



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **Ben Hao, s.r.o.**, IČO: 26427281
sídlem Tiskařská 599/12, 108 00 Praha
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 26. 3. 2020, č. j. 2184/20/5100-41456-712609
takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2020, č. j. 2184/20/5100-41456-712609, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti sedmi zajišťovacím příkazům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 29. 11. 2019 pod č. j. 9023541/19/2010-80541-109657, č. j. 9023549/19/2010-80541-109657, č. j. 9023558/19/2010-80541-109657, č. j. 9023562/19/2010-80541-109657, č. j. 9023568/19/2010-80541-109657, č. j. 9023573/19/2010-80541-109657 a č. j. 9023582/19/2010-80541-109657 (dále jen „zajišťovací příkazy“), podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a zajišťovací příkazy potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Z obsahu správního spisu soud zjistil tyto podstatné skutečnosti.
3. Dne 29. 11. 2019 vydal správce daně sedm zajišťovacích příkazů, kterými žalobkyni uložil povinnost složit k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH za zdaňovací období října a prosince 2018, března a dubna 2019 a července, srpna a září 2019 jistotu v celkové výši 2 031 235 Kč.
4. Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
5. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že existuje 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.
6. Předpokladu budoucího stanovení daně se žalovaný věnoval v bodech 13 až 19 napadeného rozhodnutí. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že je pravděpodobné, že žalobkyně v daňových přiznáních soustavně vykazuje nesprávnou výši uskutečněných zdanitelných plnění. Přiznaná výše uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyně totiž neodpovídala souvisejícím ekonomickým a daňovým údajům, zejména pak pohybům na účtech žalobkyně. Žalobkyně navíc jeden ze dvou účtů používaných k ekonomické činnosti, vedený v EUR, neoznámila podle § 96 odst. 1 zákona o DPH správci daně (bod 13 napadeného rozhodnutí).
7. Žalovaný dále zrekapituloval, že daňovými orgány bylo zjištěno, že se žalobkyně neprezentuje na internetu a nenabízí své zboží či služby prostřednictvím webových stránek. Sídlo žalobkyně evidované na adrese Tiskařská 599/12 v Praze 10 ani její sklady správce daně při místním šetření nenalezl (viz úřední záznam č. 9017221/19/200-11443-608967). Žalobkyně neeviduje žádné zaměstnance a z jejích účtů nejsou hrazeny režijní platby související s běžnou činností podnikatelského subjektu. Správce daně evidoval u žalobkyně ke dni 28. 11. 2019 nedoplatek na DPH ve výši 83 700 Kč. Částky žalobkyní uváděných uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku v jednotlivých přiznáních k DPH jsou podstatně nižší, než je výše průběžných hotovostních vkladů za stejné období na její účty. Takto vložená hotovost je přitom nejpozději v řádu dní vždy plně využita k úhradám z účtu. V případě účtu v EUR, který je využíván k úhradě faktur za pořizované zboží, dochází prakticky výlučně (z 98,77 %) ke kreditování účtu hotovostními vklady.
8. Žalovaný se s ohledem na výše uvedené ztotožnil se závěrem správce daně, že finanční prostředky vložené žalobkyní v hotovosti na její bankovní účet X za příslušná zdaňovací období představují úplatu za uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku za tato období, u nichž je žalobkyně povinna přiznat daň dle § 20a zákona o DPH, ačkoliv tak nečiní.
9. Otázce ohrožení výběru daně se žalovaný věnoval v bodech 20 až 25 napadeného rozhodnutí. Zrekapituloval přitom zjištění správce daně, zejména skutečnost, že žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci ani motorové vozidlo a dlouhodobě vykazuje nízkou ziskovost.

Žaloba

Překvapivost napadeného rozhodnutí

10. Žalobkyně předně namítala překvapivost napadeného rozhodnutí. Skutkový základ, který vzal žalovaný za podklad napadeného rozhodnutí je podle žalobkyně jiný, než skutkový základ pro vydání zajišťovacích příkazů.
11. Žalovaný pochybil, pokud tvrdil, že je nepodstatné, zda německý dodavatel žalobkyně zboží dodal či nikoliv, a přesto k této skutečnosti prováděl dokazování, s jehož výsledky žalobkyni neseznámil. Zajišťovací příkazy jsou tak opřeny i o dokazování k pořízení zboží od německého dodavatele provedeném v odvolacím řízení.
12. Neseznámil ji ani s se svým závěrem, že nedošlo k dostatečnému objasnění faktického místa výkonu jejího podnikání. Dále žalobkyně namítala, že nelze zpochybnit faktickou existenci jejího sídla na adrese uvedené v obchodním rejstříku krátkou obhlídkou areálu, ve kterém má sídlo, správcem daně, a to navíc za situace, kdy mu je skutečné sídlo žalobkyně známo z dřívější úřední činnosti. Žalobkyně dále namítala nesprávný přenos důkazního břemene ohledně prokázání faktického místa podnikání, neboť na ni nemohlo přejít důkazní břemeno poté, co správce daně provedl nedostatečné místní šetření. K prokázání sídla žalobkyně navrhovala provést důkaz – snímek z mapy na internetové adrese (<http://bit.ly/39QvRMI>).
13. Povinností žalovaného proto bylo žalobkyni o změně skutkového základu (nepodstatnost pořízení zboží od německého dodavatele a nedostatečné objasnění faktického místa výkonu podnikání žalobkyně) zpravit, aby mohla případně procesně reagovat. Porušením této povinnosti žalovaný dle žalobkyně porušil § 115 odst. 2 daňového řádu.

Pravděpodobnost doměření daně

14. Dále žalobkyně namítala, že pokud žalovaný tvrdí, že pro zajištění daně není podstatné prokázání zdanění intrakomunitární dodávky zboží, pak se pravděpodobnost stanovení daně opírá pouze o fabulaci správce daně, že vklady jednatelky žalobkyně na bankovní účet jsou utajené tržby.
15. Skutečnost, že opomněla nahlásit svůj bankovní účet správci daně, nemůže být důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť jej používala pouze pro úhradu zboží zakoupeného z ČLR, nikoliv pro příjem plateb za svá uskutečněná zdanitelná plnění. Nejednalo se tak o účet, který byla povinna nahlásit ve smyslu § 96 zákona o DPH. Nenahlášením účtu pak žalobkyně zvyšuje dobytost případných nedoplatků na DPH, neboť kromě žalobkyně lze v takovém případě postihnout i odběratele, kteří na nezveřejněný účet uhradí platby za uskutečněná zdanitelná plnění, a to formou ručení. Důsledkem uvedené skutečnosti tak nemůže být vydání zajišťovacího příkazu.

Obava o budoucí dobytost daně

16. Žalobkyně dále rozporovala závěr žalovaného, který dovozoval existenci obavy o dobytost daně pouze z rozboru podnikání žalobkyně, a to se zohledněním toho, že její ziskovost je menší, než by měla dle jeho představy být. Žalobkyně uvedla, že její ekonomická situace je přiměřená nulovému doměrku daní, což je doměrek, který může správce daně očekávat.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný se vyjádřil se k jednotlivým žalobním námitkám a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

18. K dotazu soudu na aktuální stav daňových řízení žalovaný uvedl, že účinnost zajišťovacích příkazů za zdaňovací období prosinec 2018 a březen, duben a srpen 2019 byla ukončena. Ve vztahu k ostatním třem zajišťovacím příkazům zajištění trvá a správce daně doměřil daň ve výši 921 308 Kč (za říjen 2018), ve výši 1 168 809 Kč (za červenec 2019), ve výši 285 234 Kč (za září 2019). O podaných odvoláních dosud nebylo rozhodnuto. Žalobkyni byla doměřena daň též za další zdaňovací období, které nebylo předmětem zajišťovacích příkazů. Žalovaný dodává, že výše uvedené skutečnosti nejsou pro posouzení zákonnosti žalobou napadených zajišťovacích příkazů rozhodné.

Posouzení věci soudem

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

Ústní jednání

20. Při jednání dne 15. 8. 2023 žalobkyně (prostřednictvím svého zástupce) uvedla, že po vydání zajišťovacích příkazů se její hospodářská situace významně zhoršila. Přesto žalovaný nevydal další zajišťovací příkazy, a naopak žalobkyni část zajištěných prostředků vrátil (přeplatek zajištění daně ve výši 1 040 957,90 Kč). Z toho žalobkyně dovozuje, že napadené zajišťovací příkazy byly vydány neoprávněně. K důkazu navrhla žádost žalovaného o sdělení bankovního účtu k vrácení přeplatku ze dne 22. 2. 2023 a rozvahy a výkazy zisku a ztrát ke dnům 31. 12. 2020, 31. 12. 2021 a 21. 12. 2022.
21. Soud návrh na provedení výše uvedených důkazů zamítl. V nyní projednávané věci není rozhodné, zda žalovaný postupoval správně, když další nedoplatky na dani zjištěné po vydání napadeného rozhodnutí nezajistil dalšími zajišťovacími příkazy. Skutečnost, že žalovaný část zajištěné částky vrátil, nesvědčí o tom, že zajišťovací příkazy byly vydány neoprávněně. Žalobou napadené rozhodnutí bylo nadto vydáno již dne 16. 3. 2020, tedy dříve, než výše uvedené dokumenty.
22. Žalobkyně dále uvedla, že po vydání zajišťovacích příkazů byl žalovaný nečinný, neboť daňovou kontrolu zahájil až 2,5 měsíce po jejich vydání. K důkazu předložila oznámení o termínu zahájení daňové kontroly ze dne 23. 1. 2020. Žalovaná k tomu uvedla, že se jedná o novou žalobní námitku, která je uplatněna opožděně. Soud návrh na důkaz zamítl pro nadbytečnost, neboť se ztotožnil se žalovanou, že tato námitka byla uplatněna po zákonem stanovené lhůtě, a proto se jí nemohl zabývat.
23. Žalobkyně v podané dále navrhla provedení důkazu snímkem z mapy na adrese <http://bit.ly/39QvRMI> k prokázání tvzení, že areál Tiskařská, v němž měla žalobkyně fakticky vykonávat činnost, měl několik hektarů. Soud provedení tohoto důkazu zamítl pro nadbytečnost (viz níže).
24. Žalobkyně konečně zopakovala svou argumentaci uvedenou v žalobě.

Překvapivost napadeného rozhodnutí

25. Žalobkyně dále namítala porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť nebyla informována o nepodstatnosti otázky místa pořízení zboží a o nedostatečnosti objasnění místa výkonu činnosti.
26. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „[v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“
27. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
28. Žalovaný na str. 9 k námitce žalobkyně týkající se místa původu pořízeného zboží, uvedl, že:
- „rozpor ohledně výše uvedeného intrakomunitárního plnění, kdy jeho existenci odvolatel popírá a správce daně na něm trvá, nemá vliv na posouzení zákonnosti vydání zajišťovacích příkazů. Podstatou předpokladu stanovení daně je totiž v daném případě nesoulad mezi výší odvolatelem vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění a objemem hotovostních vkladů na účty odvolatele, přičemž pro konstatování tohoto nesouladu nejsou podstatné nejasnosti v objemu zboží pořízeného odvolatelem. Rozpor ohledně intrakomunitárního plnění nemá vliv ani na výši kvalifikovaného odhadu výše budoucího doměření daně správcem daně, když tento je stanoven výlučně na základě hodnot uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných odvolatelem v daňových přiznání k DPH a hodnot hotovostních vkladů odvolatele na jeho bankovní účty“ (zvýraznění doplněno soudem).*
29. K tomu žalovaný pro úplnost na str. 9 až 10 napadeného rozhodnutí uvedl, že „po posouzení předložených důkazů konstatuje, že odvolatel předložil doklady, kterými prokazuje nákup zboží z ČLR v hodnotě 147 641,6 EUR, včetně cla a dalších poplatků v hodnotě 175 358,59 EUR. Z výpisu ze systému VIES však skutečně v souladu s tvrzením správce daně vyplývá existence intrakomunitárního plnění (pořízení zboží) ve čtvrtém čtvrtletí 2018 ve výši 170 197 EUR pro odvolatele od subjektu s VAT ID DE 812777068 (...),“ přičemž na str. 10 napadeného rozhodnutí k tomu uzavřel, že „[s] ohledem na charakter odvolacího řízení proti zajišťovacím příkazům a s ohledem na skutečnost, že uvedený rozpor je bez významu při posuzování odvoláním napadených zajišťovacích příkazů jak již odvolací orgán uvedl výše, bude nutné tento rozpor odstranit až v rámci nalézacího řízení“ (zvýraznění doplněno soudem).
30. Žalobkyně spatřuje porušení svých procesních práv v tom, že jí v odvolacím řízení žalovaný nesdělil, že otázka, odkud bylo zboží nakupováno, není pro vydání zajišťovacích příkazů podstatná.
31. K tomu soud uvádí, že pokud žalovaný z určité skutečnosti (zde původu přijatého plnění) nedovozuje žádné závěry, není důvodu, aby o tom žalobkyni v průběhu odvolacího řízení informoval. Tato skutečnost totiž může jít pouze k jeho tíži.

32. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že dle žalovaného nebyla otázka původu nakupovaného zboží pro vydání zajišťovacích příkazů významná. Nebude se jí proto zabývat ani soud při hodnocení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.
33. K posouzení zjištění správce daně ohledně intrakomunitárního dodání zboží žalobkyni žalovaný správně odkázal na nalézací řízení, kde může být tato otázka dále řešena a kde mohou být též zhodnoceny žalobkyní předložené důkazy. Nalézací řízení přitom není totožným řízením s řízením o vydání zajišťovacích příkazů, o které se jedná v nyní projednávané věci. Lze uzavřít, že žalovaný nepochybil, když žalobkyni neseznamoval se svým hodnocením skutečností, z nichž při vydání napadeného rozhodnutí nevycházeli.
34. Žalobkyni přitom nic nebránilo reagovat na zjištění, o něž žalovaný i správce daně své závěry o důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů opřeli. S těmito zjištěními byla včas seznámena a rozhodnutí tak pro ni nemohlo být překvapivé.
35. Soud se dále zabýval otázkou, zda byl žalovaný povinen žalobkyni v rámci odvolacího řízení seznámit s tím, že ani v odvolacím řízení nebylo dostatečně objasněno místo faktického výkonu podnikání žalobkyně.
36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k otázce sídla žalobkyně uvedl (bod 27 napadeného rozhodnutí), že:

*„V zajišťovacím příkazu pak správce daně odkazuje na provedení místního šetření dne 28.11.2019 (čtvrtek) od 9:20 hod., jehož průběh je zaznamenán v úředním záznamu č. j. 9017221/19/2000-11443-608967, přičemž výsledkem bylo zjištění, že na výše uvedené adrese se nachází rozsáhlý areál s obchody a sklady včetně velkoobjemového skladu diskontního prodejce Norma. Sortimentem většiny obchodů, které byly na adrese Tiskařská 599/12, 108 00 Praha 10 – Malešice v průběhu místního šetření otevřeny, byl textil (oblečení, textilní doplňky, spodní prádlo, ložní prádlo atp.), obuv, asijské potraviny atd. Název daňového subjektu nebyl v tomto areálu správcem daně dohledán, stejně jako nebylo během výše uvedeného místního šetření ověřeno, že by na adrese zapsané v obchodním rejstříku jako sídlo fakticky daňový subjekt vykonával ekonomickou činnost. Za tohoto skutkového stavu pak nelze přisvědčit odvolateli, že **nenalezení sídla a skladů odvolatele je důsledkem jeho nedostatečné úřední činnosti, a to ani s poukazem na nedostatečnou dobu trvání místního šetření, když z úředního záznamu nevyplývá, že by místní šetření bylo ukončeno předčasně z časových důvodů, přičemž průběh místního šetření je správcem daně řádně popsán s výše uvedeným závěrem. Sám odvolatel pak v odvolání, ačkoliv rozporuje závěr správce daně o fakticitě sídla, nepřednáší žádné důkazy pro svá tvrzení, faktickou existenci sídla nijak nedokládá, a to ani např. nájemní smlouvou, či zdokumentováním faktické existence sídla. Námitka odvolatele je tak nedůvodná. Odvolací orgán dodává, že otázku sídla v souvislosti s předpokladem stanovení daně nepovažuje za stěžejní, byť správce daně jeho faktickou neexistenci argumentuje při formulování předpokladu stanovení daně, když pro konstatování dostatečné míry pravděpodobnosti budoucího stanovení daně k vydání zajišťovacích příkazů v daném případě svědčí i další důkazy – např. údaje zjištěné správcem daně z přiznání k DPH, účetní výkazy odvolatele za rok 2018 a výpisy z bankovních účtů odvolatele.“** (zvýraznění doplněno soudem)*

37. Z uvedeného je zjevné, že žalovaný zohlednil závěr správce daně, že nedohledal místo výkonu činnosti žalobkyně. Žalovaný však k této otázce neprováděl žádné dokazování, ani

nedospěl k jinému závěru, než správce daně. Neměl proto povinnost žalobkyni seznamovat se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

38. Důkaz k prokázání místa výkonu činnosti žalobkyně navrhla až v podané žalobě, a to odkazem na velikost areálu, v němž se mělo její faktické sídlo nacházet. Soud jeho provedení zamítl pro nadbytečnost.
39. Soud připomíná, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování; správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokázané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu. V případě vydání zajišťovacího příkazu se tedy nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
40. Velikost areálu nadto není způsobilá prokázat, že v něm měla žalobkyně faktické sídlo, kde vykonávala ekonomickou činnost. Žalobkyně měla ve správním i soudním řízení možnost navrhnout konkrétní důkazy (přesné místo na mapě, fotografie, nájemní smlouvy) k rozptýlení pochybností správce daně a žalovaného, to však neučinila.
41. Žalobkyně ve svém odvolání žádné důkazy k prokázání svého místa výkonu činnosti nenavrhla. K tvrzení žalobkyně ohledně nedostatečné aktivity správce daně se žalovaný vyjádřil. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že obecná tvrzení žalobkyně o tom, že její sídlo měl žalovaný znát z dřívější úřední činnosti, či ho aktivněji či déle hledat, závěr správce daně o validitě této indicie nebyla způsobilá zpochybnit.
42. Nad rámec výše uvedeného soud dodává, že i pokud by žalobkyně prokázala, že v areálu faktické sídlo měla, nemělo by to na závěr o oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů vliv, neboť jak již uvedl žalovaný, tato indicie toliko dokreslovala celkovou situaci a nebyla pro vydání zajišťovacích důkazů stěžejní. Soud se ztotožnil s žalovaným, že vydání zajišťovacích příkazů by obstálo i bez této dílčí indicie (viz níže).
43. Žalobní námitka není důvodná.

Podmínky vydání zajišťovacího příkazu

44. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „*[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“
45. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu „*[s]právce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené.*“
46. Z § 167 odst. 3 věty první daňového řádu pak vyplývá, že „*[n]ení-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet.*“
47. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány, opakovaně vyjádřily.

48. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
49. Správní soudy konstantně judikují, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i.) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že (ii.) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS) a podléhají soudnímu přezkumu. Podmínky přitom musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu.
50. Soud k žalobkyní vzneseným námitkám předně uvádí, že se mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama vznesla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). K tomu soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).

Pravděpodobnost doměření daně

51. Co se týče první podmínky, správce daně a žalovaný založili obavu z budoucího stanovení daně především na podezření, že žalobkyně zatajovala uskutečněná zdanitelná plnění (tržby). Soud dospěl k závěru, že tato obava byla odůvodněná.
52. Ze shrnutí obsaženém tabulce č. 1 zajišťovacích příkazů vyplývá, že žalobkyně vykázala v období kdy byla registrována jako plátce DPH (od listopadu 2014 do října 2019) přijatá plnění ve výši 23 239 044 Kč, uskutečněná plnění však toliko ve výši 7 398 726 Kč. Tyto částky jsou ve zjevném nepoměru. Tento nepoměr vznikl zejména v období říjen 2018 až říjen 2019, do nějž spadají též žalobou napadené zajišťovací příkazy. V tomto období žalobkyně vykazovala přijatá plnění ve výši často dosahující několika milionů Kč měsíčně, avšak poskytnutá plnění maximálně v řádu stovek tisíc Kč (viz tabulka č. 1 zajišťovacích příkazů).
53. Správce daně současně zjistil, že žalobkyně má kromě nahlášeného bankovního účtu X též nenahlášený bankovní účet X, vedený v EUR, na němž realizuje vysoké obraty. Žalobkyně toto skutkové zjištění nespornuje. Správce daně zjistil, že v období od 1. 10. 2018 do 10. 10. 2019 žalobkyně přijala na tento nenahlášený účet platby v hotovosti v celkové výši 14 539 404,16 Kč. Tyto prostředky využívala k platbám svým dodavatelům (vyjmenovaným v bodě 16 napadeného rozhodnutí) v celkové výši 12 877 198,42 Kč, a to nejpozději do několika dnů od jejich vložení.
54. Žalobkyně k tomu v podané žalobě uvádí, že tento nenahlášený účet skutečně používala k platbám svým dodavatelům v Čínské lidové republice („ČLR“). Trvá však na tom, že tyto

platby financovala „*vkłady jednatelky*“, nikoliv tržbami ze své podnikatelské činnosti. Podezření správce daně ohledně původu vložených peněz označila za „*pseudologickou fabulaci*“. Obdobně argumentovala již v podaném odvolání, kde uvedla, že „*vkłady v hotovosti na bankovní účet daňového subjektu jsou tím, čím byly označeny. Tvrzení správce daně, že jde o utajené tržby, nemá oporu v jediném důkazu a jde jen o spekulaci.*“

55. Soud míní, že toto tvrzení žalobkyně nebylo způsobilé vyvrátit pochybnosti daňových orgánů, konkrétně jejich podezření, že vkládané peníze pocházejí z utajených tržeb.
56. Daňové orgány nezpochybňovaly, že jednatelka žalobkyně vkládala pravidelně vysoké částky v hotovosti na nenahlášený bankovní účet. Nesporovaly tak v zásadě žalobkynino tvrzení, že „*vkłady v hotovosti na bankovní účet daňového subjektu jsou tím, čím byly označeny*“. To však nevylučuje přesvědčení daňových orgánů, že vkládané částky pocházely z tržeb žalobkyně. Žalobkyně ostatně v odvolání ani v podané žalobě netvrdila žádný alternativní původ těchto peněz.
57. Soud shrnuje, že z nenahlášeného bankovního účtu vyplynulo, že žalobkyně na něj v období od 1. 10. 2018 do 10. 10. 2019 vložila prostředky v celkové výši 14 539 404,16 Kč, které použila ke své podnikatelské činnosti. Pravidelné vkládání prostředků v hotovosti, jejichž původ nebyl znám, oprávněně vyvolalo pochybnosti správce daně. Tyto pochybnosti byly umocněné tím, že vklady byly realizovány na nenahlášený účet. Také s ohledem na další zjištění správce daně, zejména nepoměr přiznaných přijatých a uskutečněných plnění, bylo důvodné domnívat se, že tyto prostředky mohly pocházet z utajených tržeb.
58. Otázka, zda měla žalobkyně povinnost předmětný bankovní účet správci daně nahlásit, či nikoliv, nemůže výše uvedený závěr změnit. Soud se k ní však nad rámec nezbytného vyjádří. Žalobkyně tvrdí, že nebyla povinna nahlásit bankovní účet, na nějž nepřijímala platby od odběratelů, pokud z něj toliko realizovala platby svým dodavatelům. Toto tvrzení je v rozporu s právní úpravou.
59. Podle § 96 odst. 1 zákona o DPH je „*[v] přihlášce k registraci plátce osoba povinná k dani povinna uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost.*“
60. Není tedy pravdivé tvrzení žalobkyně, že zákon vyžaduje nahlášení účtu pouze tehdy, pokud na něj přijímá úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění. Počínaje 1. 1. 2013 jsou všechny osoby povinné k dani v rámci své registrace k DPH povinny doložit správci daně čísla všech bankovních účtů, které používají pro svoji ekonomickou činnost. Vzhledem k tomu, že čísla bankovních účtů představují „*povinný registrační údaj*“, je každý plátce povinen oznamovat správci daně v souladu s § 127 daňového řádu čísla nových či zrušených bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost, a to do 15 dnů ode dne, kdy došlo ke změně bankovních účtů.
61. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že nenahlášení bankovního účtu je jednání „*v zásadě pozitivní*“, neboť zvyšuje dobytost daňových nedoplatků s ohledem na to, že odběratelé provádějící úhrady na nenahlášený účet se dostávají do pozice ručení. Soud předně uvádí, že zákon nahlášení bankovních účtů vyžaduje, a porušování zákonné povinnosti nelze považovat „*za v zásadě pozitivní*“ jednání. Argumentace žalobkyně je nadto vnitřně rozporná, když na jednu stranu zdůrazňuje, že na nenahlášený účet žádné platby od odběratelů nepřijímala, a na druhou stranu tvrdí, že by tito (neexistující) odběratelé mohli za její neuhrazenou daňovou povinnost ručit.

62. Žalobkyně tak neuvedením bankovního účtu X, vedeném v EUR, na kterém probíhaly – jak sama uvádí – obchodní transakce mezi ní a ČLR, pochybila. Správce daně a žalovaný naopak jednali zcela v souladu se zákonem, pokud druhý účet žalobkyně posuzovali a jeho nenahlášení správci daně žalobkyni vytkli. Soud se shoduje se závěrem žalovaného, že porušení výše uvedené povinnosti, ačkoliv samo o sobě není důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, neumožňuje žalobkyni vyhodnotit jako daňový subjekt, který řádně plní své povinnosti vůči správci daně.
63. Soud uzavírá, že v projednávané věci pro naplnění prvního kritéria zajištění daně postačí přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně, kterou daňové orgány splnily.
64. Tento závěr nemůže změnit ani skutečnost, že daň byla posléze doměřena toliko za některá zdaňovací období, a že o odvolání žalobkyně proti doměření daně dosud nebylo rozhodnuto.
65. Žalobní námitka není důvodná.

Obava o budoucí dobytost daně

66. Soud se dále zabýval námitkou ohledně naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy podmínky odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
67. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, ke splnění druhé podmínky konstatoval, že:

„závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značně vyšší) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. (...) To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak její dosavadní daňovou kázeň, tak její majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), její postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“

68. Správce daně se ekonomickou situací žalobkyně podrobně zabýval zejména v bodu 4 zajišťovacích příkazů (na přibližně 7 stranách). Uvedl, že posoudil současnou majetkovou situaci žalobkyně jako nedostatečnou k pokrytí celkové předpokládané daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a současně vyhodnotil vysokou míru rizika převedení veškerého majetku žalobkyně. Na zjištěný majetek správce daně nahlížel s důrazem na jeho likviditu, tj. na rychlost jeho převedení na peníze a na možnost dalšího převedení mimo sféru podnikatelských aktivit žalobkyně. Vycházel z údajů uvedených žalobkyní v přílohách naposledy podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 (rozvaha, výkaz zisku a ztráty) a z údajů v jemu dostupných rejstřících (evidence vozidel, katastr nemovitostí). Dále správce daně podrobně popsal strukturu žalobkynina majetku, která odůvodňovala obavy o dobytost daně.
69. Žalovaný pak hodnocení této podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů shrnul v bodech 20 až 24 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že závazky žalobkyně přesahují její aktiva. Dále zdůraznil, že k jedinému pro něj dosažitelnému majetku (peníze na účtu) může žalobkyně snadno znemožnit přístup.

70. Soud proto nepřisvědčil obecné námitce žalobce, že podmínku nedobytnosti založily správní orgány toliko na názoru, že podnikání žalobkyně je méně ziskové, než by mělo být.
71. Soud se ztotožnil se závěrem správce daně i žalovaného, že zjištěné skutečnosti osvědčovaly důvodnost pochybností o budoucí dobytosti daně. Nic přitom nenasvědčovalo tomu, že by se v budoucnu měla situace žalobkyně zlepšit.
72. Žalobkyně nijak nerozporovala, že jejím jediným majetkem je majetek, se kterým žalobkyně obchoduje, tj. především textil, obuv a asijské potraviny, a finanční prostředky na bankovních účtech, tedy velmi likvidní majetek se snadnou převoditelností. Nijak nerozporovala ani svou nepříznivou ekonomickou situaci (předlužení). S ohledem na tato i další zjištění, zejm. výkon podnikání bez zaměstnanců a nenahlášení jednoho ze dvou bankovních účtů využívaných pro ekonomickou činnost, byla důvodná obava, zda bude daň dobytá. Je nutno akcentovat také skutečnost, že žalobkyně udržovala na účtech používaném k obchodní činnosti relativně nízký zůstatek a peníze z nich byly téměř obratem vybírány.
73. Soud uzavírá, že ekonomická situace žalobkyně (vysoká zadluženost, záporný vlastní kapitál) byla nepříznivá. V souvislosti s tím, že se správci daně nepodařilo dohledat nemovitý majetek ani movitý majetek vyšší hodnoty, dospěl správce daně k oprávněnému závěru, že dobytost daně může být ohrožena.
74. S ohledem na výše uvedené se soud neztotožnil s námitkou žalobkyně, že žalovaný „*v podstatě jen obhajuje závěr, že každý ekonomicky slabý subjekt má být zlikvidován*“ ani se souvisejícími úvahami o agrofertizaci podnikatelského prostředí a likvidování drobných podnikatelů. Soud v této souvislosti připomíná, že žalobkyně podle svého vlastního tvrzení soustavně financovala nákupy zboží realizované prostřednictvím nenahlášeného z bankovního účtu pomocí „vkladů v hotovosti“. Tyto vklady přitom dle zjištění správce daně v období přibližně jednoho roku v úhrnu přesáhly 14 milionů Kč. Nic nenasvědčuje tomu, že by vydání zajišťovacích příkazů (v celkové výši mírně přesahující 2 miliony Kč) bylo pro žalobkyni likvidační. Napadené rozhodnutí žádný závěr o potřebě likvidace slabých hráčů neobsahuje.
75. Žalobní námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 18. srpna 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu