



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **Czechbonnie unit, a.s., v likvidaci**, se sídlem Vojtěšská 211/6, Praha 1, IČ: 034 71 888, zastoupen JUDr. Oldřichem Chudobou, advokátem, se sídlem Při trati 1084/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2021, č.j. 43475/21/5100-41456-711233,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.

- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2021, č.j. 43475/21/5100-41456-711233 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 9. 2021, č.j. 7605193/21/2001-80543-108619, č.j. 7604363/21/2001-80543-108619, č.j. 7605457/21/2001-80543-108619, č.j. 7604585/21/2001-80543-108619, č.j. 7606031/21/2001-80543-108619, č.j. 7606755/21/2001-80543-108619, č.j. 7604894/21/2001-80543-108619, č.j. 7603360/21/2001-80543-108619 a č.j. 7602929/21/2001-80543-108619, jimiž byly vydány zajišťovací příkazy dle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ a „zajišťovací příkazy“) ve spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), kterými správce

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

daně žalobci uložil, aby okamžikem vydání zajistil úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období měsíce říjen 2020 až červen 2021 složením jistoty v celkové výši 3.251.704 Kč na depozitní účet správce daně, a tato rozhodnutí byla potvrzena.

- [2] Žalobce se v podané žalobě v prvním žalobním bodu namítal neexistenci předpokladu budoucího stanovení daně. Uvedl, že má za to, že tato první zákonná podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu nebyla splněna, neboť tvrzení o budoucím stanovení daně je pouhou spekulací správce daně nepodloženou konkrétními důkazy o zapojení žalobce do podvodného řetězce. Žalobce shrnul správcem daně popsané nestandardnosti (např. virtuální sídlo, neexistence provozovny, neexistence webových stránek, nezveřejňování účetních závěrek, žádné majetkové zázemí, žádné zaměstnanci, existence daňových nedoplatků, neplnění dalších povinností atd.) s tím, že tyto nejsou nezákonné a že se nadto netýkají žalobce. K absenci bezhotovostních úhrad pak žalobce poukázal na svobodu při volbě způsobu úhrady a na skutečnost, že žádný zákon nenařizuje úhradu jen bezhotovostním způsobem. Žalobce v tomto žalobním bodu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, ohledně podmínek, za kterých je možné zajišťovací příkaz vydat.
- [3] Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal neexistenci obavy o budoucí dobytost daně. K nenaplnění této druhé zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu předně odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č.j. 9 Afs 384/2017-25, podle kterého je k úhradě daně nutné zvolit takový prostředek, který co nejméně zasahuje do práv jednotlivce. Dále namítal, že správce daně nezjišťoval důkladně ekonomické ukazatele pro vyslovení závěru stran úhrady daně v budoucnu, když uvedl jen výši rentability tržeb za rok 2020 a podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za únor až červenec 2021, přičemž jiné ekonomické ukazatele nezjišťoval. Obě zjištění pak správce daně doplnil pouze konstatováním, že jsou nízká, aniž by uvedl, jaká výše ukazatele by byla vhodná či dostatečná pro zajištění vymahatelnosti budoucí daně. Namítal, že v daném případě absentuje zjištění likvidity, krátkodobé a dlouhodobé a výhled budoucích výnosů jako možného zdroje úhrady v budoucnosti vyměřené daně. Správce daně rovněž neuvedl ekonomické ukazatele, které by mohly svědčit i ve prospěch žalobce. Dle žalobce měl správce daně provést analýzu zadluženosti alespoň na úrovni dané ustanovením § 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný odkázal na body 44 až 46 žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se s obdobně vznesenou námitkou žalobce již vypořádal. Uvedl, že setrvává na názoru, že v daném případě nejde o pouhé spekulace správce daně, když z odůvodnění zajišťovacích příkazů je zřejmé, že přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně vychází z opakovaného zapojení žalobce do daňového podvodu. Tento předpoklad je pak založen na konkrétních zjištěních správce daně vyplývajících z analýzy kontrolních hlášení článků řetězce a vyhledávací činnosti správce daně. K jednotlivým zjištěním odkázal na body 21 až 26 napadeného rozhodnutí. Dále poukázal na charakter zajišťovacího příkazu jako rozhodnutí předběžné povahy a odkázal na judikaturu NSS (srov. rozsudek ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45 a další). Uvedl, že rozhodující je samotná existenci podvodu na DPH a účast daňového subjektu v něm, naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda žalobce byl v dobré víře. Žalovaný dále odkázal na body 3) až 5) zajišťovacích příkazů, kde správce daně řádně popsal strukturu detekovaných podvodných řetězců, a to včetně grafického zobrazení, popsal obchodní model, charakteristiku

jednotlivých článků řetězce, chybějící daň i nestandardnosti v řetězci, jež vylučují, že by šlo o pouhé neodvedení daně, ale naopak svědčí o tom, že daň chyběla v detekovaných řetězcích v důsledku podvodu.

- [5] K tvrzení žalobce, že jednotlivé nestandardnosti nejsou nezákonné, žalovaný uvedl, že byt jsou některá zjištění legální, tak ve vzájemných souvislostech působí nestandardně, a to za situace, kdy články řetězce realizovaly plnění v řádech jednotek mil. Kč. V rozporu se zákonem pak společnosti nezveřejňují účetní závěrky. Navíc bylo zjištěno, že některé subjekty mají daňové nedoplatky a že některé byly označeny za nespolehlivé plátce. K tvrzení žalobce, že se dané nestandardnosti netýkají jeho, uvedl, že uvedená zjištění nebyla kladena k tíži žalobce, ale byla uvedena z důvodu řádného popisu detekovaného podvodného řetězce a jeho nestandardností. Nicméně obdobná zjištění byla zjištěna i u samotného žalobce – ten má zapsáno tzv. virtuální sídlo, nemá nahlášenou provozovnu, nemá webové stránky a nemá stabilní majetkové zázemí. Rovněž to byl žalobce, kdo nehradil svým přímým dodavatelům 100 % úplat bezhotovostně (čímž učinil obchodní transakce netransparentními a neprůkaznými), ačkoliv tito měli zveřejněný bankovní účet, na který žalobce v minulosti hradil. Žalobce pak peněžní prostředky připsané na bankovní účet od odběratelů soustavně obratem či do několika dnů od připsání vybíral ve značných částkách v hotovosti, či je převáděl na neregistrované bankovní účty. Ve vztahu k žalobci pak bylo dále učiněno zjištění stran bezhotovostních úhrad režijních nákladů souvisejících se běžnou ekonomickou činností obchodní korporace. K možnosti podnikatele hradit své závazky i v hotovosti žalovaný odkázal na body 48 a 49 napadeného rozhodnutí s tím, že v podnikatelském prostředí jsou běžné bezhotovostní platby, které zanechávají jasnou stopu finančního toku. Úhrady v hotovosti za situace, kdy subjekty disponují bankovním účtem, se jeví jako velmi nestandardní, přičemž mohou být snadno fingovány.
- [6] Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný odkázal na body 27 až 38 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že obava o budoucí dobytost daně byla založena na silných důvodech – silná majetková nedostatečnost žalobce (nevlastní žádný dlouhodobý majetek), okamžité odčerpávání peněžních prostředků z bankovního účtu (ekvivalent zbavování se majetku), neschopnost žalobce dosahovat zisku, vysoká zadluženost žalobce. Dále uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s žalobcem odkazovaným rozsudkem NSS č.j. 9 Afs 384/2017-25, když se v nich správce daně zabýval také otázkou dobrovolné úhrady daně. Správce daně za účelem posouzení, zda žalobce bude schopen v budoucnu stanovenou daň uhradit z výsledků ekonomické činnosti, zjišťoval za pomoci jednotlivých ekonomických ukazatelů deklarovaných žalobcem výkonnost žalobce a jeho schopnost dosahovat z ekonomické činnosti zisku, kterou shledal velmi nízkou. Dále uvedl, že u žalobce není možné očekávat zvýšenou tvorbu zisku z ekonomické činnosti, když většina jeho přijatých zdanitelných plnění, z nichž si uplatnil nárok na odpočet daně, je velmi pravděpodobně zatížena daňovým podvodem, a nelze proto mít za to, že by po zamezení této činnosti ze strany správce daně žalobce dosahoval stejných nebo lepších výsledků hospodářské činnosti. S ohledem na zjištěnou vysokou zadluženost žalobce a neexistenci žádného hodnotného majetku pak správce daně shledal nemožným uhradit dosud nestanovenou daň za pomoci úvěru ze strany třetí osoby. Ze stejných důvodů pak nebylo možné uvažovat ani o případném posečkání či povolení splátek ze strany správce daně. Dodal, že s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu není možné v řízení o něm zjišťovat skutečnosti co nejúplněji a po správci daně tak ani nelze požadovat provedení bezchybné a detailní analýzy majetkové a ekonomické situace žalobce (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45). Uvedl, že správce daně zcela oprávněně vycházel pouze z údajů, které měl

k dispozici. Uzavřel, že žalobce svou námitku vznesl obecně, když ani v odvolacím řízení ani nyní v podané žalobě neuvedl konkrétní ekonomické ukazatele, k nimž měl správce daně, resp. žalovaný při posouzení ekonomické výkonnosti žalobce přihlídnout.

- [7] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [8] Správce daně zjistil na základě poznatků z vlastní vyhledávací činnosti podle ustanovení § 78 daňového řádu a analýzou dat z kontrolních hlášení, že žalobce byl ve zdaňovacích obdobích říjen 2020 až červen 2021 opakovaně zapojen do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. Dne 22. 9. 2021 proto vydal vůči žalobci celkem 9 zajišťovacích příkazů, jimiž žalobci uložil povinnost složit k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH za předmětná zdaňovací období jistotu v souhrnné výši 3.251.704 Kč.
- [9] Dne 25. 10. 2021 podal žalobce proti zajišťovacím příkazům odvolání, ve kterých uváděl obdobné námitky a argumenty jako v podané žalobě.
- [10] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 24. 11. 2021, č.j. 43475/21/5100-41456-711233, byla odvolání žalobce zamítnuta a zajišťovací příkazy byly potvrzeny.
- [11] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný na str. 4 až 6 shrnul právní základ případu, který následně na str. 6 až 12 aplikoval na zjištěný skutkový stav. Na str. 12 až 18 se pak zabýval jednotlivými odvolacími námitkami žalobce, z nichž žádnou neshledal důvodnou.
- [12] Konkrétně žalovaný k předpokladu budoucího stanovení daně uvedl, že bylo zjištěno, že žalobce uplatnil v měsících říjen až prosinec 2020 nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele MIXTRON s.r.o., IČ: 243 04 786, v měsících leden až březen 2021 od dodavatele Familyres s.r.o., IČ: 066 65 241 a v měsících duben až červen od dodavatele IMPO express s.r.o., IČ: 292 63 701. Uvedl, že byly detekovány celkem 3 podvodné řetězce (každý tvořen 2 články), kdy žalobce byl vždy na pozici tzv. buffer a jeho přímí dodavatelé na pozici tzv. missing trader. K narušení neutrality uvedl, že ta spočívá v tom, že dodavatelé žalobce coby články identifikované na počátku detekovaných řetězců sice podali daňová přiznání a kontrolní hlášení za předmětná období, a v těchto vykázali uskutečněná zdanitelná plnění pro žalobce a daň na výstupu, avšak vykázanou vlastní daňovou povinnost neuhradili. Žalobce si pak z těchto přijatých plnění uplatnil nárok na odpočet daně. Jako nestandardní pak žalovaný vyhodnotil rizikové znaky jednotlivých článků řetězce, které byly zjištěny jak u žalobce, tak u jeho dodavatelů (např. virtuální sídlo; neexistence provozovny; neexistence webových stránek prezentujících ekonomickou činnost, ačkoliv jde o poskytování plnění v řádech jednotek mil. Kč základu daně; existence daňových nedoplatků; vymáhání daňových nedoplatků; neplnění povinností; některé články řetězce byly označeny za nespolehlivé plátce; jednatelé některých článků mají trvalé bydliště na ohlašovně úřadu). Jako nestandardní byla rovněž vyhodnocena absence bezhotovostních úhrad za přijatá plnění, neboť bylo zjištěno, že žalobce dodavateli MIXTRON s.r.o. nehradil bezhotovostně 100 % přijatých zdanitelných plnění, dodavateli Familyres s.r.o. cca 80 % plnění a dodavateli IMPO express s.r.o. 78 % - 100 % plnění; a dále skutečnost, že žalobce obratem či v řádu několika dnů po připsání vybíral finanční prostředky v hotovosti, příp. je bezhotovostně převáděl na neregistrované bankovní účty, čímž v krátkém časovém období manipuloval s finančními prostředky zcela netransparentním způsobem a zároveň na bankovním účtu netvořil ani krátkodobě dostatečnou rezervu k pokrytí budoucích závazků; a dále skutečnost, že z bankovního účtu žalobce nejsou zřejmé bezhotovostní úhrady režijních nákladů (např. úhrady nájemného, el. energie, vodné, stočné, atd.). Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

současně usoudil na pravděpodobnou vědomost žalobce o účasti v podvodných řetězcích, neboť některé výše zmíněné skutečnosti mohl sám zjistit. Rovněž pak zohlednil zjištění, že charakter činnosti žalobce je na vstupu nejvýznamněji tvořen mzdovými náklady a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností, což může vést daňový subjekt k navýšení vstupů plněním, která jsou zatížena podvodem na DPH, popř. jsou zcela fiktivní. Zároveň však žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě nelze hovořit o silném důvodu stran budoucího stanovení daně, neboť nelze s jistotou konstatovat vědomou účast žalobce v podvodných řetězcích. Předpoklad budoucího stanovení daně tak považoval žalovaný spíše za slabší.

- [13] K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně žalovaný naopak uvedl, že tento spočívá na silných důvodech. Uvedl, že pod bodem 6) zajišťovacích příkazů byla popsána silná majetková nedostatečnost a zadluženost žalobce, která svědčí o nemožnosti uhradit v budoucnu stanovenou daň z výsledků jeho ekonomické činnosti, přičemž rovněž vyvstává obava, zda zjištěný majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jeho vlastnictví. Uvedl, že kromě motorového skútru Aprilia SR 50 reg.zn. X s předpokládanou hodnotou 25.000 Kč (který je nadto s ohledem na virtuální sídlo žalobce a nenahlášenou provozovnu nesnadno ze strany správce daně dohledatelný) nebyl zjištěn žádný jiný dlouhodobý majetek žalobce. Z rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2020 bylo zjištěno, že žalobce vykazuje aktiva ve výši 14.372 Kč, přičemž tato jsou kryta takřka ze 100 % oběžnými aktivy, což nelze označit za stabilní majetek, neboť má proměnlivou hodnotu v čase. Z výpisu z účtu ke dni 20. 7. 2021 pak bylo zřejmé, že zde byl zůstatek ve výši 28.400,74 Kč. Žalovaný upozornil na to, že žalobce připsané peněžní prostředky soustavně obratem či nejpozději do několika dnů poté, co dojde k bezhotovostnímu připsání peněžních prostředků od odběratele, tyto vybírá v hotovosti (61,27 % všech debetovaných peněžních prostředků za sledované období, celkem 25.280.000 Kč), nebo je převádí na neregistrované bankovní účty (22,21 % všech debetovaných prostředků, celkem 9.174.320,50 Kč). Jednotlivé hotovostní výběry pak dosahují značných částek (opakovaně denní výběr ve výši 1,5 mil. Kč, 1,6 mil. Kč a 1,7 mil. Kč). Žalovaný shrnul, že žalobce nakládá se svým majetkem tak, že na svém bankovním účtu netvoří ani krátkodobě dostatečnou rezervu k pokrytí budoucích závazků a že současně svůj majetek dostává mimo sféru vlivu správce daně. Tuto skutečnost žalovaný označil za ekvivalent zbabování se majetku, neboť ten se v důsledku jednání žalobce stává pro správce daně nedosažitelným, a to, aniž by byl nahrazen majetkem jiným. Žalovaný dále uvedl, že správce daně pro posouzení efektivity podnikání žalobce vypočítal ukazatel rentability tržeb, a to jako podíl výsledku hospodaření (po zdanění) na celkových tržbách vyjadřující schopnost žalobce dosahovat zisku. Na základě těchto ukazatelů pak vypočítal rentabilitu tržeb (273.208 Kč / 25.792.777 Kč) v úrovni 0,011, z čehož vyplývá, že žalobce v předmětném období generoval zisk v jedné setině svého celkového obratu. Nízkou výkonnost žalobce pak je možné vyvodit i z posouzení hodnoty podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období únor 2016 až červenec 2021, která činí 1,138. Tento poměr totiž vyplývá o nízké výkonnosti žalobce ve vztahu k faktickému předmětu jeho ekonomické činnosti, která je na vstupu tvořena především mzdovými prostředky a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností. Celková míra zadluženosti žalobce za rok 2020 byla vypočítána ve výši 80 % (cizí zdroje / celková aktiva * 100), což značí, že závazky žalobce převyšují hodnotu jeho majetku a že žalobce je nezdravě zadlužen. Žalovaný uvedl, že bylo dále zjištěno, že jediný člen správní rady žalobce a současně jediný akcionář žalobce, pan A. F., je současně jediným jednatelem a společníkem společnosti Czechbonnie, spol. s r.o., IČ: 272 48 402, společnosti

AMMájaky s.r.o., IČ: 031 94 191) a společnosti MONTIR, spol. s r.o., IČ: 452 74 371. Z této personální propojenosti pak lze dovodit hrozbu útlumu ekonomické činnosti žalobce a její převedení na jinou personálně propojenou společnost. Toto zjištění s ohledem na ostatní okolnosti případu není možné dle žalovaného ignorovat. Shrnul, že žalobce nelze označit za stabilní ekonomický subjekt.

- [14] K nebezpečí z prodlení pak žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že jediným správcem daně známým majetkem žalobce byl jeden motorový skútr (který je s ohledem na neexistenci skutečného sídla a provozovny obtížně dohledatelný) a peněžní prostředky, tj. majetek vysoce likvidní a nestálý v čase, který je snadno převoditelný, což také žalobce svým jednáním potvrdil, žalovaný aproboval závěr správce daně o účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem vydání.
- [15] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhnou nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.
- [16] Účastníci řízení se ve stanovené lhůtě nevyjádřili. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.
- [17] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [18] 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.“*
- [19] Podle § 103 zákona o DPH: *„hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.“*
- [20] Zdejší soud úvodem poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6 Afs 108/2015-35, v němž soud konstatoval, že *„[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečnosti a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48).“* Protože však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, daňový řád podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zamezení svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

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

- [21] Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud rovněž vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48, v němž tento soud mimo jiné uvedl, že „[p]ro vydání zajišťovacího příkazu bude například významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého,“ a rovněž na rozsudek téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 2 Afs 213/2016-28, „[...] přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu“), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.“
- [22] Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021, která dosud nebyla stanovena, dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu s okamžitou účinností a vykonatelností dle ustanovení § 103 zákona o DPH.
- [23] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají pro vydání zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou dva předpoklady: musí zde existovat (1) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (2) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými potížemi. K tomu soud dodává, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. V zajišťovacím příkazu tak musí být popsány jednak indicie, které vedly správce daně k závěru, že daň bude v budoucnu stanovena, stejně tak v něm musí být uvedeny úvahy, z nichž vyplývá obava o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Žalobce v podané žalobě rozporoval splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu.
- [24] Soud se nejprve zabýval splněním první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v daném případě existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena.
- [25] Soud připomíná, že vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně byl tedy povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný v

odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Oba správní orgány těmto požadavkům dle soudu dostály.

- [26] Zajišťovací příkazy byly odůvodněny správcem daně velmi podrobně, o čemž svědčí i rozsah jejich odůvodnění, kdy správce daně nejprve uvedl základní skutečnosti zjištěné v souvislosti s vlastní vyhledávací činností podle ustanovení § 78 daňového řádu a s analýzou dat z bankovního účtu žalobce a jeho kontrolních hlášení, včetně kvalifikovaného odhadu výše daně a poté se věnoval vzniku daňového podvodu a účasti žalobce v něm, včetně grafického znázornění tohoto řetězce. Dle soudu správce daně zcela konkrétně popsal okolnosti, z nichž vyplývá zapojení žalobce do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem – srov. bod 3) zajišťovacích příkazů, kde jsou v bodě 3.1 popsány články jednotlivých řetězců, v bodě 3.2 je identifikována chybějící daň v rámci každého řetězce a zdaňovacího období, v bodě 3.3 jsou popsány nestandardnosti detekované v rámci těchto fakturačních řetězců, a v bodě 3.4 je popsána příčinná souvislost v chování daňového subjektu (žalobce) s chybějící daní u článku na pozici „missing trader“. V bodě 4) zajišťovacích příkazů jsou pak popsány jednotlivé objektivní okolnosti, nasvědčující účasti žalobce v obchodních transakcích zasažených daňovým podvodem.
- [27] Správce daně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím říjen 2020 až červen 2021 popsal obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. V případě zdaňovacích období říjen až prosinec 2020 bylo zjištěno, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění zasažených chybějící daní od společnosti MIXTRON s.r.o.; v případě zdaňovacích období leden až březen 2021 totéž zjištěno ve vztahu ke společnosti Familyres s.r.o. a v případě zdaňovacích období duben až červen 2021 ve vztahu ke společnosti IMPO express s.r.o. Tyto 3 uvedené společnosti v tomto řetězci správce daně označil jako tzv. „missing trader“, neboť priznaly vlastní daňovou povinnost, kterou však neuhradily do státního rozpočtu; žalobce pak vystupoval v pozici tzv. „buffer“, tj. plynula jim výhoda z účasti na podvodném řetězci v podobě uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla uhrazena do státního rozpočtu. Svůj závěr o podvodném řetězci pak správce daně podpořil i organizovaností a strukturou tohoto řetězce, v rámci které dochází téměř k výhradní fakturaci mezi danými subjekty (ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad 2020 přijal žalobce od společnosti MIXTRON s.r.o. 100% vstupů, za prosinec 2020 od stejné společnosti 91,43% vstupů; za leden až březen 2021 od společnosti Familyres s.r.o. 100%, resp. 96,91% a 99,99% vstupů; za duben až červen 2021 od společnosti IMPO express s.r.o. 98,90%; resp. 100% vstupů).
- [28] Na základě výše uvedeného lze dospět k závěru, že k neodvedení daně nedošlo k důsledku ojedinělého podnikatelského selhání jednotlivých obchodních společností, ale v důsledku daňového podvodu, do něhož byl žalobce opakovaně ve zdaňovacích obdobích říjen 2020 až červen 2021 zapojen. Lze se rovněž ztotožnit se závěrem správce daně, že žalobce nebyl ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním pouhým náhodným účastníkem obchodních řetězců, žalobce tak musel mít o možné existenci podvodu na dani povědomí či pochybnosti. Tyto pochybnosti ohledně jednotlivých společností zapojených do daných řetězců pak byly správcem daně v zajišťovacích příkazech rovněž popsány (virtuální adresa, absence provozovny, absence webových stránek, absence vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, společnosti nemají žádné zaměstnance, existence daňových nedoplatků, nezakládání účetní závěrky do sbírky listin, bydliště jednatele na ohlašovně úřadu, absence bezhotovostních úhrad za přijatá plnění, nadlimitní výběry

v hotovosti z bankovního účtu, společnosti nevlastní žádný majetek a zázemí, některé společnosti jsou tzv. nespolehlivými plátcí).

- [29] Správce daně tak dle soudu důvodně dospěl k závěru, že mu vznikl odůvodněný předpoklad, že žalobce z důvodu účasti na obchodování vykazujícím znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět mohl a měl, nepřísluší jím uplatněný nárok na odpočet daně podle ustanovení § 72 zákona o DPH za předmětná zdaňovací období z přijatých zdanitelných plnění od zmiňovaných dodavatelů, resp. že mu nebude přiznán v souladu s judikaturou SDEU. Ve vztahu k naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu tak je tento závěr správce daně dle soudu naprosto dostačující. Je totiž třeba si uvědomit, že při vydávání zajišťovacích příkazů není provádění standardní dokazování – správce daně je povinen podvod na DPH pouze označit, identifikovat chybějící daň a popsat okolnosti daného podvodu, čemuž správce daně v daném případě dostal. Z toho důvodu nutně musí scházet „konkrétní“ důkazy o zapojení žalobce do podvodného řetězce, jejichž absenci namítal žalobce v podané žalobě.
- [30] K odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, soud uvádí, že závěry tohoto rozsudku nijak nerozporuje. Podle právní věty tohoto rozsudku: *„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“* V daném případě byly důvody vztahující se k oběma podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů v jejich odůvodnění uvedeny a soud je nyní přezkoumává. Sám žalovaný pak v napadeném rozhodnutí seznal, že důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, jsou „slabší“, nicméně byly zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (srov. zejména body [26] a [36] žalobou napadeného rozhodnutí).
- [31] K námitce žalobce, že správcem daně popsané nestandardnosti (viz výše) nejsou nezákonné a nadto se netýkají žalobce, soud uvádí, že některá z výše uvedených nestandardností zcela jistě nejsou v rozporu se zněním zákona (např. povaha sídla dodavatele žalobce), nicméně ve vzájemném souhrnu mohou být rizikové. Jakkoliv jsou některé skutečnosti zcela obecné (virtuální adresa, absence provozovny, neexistence webových stránek, žádní zaměstnanci), tak tyto v souhrnu s dalšími konkrétními a již „podezřelými“ okolnostmi (existence daňových nedoplatků, některé společnosti se staly tzv. nespolehlivým plátcem, nezakládaly účetní závěrku do sbírky listin, bydliště jednatele na ohlašovně úřadu) týkajícími se dodavatelů žalobce a přímo žalobce, resp. způsobu jeho obchodování se zmíněnými dodavateli a následnému vybírání finančních prostředků ze svého účtu, tak i na základě těchto relativně obecných indicií lze dospět k závěru o nestandardním způsobu obchodování, resp. o důvodném předpokladu existence podvodného daňového řetězce, do kterého byl žalobce zapojen.
- [32] Soud znovu považuje za vhodné zdůraznit, že to nebyly jen nestandardnosti na straně jednotlivých dodavatelů, které vedly správce daně k závěru, že k neodvedení daně došlo v důsledku daňového podvodu s účastí žalobce, ale správce daně v zajišťovacích příkazech identifikoval i další nestandardnosti, v souhrnu označené jako „objektivní okolnosti“. Mezi

ně lze nepochybně zařadit absenci 100 % úplat bezhotovostním převodem ze strany žalobce, který tak učinil dané obchodní transakce netransparentními a neprůkaznými, ačkoliv jeho dodavatelé měli zveřejněný bankovní účet; dále skutečnost, že žalobce z bankovního účtu obratem či v řádu několika dnů po připsání finančních prostředků od odběratelů tyto vybíral v hotovosti, příp. je bezhotovostně převáděl na neregistrované bankovní účty.

- [33] Soud proto shrnuje, že shromážděné indicie ve svém souhrnu logicky vypovídají o účasti a roli žalobce v obchodním řetězci, o jeho podvodném charakteru, struktuře i mechanismu fungování a umožňují vyloučit, že by pravděpodobnost doměření daně žalobci byla výlučně spekulativní.
- [34] K námitce žalobce ohledně svobody při volbě způsobu úhrady soud uvádí, že skutečně žádný zákon nenařizuje úhradu jen bezhotovostním způsobem; pouze zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 254/2004 Sb.“), stanoví toliko limit pro hotovostní platbu (srov. § ustanovení § 4 tohoto zákona). S ohledem na další, v zajišťovacích příkazech popsané, nestandardnosti ohledně obchodování předmětných subjektů, soud dospěl k závěru, že v současné době bezhotovostních plateb, které zanechávají jasnou stopu, se hotovostní platby jeví jako velmi nestandardní. A to konkrétně za situace, kdy v daném případě měli dodavatelé žalobce zveřejněn bankovní účet a že žalobce v minulosti úplaty v bezhotovostní formě prováděl. S ohledem na to, že výše jednotlivých hotovostních výběrů z bankovního účtu žalobce za kalendářní den často překročila výši zákonného limitu (270.000 Kč) pro omezení plateb v hotovosti, kdy žalobce opakovaně vybíral částky 1,5 mil. Kč a vyšší, tak lze aprobovat pochybnosti správce daně o tom, zda žalobce postupoval v souladu se zákonem č. 254/2004 Sb.
- [35] Soud tak k první podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu uzavírá, že uvedené okolnosti byly zjištěny správcem daně v rámci vyhledávací činnosti a zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Lze doplnit, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoliv v řízení zajišťovacím.
- [36] Soud se dále zabýval splněním druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. zda v daném případě existovala odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
- [37] Soud předesílá, že zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud znovu vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48 (viz bod 35 tohoto rozsudku).
- [38] V daném případě seznal soud zajišťovací příkazy ohledně posuzování splnění této podmínky velmi podrobnými, obsahující řadu indicií, které daly vznik obavám správce daně a které se týkají konkrétních poměrů žalobce.
- [39] Správce daně v zajišťovacích příkazech předně provedl majetkovou analýzu žalobce, z níž vyplynula majetková nedostatečnost žalobce s ohledem na předpokládanou výši vlastní daně, která by dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla být žalobci za jednotlivá zdaňovací období doměřena, jakož i ve vztahu k celkové předpokládané doměřené dani. Zároveň

správce daně vyhodnotil jako vysokou míru rizika převedení veškerého majetku žalobce, a to za situace, kdy do majetku žalobce patří vysoce likvidní aktiva (finanční prostředky na jeho bankovním účtu).

[40] Majetkovou nedostatečnost ve vztahu k budoucnu stanovení dani správce daně dovodil z následujících ukazatelů:

- Výkonnost ekonomické činnosti žalobce za rok 2020 (bod 6.1 zajišťovacích příkazů), kdy z údajů vykázaných v Rozvaze ke dni 31. 12. 2020 vyplynulo, že žalobce k tomuto datu nedisponoval žádnými stálými aktivy, neboť hodnotu aktiv tvořila výhradně oběžná aktiva, která nejsou ze své podstaty stabilním majetkem (na rozdíl od dlouhodobého majetku, který by mohl být z pohledu vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně snáze postižitelný). Navíc tento majetek má velmi proměnlivou hodnotu v čase (účetně evidovaná hodnota nemusí nutně korespondovat s jeho prodejní hodnotou v aktuálním období). Pro zjištění ukazatele hodnoty zadluženosti správce daně spočítal celkovou zadluženost žalobce jako podíl cizích zdrojů na aktivech (cizí zdroje / celková aktiva * 100), tj. $11.497 \text{ tis.} / 14.372 \text{ tis.} * 100 = 80 \%$. Z toho důvodu dospěl k závěru, že celková aktiva žalobce jsou z převážné části kryta z cizích zdrojů a že žalobce je nezdravě zadlužen, když mantinely zdravého zadlužení se běžně pohybují v hodnotách 30 až 60 %. Z Výkazu zisku a ztrát ke dni 31. 12. 2020 pak správce daně vypočítal ukazatel rentability tržeb jako podíl výsledku hospodaření (před zdaněním) na celkových tržbách (údaji vykázanými žalobcem v podaném přiznání k dani z příjmů), vyjadřující schopnost žalobce dosahovat zisku. Na základě těchto údajů vypočítal rentability tržeb ($273.208 \text{ Kč} / 25.792.777 \text{ Kč}$) v úrovni 0,011, z čehož vyplynulo, že ve sledovaném období žalobce generoval zisk ve výši jedné setiny svého celkového obrátu. Schopnost dosahovat zisku tak u žalobce správce daně vyhodnotil jako velmi nízkou, a proto nelze předpokládat, že by v budoucnu doposud nestanovená daň mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti žalobce.

- Výkonnost ekonomické činnosti žalobce na základě údajů o výstupech a vstupech v přiznáních k DPH (bod 6.2 zajišťovacích příkazů), kdy na základě analýzy výkonnosti žalobce založené na přijatých a uskutečněných plněních za zdaňovací období únor 2016 až červenec 2021 byla zjištěna souhrnná hodnota uskutečněných plnění ve výši 159.893.921 Kč základu daně a souhrnná hodnota přijatých plnění ve výši 140.517.455 Kč základu daně. Z uvedeného správce daně vypočítal hodnotu daného podílu ve výši 1,138. Z toho důvodu správce daně označil výkonnost žalobce za nízkou, a to ve vztahu k faktickému předmětu jeho ekonomické činnosti (poskytování služeb „agenturních pracovníků“), která je na vstupu tvořena především mzdovými prostředky a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností.

- Majetek žalobce (bod 6.3 zajišťovacích příkazů), kdy bylo zjištěno, že žalobce nevykázal žádný hmotný majetek, a proto lze usuzovat, že netvoří pro svou ekonomickou činnost dostatečné majetkové zázemí. Správce daně dohledal, že žalobce vlastní pouze motorový skútr s předpokládanou hodnotou ve výši 25.000 Kč, který však nebyl nalezen na adrese žalobce, neboť tento má tzv. virtuální sídlo a nemá provozovnu.

- Finanční prostředky (bod 6.4 zajišťovacích příkazů), kdy správce daně analýzou bankovního účtu žalobce zjistil, že v případě 61,27 % všech debetovaných finančních prostředků za sledované období z tohoto bankovního účtu se jednalo o hotovostní výběry v celkové výši 25.280.000 Kč a v případě 22,21 % všech debetovaných prostředků se jednalo o bezhotovostní transakce ve prospěch bankovních účtů, které nejsou registrovány u správce

daně v celkové výši 9.174.320,50 Kč. Dále správce daně zjistil, že žalobce debetuje finanční prostředky ze svého bankovního účtu formou výběrů hotovosti do několika dnů poté, co dojde k jejich připsání na bankovní účet. Správce daně dále upozornil na celkem 16 hotovostních výběrů ve výši 1,5 mil. až 1,7 mil. Kč od 8. 4. 2020 do 12. 7. 2021, ze kterých dovodil snahu žalobce zastřít a zneprůhlednit faktický tok plateb. Dále správce daně uvedl, že výše zůstatku na bankovním účtu žalobce značně kolísá (hodnoty mezi 20.177,51 Kč a 40.277,51 Kč v období od 29. 7. 2020 do 20. 7. 2021).

- Riziko plynoucí z účasti na daňovém podvodu (bod 6.5 zajišťovacích příkazů), kdy správce daně uvedl, že tato skutečnost činí z žalobce potenciálně rizikový subjekt, u něhož existuje zvýšené nebezpečí toho, že po „odhalení“ jeho zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH, dojde u žalobce k utlumení jeho ekonomické činnosti, tj. i pohybů na bankovním účtu, související s jeho nahrazením v dodavatelskou-odběratelském řetězci novým subjektem, a k vyvedení postižitelného majetku mimo dosah správce daně.

- Hrozba převodu ekonomické činnosti žalobce na jiný podnikatelský subjekt (bod 6.6 zajišťovacích příkazů), kdy správce daně poukázal na personální propojení žalobce s jinými společnostmi (Czechbonnie, spol. s r.o., AMMajáky s.r.o., MONTIR, spol. s r.o.) prostřednictvím jediného jednatele a společníka.

[41] Za skutečnosti, které podporují obavu, že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná, pak správce daně dále označil následující indicie:

- Sídlo žalobce na adrese V. 211/6, P. 1, je sídlem virtuálním (na uvedené adrese se nachází několikapatrový řadový dům). U vchodových dveří byly vylepeny seznamy s názvy a identifikací 30 obchodních korporací, přičemž dle Administrativního registru ekonomických subjektů zde ke dni 20. 9. 2021 mělo zapsáno sídlo 1.061 ekonomických subjektů. Žalobce v seznamech ani na zvoncích nebyl uveden, přičemž zde v době místního šetření správce daně nezastihl žádnou osobu oprávněnou za žalobce jednat. Při místním šetření na uvedené adrese, ani v její blízkosti správce daně nenalezl žalobcem vlastněný motorový skútr.

- V živnostenském rejstříku neměl žalobce zapsanou žádnou adresu provozovny a ani u správce daně není žádná provozovna nahlášena.

- Žalobce podal Vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 až poté, co byl k jeho podání vyzván správcem daně výzvou ze dne 27. 4. 2020.

- Z veřejně dostupných zdrojů se nepodařilo dohledat bližší informace o činnosti žalobce. Žalobce nemá vlastní webové stránky, tj. poskytuje plnění v řádu jednotek milionů Kč za kalendářní měsíc, aniž by se prezentoval veřejnosti.

- U žalobce došlo počínaje zdaňovacím obdobím březen 2016 k neobvykle razantnímu nárůstu uskutečněných a přijatých plnění vykázaných v řádu jednotek mil. Kč základu daně za kalendářní měsíc oproti předcházejícímu zdaňovacímu období.

- V minulosti byly opakovaně u žalobce evidovány nedoplatky.

- Za účelem vymáhání nedoplatek bylo nutné přistoupit k vydání exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu žalobce.

- V katastru nemovitostí nebyl nalezen záznam o tom, že by žalobce vlastnil nemovitou věc.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

- Na žalobce je registrován pouze motorový skútr, jehož předpokládaná hodnota je 25.000 Kč. Jde o vysoce likvidní majetek, který se ani správci daně nepodařilo fyzicky nalézt.
- Není zřejmé, že by z žalobcova bankovního účtu byly realizovány bezhotovostní úhrady režijních nákladů souvisejících s běžnou ekonomickou činností obchodní korporace (např. úhrada nájemného, el. energie, vodné, stočné atd.).
- Rizikové a nestandardní chování žalobce, kdy během sledovaného období došlo celkem šestnáctkrát k hotovostnímu výběru v částce 1,5 mil. Kč.
- Finanční prostředky žalobce jsou obratem nebo do několika dnů po připsání vybírány v hotovosti nebo jsou zasílány ve prospěch neregistrovaných bankovních účtů. Na bankovním účtu tak není tvořena dostatečná rezerva k pokrytí vlastní daně.
- Opakované zapojení žalobce do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem s chybějící daní na počátku řetězce.
- Očekávaná výše dosud nestanovené DPH je v hrubém nepoměru s průměrnou měsíční výší vlastní DPH, kterou žalobce v průměru od února 2016 do července 2021 přiznal.

[42] Zdejší soud se s výše uvedeným hodnocením v převážné míře shoduje a rovněž jako správce daně shledává existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně právě ve skutečnostech, které odráží jak základní posuzované aspekty [indicie týkající se posouzení a vyhodnocení majetkové situace daňového subjektu – zejména vysoká míra zadluženosti žalobce; vybírání vysokých částek z účtu žalobce tak, že zde zbývají pouze (ve vztahu k pravděpodobné výši daňové povinnosti) bagatelní zůstatky ve výši několika tisíc Kč; vybírání či převádění finančních prostředků z bankovního účtu mimo sféru vlivu správce daně; personální propojení s dalšími podnikatelskými subjekty], tak množství indicií podporujících, které by samy o sobě jednotlivě nemohly vést k vydání zajišťovacího příkazu (existence virtuálního sídla; žalobce nemá internetové stránky; neviduje žádné zaměstnance atd.), ale ve svém celku vyznívají zcela přesvědčivě o nutnosti jeho vydání.

[43] K těmto důvodům, z nichž správce daně dovodil existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně, soud považuje za nutné uvést, že vliv jednotlivých indicií na odůvodněnou obavu správce daně není vázán na jejich nezákonnost, ale na jejich reálné dopady na schopnost (či ochotu) žalobce jakožto daňového subjektu daň uhradit. Proto i některé indicie (jako např. povaha sídla žalobce), jakkoli nejsou v rozporu se zněním zákona, mohou být jedním z rizikových faktorů. Vzhledem k tomu, že žalobce správci daně nenahlásil adresu skutečného místa podnikání, a proto je správci daně známo pouze sídlo na virtuální adrese, je ztíženou dohledání případného movitého majetku žalobce, který by se za obvyklých okolností v místě sídla žalobce vyskytoval. Rizikovým faktorem je pak i neexistence internetové prezentace, z čehož vyplývá, že žalobce nemá zájem na rozšiřování obchodní spolupráce s jinými subjekty, které by jinak měly možnost s ním prostřednictvím internetu navázat kontakt. Uvedené nasvědčuje tomu, že žalobce obchoduje výhradně s vybranými partnery, a existuje tudíž zvýšené riziko, že po stanovení vysoké daňové povinnosti žalobce daň neuhradí, ukončí ekonomickou činnost a osoby ovládající žalobce stejnou ekonomickou činnost se stejnými obchodními partnery zahájí prostřednictvím jiného daňového subjektu, příp. že žalobce převede svou ekonomickou činnost na jiný personálně propojený daňový subjekt.

[44] Soud považuje za významné především to, jakým způsobem žalobce nakládal se svými peněžními prostředky na bankovním účtu. Způsob nakládání s peněžními prostředky je

třeba hodnotit nejen s ohledem na požadavky zaměstnanců a dodavatelů žalobce, ale především s ohledem na celkovou majetkovou situaci žalobce. V případě daňového subjektu, který kromě finančních prostředků na svém bankovním účtu nedisponuje jiným movitým či nemovitým majetkem a ani nemá zaměstnance, lze totiž velmi rychle ukončit ekonomickou činnost, jelikož takový daňový subjekt nemá žádnou vazbu na žádné konkrétní místo a ani nemá povinnosti vůči svým zaměstnancům. Nelze pak pominout skutečnost, že v důsledku toho, že peněžní prostředky byly obratem z účtu žalobce vybírány v hotovosti či převáděny na neregistrované bankovní účty, tak se tento jediný postižitelný majetek žalobce dostával mimo sféru vlivu správce daně. Proto i tato indicie podporuje odůvodněnost obavy z nedobytnosti v budoucnosti stanovené daně.

- [45] Lze dodat, že sice je na každém obchodním subjektu, jakou má strukturu svého majetku a jakou mají povahu jeho obchodní operace, musí si však současně být vědom důsledků případné rizikovosti takové struktury stran rizika dobytosti daně. Podstatnými byla v této souvislosti zjištění objektivní povahy, nedostatečnost finančních prostředků na účtech žalobce, za současného nedostatku postižitelného nemovitého a movitého majetku ve vlastnictví žalobce. Dále lze uvést, že žalobce navzdory trvale nízkému stavu finančních prostředků na svém bankovním účtu a za současného nedostatku postižitelného nemovitého či movitého majetku má disponibilní finanční prostředky, s nimiž však záměrně hospodář tak, aby správci daně neposkytl možnost ke krytí dobytosti daně (tyto prostředky vybírá ve velkých částkách v hotovosti, popř. je převádí na neregistrované bankovní účty). Tato okolnost vede soud k závěru, že došlo k naplnění účelu zajišťovacího příkazu, nikoliv k jeho nezákonnosti, neboť zajišťovací příkaz byl vydán právě proto, že ze zjištění vyplýval nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo možno následně postihnout a využít exekucí k úhradě stanovené daně.
- [46] Žalobce namítal, že správce daně nezjišťoval důkladné ekonomické ukazatele pro vyslovení závěru stran úhrady daně v budoucnu, neboť absentuje zjištění krátkodobé i dlouhodobé likvidity, výhled budoucích výnosů, resp. obecně absentují ukazatele, které by mohly svědčit i ve prospěch žalobce. K této námitce soud uvádí, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, přičemž správce daně při jeho vydání vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy. Dle soudu tak po správci daně nelze v řízení o zajišťovacím příkazu požadovat, aby provedl bezchybnou a detailní analýzu majetkové a ekonomické situace daňového subjektu, resp. analýzu zadluženosti podle ustanovení § 3 insolvenčního zákona, jak namítal žalobce. Doplňit pak ještě lze, že žalobce sice namítal, že správce daně vyhodnotil ekonomickou situaci žalobce nedostatečně a že nevyhodnotil žádné skutečnosti ve prospěch žalobce, nicméně žalobce v podané žalobě (ani náznakem) konkrétní ekonomické ukazatele, které by svědčily o tom, že by byl schopen v budoucnu stanovenou daň uhradit, resp. které by svědčily v jeho prospěch.
- [47] Soud tak dospěl k závěru, že správcem daně vypočítané ekonomické ukazatele (ukazatel hodnoty zadluženosti za rok 2020, ukazatel rentability tržeb za rok 2020, podíl přijatých a uskutečněných plnění za období únor 2016 a až červenec 2021) jsou dostatečné pro zjištění majetkové a ekonomické situace žalobce pro účely vydání zajišťovacího příkazu. Soud se dále ztotožnil s argumentací správce daně, který výše zmíněné ekonomické ukazatele vyhodnotil jako rizikové či (velmi) nízké. Zadluženost žalobce ve výši 80 % dle soudu skutečně není „zdravá“. Stejně tak lze aprobovat, že schopnost generovat zisk ve výši jedné setiny svého celkového obratu nelze vyhodnotit jinak než jako velmi nízkou. Hodnotu podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,138 lze rovněž považovat za nízkou, a to

s ohledem na faktický předmět ekonomické činnosti žalobce, jak uvedl správce daně v zajišťovacích příkazech. Správce daně sice v zajišťovacích příkazech neuvedl, jakou hodnotu daných ukazatelů by již považoval za dostatečnou (pozn. vyjma zadluženosti, kde za „zdravou“ označil zadluženost ve výši 30 až 60 %), nicméně s ohledem na to, že dané ukazatele byly v případě žalobce natolik nízké (resp. v případě zadluženosti vysoké), a to i z laického pohledu, že nelze dle soudu správci daně vyčítat, pokud limitní hodnoty v odůvodnění neuvedl, neboť by to nic na závěru o majetkové nedostatečnosti žalobce a jeho nízké ekonomické výkonnosti nemohlo změnit.

- [48] K odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č.j. 9 Afs 384/2017-25, soud uvádí, že v daném případě neshledal, že by žalovaný postupoval tak, že by si zcela svévolně vybral daný institut (zajišťovací příkaz) k inkasu daně, ale nejprve došlo k posouzení schopnosti žalobce uhradit v budoucnu stanovenou daň z výsledků jeho ekonomické činnosti, se závěrem, že tuto nelze předpokládat. Správce daně rovněž posuzoval možnost uhradit dosud nestanovenou daň za pomoci úvěru ze strany třetí osoby, kterou však s ohledem na vysokou zadluženost žalobce a neexistence žádného hmotného majetku rovněž vyloučil. Vyloučena pak byla i možnost případného posečkání či povolení splátek ze strany správce daně. Soud proto uzavírá, že správce daně i žalovaný aplikaci tohoto institutu na případ žalobce dostatečně a řádně odůvodnily v souladu s ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu, jak bylo uvedeno v tomto rozsudku.
- [49] Ke druhé podmínce tedy soud uzavírá, že zajišťovací příkazy obsahují konkrétní, individualizované důvody (indicie), kterými správce daně osvědčil odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. Správce daně kromě základních indicií, které osvědčil, uvedl i řadu podpůrných indicií, které by sice samy o sobě obstát nemohly, avšak ve svém celku prokazují odůvodněnou obavu ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu.
- [50] K oběma podmínkám soud uvádí, že žalovaný ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen 2020 až červen 2021 uvedl, že zde plyne slabší důvod stran budoucího předpokladu stanovení daňové povinnosti. Zároveň zde ale existují silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně. I judikatura, na kterou odkazoval žalobce, sama dovodila, že jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovená, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně.
- [51] Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
- [52] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné 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 (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 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.

V Praze dne 19. října 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu