), historie vymáhání daně exekucemi a změny ve společnosti žalobkyně. Odůvodnění zajišťovacího příkazu vykresluje komplexní obraz o ekonomické situaci žalobkyně a opodstatněné úvahy o možnostech zbavování se majetku. Soud na odůvodnění zajišťovacího příkazu tímto

v podrobnostech odkazuje s konstatováním, že výčet indicií podaný správcem daně skutečně nasvědčuje obavě, že výběr v budoucnu stanovené daně může být ohrožen.

69. Zcela proti dikci ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu jde námitka žalobkyně o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v tom, na jaké podmínce, zda na podmínce budoucí nedobytnosti daně nebo obtížné vymahatelnosti daně, správní orgány založily své rozhodnutí.
70. Soudní judikatura považuje rozhodnutí správního orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností, případně proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.
71. Žalobkyně zcela zjevně zjistila náhled žalovaného na aplikaci, ostatně jak sama označuje, „alternativních podmínek“. Žalovaný se na str. 13, v bodě 28 napadeného rozhodnutí zabýval stejnou námitkou uplatněnou již v odvolání, kdy vyložil hypotézu pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně zahrnující jak hypotézu obavy, že stanovená daň bude v době vymahatelnosti nedobytná, tak i hypotézu, že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. V souladu s dikcí ust. § 167 odst. 1 tak žalobkyni k její námitce vyložil, že nemá povinnost vybírat z alternativních hypotéz jako dvou podmínek, ale že jde o jednu podmínku nedobytnosti daně. Jde tedy o právní náhled žalovaného, který byl žalobkyni vyložen, a žalobkyně se s ním seznámila. Toto vypořádání námitky tedy není nepřezkoumatelné ani nesrozumitelné a soud jen k tomu doplňuje, že uvedené podmínky jsou žalovaným vyloženy zcela v souladu se smyslem citovaného zákonného ustanovení, kdy každá ze dvou alternativních podmínek směřuje k naplnění obavy z budoucího ohrožení vybrání daně, přičemž skutková podstata této obavy byla v daném případě náležitě zjištěna a posouzena.
72. Správce daně nepochybil, pokud v daném případě z důvodu nebezpečí z prodlení vešel na úvahy o nezbytnosti vydat zajišťovací příkaz k zajištění úhrady daně okamžikem jeho vydání ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Svou správní úvahu správce daně zevrubně odůvodnil v závěru svého rozhodnutí jak zapojením žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH svědčícím o vyhýbání se správnému zjištění a stanovení daně, tak i s ohledem na dosavadní zjištění o počínání žalobkyně s tím, že ani v tomto případě žalobkyně pravděpodobně dobrovolně nesloží částku zajišťované daně, a naopak může podniknout kroky k tomu, aby její úhradu ztížila či zmařila. Soud proto nemá důvody nepřisvědčit správci daně a potažmo žalovanému, že jediným nástrojem, který má nyní k dispozici k tomu, aby se domohl, byť alespoň částečné úhrady zajišťované daně, je pouze daňová exekuce a nebezpečí z prodlení tedy spočívalo v tom, že by finanční prostředky či majetek žalobce mohl být vyveden mimo dosah správce daně. Obava správce daně, že pokud by zajišťovací příkaz byl vykonatelný ve standardní třídní lhůtě, s největší pravděpodobností by se zcela minul účinkem, je tak přijatelná a nezakládá důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí.
73. Protože obhajoba žalobkyně v době vydání zajišťovacího příkazu, i při všech nepřesvědčivých okolnostech chování žalobkyně, je založena na existenci finančních prostředků v její dispozici v době vydání zajišťovacího příkazu a na možnost poskytnutí lhůty 3 pracovních dnů s tím, že tato lhůta slouží ke složení jistoty, soud neshledal

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nezákonnost zajišťovacího příkazu ani v tom, že by správce daně měl žalobkyni poskytnout nelikvidační možnost řešení budoucího stanovení daně a to i s ohledem na odůvodnění nebezpečí s prodlení.

74. Na základě všech shora uvedených skutečností soud uzavírá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly splněny a ze strany správce daně a potažmo i žalovaného byly náležitě odůvodněny. Oproti tomu žalobkyně své žalobní námitky nedoprovodila žádnými konkrétními a přesvědčivými skutečnostmi a doklady.
75. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 1 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
76. Výrok o nákladech řízení je dán § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalované nad rámec její běžné činnosti náklady v souvislosti s řízením u soudu nevznikly.

Poučení:

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

Praha 27. dubna 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu