



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **PROSTOR a.s.**, IČO: 41188519
se sídlem Čimická 90, Praha 8
zastoupená advokátem JUDr. Vlastimilem Rampulou
se sídlem Karlovo náměstí 24, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2019, č.j. 4271/19/5100-41453-712735

takto:

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

Odůvodnění:

I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 11. 2018, č.j. 8826518/18/2008-80541-108868 (dále jen „Zajišťovací příkaz č. 1“) a ze dne 30. 11. 2018, č.j. 8826844/18/2008-80541-108868 (dále jen „Zajišťovací příkaz č. 2“ a společně se Zajišťovacím příkazem č. 1 také jako „zajišťovací příkazy“), kterými správce daně dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uložil žalobkyni, aby do tří dnů od jejich oznámení zajistila úhradu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 5 945 480 Kč na depozitní účet správce daně.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně podala dne 31. 12. 2018 proti zajišťovacím příkazům odvolání, přičemž vzhledem ke skutečnosti, že v těchto odvoláních byly uplatněny totožné nebo obdobné námitky, spojil žalovaný v rámci procesní ekonomie obě zahájená řízení a rozhodl o nich společně napadeným rozhodnutím. Následně žalovaný shrnul obsah podaných odvolání a obecně se zabýval podmínkami vydání zajišťovacího příkazu. Poté konstatoval, že u žalobkyně byla dne 22. 2. 2017 protokolem č.j. 149287/17/2403-60562-402329 (dále jen „protokol o zahájení DK“) zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období let 2014 a 2015 v rozsahu prověřování obchodních transakcí uskutečněných se společnostmi Leviata s.r.o. (dále jen „Leviata“), Liberecká rozvojová agentura LIRA, obecně prospěšná společnost (dále jen „LIRA“) a JC PRO GROUP s.r.o. (dále jen „JC PRO GROUP“)(společně též jen jako „dodavatelé“). V jejím rámci žalobkyně předložila správci daně za rok 2014 faktury od společností Leviata a LIRA a za rok 2015 od všech dodavatelů. Na jejich základě byly do daňově účinných nákladů zahrnuty úklidové služby poskytované těmito dodavateli.
3. Žalovaný následně popsal závěry analýz společností Leviata, LIRA a JC PRO GROUP a konstatoval, že na výzvu k prokázání skutečností, že náklady za zdaňovací období let 2014 a 2015 byly použity ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a že práce deklarované na fakturách byly uskutečněny uvedenými dodavateli, reagovala žalobkyně pouze obecně. Při výslechu na policii p. Apko (jednatel společnosti Leviata) vypověděl, že pro žalobkyni prostřednictvím Jiřího Černého za provizi vystavoval fiktivní faktury. Finanční prostředky obdržené na účet společnosti Leviata vybíral v hotovosti a předával je Jiřímu Černému, který mu vystavování fiktivních faktur domluvil. Z podání vysvětlení bývalých zaměstnanců společností LIRA a JC PRO GROUP vyplynulo, že v Praze žádné práce nevykonávali, pouze ve dvou až třech případech jich bylo asi šest převezeno do Prahy a nafoceno při pracovních činnostech, a to v jiném než kontrolovaném období. Společnost LIRA zaměstnávala zdravotně postižené zaměstnance, a není tedy pravděpodobné, že by prováděli úklidové práce v Praze. Tyto skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti o tom, zda služby deklarované na daňových dokladech byly provedeny tvrzenými dodavateli či jejich prostřednictvím, zda jsou doklady v souladu s faktickým stavem a zda vykázané náklady byly použity ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně tak byla naplněna.
4. K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně bylo zjištěno, že žalobkyně nedisponuje nemovitým majetkem, k 16. 11. 2018 vlastnila celkem 73 motorových vozidel, a jednalo se o majetek snadno zcizitelný. Absence informací o jejich technickém stavu pak znemožňovala kvalifikovaný odhad jejich tržní hodnoty a případné likvidity. Dále disponovala finančními prostředky na účtu u Raiffeisenbank a.s., u něhož byla vedena blokace ve výši 10 000 000 Kč ve prospěch Policie České republiky. Bezprostředně po této blokaci byl založen bankovní účet u Oberbank AG, na který byly připsány vklady v celkové výši
7 100 000 Kč.
K 24. 10. 2018 byl zůstatek na uvedeném účtu 114 691,17 Kč. Žalobkyně byla dále majitelkou dvou dalších účtů u Raiffeisenbank a.s., se zůstatky k 26. 10. 2018 ve výši 1,69 Kč, resp. 0 Kč.

Předpoklad budoucího ohrožení výběru daně byl dále opřen o mnohá další zjištění správce daně.

5. Z výše uvedeného vyplynula odůvodněná obava, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, resp. její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
6. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobkyně. Konstatoval, že k faktickému provedení služeb se žalobkyně v odvolání vyjádřila pouze v obecné rovině. Služby neprovedla vlastními zaměstnanci ani vlastní technikou z důvodu nedostatečné personální kapacity, objednala je u dodavatelů, přijala a následně předala svému odběrateli. Nepředložila však žádné důkazy o tom, že práce provedli její dodavatelé, a neprokázala tedy jejich faktické provedení. Žalovaný proto souhlasil se správcem daně, že tvrzené náklady nemohou mít vliv na základ daně. Žalobkyně nerozporovala výsledky, z nichž vyplynulo, že zaměstnavatelé (správně zaměstnanci – pozn. soudu) dodavatelů práci v Praze nevykonávali, pouze byli odvezeni do Prahy a nafozeni při pracovních činnostech, navíc mimo kontrolované období, společnost Leviata pro žalobkyni nevykonávala žádné práce a Jakub Apko pro žalobkyni prostřednictvím Jiřího Černého vydával za provizi fiktivní faktury. Je pravděpodobné, že takto postupoval také v případě fakturace od společnosti LIRA. To vede k závěru, že služby nebyly fakticky provedeny, přičemž žalobkyně tento závěr nevyvrátila.
7. Podložený byl také závěr, že žalobkyně mohla práce fakturované dodavatelům provést sama. Správce daně vycházel z informací o počtu zaměstnanců ke dni 31. 12. 2013 (138) a informací o vynaložených osobních nákladech. Povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu nepřipouští s ohledem na velmi krátké lhůty provádění komplexního dokazování, pro něž je dán prostor v nalézacím řízení. Správce daně přitom nashromáždil dostatečně kvalitní a přesvědčivé podklady a indicie svědčící pro vydání zajišťovacích příkazů.
8. Ohledně námitky nevyhodnocení vyššího hospodářského výsledku za rok 2017 (DPPO ve výši 7 394 000 Kč) žalovaný uvedl, že vykázaný výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2017 – 40 575, 61 Kč neposkytl dostatečnou finanční základnu umožňující plnohodnotnou úhradu uvedené daně a žalobkyni vznikl na předmětné dani nedoplatek. Ačkoliv vykazala vyšší hospodářský výsledek, nedostála povinnosti uhradit daň. Evidovaný nedoplatek ve výši 5 366 611 Kč společně s vyhodnocením majetkových poměrů žalobkyně a dynamiky její ekonomické činnosti přispěl k obavě o vymahatelnost budoucí daňové pohledávky. Také analýza finančních toků žalobkyně za rok 2018 v odůvodnění zajišťovacích příkazů dokládala trvající stav nedostatečné tvorby disponibilních finančních prostředků.
9. V odůvodnění zajišťovacích příkazů nelze spatřovat závěr, že žalobkyně má v úmyslu ukončit činnost. Správce daně pouze konstatoval, že takováto možnost existuje. Existence společností CLE.AN s.r.o., a trash 'n' bins s.r.o., evokuje připravenost realizace podnikání žalobkyně prostřednictvím organizačně disponibilního subjektu. Žalovaný také neuvěřil tvrzení o ukončení spolupráce v nepřátelském duchu. Ve finanční výpomoci od místopředsedkyně představenstva Kateřiny Faberové správce daně spatřoval důvodnou obavu z nedobytnosti daňových pohledávek v důsledku upřednostnění úhrady tohoto závazku.
10. K námitce týkající se povinnosti hodnotit celkovou ekonomickou situaci daňového subjektu žalovaný uvedl, že to byla žalobkyně, kdo přispěl ke konzervaci informací o útlumu výkonu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

její ekonomické činnosti. V rámci místního šetření žalobkyně pouze vágně formulovala, že rozsah výkonu budoucí ekonomické činnosti je ve fázi plánování a vyhodnocování, což podpořilo obavu správce daně o vymahatelnost budoucí daňové povinnosti. Správce daně dostal požadavkům judikatury, když ekonomickou výkonnost žalobkyně přezkoumal a popsal. Pečlivě posuzoval vývoj její ekonomické činnosti v letech 2016 – 2018 a zjistil její útlum od května 2018. Žalovaný dostal povinnosti hodnotit celkovou ekonomickou situaci žalobkyně. Nárůst uskutečněných zdanitelných plnění a předložená smluvní dokumentace mají potenciál indikovat kladnou změnu trendu vývoje ekonomické činnosti, avšak neurčitá predikce budoucího vývoje žalobkyně nebyla vyjasněna ani v rámci místního šetření a dalšího řízení. Přetrvávala tak obava o budoucí dobytost daně. Rozdíl mezi uskutečněným zdanitelným plněním a přijatým plněním za zdaňovací období listopad 2018 činil 605 748 Kč, což k odstranění shora uvedené obavy nepostačuje.

11. Žalobkyně také nekvantifikovala parametry tvrzeného rozšíření činnosti a s tím souvisejícího ukončení investic a očekávaného výnosu. Stav a rozsah rozpracovanosti stavby nepodložila důkazními prostředky, a nelze tak posoudit reálnost termínu kolaudace. Žalovaný shledal uvedená tvrzení jako nedostatečná pro posouzení budoucího vývoje ekonomické činnosti. Ani k tvrzenému zprovoznění třídirny separovaného odpadu ve středisku Malá Chuchle žalobkyně neposkytla upřesňující informace stran návratnosti a rizikovitosti investic. Vzhledem k časové neurčitosti tak ani toto tvrzení není relevantní pro posouzení budoucího vývoje ekonomické činnosti.
12. Ohledně tvrzení žalobkyně o nasmlouvaném odbytu služeb žalovaný uvedl, že se jedná o smlouvy rámcové. Formulace předmětů plnění neobsahují kvantifikaci rozsahu a neposkytují informace využitelné k odstranění obavy o vymahatelnost budoucí daňové pohledávky. Objem prací je úměrný podmínkám, na něž žalobkyně nemá vliv, a nelze tak určit rozsah odbytu služeb. Účinnost smluv na úklidové služby jak na areály, tak na autobusy Dopravního podniku hl. města Prahy končí dne 28. 2. 2019, tedy limitují případný výnos do února 2019, mimo období splatnosti budoucí daňové pohledávky. Další smlouvy, resp. objednávky končí 31. 3. 2019, resp. 30. 4. 2019. Účinnost rámcové smlouvy se společností Pražské vodovody a kanalizace, a.s., skončila 1. 11. 2018.
13. Majetek žalobkyně také nebyl hodnocen předčasně. Nehraje roli, zda jsou podmínky užití zajišťovacího příkazu zkoumány v době uzavřeného či neuzavřeného zdaňovacího období. Možnost hodnocení majetku jen v době uzavřeného zdaňovacího období by byla absurdní a zajišťovací příkaz by ztratil smysl.
14. Žalobkyně nekonkretizovala jiné tvrzené možnosti financování, a toto obecné tvrzení tak nemohlo vyvrátit obavu o nedobytnost v budoucnu stanovené daně. Bankovní instituce momentálně nechťejí pokračovat ve financování žalobkyně, z čehož je zřejmé, že není bonitním klientem. V rámci ústního jednání navíc sama žalobkyně sdělila, že nemá k dispozici finanční prostředky v požadované výši. Obecná a nepodložená jsou také její tvrzení o možnosti zajištění financování od třetích osob. Poskytnutí úvěru žalobkyni v nejbližší době je zřejmě vyloučeno.
15. Neplnění daňových povinností je jednou ze skutečností odůvodňujících obavu o nedobytnost v budoucnu stanovené daňové povinnosti. Daňová přiznání k DPH žalobkyně opakovaně podávala opožděně a v letech 2016 a 2017 také pozdě uhradila daň. V roce 2018 pak provedla včasnou úhradu pouze za únor. To představuje další rizikový faktor. Žalobkyně přiměřeně spolupracuje, což však ke zpochybnění uvedených indicií

a rizikových faktorů nepostačuje. Žalobkyni bylo skutečně umožněno odpovědět na otázky položené v rámci místního šetření ve lhůtě do 13. 12. 2018. Žalobkyni však byl termín místního šetření předem sdělen a správce daně následně vyhověl její žádosti a posunul termín na 12. 11. 2018, při němž žalobkyně na požadavky správce daně reagovala návrhem na zodpovězení položených otázek ve výše uvedené lhůtě. Bylo tedy možno předpokládat dostupnost informací a listin dokumentujících předmět šetření.

16. S ohledem na shora uvedené si lze těžko představit, že by žalobkyně mohla daň uhradit najednou v náhradní lhůtě či postupně ve splátkách. Posečkání lze přitom povolit nejdříve ode dne splatnosti a má místo v jiném stádiu daňového řízení. Žalobkyně negenerovala finanční prostředky na běžnou činnost ani na úhradu závazků. Skladba jejího majetku není zárukou uspokojení pohledávek ani budoucí pohledávky správce daně. Správce daně nevybočil ze zákonných mezí, jestliže zajišťovací příkazy vydal ve fázi, kdy o činnosti a majetku žalobkyně nashromáždil dostatek informací, které správně vyhodnotil. Podmínky pro využití zajišťovacích příkazů byly naplněny. Správce daně také respektoval význam dalšího výkonu činnosti. Zajišťovacími příkazy nedošlo k omezení běžného užívání zajištěného. Po dohodě se žalobkyní bylo dne 10. 12. 2018 vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movité věci dlužníka. Jeho vydáním správce daně sledoval to, aby aktiva ještě předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Daňová exekuce nařízena nebyla a zřízením zástavního práva došlo k administrativní zátěži žalobkyně v rozsahu přiměřeném hodnotě zajišťované budoucí daňové pohledávky. Tvzení žalobkyně o výjimečnosti nedoplatku pak žalovaný označil za nepravdivé.

II. Obsah žaloby

17. Žalobkyně v žalobě namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí. Správní orgány podle ní nesprávně vyhodnotily okolnosti případu, nedostatečně zjistily skutkový stav věci a dopustily se vad řízení, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Tvrdila, že nebyly naplněny podmínky § 167 daňového řádu. Žalobkyně realizuje podnikatelskou činnost, z níž má příjmy. Poskytuje komunální a úklidové služby, provádí zahradnické služby apod. Činnost realizuje vlastními zaměstnanci a přes subdodavatele, které využívá, pokud nemá dostatečnou kapacitu. Objednané služby byly vždy provedeny a zdokumentovány. Správce daně však k dokumentaci účelově nepřihlédl s tím, že žalobkyně dodání prací neprokázala. Žalobkyně nemůže disponovat dalšími důkazy prokazujícími dodání prací. Pokud by práce nebyly provedeny, nemohla by je žalobkyně předat svým odběratelům a ti by nehradili vystavené faktury. Odpovědnost za provedení prací je vždy na smluvním partnerovi žalobkyně, která nemůže za způsob splnění závazku odpovídat. Dodavatelé žalobkyně deklarují, že buď mají dostatek pracovní síly, nebo jsou ji schopni zajistit. Tak tomu bylo i v případě společností Leviata, LIRA a JC PRO. Je s podivem, že p. Apko v rámci trestního stíhání popírá činnost společnosti Leviata pro žalobkyni, ač se žalobkyní jednal a také uzavřel rámcovou smlouvu, podepisoval předávací protokoly a vystavoval daňové doklady. Společnost Leviata doporučil žalobkyni p. Černý, který zastupoval další dodavatele LIRA a JC PRO. Je zřejmé, že p. Černý a p. Apko se znali a podnikali společně. Žalobkyně nevěděla, kdo z nich pracovníky zajišťoval, objednané práce však provedla společnost Leviata. Výpověď p. Apka v trestním řízení není pravdivá, v rámci daňového řízení vypovídat odmítl. V trestním řízení nebyl jako obviněný povinen vypovídat pravdu, na čemž nic nemění ani jeho snaha být spolupracujícím obviněným. Správce daně k jeho výpovědi neměl přihlížet.
18. Žalobkyně také nemůže odpovídat za to, jak její subdodavatelé naloží s platbou. Objednávané služby převážně spočívají v práci, k níž je zapotřebí drobné nářadí, případně

multikára. Je tedy nerozhodné, že dodavatelé nedisponují vozidly; v případě potřeby si je mohou zapůjčit. Žalobkyně své dodavatele prověřuje, ale nezjistila nic negativního (dodavatelé byli zapsáni v obchodním rejstříku, nebyli evidováni jako nespolehliví plátcí, nebyli v úpadku atd.). Proto byly faktury uhrazeny. O reálnosti poskytnutých plnění svědčí, že byla následně předána odběratelům žalobkyně, jinak by nedošlo k jejich úhradě. Byly doložena předávacími protokoly a daňovými doklady, jež má správce daně k dispozici. Žalobkyně práce neprovedla vlastními zaměstnanci, k tomu neměla personální ani technickou kapacitu. Nemůže jí být přičítáno k tíži, že její dodavatelé nereagují na výzvy správce daně, když žalobkyně uskutečnění prací doložila. Žalobkyně dodavatele najímá jen v případě, že není práce schopna realizovat vlastními silami, což byl i posuzovaný případ. Nemůže přitom disponovat informací, zda její dodavatelé práce provedli vlastními zaměstnanci. Práce byly provedeny potřebným počtem osob, za což uvedené společnosti odpovídaly a žalobkyně jim na základě daňových dokladů zaplatila, a to včetně DPH. Nemá však povědomí o tom, zda dodavatelé splnili své daňové povinnosti. To žalobkyně nemůže ovlivnit, zvláště pokud jsou vedeni jako spolehliví plátcí.

19. Není rovněž pravdou, že žalobkyně nepředložila důkazy, jež by prokazovaly, že práce v deklarovaném rozsahu skutečně provedli její dodavatelé, resp. že byly provedeny jejich prostřednictvím. Důkazy jsou součástí správního spisu vedeného v rámci daňové kontroly prováděné Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, Územní pracoviště v Chebu. Nelze tedy předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, a první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu tak nebyla splněna.
20. Naplněna nebyla ani podmínka odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně. Žalovaný se nedostatečně zabýval schopností žalobkyně doměřenou daň uhradit postupně, za využití posečkání či rozložení daně do splátek. Jeho povinností je volit postup, který povede k efektivnímu výběru daně a bude šetřit práva žalobkyně. Měl tedy zhodnotit, zda je v ekonomických možnostech žalobkyně daň v budoucnu, byť postupně, uhradit, nikoliv odčerpat její veškerý majetek, protože v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně. V případě, kdy se jedná o fungující společnost, je namístě zvážit také splátkování. Správce daně však vyhodnotil, že budoucí úhrada je ohrožena a překroutil skutečnost, že oproti předchozím zdaňovacím obdobím žalobkyně vykázala v roce 2017 mnohokrát vyšší hospodářský výsledek - daň z příjmů fyzických osob činila 7 394 800 Kč. Správce daně to však odbyl tvrzením, že žalobkyně stejně nebyla schopna daňovou povinnost za rok 2017 uhradit. V době splatnosti předmětné daně skutečně existovala momentální nedostatečnost cashflow, což při nedostatečném stavu záloh způsobeném nižší předchozí daňovou povinností způsobilo prodlevu v úhradě daně. Žalovaný však žádost o rozvržení úhrady daně za rok 2017 ve splátkách účelově využil v neprospěch žalobkyně a přehlédl, že nebýt zásahu orgánů činných v trestním řízení (zajištění 10 000 000 Kč), žalobkyně by daňovou povinnost splnila. Žalobkyně již má daňové povinnosti za rok 2017 zcela splněny a bylo tomu tak již před vydáním napadeného rozhodnutí. Nelze tudíž hovořit o budoucí neschopnosti uhradit doměřenou daň. Žalobkyně ukončení své činnosti neplánuje a nehodlá ji ani převést na žádný personálně propojený subjekt.
21. Nepravdivé je také tvrzení o personálním propojení žalobkyně a společnosti trash 'n' bins s.r.o., kterou založili bývalí členové její dozorčí rady bez jejího vědomí. Tyto osoby ukončily své působení u žalobkyně v nepřátelském duchu a chtěly zneužít její situace. Prodlevu při provedení personálních změn v obchodním rejstříku způsobila nečekaná tragická událost

v rodině předsedy představenstva. Společnosti CLE.AN s.r.o., žalobkyni nekonkurovala a má samostatnou obchodní činnost. Na uvedenou společnost nebyla nikdy převedena dlouhotrvající zakázka ani jakýkoliv majetek žalobkyně. Úvahy o tom, že žalobkyně je připravena na alternativní realizaci předmětu podnikání přes uvedený subjekt, jsou nepodloženými spekulacemi bez opory v dokazování.

22. Žalobkyně prokázala budoucí očekávaný výnos z rozšíření činnosti. Správce daně má k dispozici veškeré doklady svědčící o jejích investicích do rekonstrukce a vybavení předmětného objektu v řádech desítek milionů korun. Správní orgány neučinily jediný dotaz na to, s jakými výnosy žalobkyně počítá, ačkoliv měly prokázat, že budoucí činnost nepřinese dostatek finančních prostředků k úhradě případně doměřené daně. Přitom jen z výnosů předmětného objektu by byla žalobkyně schopna ve dvou splátkách daň uhradit, pokud by již nenaakumulovala dostatek prostředků na účtech. Investice navíc nejsou zatíženy úvěry. Žalobkyně na předmětný objekt uzavřela s Magistrátem hlavního města Prahy nájemní smlouvu a smlouvu o právu provést stavební úpravu. Jedná se však o nemovitou kulturní památku a stavebním úpravám musí předcházet stavebně historický průzkum apod. Navíc musely být provedeny nepředpokládané stavební úpravy, které stavbu prodloužily a zasáhly do rozpočtu. V době podání žaloby proběhla kolaudace, přičemž předpokládaný měsíční zisk z provozu je 4 600 000 Kč. Žalobkyně také předpokládala zprovoznění třídírny separovaného odpadu ve středisku Malá Chuchle, u níž však nebyla schopna budoucí příjem kvantifikovat. V rámci stávající podnikatelské činnosti měla na příští období nasmlouvány služby v hodnotě cca 100 000 000 Kč, a není tedy v útlumu své podnikatelské činnosti. Jde sice o sezónní práce, avšak subjektů podobných žalobkyni je na trhu omezené množství. Byť má žalobkyně s odběrateli sjednány pouze rámcové smlouvy, vždy následují konkrétní objednávky, které se opakují, čemuž odpovídá i způsob uzavírání smluv. Důvodem uzavírání rámcových smluv jsou podstatné vlivy, které mohou ovlivnit výši odměny či rozsah poskytovaných prací (klimatické podmínky apod.). To však neznamená, že práce nebudou zajišťovány a žalobkyně dokáže i s ohledem na uplynulá období odhadnout předpokládaný finanční objem. Ke smlouvám se společnostmi PREMIO INVEST s.r.o., a V – TRADE, s.r.o., žalobkyně uvedla, že do května 2019 očekává předložení dodatku s předpokladem dalšího prodloužení, protože zadavatel dosud nevypsal veřejnou zakázku. Smlouva se společností Pražské vodovody a kanalizace, a.s., byla dodatkem prodloužena do 1. 11. 2019. Smlouva s Městskou částí Praha – Řeporyje byla skutečně uzavřena do 31. 3. 2019, avšak žalobkyně předpokládala, že bude uzavřena nová na zimní období 2019 – 2020.
23. Následně žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 8. 9. 2010, č.j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014 – 31 a ze dne 9. 2. 2017, č.j. 1 Afs 275/2016 – 22) a uvedla, že správní orgány hodnotily stav majetku žalobkyně v době neuzavřeného zdaňovacího období, tedy předčasně. Nedostatek finančních prostředků v důsledku vedeného trestního řízení, který žalobkyně musela řešit finanční výpomocí od propojené osoby, vyhodnotil správce daně zcela nelogicky v neprospěch žalobkyně, protože pokud by osoba jednající za žalobkyni měla v úmyslu ukončit její činnost, stěží by na její zachování poskytovala finanční prostředky. Také skutečnost, že bankovní instituce nechtěly pokračovat v úvěrování žalobkyně, nevylučovala možnost úvěrování v budoucnu. Žalobkyně již navázala spolupráci s novou bankovní institucí, navíc úvěrové prostředky bankovních institucí nejsou jedinou možností zajištění provozního financování.

24. Závěrem žalobkyně uvedla, že správní orgány nevzaly v potaz dosud bezproblémovou daňovou minulost žalobkyně a její spolupráci v rámci daňové kontroly. Správce daně přitom měl při hodnocení obavy o dobytost daně přihlédnout ke všem relevantním okolnostem. Pokud v neprospěch žalobkyně argumentoval tím, že žalobkyně v rámci místního šetření neodpověděla na všechny položené otázky s tím, že odpoví ve lhůtě do 13. 12. 2018, je nutno uvést, že daný postup byl odsouhlasen správcem daně. Ve stanovené lhůtě pak žalobkyně odpověděla. Výjimečný nedoplatek na dani z příjmů za rok 2017 byl žalobkyní uhrazen. K opožděné úhradě DPH v letech 2016, 2017 a 2018 žalobkyně uvedla, že žalovaný tato prodlení neoznačil, a žalobkyně se tak proti danému nařčení nemohla bránit.

III. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k předpokladu budoucího stanovení daně uvedl, že výpověď Jakuba Apka koresponduje s výpověďmi bývalých pracovníků společností LIRA a JC PRO GROUP, stejně jako s tím, že společnost Leviata nebyla dle ČSSZ nikdy přihlášena jako zaměstnavatel. S ohledem na význam výpovědi p. Apka pro trestní řízení je pravděpodobné, že bude vypovídat pravdivě ve snaze získat označení spolupracujícího obviněného. O faktickém provedení služeb žalobkyně v žalobě pojednala pouze v obecné rovině, přičemž takovéto námitky nejsou přezkoumatelné. Shromážděné indicie vedou k závěru, že deklarované služby nebyly fakticky provedeny, přičemž žalobkyně uvedený závěr v rámci odvolání ani v žalobě nevyvrátila. Předmětná podmínka tak byla naplněna a založena na silných a relevantních důvodech.
26. Nekontaktnost dodavatelů nebyla žalobkyni kladena k tíži, byla pouze popsána při analýze jednotlivých dodavatelů. Žalobkyně skutečně nemůže ovlivnit plnění daňových povinností svých dodavatelů, avšak správce daně z toho pro ni žádné důsledky nevyvodil.
27. K námitce nedostatečné úvahy o schopnosti uhradit doměřenou daň postupně žalovaný odkázal na body 57 až 60 napadeného rozhodnutí a konstatoval, že daný závěr byl odůvodněn s poukazem na vývoj ekonomické činnosti žalobkyně a ukončení dlouhodobého finančního zajištění ze strany finanční instituce v důsledku trestního řízení. Stran argumentace, že žalobkyně je fungující společností, žalovaný setrval na závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Počet zaměstnanců žalobkyně klesl a v živnostenském rejstříku má uvedeny pouze dvě provozovny, nikoliv čtyři. Neochota bankovních institucí pokračovat v úvěrování žalobkyně vypovídá o tom, že není bonitním klientem a její tvrzení o fungující společnosti jsou přinejmenším spekulativní. Obavy o vymahatelnost pohledávky byly podloženy vyhodnocením majetkových poměrů žalobkyně a dynamiky její ekonomické činnosti. Správce daně postupoval v souladu s judikaturou, když přistoupil k zřízení zástavního práva k movitým věcem, nikoliv k nařízení daňové exekuce.
28. Ohledně námitky zlepšeného hospodářského výsledku žalovaný uvedl, že tento neposkytl ani dostatečnou finanční základnu umožňující řádnou daň za předmětné období. Sama žalobkyně uvedla, že měla nedostatečné cashflow, což dokresluje její ekonomickou situaci a signalizuje finanční nedostatečnost, přičemž tento stav trval i v roce 2018. Stran tvrzení o předčasném hodnocení stavu jejího majetku žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že správce daně nashromáždil kvalitní a přesvědčivé indicie ve vztahu k předpokladu budoucího ohrožení výběru daně. S ohledem na charakter zajišťovacího příkazu je tvrzení žalobkyně o potřebě hodnotit stav majetku až po uzavření zdaňovacího období absurdní.

29. K námitce, že správní orgány nemají pravdu, že žalobkyně nijak neprokázala budoucí očekávaný výnos z rozšíření činnosti, žalovaný uvedl, že žalobkyně parametry očekávaného výnosu nekvantifikovala, a žalovaný tak vycházel ze skutečností jemu známých v době vydání napadeného rozhodnutí. Odhad provozního zisku uvedla žalobkyně až v žalobě, jedná se však o pouhý předpoklad a není zřejmé, kdy k zahájení provozu dojde. V době vydání napadeného rozhodnutí nebylo možné posoudit termín kolaudace v březnu 2019 s ohledem na nedoložení stavu rekonstrukce a žalobkyně kolaudační rozhodnutí nedoložila ani k žalobě. Jedná se tak o nepodložená tvrzení, která jsou ve vztahu k posouzení budoucího vývoje ekonomické činnosti nedostatečná a nejsou způsobila změnit závěr o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně.
30. Nebylo také nutno počítat se zdrojem budoucího příjmu z třídiřny ve středisku Malá Chuchle. Okamžik zahájení jejího provozu není znám, nebyla předložena kalkulace návratnosti ani rizikovosti investic a dle samotné žalobkyně nelze výši případného příjmu kvantifikovat. Uvedená skutečnost tedy není pro posouzení budoucího vývoje ekonomické činnosti žalobkyně relevantní. K tvrzením žalobkyně ohledně nasmlouvaného odbytu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a za nepodložená označil tvrzení žalobkyně o uzavření smluvních dodatků se společnostmi PREMIO INVEST s.r.o., a V-TRADE, s.r.o., a nové smlouvy s Městskou částí Praha Řeporyje. Žalobkyně také ničím nedokládá své tvrzení o uzavření smluvního dodatku se společností Pražské vodovody a kanalizace a.s.
31. Tvrzení žalobkyně, že úvěrování prostřednictvím bank není jedinou možností zajištění provozního financování, je obecné a nekonkrétní. Žalobkyně také nedoložila tvrzené navázání spolupráce s novou bankovní institucí. Finanční orgány hodnotily ekonomickou situaci žalobkyně a vývoj její ekonomické činnosti v letech 2016 až 2018, stejně jako předpoklad budoucího vývoje a postupovaly přitom v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
32. V odůvodnění zajišťovacích příkazů nelze spatřovat závěr o záměru žalobkyně ukončit činnost. Existence společností CLE.AN s.r.o., a trash 'n' bins s.r.o., evokuje připravenost alternativní realizace předmětu činnosti žalobkyně prostřednictvím organizačně disponibilního subjektu. Žalobkyně také neprokázala tvrzenou tragickou rodinnou událost. Místopředsedkyni představenstva vznikla pohledávka za žalobkyní, v čemž lze spatřovat důvodnou obavu o nedobytnost daňových pohledávek. U žalobkyně navíc nelze hovořit o bezproblémové daňové minulosti.

IV. Replika žalobkyně

33. Žalobkyně v replice rozporovala tvrzení žalovaného, že výpověď Jakuba Apka koresponduje s výpověďmi bývalých zaměstnanců dodavatelů žalobkyně. Jeho výpověď nebyla porovnávána s výpověďmi uvedených zaměstnanců, ale s úředním záznamem policisty, který je nepoužitelný. Svědeckou výpověď žalovaný nedisponoval. Žalobkyně tedy nemohla sporovat výsledky dalších svědků. Trestní řízení je založeno na jiných principech než daňové, a proto je nutno k předmětné výpovědi přistupovat rezervovaně, protože trestní řízení nebylo ukončeno.
34. K závěru o existenci indicií, že deklarované služby nebyly fakticky provedeny, žalobkyně uvedla, že neodpovídá zjištění správce daně. Žalobkyně předmětná plnění zahrnula do výnosů, které správce daně nezpochybnil (logicky nemohla poskytnout dále něco, co předtím nepořídila). Navíc důkazy o tom, že plnění provedla žalobkyně, žalovaný

nepředložil. Při zadávání a přebírání prací žalobkyně komunikovala výhradně se zástupci subdodavatelů a nebylo pro ni podstatné, jakým způsobem byly práce provedeny. Za provedené práce žalobkyně uhradila svým dodavatelům sjednanou odměnu, což správce daně nezpochybnil.

35. Žalobkyně užívá rámcové smlouvy několik let a generovala takto obraty v řádech stovek miliónů. Aktuálně ukončila splácení úklidové techniky a za rok 2017 generovala zisk převyšující předchozí období. Dne 15. 6. 2018 jí byly policií zajištěny finanční prostředky ve výši 10 000 000 Kč, které tak nemohla použít ke své činnosti. Na tom však nelze vystavět obavu o nemožnosti v budoucnu případně doměřenou daň uhradit. Žalovaný si protiřečí v tvrzení, že v napadeném rozhodnutí nelze spatřovat závěr správce daně o úmyslu žalobkyně ukončit činnost či ji převést na personálně propojený subjekt. Není ani zřejmé, proč žalovaný argumentuje existencí společností CLE.AN s.r.o., a trash 'n' bins s.r.o., a jaký závěr z toho dovozuje ve vztahu k oprávněnosti zajišťovacích příkazů. Žalovaným zmiňovaná rodinná tragédie (představenstva žalobkyně při dopravní nehodě tragicky zahynul syn) byla mnohokrát medializována. Žalovaný bez důkazů obvinil žalobkyni z možného způsobení nedobytnosti daňových pohledávek upřednostněním úhrady pohledávek místopředsdkyně představenstva, ačkoliv tato skutečnost nemůže důvodnost takové obavy prokázat. Stran daňové minulosti žalobkyně žalovaný vycházel z prodlení s plněním daňových povinností v minulých letech, která není třeba konkretizovat, protože jsou zřejmá ze spisového materiálu a žalobkyně si jich musí být vědoma. Takové zdůvodnění však neodpovídá nárokům na správní rozhodnutí, z něhož musí být zřejmé, z jakých konkrétních důkazů vychází a jaké závěry jsou z nich učiněny.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

36. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
37. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
38. Podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu 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.
39. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.
40. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z rozsáhlé související judikatury správních soudů vyplývá, že předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tedy 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. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 Nejvyšší správní soud konstatoval, že odůvodněnou obavu „lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), 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.“ Obdobně v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60 jmenovaný soud uvedl, že „výše uvedené nicméně neznamená, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich.“

41. K náležitostem odůvodnění zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29: „Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 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“. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31 pak 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 nejobecnější rovině proto pouze 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“.
42. Pokud jde o důvody svědčící budoucímu stanovení daně, Nejvyšší správní soud k této podmínce setrvale judikuje, že „nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“ (viz rozsudky ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 nebo ze dne 1. 2. 2017 č. j. 6 Afs 160/2016 - 27).
43. Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, jež má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevylučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici.
44. Správce daně v předmětných zajišťovacích příkazech shrnul skutková zjištění z vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Charakterizoval žalobkyni tím, že shrnul předmět jejího podnikání, obsazení statutárního a kontrolního orgánu žalobkyně (představenstva a dozorčí rady), skutečnosti o sídle žalobkyně (v minulosti mnohokrát změněno, v současnosti sídlo v rodinném domě ve vlastnictví předsedy představenstva Jana Kočky), o jejím účtu, o tom, jak plní povinnosti vůči Sběrce listin. Shrnul plnění povinností žalobkyně vůči správci daně a konstatoval, že u žalobkyně probíhá doměřovací řízení - daňová kontrola DPPO za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 a daňová kontrola na DPH za zdaňovací období květen - prosinec 2014, leden - květen a červenec - prosinec 2015, leden - prosinec 2016 a leden až srpen a říjen až prosinec 2017.

45. Poté identifikoval podezřelé okolnosti spolupráce žalobkyně se společnostmi Leviata, LIRA a JC PRO GROUP, od nichž měla žalobkyně pořizovat úklidové práce při čištění komunikací a přilehlé zeleně. Žalobkyně předložila faktury, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost Leviata a na jejichž podkladě byly úklidové služby v hodnotě 4 590 920,35 Kč zahrnuty do daňové účinných nákladů. Správce daně zjistil, že jednatelem jmenované společnosti byl Jakub Apko a společnost měla v obchodním rejstříku jako předmět podnikání zapsán pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost také za celou dobu své existence nezveřejnila svou účetní závěrku a u ČSSZ nebyla přihlášena jako zaměstnavatel. V průběhu roku 2014 nebyla také vlastníkem žádného motorového vozidla.
46. K dalšímu dodavateli žalobkyně, společnosti LIRA, správce daně uvedl, že žalobkyně předložila faktury, na kterých byla tato společnost uvedena jako dodavatel a na jejichž podkladě byly do daňových nákladů zahrnuty úklidové služby ve výši 1 528 444 Kč. Uvedená společnost vznikla dne 26. 9. 2006 a jejím zakladatelem byl Jiří Černý. Statutárním orgánem byla v roce 2014 ředitelka Šárka Černá. Za společnost jednala správní rada, jejímž předsedou byl Jiří Černý. Společnost LIRA měla v rejstříku obecně prospěšných společností zapsanu výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a v živnostenském rejstříku měla zapsáno velké množství oborů činnosti. V době podpisu smlouvy se žalobkyní neměla uvedená společnost zveřejněny účetní závěrky. Z odpovědi ČSSZ na žádost správce daně vyplynulo, že pro společnost LIRA pracovalo v předmětném období 17 zaměstnanců s trvalým pobytem v Chrastavě, Liberci a jeho blízkém okolí. Z dohod uzavřených mezi uvedenou společností a úřadem práce pak vyplynulo, že byl vymezen maximální počet 17 zaměstnanců s místem výkonu práce v Liberci a Chrastavě s určením druhu práce obsluha šicích a vyšívacích strojů, obsluha ostatních stacionárních strojů a zařízení, pomocní manipulační pracovníci a odborní asistenti v administrativě. Předmětná společnost byla vlastníkem dvou osobních vozidel, dvou motorek a traktoru. Mezi společností JC PRO GROUP a žalobkyní pak v předmětném období žádné obchodní transakce neproběhly.
47. Dále správce daně dále hodnotil výpovědi Milana Nedvědila, obchodního ředitele žalobkyně a Jakuba Apka, jednatele společnosti Leviata. Konstatoval, že jejich výpovědi jsou v rozporu. Milan Nedvědil tvrdil, že práce byly prováděny Leviatou a on jejich provádění osobně kontroloval. Jakub Apko u správce daně vypovídat odmítl, ale ve své výpovědi u PČR uvedl, že pro žalobkyni vystavoval fiktivní faktury za účelem získání finančních prostředků ve výši cca 4 % z celkové částky. Z bankovních výpisů společnosti Leviata je přitom zřejmé, že platby za úhradu předmětných faktur byly obratem vybírány v hotovosti, což koresponduje s výpovědí p. Apka. Jeho výpověď podanou u PČR o tom, že po zajištění účtů společnosti Leviata vystavoval příjmové doklady za úhradu jím vystavených faktur, aniž by obdržel peníze, potvrzují také výdajové pokladní doklady vystavené žalobkyní v období od dubna do května 2015. Výpověď Milana Nedvědila je pak v rozporu s výpověďmi zaměstnanců společnosti LIRA, kteří shodně uvedli, že nevykonávali své zaměstnání v Praze, pouze ve dvou až třech případech jich bylo několik převezeno do Prahy a nařuceno při pracovních činnostech, a to v jiném než předmětném období. Vzhledem k tomu, že společnost LIRA zaměstnávala zdravotně postižené zaměstnance s místem výkonu práce v Liberci a Chrastavě a s určením druhu práce obsluha šicích a vyšívacích strojů a zařízení, pomocní manipulační pracovníci a odborní asistenti v administrativě, správce daně logicky konstatoval, že je nepravděpodobné, aby uvedení pracovníci prováděli úklidové práce v Praze. Společnost LIRA provozovala chráněnou dílnu a Fitko Lira v Chrastavě. Žalobkyně

přitom nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že práce v deklarovaném rozsahu skutečně provedly společnosti LIRA a Leviata, resp. že byly provedeny jejich prostřednictvím. Proto nemohly mít tvrzené náklady vliv na základ daně.

48. Správce daně konstatoval, že práce, které měla žalobkyně zadávat shora uvedeným dodavatelům, měly charakter jejího předmětu podnikání. Při zjištěném počtu zaměstnanců žalobkyně a jejich vynaložených osobních nákladech mohl daňový subjekt provést práce sám. Vzhledem k předmětu podnikání žalobkyně a k tomu, že žalobkyně disponovala dostatečným technickým a personálním vybavením, mohla deklarované práce uskutečňovat sama svými zaměstnanci a svým technickým vybavením a nikoliv prostřednictvím výše uvedených dodavatelů. Náklady na provedené práce byly tedy dle žalovaného obsaženy již v nákladech dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zaúčtovány, a to formou vyplacených mezd zaměstnancům žalobkyně, kteří mohli práci provést a zároveň náklady vynaloženými v souvislosti s provozem technického vybavení. Dále správce daně konstatoval, že p. Apko ve výpovědi na Policii ČR uvedl, že se žalobkyní nikdy nejednal a za provizi vytvářel fiktivní faktury na práce na nich deklarované. Peněžní prostředky získané od žalobkyně vybíral v hotovosti a po odečtení provize odevzdával J. Černému, který figuroval ve správní radě dalšího dodavatele žalobkyně, společnosti LIRA. Ten oslovil J. Apka, aby pro žalobkyni fiktivní faktury vytvářel a dle správce daně takto postupoval i v případě fakturace dodávek společnosti LIRA. Tomu nasvědčují výpovědi několika zaměstnanců této společnosti, kteří uvedli, že nevykonávali práce v Praze, pouze jich bylo několik v jiném než kontrolovaném období do Prahy odvezeno a nafoceno při pracovních činnostech. Dle správce bylo nepravděpodobné, že by společnost LIRA někdy pro žalobkyni práce uváděné na fakturách prováděla. Správce daně tak měl důvodné pochybnosti o nákladech vykázaných žalobkyní u tří výše zmíněných dodavatelů v celkové výši 6 119 360,35 Kč. Po započtení shora uvedené částky na neuznané náklady dospěl k závěru o předpokládané budoucí daňové pohledávce ve výši 1 162 610 Kč.
49. Soud na základě shora uvedeného konstatuje, že správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež vedou k závěru, že služby údajně přijaté od společností Leviata a LIRA zřejmě nebyly vykonány tak, jak byly tvrzeny, případně že byly fiktivní, přičemž správcem daně zjištěné skutečnosti dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření uznatelných nákladů, a tedy pravděpodobnost budoucího stanovení daně z příjmů právnických osob žalobkyni. Správce daně jednoznačně poukázal na konkrétní podezřelé okolnosti související se službami, které měly žalobkyni poskytnout shora uvedené společnosti, z nichž v dostatečné míře pravděpodobnosti plyne, že nemohly být poskytnuty tak, jak tvrdila žalobkyně (její údajní dodavatelé buďto neměli žádné zaměstnance, nedisponovali potřebnou technikou, zaměstnávali zdravotně postižené zaměstnance, kteří jen stěží mohli provádět úklidové práce v Praze, předmět jejich podnikání neodpovídal nasmlouvaným službám atd.). Byly tedy naplněny důvody pro neuznání daňové uznatelných nákladů žalobkyni, což je předpoklad budoucího stanovení daně. První podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů tak byla splněna.
50. Co se týče důvodů svědčících budoucí nedobytnosti daně, Nejvyšší správní soud ke splnění této druhé podmínky opakovaně 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 značné výši) 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 jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“ (viz rozsudky ze dne 12. 9. 2018 č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 nebo ze dne 17. 10. 2018 č. j. 6 Afs 373/2017 - 38).

51. V naposled uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dodal, že „vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí 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 [podtrženo městským soudem]. 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 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).“
52. Správce daně v projednávané věci uvedl poměrně rozsáhlou argumentaci, přičemž důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně spatřoval v tom, že žalobkyni bude dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 – 2016 v celkové výši 12 711 190 Kč a daň z přidané hodnoty za období let 2014 – 2017 v celkové výši 32 357 131 Kč. Správci daně vyvstala obava, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, protože majetkové a ekonomické poměry žalobkyně neumožňovaly uspokojení budoucí pohledávky správce daně. K 28. 11. 2018 evidoval správce daně nedoplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob ve výši 4 426 524 Kč. Správce daně dále porovnal hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyně mezi lety 2016 – 2018 a posoudil vývoj její ekonomické činnosti, přičemž dospěl k závěru o trendu postupného útlumu ekonomické činnosti žalobkyně, který se projevil zejména od května 2018 souběžně se vznikem nedoplatku na dani z příjmů právnických osob. To dle správce daně indikovalo významný rizikový faktor zakládající obavu o vymahatelnost budoucí daňové pohledávky. Rozdíl uskutečněných zdanitelných plnění a hodnot přijatých plnění za duben až říjen 2018 odpovídající částce - 3 142 000 Kč dle správce daně nevykazoval přiměřenost hodnotě osobních nákladů za shodné období ve výši cca 16 534 000 Kč odvozené správcem daně na základě znalosti parametricky obdobných osobních nákladů za období od 1. 1. 2018 do 31. 10. 2018. Disproporce ekonomické výkonnosti žalobkyně ve vztahu k výši osobních nákladů se řadí k nepominutelným rizikovým faktorům, a to zejména v situaci nejistého budoucího vývoje. K závěru o nejistém budoucím vývoji ekonomické situace žalobkyně dospěl správce daně na základě toho, že žalobkyně při místním šetření nepředložila žádné listiny dokládající hodnoty smluvně zjištěného budoucího výkonu její ekonomické činnosti.

53. Za další rizikový faktor správce daně označil paralelní existenci subjektů se srovnatelným předmětem podnikání propojených se žalobkyní prostřednictvím personálních vazeb. Jednalo se o společnosti CLE.AN s.r.o., personálně propojenou skrze Kateřinu Faberovou, a dále o nově založenou společnost trash'n'bins s.r.o., personálně propojenou prostřednictvím Ladislava Havla a Vladislava Drotára. Tato okolnost evokuje připravenost alternativní realizace dosavadního předmětu podnikání prostřednictvím organizačně disponibilního subjektu. Aktuální postup vlastníka žalobkyně v souvislosti se společností trash'n'bins s.r.o., spočívající v odvolání předsedy dozorčí rady žalobkyně Ladislava Havla a jejího člena Vladislava Drotára potvrzuje akceleraci uvedeného procesu.
54. K majetkovým poměrům žalobkyně správce daně uvedl, že nevlastnila žádný nemovitý majetek. Stran technického zhodnocení majetku, jehož vlastníkem není žalobkyně, pak konstatoval, že tento není způsobilý pro daňovou exekuci. Z registru vozidel správce daně zjistil, že žalobkyně měla zapsáno vlastnictví mnoha motorových vozidel. Do protokolu však zástupce žalobkyně sdělil, že speciální vozidla, stroje a úklidovou techniku si pronajímá formou leasingu. Přehled movitého majetku žalobkyně nepředložila. Správce daně konstatoval, že absence informace o vozidlech s výlučným právem žalobkyně jako vlastníka, jejich technickém stavu a o dalších okolnostech ovlivňujících tržní hodnotu znemožnila kvalifikovaný odhad jejich tržní hodnoty a likvidity. S ohledem na zcizitelnost tohoto majetku jej správce daně nevyhodnotil jako majetek disponující adekvátním potenciálem zajistit vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Dlouhodobý hmotný majetek má povahu méně likvidní, ale personální propojení žalobkyně s dalším subjektem prohloubily obavu správce daně o existenci tohoto aktiva v době dobytosti úhrady budoucí daňové pohledávky.
55. Dle zjištění správce daně také žalobkyně vykazala ke dni 31. 12. 2017 pohledávky v hodnotě 60 429 000 Kč, z nichž cca 10 000 000 Kč jsou faktury neuhrazené hlavním odběratelem, společností Pražské služby a.s., s několikátýdenní splatností. Struktura pohledávek za dalších 50 000 000 Kč nebyla správci daně známa, a nebylo tak možno vyloučit, že se jednalo o nedobytné pohledávky. Na účtu u Raiffeisenbank a.s., měla žalobkyně zůstatek ve výši 10 397 388 Kč, zároveň u něj však byla uvedena poznámka „*blokace na účtu ve výši 10 000 000,00 CZK ze dne 18. 6. 2018 ve prospěch POLICIE ČR*“. Bezprostředně po této blokaci byl založen další bankovní účet, jehož prostřednictvím žalobkyně realizovala běžné platby. Na účet žalobkyně u Oberbank AG byly v období od srpna do října 2018 připsány vklady od Kateřiny Faberové ve výši celkem 7 100 000 Kč, označené jako finanční výpomoc. Jednalo se o finanční výpomoc členky statutárního orgánu žalobkyně z důvodu nedostatku finančních prostředků způsobeného shora uvedenou blokací. Vzhledem k výsledku hospodaření po zdanění za rok 2017 ve výši 31 550 000 Kč a absenci takto generovaných finančních prostředků na bankovních účtech žalobkyně bylo dle správce daně možno dovozovat využití předmětných prostředků k investicím do technického zhodnocení pronajatého majetku a k platbám souvisejícím s činností žalobkyně. Došlo k markantnímu nárůstu výsledku hospodaření v období korespondujícím s úkony PČR ve srovnání s výsledky hospodaření za předcházející zdaňovací období. Správce daně také konstatoval ve vztahu k finanční výpomoci místopředsedkyně představenstva důvodnou obavu z nedobytnosti daňových pohledávek v případě upřednostnění úhrady tohoto závazku ke statutárnímu orgánu. I přes uvedenou finanční výpomoc navíc správce daně u žalobkyně evidoval nedoplatek po splatnosti.

56. Správce daně dále zjistil, že ačkoliv žalobkyně vykazovala zisk, nehradila závazky vůči svému jedinému akcionáři. Tyto závazky se v roce 2017 výrazně zvýšily. Jedná se varovný indikátor schopnosti daňového subjektu splácet závazky a zároveň uvedená skutečnost potvrzuje, že žalobkyně negeneruje z hospodářské činnosti dostatek finančních prostředků na vykázané investiční výdaje. Z účetní závěrky pak správce daně zjistil, že zdroje financování majetku žalobkyně byly vykázány ve výši 142 384 000 Kč, z čehož cizí zdroje (závazky) tvořily 92 000 000 Kč, a převyšovaly tak vlastní zdroje vykázané ve výši 50 000 000 Kč. To dle správce daně rovněž signalizovalo finanční nedostatečnost a ohrožení stability žalobkyně. Pokud podíl vlastního kapitálu na cizích zdrojích nepřevyšuje dluhové financování, hrozí riziko splácení cizích zdrojů a je ohrožena vymahatelnost budoucí daňové pohledávky.
57. Analýzou údajů vykázaných v účetních výkazech ke dni 31. 10. 2018 pak správce daně zjistil, že žalobkyně ze své činnosti negenerovala v průběhu roku 2018 volné finanční prostředky. Její výdaje převyšovaly příjmy o 13 847 000 Kč, což odpovídá neuhrazené daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob (5 000 000 Kč) a zjištěným vkladům Kateřiny Faberové. Vzhledem k tomu, že správci daně byly žalobkyní předloženy smlouvy, kterými byl zajištěn pouze krátkodobý výkon ekonomické činnosti žalobkyně, další smluvní dokumentaci žalobkyně nepředložila a sama konstatovala, že výkon budoucí ekonomické činnosti je ve fázi plánování a vyhodnocování, nedisponoval správce daně plnohodnotnými informacemi o předpokládaném rozsahu budoucí ekonomické činnosti žalobkyně.
58. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně v minulosti neplnila své daňové povinnosti a s přihlédnutím k jejím zjištěným majetkovým poměrům soud konstatuje, že finanční orgány v napadeném rozhodnutí, resp. v zajišťovacích příkazech uvedly Nejvyšším správním soudem požadovaný ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity, který svědčil o nedobré ekonomické situaci žalobkyně. Jinak ani nelze hodnotit skutečnost, že žalobkyně negenerovala dostatek finančních prostředků k pokrytí svých závazků, a to i závazků vůči správci daně, bylo jí odmítnuto financování ze strany bankovních institucí a k zajištění svého financování potřebovala půjčku od místopředsedkyně představenstva.
59. V obecné rovině lze přisvědčit názoru žalobkyně, že sídlo v rodinném domě předsedy představenstva a absence provozovny v živnostenském rejstříku nemusí být samo o sobě znakem pochybností o stanovení daně či její nedobytnosti. Ve svém souhrnu a ve spojení s dalšími výše popsányi okolnostmi však uvedené skutečnosti svědčí o nestandardních poměrech a obchodních zvyklostech žalobkyně. Navíc finanční orgány uvedené skutečnosti nehodnotily jako důvod pro vydání zajišťovacích příkazů. Uvedeným popisem charakterizovaly žalobkyni a podmínky uskutečňování její podnikatelské činnosti. Orgány finanční správy tak shledaly, že žalobkyně nevlastní žádný možný postižitelný majetek, ať už movitý či nemovitý. Vzhledem k blokaci finančních prostředků ze strany Policie ČR nedisponovala žalobkyně dostatečnými finančními prostředky na bankovních účtech, a to ačkoliv objem obchodních transakcí v průběhu sledovaného období vysoce přesáhl výši blokace ze strany Policie ČR.
60. Také úvahy o možném útlumu činnosti žalobkyně soud považuje za rozumně zdůvodněné. Žalobkyně správci daně nepředložila žádné dlouhodobé smluvní zajištění ekonomické činnosti, uskutečněná zdanitelná plnění v průběhu roku 2018 setrvale klesala a správce daně dle náhledu soudu logicky poukázal také na existenci personálně propojených subjektů s obdobným předmětem podnikání, tedy společnosti trash 'n' bins s.r.o., a společnosti CLE.AN s.r.o. Svá tvrzení o odchodu statutárních orgánů společnosti trash 'n' bins s.r.o., ze

struktur žalobkyně nebyly z její strany nijak prokázány a tvrzení o tom, že na společnost CLE.AN s.r.o., nebyla převedena žádná dlouhodobá zakázka, je pro vyvrácení úvah správce daně zcela nedostatečné. Ostatně ani sama žalobkyně správci daně žádné dlouhodobé smluvní zajištění odbytu jejích služeb neprokázala.

61. Pro vydání zajišťovacích příkazů a jejich zákonnost také nemohlo být určující, že v době podání žaloby již proběhla kolaudace žalobkyní rekonstruovaného objektu, který by měl následně generovat zisk, resp. předpokládané zprovoznění třídirny separovaného odpadu ve středisku Malá Chuchle. K těmto skutečnostem došlo až po vydání zajišťovacích příkazů a také napadeného rozhodnutí a správce daně, resp. žalovaný k nim již z tohoto důvodu nemohl přihlídnout. Žalobkyně přitom v daňovém řízení budoucí výnosy nijak přesněji nekvantifikovala.
62. Také tvrzení žalobkyně, že mělo být zváženo splátkování, není důvodné. Předně, jak přílehlavě konstatovaly finanční orgány, žalobkyni šlo v rozhodném období jen stěží označit za fungující společnost a splátkování nebylo možné, neboť se jednalo o zajištění dosud nestanovené daně. S finančními orgány lze souhlasit i v tom, že obava o budoucí nedobytnost daňové pohledávky byla umocněna tím, že žalobkyně negenerovala dostatečné finanční prostředky ani na svůj provoz a musela být financována z půjčky ze strany statutárního orgánu. Tvrzení žalobkyně, že měla zajištěno jiné institucionální financování, pak nebylo v daňovém řízení ničím prokázáno.
63. Ze všech shora uvedených důvodů lze přisvědčit argumentaci žalovaného, že budoucí úhrada daně byla vlivem nepříznivé finanční a majetkové situace žalobkyně ohrožena, což svědčí závěru, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo že vybrání této daně bude spojeno se značnými obtížemi.
64. Soud shrnuje, že finanční orgány přezkoumatelným způsobem popsaly logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, dostatečně identifikovaly podezřelé daňově uznatelné náklady, které s vysokou pravděpodobností nebyly nikdy vynaloženy a byly fiktivní, u nichž existoval předpoklad, že nebudou za daňově uznatelné uznány a daň z příjmů právnických osob bude o tyto neuznané náklady navýšena, jakož i to, že jsou zde silné obavy o budoucí nedobytnost takto stanovené daně či obavy z toho, že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Obě podmínky k vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu tak byly v projednávané věci naplněny.
65. Soud nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
66. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. srpna 2022

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu