



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Martina Bobáka ve věci

žalobce: **J&J General Trade s.r.o.**
sídlem Kurzova 2222/16, 155 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2120/23/5100-41456-712609,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2120/23/5100-41456-712609 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a současně potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 5. 10. 2022, č. j. 7836756/22/2005-80542-1110120 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“ či „**zajišťovací příkaz**“).

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

2. Prvostupňovým rozhodnutím vydal správce daně zajišťovací příkaz dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/5004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“), k úhradě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2022 složením jistoty ve výši 341 181 Kč, a to s účinností a vykonatelností ke dni vydání příkazu z důvodu hrozícího nebezpečí z prodlení. Rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 6. 10. 2022.
3. V odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně uvedl, že považuje za dostatečně pravděpodobné, že žalobce v případě zahájení nalézacího řízení neprokáže oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění, které měl dle svého kontrolního hlášení přijmout od společnosti MUNIN služby s.r.o. K danému závěru ho vedly pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění žalobci společností MUNIN služby s.r.o., o jejich přijetí žalobcem a následném použití pro jeho ekonomickou činnost. Poukázal přitom zejména na zjištěné informace o společnosti MUNIN služby s.r.o. (nemá faktické sídlo, provozovnu, zaměstnance, vozidla, webové stránky, nezveřejňuje účetní závěrky) a o společnosti Ján pecha stavby s.r.o., tedy jediné společnosti, od které ve zdaňovacím období duben 2022 vykázala MUNIN služby přijetí zdanitelných plnění (nemá faktické sídlo, provozovnu, zaměstnance, vozidla, webové stránky, jednatele, nepodala kontrolní hlášení a za dané zdaňovací období vykázala na všech řádcích daňového přiznání hodnotu 0).
4. Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí současně vyjádřil obavu o budoucí dobytost daně s ohledem na zjištění, že žalobce disponuje toliko vysoce likvidním a lehce převoditelným majetkem. Zejména zohlednil, že žalobce běžně přijímá na svůj bankovní účet finanční prostředky ve značném objemu, které následně vybírá ve valné většině v hotovosti, a netvoří tak dostatečnou rezervu k pokrytí vlastní daně, která by mu dle kvalifikovaného odhadu měla být doměřena. Nadto nedisponuje nemovitým majetkem, nemá registrované žádné vozidlo, nemá zaměstnance, neprezentuje své podnikání na webových stránkách a jako plátce daně z přidané hodnoty je registrován teprve od 9. 2. 2022.
5. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce blanketní odvolání dne 4. 11. 2022, které na výzvu správce daně doplnil dne 15. 12. 2022. Podle žalobce nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Nebyla postavena najisto existence důvodů svědčících pro pravděpodobnost budoucího stanovení daně, tedy že by se mělo jednat o fiktivní plnění. Závěry správce daně o rizikovosti žalobcova dodavatele MUNIN služby s.r.o. jsou pouhými spekulacemi, neznamenají, že nevyvíjí ekonomickou činnost; správce daně pominul důvody nasvědčující fakticitě jeho ekonomické činnosti. Dále dospěl k nesprávným závěrům ve vztahu k charakteru žalobce a jeho ekonomické činnosti. Důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně či o její dobytosti se značnými obtížemi jsou toliko slabé. Žalobci bylo zejména vytýkáno, že peníze z bankovního účtu vybírá v hotovosti. Užívání hotovosti je však zcela legální, vlastnictví jiného majetku, než jsou oběžná aktiva, by bylo v případě žalobce nadbytečné. Nízké zůstatky jsou důsledkem racionálního podnikatelského smýšlení spočívajícího v maximálním využití financí k podnikání.
6. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se zjištěními a závěry správce daně, včetně hodnocení společností MUNIN služby a Ján pecha stavby jako nestandardních podnikatelských subjektů. Předpoklad budoucího doměření daně označil žalovaný v souhrnu za slabý, což je však kompenzováno silnými důvody obav o dobytost daně. „Masivní“ hotovostní výběry z účtu žalobce za jeho současné majetkové nedostatečnosti lze

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

považovat za ekvivalent vyvádění majetku z dosahu správce daně. Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu tudíž jsou dány.

II. Obsah žaloby

7. Žalobce má za to, že ze skutečností uváděných žalovaným vůbec nelze dovozovat relevantní důvody nasvědčující budoucímu stanovení daně, natož pak v konkrétní výši, přičemž takové důvody nejsou ani slabé. Důvody nasvědčující budoucí nedobytnosti daně lze hodnotit nanejvýš jako slabé.
8. Žalobci není jasné, zda žalovaný dovozuje pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu ze skutečnosti, že žalobce nepřijal zdanitelná plnění od společnosti MUNIN služby uvedené na daňových dokladech, či z domněnky, že mělo jít o fiktivní plnění, či že plnění neužil v rámci vlastní ekonomické činnosti. Tato nejednoznačnost činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
9. Žalovaný zmatečně uvádí „pochybnosti“, které ho měly vést k závěru o pravděpodobném stanovení daně v budoucnu. Lze je členit do tří skupin: pochybnosti týkající se dodavatele žalobce, tedy společnosti MUNIN služby, dále pochybnosti týkající se dodavatele společnosti MUNIN služby, tedy společnosti Ján Pecha stavby, a konečně pochybnosti týkající se transakcí realizovaných v rámci obchodního řetězce (Ján Pecha stavby – MUNIN služby – žalobce, kdy vždy došlo pouze k malému navýšení hodnoty plnění). Žádná ze žalovaným uváděných pochybností neobstojí jako důvodná. Žalobce nepovažuje za důvodné zejména absenci webových stránek, virtuální sídlo, absenci provozovny, absenci evidovaných zaměstnanců, absenci vozidel či nezveřejňování účetních závěrek řádně a včas. V tomto ohledu argumentoval již v odvolání, žalovaný se však s jeho argumenty nevypořádal, pouze konstatoval, že je třeba hodnotit všechny skutečnosti ve vzájemné souvislosti. V nevypořádání jednotlivých námitek spatřuje žalobce nezákonnost. Zároveň namítá, že ani ve vzájemné souvislosti dané pochybnosti neodůvodňují závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně.
10. Žalovaný se dle žalobce odmítá zabývat skutečnostmi svědčícími o fakticitě poskytnutých plnění. Tedy že žalobce plnění přijal. Nezabýval se otázkou, zda žalobce plnění dále poskytoval svým odběratelům, o čemž svědčí uvedení plnění v kontrolních hlášeních žalobce i jeho odběratele, tj. společnosti V Holding; jakož i přijetí plateb od společnosti V Holding za daná plnění. Pokud se žalovaný odmítl danou otázkou zabývat a přehlížel tedy zjevnou fakticitu výstupů žalobce, pak tomu musí být proto, že o fakticitě plnění nepochybuje a pochybuje toliko o přijetí daných plnění právě od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, tedy od společnosti MUNIN služby. Nadto jde o projev tendenčního a selektivního přístupu žalovaného.
11. Žalovaný označuje dodavatele žalobce za nestandardní subjekt. Z rozhodnutí však není zřejmé, v jakém ohledu taková údajná povaha dodavatele zakládá nemožnost dodání plnění daňovému subjektu či dokonce tvrzené nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH na straně žalobce.
12. Žalobce spatřuje účelovost v argumentu žalovaného, že nelze přihlížet k informacím ohledně společnosti MUNIN služby známým správci daně z úřední činnosti (např. informace z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku či registru plátců DPH nebo informace ohledně řádného podávání kontrolních hlášení, zveřejnění bankovního účtu, že má stálého jednatele atp.), které potvrzují, že jde o standardní podnikatelský subjekt.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Některé tyto informace přitom žalovaný zohledňuje v hodnocení společnosti Ján Peča stavby. Dle žalobce jde o dvojí metr, kdy žalovaný vědomě přehlíží skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce.

13. Žalobce míní, že mu nelze přičítat k tíži „nestandardnosti“ týkající se společnosti Ján Peča. Nejedná se o dodavatele žalobce. Z jeho pohledu je lhostejné, od koho přijal plnění jeho dodavatel MUNIN služby.
14. Žalovaný uvádí, že u jednotlivých článků řetězce docházelo pouze k malému nárůstu hodnoty plnění. Nebylo vysvětleno, proč správce daně a žalovaný považují dané ceny za nízké, ani v čem spočívá relevance cen vůči závěru o pravděpodobném budoucím stanovení daně.
15. V napadeném rozhodnutí ani není tvrzeno, že by se měl žalobce účastnit daňového podvodu. Předcházení daňovým podvodům je přitom hlavním účelem institutu zajišťovacího příkazu. Za dané situace se jeho užití jako ultima ratio jeví jako nedůvodně a nepřiměřeně zatěžující žalobce.
16. Dle žalobce tedy žalovaným předestřené pochybnosti v žádném relevantním ohledu nezpochybňují přijetí plnění od společnosti MUNIN služby. I kdyby soud shledal, že se správci daně a žalovanému podařilo předestřít dostatečné indicie zpochybňující přijetí plnění právě od společnosti MUNIN služby, nevylučuje tato skutečnost žalobcův nárok na daňový odpočet. Ten totiž není navázán na prokázání konkrétního skutečného dodavatele, nýbrž pouze na to, že z okolností případu je zřejmé, že dodavatel měl postavení plátce DPH (nehledě na tom, kdo jím byl).
17. Ke skutečnostem, které dle žalovaného mají nasvědčovat ztížení dobytosti daně, žalobce namítá, že naopak mohou svědčit o ekonomicky racionálním počínání žalobce, které není závadné ani nelegální. Žalovaný si účelově vybral jednu ze dvou možných interpretací žalobcova jednání, a sice takovou, která ospravedlňuje vydání zajišťovacího příkazu. Naopak upozadil rovnocennou interpretaci žalobcova jednání, která je žalobci ku prospěchu.
18. Žalovaný žalobci neprokázal úmysl vyhnout se daňové povinnosti vyváděním majetku. Důvody značící ztížení dobytosti daně proto nelze označit za silné. K tomu žalobce odkazuje na pasáže napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatuje, že žalobce dosud daně platí a plní své zákonné povinnosti.
19. Pokud nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tím spíše nemohly být naplněny podmínky jeho vydání s okamžitou vykonatelností dle § 103 zákona o DPH.

III. Vyjádření žalovaného

20. K námitce absence důvodů svědčících o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně žalovaný odkázal na body [40] až [46] napadeného rozhodnutí, kde ji již vypořádal.
21. Žalovaný konstatuje, že v daném případě nebyla pravděpodobnost budoucího stanovení daně postavena na otázce deklarovaného dodavatele, ale na tom, že deklarované plnění fakticky neproběhlo nebo neproběhlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Ze správního spisu navíc možnost dodání zdanitelného plnění jiným dodavatelem nevyplývá a žalobce ani jiného dodavatele neoznačil. Pokud identita skutečného dodavatele (který musí být plátcem DPH) nevyplývá ze zjištění správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, pak bude zjištění jeho identity, respektive potvrzení, že plnění poskytl dodavatel, který je

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

plátcem DPH, předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení. Takové šetření přesahuje rámec řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

22. V této souvislosti žalovaný podotkl, že v projednávané věci objem poskytnutých plnění ve svém souhrnu sice překročil zákonnou hranici obratu pro vznik plátcovství DPH, ale z okolností případu vyplývá, že se jedná o dělitelné plnění (poskytování pracovní síly), o němž tak není postaveno najisto, že jej musel dodat jediný dodavatel. Nadto ke vzniku plátcovství k DPH podle § 6 odst. 2 zákona o DPH mohlo u konkrétního jiného dodavatele dojít až po uskutečnění šetřených plnění a v době uskutečnění těchto plnění tedy dodavatel nemusel být v pozici plátce DPH apod. K bližšímu prošetření je třeba užití kontrolních postupů v rámci nalézacího řízení.
23. Žalovaný připouští, že se správce daně nezabýval otázkou fakticity výstupů. Nejde totiž o relevantní skutečnost v rámci posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratelů neprokazuje, že žalobce taková plnění také přijal. Prošetření toho, jak ve skutečnosti plnění proběhla, přesahuje rámec řízení o vydání zajišťovacího příkazu.
24. K tvrzené nepřezkoumatelnosti z důvodu nespecifikace důvodů pro závěr o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně žalovaný předesílá, že důvody jsou z napadeného rozhodnutí zcela jasné: žalobce pravděpodobně neprokáže zákonnost svého nároku na odpočet DPH. Požadavek na označení zcela konkrétního důvodu je nepřipadný. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu nelze klást na správce daně stejné požadavky jako v řízení o stanovení daně. V opačném případě by docházelo k jejímu dvojímu stanovení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Nadto je z žalobní argumentace zřejmé, že žalobci jsou důvody vydání zajišťovacího příkazu známy.
25. Žalovaný setrvává na názoru, že jsou dány silné důvody svědčící obavě o dobytost v budoucnu stanovené daně. Žalobce setrvale udržuje stav, kdy je z vnějšího pohledu v podstatě nemajetný. Jediným zjištěným majetkem jsou peněžní prostředky na účtu, které v krátkém čase po jejich připsání na účet v hotovosti vybírá (z více než 93 %). Ekonomické chování žalobce tak žalovaný hodnotí jako ekvivalent k vyvádění majetku.
26. Žalobce byl vyhodnocen jako nestandardní podnikatelský subjekt a byla u něj shledána majetková nedostatečnost. Byla u něj tedy nepochybně naplněna intenzivnější obava stran budoucí dobytosti daně, která je podmínkou pro aplikaci § 103 zákona o DPH (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86).

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

27. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán v souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**soudní řád správní**“), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Načež dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 soudního řádu správního, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.
29. Soud konstatuje, že žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, dále namítá nesplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, selektivní

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

hodnocení skutkových okolností v neprospěch žalobce a nepřiměřenost zajišťovacího příkazu.

30. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *„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.“*
31. Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48).
32. Podle zákona i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
33. Soud přednostně posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, dospěl však k závěru, že napadená rozhodnutí nepřezkoumatelné nejsou. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou v prvostupňovém, potažmo napadeném rozhodnutí vyjádřeny jasně, srozumitelně a jsou zdůvodněny skutkovými zjištěními. Totéž platí pro dílčí závěry, ze kterých daňové orgány při svém rozhodování vycházely. Soud má rovněž za to, že žalovaný reagoval na všechny odvolací námítky žalobce.
34. Soud zdůrazňuje, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, pro které je skutečně nelze meritorně přezkoumat. Zejména v případech, kdy není zřejmé, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl či jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz již rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů přitom musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74). Takové vady soud v napadeném rozhodnutí, ani v prvostupňovém rozhodnutí neshledal.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

35. Žalobce považoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné prvně z toho důvodu, že z něj není zřejmé, z jakých skutečností žalovaný dovodil pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Soud ovšem shledal, že tyto skutečnosti byly jasně uvedeny již v prvostupňovém rozhodnutí (v části označené III.), kde správce daně vyjádřil pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění uvedených v kontrolním hlášení žalobce a zároveň i o faktickém přijetí těchto zdanitelných plnění a následném použití pro jeho ekonomickou činnost. Správce daně své pochybnosti zdůvodnil zjištěními o dodavateli žalobce – společnosti MUNIN služby – a jejím dodavateli – Ján Pecha stavby. Veškerá zjištění jsou v zajišťovacím příkazu podrobně vypsána a správce daně na jejich základě považoval za pravděpodobné, že žalobce neprokáže oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na ř. 40 daňového priznání a v oddílu B2 kontrolních hlášení v hodnotě základu daně 1 624 673 Kč a souhrnné daně na vstupu 341 181 Kč. Již v prvostupňovém rozhodnutí je také výslovně vyjádřen předpoklad správce daně, že se zřejmě jednalo o fiktivní plnění a že jejich skutečné poskytnutí a přijetí nebude žalobce s to prokázat.
36. Soud tedy míní, že žalobce byl s důvodem konstatování pravděpodobného budoucího stanovení daně obeznámen, o čemž svědčí též podrobná žalobní argumentace, v níž žalobce brojí proti dílčím zjištěním správce daně a žalovaného. Argument, že nespecifikováním důvodů byla žalobci upřena možnost se proti zajišťovacímu příkazu efektivně bránit, tedy neobstojí. Žalovaný řádně vymezil, proč se domnívá, že žalobce nebude s to prokázat přijetí předmětných zdanitelných plnění, a vysvětlil, proč žalobcova argumentace na závěrech správce daně nic nemění. Podrobnější zjištění skutkového stavu (tedy jak konkrétně byla plnění poskytována, případně kým, či zda vůbec byla poskytnuta) má přitom místo v řízení o stanovení daně. Činit je již v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zpravidla neprovádí dokazování, by bylo proti smyslu daného institutu jakožto rozhodnutí předběžného a zajišťovacího charakteru. Řízení o vydání zajišťovacího příkazu nemá duplikovat řízení o stanovení daně.
37. Soud nespatřuje důvod nepřezkoumatelnosti ani v tom, že se žalovaný nevypořádal s jednotlivými indiciemi svědčícími o charakteru žalobce, společnosti MUNIN služby a Ján Pecha stavby jakožto nestandardních podnikatelských subjektů. Není chybou, pokud žalovaný toliko zopakoval indicie konstatované správcem daně a zhodnotil je ve svém souhrnu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé povědomí žalovaného o tom, že jednotlivé indicie samy o sobě nemusí představovat porušení zákona, což nic nemění na skutečnosti, že jejich souhrn může vést k závěru o nestandardním charakteru podnikání, včetně pochybností o tom, zda dané subjekty reálně vykonávají ekonomickou činnost, a o fakticitě deklarovaného zdanitelného plnění.
38. Soud dále posoudil věcnou námitku zpochybňující pravděpodobné budoucí stanovení daně, avšak ani tu neshledal důvodnou. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ze shromážděných indicií lze usuzovat, že žalobcem deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti MUNIN služby pravděpodobně neproběhlo vůbec, či neproběhlo tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech, a to s ohledem na charakter subjektů zapojených do obchodního řetězce a s ohledem zejména na nevykázání údajných zdanitelných plnění u subjektu Ján Pecha stavby a prakticky shodnou hodnotu navazujících deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění v obchodním řetězci Ján Pecha stavby – MUNIN služby – žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

39. V této souvislosti soud podotýká, že žalobce nepřišel prakticky s žádným tvrzením, natož důkazem, které by bylo způsobilé závěry správce daně ohledně fakticity přijatého plnění zpochybnit. Z pohledu soudu proto žalovaný logicky konstatoval, že i po zohlednění žalobcových odvolacích tvrzení zůstaly pochybnosti ohledně faktické realizace deklarovaných plnění ve stejné intenzitě.
40. Na daném závěru nic nemění námitka, že žalovaný nepřihlédl k žalobcovu tvrzení, že fakticitu přijatého plnění prokazuje jeho následné poskytnutí odběrateli žalobce. Předně soud odmítá jako nepřipadné žalobcovo tvrzení, že pokud bylo plnění poskytnuto na výstupu, pak je „zcela zjevné, že plnění logicky muselo být fakticky realizováno i na vstupu, neboť stěží si lze představit, že by byl žalobce schopen poskytovat svému odběrateli plnění, aniž by jej napřed pořídil od svého dodavatele (a to tím spíš s ohledem na povahu podnikatelské činnosti žalobce spočívající zejména v zajištění dodávání pracovníků, kdy žalobce, jak ostatně žalovaný sám konstatuje, nedisponuje vlastními zaměstnanci, které by takto mohl poskytovat)“. Správní spis dle mínění soudu neposkytuje podklad pro závěr, že žalobce skutečně poskytl svému odběrateli plnění, které předtím pořídil u svého dodavatele. Nelze vyloučit, že žalobce toliko inkasoval platbu za plnění, které reálně neposkytl. Z pohledu soudu je tedy akceptovatelné, že žalovaný k žalobcovu tvrzení nepřihlédl, nešlo o projev tendenčního přístupu žalovaného. Žalovaný navíc správně podotkl, že ani případné prokázání poskytnutí plnění společnosti V Holding žalobcem by neprokázalo, že žalobci bylo poskytnuto zdanitelné plnění tak, jak uvedl v daňové evidenci.
41. Žalobcem odkazovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Kemwater ProChemie soud nepovažuje za přílehlavý k nyní projednávané věci. V judikovaném případě nebyly dány pochybnosti o tom, zda plnění bylo skutečně poskytnuto, oproti nyní posuzované věci, v níž pochybnosti o fakticitě žalobcem přijatého zdanitelného plnění jsou. Deklaroval je správce daně, žalovaný je potvrdil a soud se s jejich náhledem ztotožňuje. Žalobce se sice svou žalobní argumentací snaží vzbudit dojem, že žalovaný ve skutečnosti má toliko pochybnosti o tom, kým bylo plnění poskytnuto, nikoliv o jeho fakticitě, dle mínění soudu se však jedná o účelovou argumentaci, která nemá podklad v napadeném ani prvostupňovém rozhodnutí.
42. Soud shledal nedůvodnou také námitku, že z rozhodnutí není zřejmé, v jakém ohledu má charakter dodavatele žalobce jakožto nestandardního podnikatelského subjektu zakládat nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH na straně žalobce. Důvod pravděpodobného budoucího odepření nároku na odpočet spatřují orgány finanční správy v tom, že žalobce zřejmě nebude schopen prokázat, že přijal zdanitelné plnění od svého dodavatele MUNIN služby tak, jak deklaruje v daňové evidenci. Příčinou pochybností je pak právě skutečnost, že dodavatel žalobce vykazuje znaky, které typicky charakterizují nestandardní podnikatelský subjekt. Slovy napadeného rozhodnutí: „Zjištění správce daně ohledně dodavatele MUNIN služby založila pochybnosti, zda tento podnikatelský subjekt fakticky vykonává ekonomickou činnost, neboť bylo zjištěno, že sídlí na virtuálním sídle, nemá faktické sídlo ani provozovnu, nemá žádné evidované zaměstnance, nemá motorové vozidlo ani webové stránky a nezveřejňuje účetní závěrky. Kromě toho veškerá přijatá zdanitelná plnění v předmětném období přijal výlučně od dodavatele Ján Pecha stavby s.r.o., přičemž tento jeho dodavatel však nevykázal v příslušném daňovém tvrzení žádné poskytnuté zdanitelné plnění a současně jde o podnikatelský subjekt se shodnou charakteristikou jako MUNIN služby (...)“. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje a dodává, že důvodem pro odepření nároku na

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

odpočet není nestandardní charakter dodavatele sám o sobě, nýbrž pochybnost o skutečném přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v daňové evidenci.

43. Obdobně nestandardnosti na straně společnosti Ján Pecha stavby, jak je popsal správce daně a žalovaný v prvostupňovém, respektive napadeném rozhodnutí, nezakládají samy o sobě důvod pro odeprání nároku na odpočet. Jedná se však o indicie, které ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi zakládají pochybnost o fakticitě poskytnutí zdanitelného plnění. Společnost Ján Pecha stavby stála na počátku obchodního řetězce, v rámci něhož bylo dále zobchodováno plnění prakticky ve shodné výši mezi zcela nedůvěryhodným subjektem Ján Pecha stavby a společností MUNIN služby, která měla dále poskytnout prakticky shodný objem plnění dalším subjektům, včetně žalobce, který jej následně vykázal jako uskutečněné zdanitelné plnění svému odběrateli V Holding s.r.o., přičemž opět šlo o plnění v obdobné výši, v jaké bylo přijato. Konkrétně společnost MUNIN služby deklarovala v předmětném zdaňovacím období (duben 2022) přijatá plnění pouze od Ján Pecha stavby, celkem ve výši základu daně 6 977 819 Kč a daně ve výši 1 465 341,99 Kč. Společnost Ján Pecha stavby přitom kontrolní hlášení za zdaňovací období duben 2022 nepodala vůbec a v daňovém přiznání za dané období vykázala na všech řádcích hodnotu 0. Dále vykázala společnost MUNIN služby v kontrolním hlášení za dané období uskutečněná zdanitelná plnění celkem ve výši základu daně 7 031 210 Kč a daně ve výši 1 476 554 Kč vůči celkem třem dodavatelům, z toho mělo být na základě čtyř daňových dokladů poskytnuto žalobci plnění v souhrnné výši základu daně 1 624 673 Kč a daně 341 181,33 Kč. Žalobce pak ve svém kontrolním hlášení vykázal uskutečněná zdanitelná plnění ve výši základu daně 1 658 545 Kč a daně 348 294,45 Kč na základě čtyř daňových dokladů společnosti V Holding s.r.o. Z uvedeného správce daně dovodil, že mezi jmenovanými subjekty došlo k „přeprodání“ pravděpodobně fiktivního plnění. Další zjištění správce daně ohledně společnosti Ján Pecha stavby (tedy že se jedná o toliko „virtuální subjekt“, který nemá skutečné sídlo či provozovnu, nezveřejňuje účetní závěrky v obchodním rejstříku, nemá žádný bankovní účet a od 27. 11. 2020 je bez jednatele) jsou pro daný závěr klíčové a jsou proto z pohledu soudu nedílnou součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu. Pro závěr o skutečném poskytnutí plnění přitom není podstatné, zda žalobce věděl, že na počátku obchodního řetězce stojí zcela nedůvěryhodný subjekt Ján Pecha stavby. Je třeba dát za pravdu žalovanému, že žalobce měl možnost pochybnosti správce daně ohledně fakticity a způsobu uskutečnění předmětných zdanitelných plnění rozptýlit, což však neučinil.
44. Žalobce dále namítá účelovost argumentu žalovaného, že ve vztahu k závěru o nedůvěryhodnosti společnosti MUNIN služby nepovažoval za relevantní některé skutečnosti (že má stálého jednatele, podává kontrolní hlášení atd.), které naopak zohlednil v hodnocení důvěryhodnosti společnosti Ján Pecha stavby. Soud má však za to, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v celkovém hodnocení obou společností tyto odlišnosti nepominul, neboť u společnosti Ján Pecha stavby identifikoval větší množství nestandardních znaků, pročež ji označil za méně důvěryhodnou (přesněji „zcela nedůvěryhodnou“). Soud rovněž dává žalovanému za pravdu, že z pouhého splnění administrativních povinností plátce DPH nelze bez dalšího dovozovat faktické provozování ekonomické činnosti. Je přitom logické, že pochybnosti o faktickém provozování ekonomické činnosti naopak posiluje, pokud společnost tyto povinnosti neplní. Námitka není důvodná.
45. K žalobcově námitce, že není zřejmé, proč považuje žalovaný ceny poskytovaného plnění za nestandardně nízké, soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí takové hodnocení ceny Shodu s prvopisem potvrzuje X.

nevyplývá. Z podobné výše plnění však lze usuzovat, že zúčastněné společnosti deklarovaly „přeprodání“ plnění v rámci obchodního řetězce ján pecha stavby – MUNIN služby – žalobce – V Holding. Námitka je nedůvodná, soud v tomto ohledu nemá napadené rozhodnutí za nejasné.

46. Jako nedůvodnou vyhodnotil soud také námitku, že žalovaný ani netvrdí existenci daňového podvodu. Zajišťovací příkaz nemusí sloužit pouze k postihování daňových podvodů, což ostatně v bodě 38 žaloby připouští i žalobce. Podstatné je, zda byly splněny zákonné podmínky k jeho vydání, o čemž soud nemá pochybnosti.
47. Ke všemu výše uvedenému pak soud opakuje, že vydání zajišťovacího příkazu nepředstavuje meritorní rozhodnutí o dani, ale jedná se o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Proto nelze na zjištění uvedená v zajišťovacím příkazu klást obdobné požadavky jako na zjištění obsažená v rozhodnutí o stanovení daně. Těžiště dokazování, zda žalobce skutečně přijal deklarované plnění od společnosti MUNIN služby, se bude nacházet až v následném řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu proto byla zjištění správce daně a žalovaného dostatečná a odůvodňovala závěr o možném budoucím stanovení daně.
48. Dále se soud zabýval námitkami ohledně obavy o dobytost daně.
49. Žalobce tvrdí, že rychlé výběry hotovosti z bankovních účtů lze interpretovat jako ekonomicky racionální jednání, neboť svědčí o snaze žalobce maximálně využívat peněžní prostředky ke svému podnikání. Ani takový výklad žalobcova jednání však dle mínění soudu není způsobilý oslabit obavu ze ztížené dobytosti daně, což žalovaný podrobněji vysvětlil v bodě [47] až [49] napadeného rozhodnutí. S tímto názorem se soud ztotožňuje a v podrobnostech na uvedenou pasáž rozhodnutí odkazuje. Z pohledu soudu nelze dát žalobci za pravdu, že by žalovaný upřednostňoval pro žalobce nepříznivou interpretaci jeho ekonomického chování oproti rovnocenné a pro žalobce příznivější interpretaci. Ani žalobcem předestřená interpretace však pro něj totiž nevyznívá příznivě ve vztahu k otázce naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť zejména nic nemění na závěru, že žalobce nedisponuje peněžní rezervou k pokrytí vlastní daně, kterou by měl dle kvalifikovaného odhadu správce daně v budoucnu uhradit.
50. Soud tedy dospěl k závěru, že důvody pochybností o budoucí dobytosti daně byly v napadeném rozhodnutí i v prvostupňovém rozhodnutí přesvědčivě popsány. Vedle skutečnosti, že žalobce udržuje na svých bankovních účtech toliko minimální zůstatky, soud připomíná, že žalobce dle zjištění správce daně nedisponuje žádným majetkem, nemá skutečné sídlo, nemá webové stránky, neprezentuje veřejně svou podnikatelskou činnost, nenabízí své služby či zboží, nemá žádné zaměstnance (na hlavní pracovní poměr – dle evidencí České správy sociálního zabezpečení), registrován k dani z přidané hodnoty byl teprve od 9. 2. 2022, na jeho bankovním účtu nebyly detekovány bezhotovostní úhrady režijních nákladů souvisejících s podnikáním, jako například telefonní poplatky, za vedení účetnictví apod. K tomu soud připomíná, že nízké zůstatky na účtech v důsledku častých a rychlých výběrů hotovosti ve spojení s nedostatkem postižitelného majetku bývají soudy akceptovány za důvod obav o budoucí dobytost daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2022, č. j. 3 Afs 358/2020-42). Dále soud zohlednil, že je žalobce poměrně novým podnikatelským subjektem vykazujícím relativně nízkou ekonomickou výkonnost, což žalobce nerozporuje. A ani netvrdí, že bude s to odhadovanou daň v budoucnu uhradit.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

51. Soud dále zkoumal, zda důvody zakládající obavu o budoucí dobytost daně lze považovat za silné. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný za silný důvod považuje skutečnost, že žalobce valnou většinu peněžních prostředků připsaných na svůj bankovní účet vybírá v hotovosti ihned po jejich připsání, což žalovaný považuje za ekvivalent vyvážení majetku z dosahu správce daně. A soud se s tímto hodnocením míry obav ztotožňuje. Žalobce sice tvrdí, jak soud již uvedl výše, že vybranou hotovost využívá pro své podnikání, nijak však neosvětluje, co za dané peníze pořizuje (například jaký majetek z nich pořídil, či a jaké služby z nich uhradil). Žalobcovo tvrzení s přihlédnutím k absenci hmotného majetku působí nepřesvědčivě až účelově. Jediné vysvětlení výběrů (mimo možnou aktivní snahu žalobce vyvést majetek z dosahu finanční správy) nabízí správce daně, který v prvostupňovém rozhodnutí uvedl, že *„hotovostní výběry v tak vysoké výši by mohly odpovídat výplatě mezd zaměstnancům. Ovšem daňový subjekt žádné zaměstnance nemá. Vzniká tak podezření na úhrady jiným osobám za jiné, blíže nespecifikované činnosti, o kterých daňový subjekt neúčtuje, tj. existuje podezření na situaci, kdy dochází ze strany daňového subjektu k obcházení platných právních předpisů“*. Uvedená úvaha z pohledu soudu podporuje závěr správce daně, že skutečnosti zjištěné o žalobci a jeho ekonomické činnosti *„neodpovídají činnosti reálně fungující obchodní korporace“*. O to je z pohledu soudu obava o budoucí dobytost daně silnější. Soud se rovněž shoduje se správcem daně v závěru, že obavu z dobytosti daně nesnižuje skutečnost, že žalobce dosud plnil své daňové povinnosti. Z analýzy pohybů na bankovním účtu žalobce vyplývá, že dosud hrazené daňové povinnosti byly zcela nepatrné v porovnání s výší daně, která má být žalobci dle kvalifikovaného odhadu vyměřena. Za období od 1. 1. 2022 do 9. 8. 2022 bylo z žalobcova účtu na účet finanční správy odesláno celkem 19 698 Kč, odpovídajících 0,45 % všech debetních finančních prostředků za dané období; oproti tomu 93,14 % debetních prostředků bylo vybráno v hotovosti v řádu dnů od jejich připsání na účet. Soud proto dává za pravdu žalovanému, že důvody zakládající obavu o budoucí dobytost daně byly v posuzovaném případě v souhrnu silné a vyvažovaly případně nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně.
52. Soud se k žalobní námitce zabýval také otázkou přiměřenosti zajišťovacího příkazu. Soud vychází z předpokladu, že čím příznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší má být výše stanovené daně, tím méně přiměřené bude vydání zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015-69). Vzhledem k silným důvodům obavy o dobytost daně, jak byly výše popsány, a dále vzhledem k existenci důvodných pochybností o tom, zda je žalobce subjektem vykonávajícím reálnou ekonomickou činnost, ale též s ohledem na dosud vykazovanou nízkou ekonomickou výkonnost žalobce, soud konstatuje, že vydání zajišťovacího příkazu bylo přiměřené. A to i přesto, že žalovaný výslovně netvrdí, že se žalobce vědomě zapojil do daňového podvodu. Soud sice souhlasí se žalobcem, že zajišťovací příkaz má být užíván subsidiárně jako „ultima ratio“, neboť jde potenciálně o masivní zásah do jeho majetkových práv a ekonomické činnosti, současně však platí, že ze zjištění o ekonomické činnosti žalobce nevyplývá, že by úhrady daně mohlo být efektivně dosaženo i jinými způsoby, například s užitím institutu posečkání či splátek.
53. Soud konečně neshledal důvodnou ani námitku, že pokud nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tím spíše nemohly být splněny podmínky pro jeho vydání s okamžitou vykonatelností.
54. Podle § 103 zákona o DPH *„Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu*
- Shodu s prvopisem potvrzuje X.

učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam“.

55. Soud opakuje, že v dané věci byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Nebezpečí z prodlení bylo dáno vysokou likviditou majetku žalobce, způsobem nakládání se zůstatky na účtech i charakterem jeho podnikání. Jestliže žalobce nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek a prakticky veškeré finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě vybírá v hotovosti, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48). Ze zjištění správce daně vyplývá, že žalobce mohl prakticky ze dne na den ukončit své podnikání a zbavit se veškerého majetku. Výběry z bankovních účtů žalobce přesvědčivě nevysvětlil. Proto soud souhlasí se závěrem žalovaného, že se vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou účinností jevílo jako přiměřené.

V. Závěr

56. Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
57. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nepřiznal.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního 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, 5. června 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.