



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **GALWEST s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zast. JUDr. Martinem Köhlerem, advokátem se sídlem Vysoká 149/4, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2021, č. j. 926/21/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 8. 2022, č. j. 17 Af 4/2021-39,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je řešeno naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal celkem 18 rozhodnutí - zajišťovacích příkazů ze dne 13. 11. 2020, č. j. 8391084/20/2010-80541-109657, č. j. 8391097/20/2010-80541-109657 a č. j. 8391112/20/2010-80541-109657, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 8391123/20/2010-80541-109657, č. j. 8391141/20/2010-80541-109657, č. j. 8391156/20/2010-80541-109657, č. j. 8391174/20/2010-80541-109657, č. j. 8391189/20/2010-80541-109657, č. j. 8391202/20/2010-80541-109657, č. j. 8391221/20/2010-80541-109657 a č. j. 8391234/20/2010-80541-109657, a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 8391239/20/2010-80541-109657, č. j. 8391269/20/2010-80541-109657, č. j. 8391290/20/2010-80541-109657, č. j. 8391326/20/2010-80541-109657, č. j. 8391356/20/2010-80541-109657, č. j. 8391373/20/2010-80541-109657 a č. j.

8391387/20/2010-80541-109657 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy správce daně žalobkyni uložil povinnost, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH úhradu daně z přidané hodnoty („dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2019 až červen 2020, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 3 644 230 Kč na depozitní účet správce daně.

[3] Proti zajišťovacím příkazům se žalobkyně odvolala. Žalovaný však odvolání zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Dle žalovaného byly naplněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu ve spojitosti s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, a sice *odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi*.

[4] Žalobkyně brojila proti tvrzené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně založeného na odepření nároku na odpočet kvůli účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalovaný námitku odmítl s tím, že by měla být žalobkyně při vstupu do obchodní transakce obezřetná, a to ve výběru svých obchodních partnerů. Také je zjevné, že peněžní prostředky nejsou používány na úhrady plnění poskytovaných dodavateli, ale k vyplácení mezd zaměstnancům. Dále žalovaný usoudil, že zde není předpoklad, že by byla žalobkyně v budoucnu schopna vygenerovat prostředky k úhradě daně, a naopak je obava, že by žalobkyně chtěla svůj majetek převádět. Zároveň žalovaný vysvětlil, proč správce daně není povinen zkoumat, zda nebudou zajišťovací příkazy překážkou pro ekonomickou činnost žalobkyně či nebudou likvidační a proč správce daně nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu před vydáním zajišťovacích příkazů. K námitce týkající se virtuálního sídla žalobkyně žalovaný uvedl, že taková povaha sídla (ve spojitosti s absencí provozovny a neexistencí webových stránek) je riziková přesto, že není zákonem zakázána. Žalovaný dále konstatoval, že ze zjištěných skutečností vyplývá, že bankovní účet žalobkyně má pouze průtokový charakter, tzn. připsáním peněžních prostředků na účet žalobkyně dochází obratem k jejich výběru v hotovosti, případně jsou obratem přeposílány na účty třetích osob.

[5] Proti napadenému rozhodnutí žalobkyně podala správní žalobu k městskému soudu. Žalobkyně vytýkala žalovanému, že napadené rozhodnutí není datováno a že o podaných odvoláních rozhodl jedním rozhodnutím (tzn. napadeným rozhodnutím). Správce daně vydal 18 zajišťovacích příkazů, žalovaný měl tedy vydat 18 samostatných rozhodnutí o odvolání. Po věcné stránce měla žalobkyně vydání zajišťovacích příkazů za nezákonné, jelikož je stabilním subjektem generujícím měsíční obraty a má stále zaměstnance. Zásah v podobě zajišťovacích příkazů žalobkyni paralyzoval a poškodil její dobré obchodní jméno.

[6] Žalobkyně brojila proti místnímu šetření, které bylo provedeno ještě před daňovou kontrolou. Žalobkyně se dále ohrazovala proti tomu, že její sídlo bylo označeno za virtuální, a to z důvodu plurality subjektů se stejným sídlem. Dle žalobkyně neexistuje zákonná povinnost označit sídlo či mít internetové stránky či jinak inzerovat v internetovém prostoru. Žalobkyně vytýkala žalovanému, že se v rámci hodnocení její daňové historie nezabýval tím, jakým způsobem byla v minulosti doměřená daň uhrazena. Dále vysvětlila, z jakých důvodů mají některé osoby dispoziční práva k jejímu bankovnímu účtu, zdůvodnila výběr svých finančních prostředků v hotovosti a také, proč docházelo k porušení pravidel pro bezhotovostní výběry.

pokračování

[7] Žalobkyně dále uvedla, že neměla tušení o tom, že je zapojena do obchodních transakcí zasažených chybějící daní, a ani nebylo v jejích silách přijít na tuto skutečnost. Kladená obezřetnost na obchodní partnery je tak neúměrnou a nerealizovatelnou povinností. Předpoklady dle § 167 odst. 1 daňového řádu nebyly v zajišťovacích příkazech dostatečně odůvodněny. Zajišťovací příkaz má být až poslední možností, a to např. po zvážení využití zástavního práva, bankovní záruky nebo ručení jiným daňovým subjektem. Správce daně však nezhodnotil žádné mírnější prostředky. Z těchto důvodů měla žalobkyně zajišťovací příkazy za nezákonné a jejich odůvodnění za nepřezkoumatelné.

[8] Městský soud správní žalobu zamítl výše napadeným rozsudkem. Na úvod předesťel, že žalobkyně v žalobě v zásadě opakovala to, co již namítala v odvolání. Proto u jednotlivých námitek odkazoval na napadené rozhodnutí, se kterým se ztotožnil, případně jej rozvinul o vlastní úvahy.

[9] Co se týče vad napadeného rozhodnutí, městský soud neshledal důvodnou námitku chybějícího data, jelikož se na náležitosti rozhodnutí uplatní § 102 odst. 1 daňového řádu, dle něhož musí rozhodnutí obsahovat datum, kdy bylo podepsáno. Dále neshledal pochybením, že žalovaný rozhodl o odvoláních jedním rozhodnutím, jelikož dle § 7 odst. 2 daňového řádu může konat úkony pro různá řízení společně. Naopak správce daně nepochybil, když vydal 18 samostatných zajišťovacích příkazů za každé zdaňovací období. Městský soud odkázal na závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí zejména při vypořádání námitek tzv. *zakleknutí podnikatelského subjektu* (dle žalobkyně měl správce daně při stanovení výše jistoty zkoumat, zda tato nebude pro žalobkyni likvidační), námitek ohledně místního šetření provedeného před daňovou kontrolou, námitek ohledně virtuální povahy sídla a neexistence provozovny a webových stránek žalobkyně, jakož i vypořádání námitek nezohlednění daňové historie žalobkyně a dispozičního práva k bankovnímu účtu.

[10] K námitce, že peněžní prostředky na bankovním účtu byly vypláceny zaměstnancům žalobkyně, je dle městského soudu zřejmé, že tyto prostředky nebyly používány na úhrady plnění poskytovaných dodavateli. O průtokovém charakteru bankovního účtu tedy svědčí skutečnost, že peněžní prostředky po připsání na účet byly obratem vybrány v hotovosti, což žalobkyně ani nerozporovala. Žalovaný oprávněně považoval za podezřelé, že žalobkyně porušovala zákonný limit pro výběry v hotovosti s poukazem na to, že platby zaměstnancům v hotovosti jsou pro žalobkyni snazší.

[11] V otázce dobré víry žalobkyně při její účasti na podvodech na DPH městský soud odkázal na žalovaného s tím, že tato otázka bude řešena až v nalézacím řízení a v této fázi je irelevantní. Stejně tak se s ním ztotožnil ohledně existence odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Ze zjištěného majetku šlo objektivně vyvodit, že by se žalobkyně mohla zbavovat svého majetku, což ostatně bylo potvrzeno i snahou žalobkyně převést svůj jediný movitý majetek (motorové vozidlo) na třetí osobu, se kterou je personálně propojena. Není totiž svým majetkem vázána na žádné místo, vlastní pouze movitou věc a peněžní prostředky na bankovním účtu. Městský soud napadené rozhodnutí aproboval i v závěru, že se správce daně dostatečně zabýval očekávanými příjmy, jakožto i celkovým majetkem.

[12] Závěrem městský soud k námitce nevyužití mírnějších prostředků konstatoval, že se sice správce daně mírnějšími prostředky nezabýval, žalobkyně však v odvolání nepředestřela žádné konkrétní informace o tom, jaký mírnější prostředek by připadal

v úvahu. Mírnější prostředek se využije, pokud je myslitelný s ohledem na povahu a okolnosti dané věci. Lze předpokládat, že jí úvěr ze strany třetí osoby poskytnut nebude.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek městského soudu kasační stížností s kasačními důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Stěžovatelka má za to, že se městský soud řádně nevypořádal se žalobními body, a to zejména s námitkou neprokázání odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně a obavy z vyvedení majetku žalobkyně mimo dosah správce daně, námitkou nedostatečného zjištění celkového majetku a očekávaných příjmů stěžovatelky. K jednotlivým námitkám městský soud pouze obecně odkázal na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, jakými úvahami byl městský soud veden.

[15] V bodech 45. a 46. napadeného rozsudku městský soud nejenže neučinil vlastní úvahy, ale současně nereflektoval námitky stěžovatelky, že správce daně v rámci posouzení ekonomické výkonnosti hodnotil ekonomickou situaci stěžovatelky v roce 2019 pouze na základě jednoho ukazatele, nepřihlédl komplexně ke skladbě majetku a tržnímu chování stěžovatelky v předchozích letech.

[16] Žalovaný v bodech 40. a 41. nespojuje odůvodněnou obavu vybrání daně se *značnými* obtížemi ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, nýbrž pouze s blíže nespécifikovanými *určitými* obtížemi. Tyto skutečnosti jsou dovozovány pouze ze struktury majetku stěžovatelky, resp. jejích ekonomických ukazatelů. Dle rozsudku NSS ze dne 8. 4. 2022, č. j. 4 Afs 358/2021-48, odst. [34] a [35], neexistence nemovitého majetku a vysoká likvidita finančních aktiv nezakládají dostatečné předpoklady pro budoucí nedobytnost stanovené daně. Také se musí přihlídnout ke všem relevantním okolnostem, např. bezproblémové daňové minulosti stěžovatelky i spolupráci v průběhu probíhající daňové kontroly (viz rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, či ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29). Není tedy dána zákonitost vydání zajišťovacích příkazů, proto měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[17] Městský soud nesprávně a nedostatečně posoudil žalobní námitku, že úvahy o hrozícím nebezpečí ve smyslu § 103 ZDPH jsou pro závěr o zajištění daně s okamžitou vykonatelností zcela nedostačující. Není konkrétně zřejmé, na základě čeho městský soud v bodě 49. napadeného rozsudku dospěl k závěru, že „*je dostačující, pokud jsou zde objektivní skutečnosti (struktura majetku) umožňující majetek snadno vyvést*“. K otázce posouzení okamžité vykonatelnosti stěžovatelka odkazuje na pasáže rozsudků NSS č. j. 5 Afs 321/2017-29 a č. j. 4 Afs 358/2021-48, odst. [33].

[18] Napadený rozsudek je nezákonný také z důvodu nesprávného posouzení otázky zákonného limitu pro výběry v hotovosti, která měla zásadní význam pro posouzení vydaných zajišťovacích příkazů. Dle § 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOPH“), se výše zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti na výběry z bankomatu nevztahuje. Výběry

pokračování

z bankomatu určené pro úhradu mezd zaměstnancům zakládají výjimku dle § 3 odst. 2 písm. b) ZOPH. Za těchto okolností stěžovatelka tedy ZOPH neporušila.

[19] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožňuje s napadeným rozsudkem a má jej za přezkoumatelný. Odkazuje především na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je vhodné, aby si správní soud přisvojil závěry žalovaného, pokud se žalobní námitky shodují s námitkami odvolacími. Nepřezkoumatelné ani nejsou závěry městského soudu o existenci odůvodněné obavy z nedobytnosti daně a odkazuje na bod 44. a 49. napadeného rozsudku. Důvody pro zajištění daně byly dány na základě více faktorů než jen na absenci nemovitého majetku a likvidní skladbě majetku stěžovatelky. Nepřezkoumatelnost nespaturuje ani v namítaném nevypořádání námitky ohledně zkoumání ekonomické situace stěžovatelky v roce 2019. Rozsah hodnocení ekonomické situace nebyl zaměřen tak úzce a obraz stěžovatelky jako dlouhodobě stabilní společnosti neodpovídá skutkovým zjištěním.

[20] K terminologickým nesrovnalostem přiznává, že se na dvou místech napadeného rozhodnutí vyjadřuje neobratně, tato nesrovnalost však nevytváří pochybnost o tom, že dospěl k názoru naplnění podmínek § 167 odst. 1 daňového řádu.

[21] Nevypořádání námitky týkající se podmínky hrozícího nebezpečí dle § 103 ZDPH nezakládá nepřezkoumatelnost, protože stěžovatelka v žalobě ani tuto výslovně nenamítala. Kasační námitku má tedy za nepřijatelnou.

[22] K zákonného limitu pro platbu v hotovosti žalovaný uvádí, že nikdy netvrdil, že by stěžovatelka svým chováním tento limit porušovala. Žalovaný pouze uváděl, že „realizované výběry v hotovosti nezřídka kdy překračují výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti“. Porušení pravidel pro bezhotovostní výběry netvrdil žalovaný, ale sama stěžovatelka a městský soud na toto tvrzení pouze reagoval, což žalovaný považuje za marginální nesprávnost, která nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s., proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a nespadá ani pod jiný z případů nepřijatelnosti předvídaných § 104 s. ř. s. Nejvyšší správní soud poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

#### III.a Nepřezkoumatelnost

[25] Bylo by předčasné se zabývat právním posouzením věci samé, jestliže by napadený rozsudek městského soudu byl skutečně nepřezkoumatelný či založený na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[26] Nejvyšší správní soud se proto předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS,

ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[27] Stěžovatelka namítá, že městský soud při vypořádání žalobních námitek pouze obecně odkázal na napadené rozhodnutí, s nímž se ztotožnil. Je pravdou, že městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku opakovaně odkazoval na jednotlivé odstavce napadeného rozhodnutí. Takový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítka považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítka s námítkami odvolacími a nedochází-li městský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 As 244/2016-43, odst. [28], či ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Afs 302/2018-44, odst. [28]).

[28] Nejvyšší správní soud nemá za to, že by městský soud zmíněný postup nadužíval či zneužíval. Na začátku rozsudku sám předestřel, proč bude v jednotlivých námítkách odkazovat na napadené rozhodnutí (žalobní námítka byly *de facto* totožné jako odvolací námítka, stěžovatelka nepolemizovala s napadeným rozhodnutím, tedy námítka nijak nerozvíjela). Napadené rozhodnutí bylo pečlivě odůvodněno, městský soud na něj odkázal a v každém případě srozumitelně zdůvodnil, proč považuje závěry žalovaného či správce daně za správné. Městský soud také do odůvodnění napadeného rozsudku vložil své vlastní úvahy. Nelze tedy uzavřít, že by městský soud rezignoval na vlastní odůvodnění. Jinou otázkou je, zda jsou závěry správních orgánů a městského soudu v uvedeném směru správné.

[29] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani z důvodu, že se městský soud nevypořádal se žalobní námítkou, která dle stěžovatelky spočívala v tom, že „*správce daně hodnotil pouze ekonomickou situaci stěžovatelky v roce 2019, kterou nekomplexně posoudil výhradně na základě ukazatele tzv. rentability tržeb, aniž by komplexně přihlédl ke skladbě majetku a tržnímu chování stěžovatelky v předchozích letech*“. Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobní námítka cílila na to, že se žalovaný dostatečně nezabýval celkovým majetkem stěžovatelky a jejími příjmy, ze kterých by zjistil, že žádná obava z nedobytnosti daně nemůže být na místě, a ani příjmy očekávanými (viz bod X. žaloby). Na tuto žalobní námítku městský soud reagoval v bodech 45.-47. napadeného rozsudku. Městský soud odkázal na část 6. zajišťovacích příkazů, ve které je komplexně popsána ekonomická situace a výkonnost stěžovatelky, a sám uvedl, že stěžovatelka v žalobě nijak konkrétně neuvedla, v čem bylo posouzení nedostatečné. Toto nelze považovat za pochybení, jelikož čím obecněji je žalobní námítka vymezena, tím obecněji k ní může správní soud přistoupit a posoudit ji (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Zda bylo samotné posouzení ekonomické situace stěžovatelky správcem daně dostatečné, bude řešeno v následujících odstavcích.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani kasační námitce, že se městský soud nevypořádal se žalobní námitkou nedostatečného prokázání hrozícího nebezpečí ve smyslu § 103 ZDPH a že není zřejmé, na základě čeho městský soud dospěl k závěru, že jsou zde objektivní skutečnosti umožňující majetek snadno vyvést. V souvislosti s prokázáním hrozícího nebezpečí stěžovatelka v žalobě pouze namítala, že nejsou specifikovány další kroky směřující k vyvedení majetku mimo dosah správce daně a není zřejmé, proč by chtěla stěžovatelka svůj majetek převádět (viz bod X. žaloby). Na tyto žalobní námitky městský soud konkrétně reagoval v bodech 44., 48. a 49. napadeného rozsudku. Z těchto bodů a kontextu celého napadeného rozsudku je zřejmé, co městský soud považoval za objektivní skutečnosti umožňující majetek snadno vyvést. Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný.

### *III.b Splnění předpokladů dle § 167 odst. 1 daňového řádu*

[31] Dle § 167 odst. 1 daňového řádu *[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[32] V prvé řadě Nejvyšší správní soud nemá za to, že by terminologická nepřesnost žalovaného byla chybou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný sice v souvislosti s § 167 odst. 1 daňového řádu použil spojení *bez potíží a s určitými obtížemi* (odst. [40] a [41] napadeného rozhodnutí), v dalších odstavcích (např. odst. [10] a [61]) však používá správné spojení *značné obtíže*. Z napadeného rozhodnutí tedy jasně vyplývá, že žalovaný spojoval odůvodněnou obavu nedobytnosti daně se značnými obtížemi dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[33] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení odůvodněné obavy, že se vymahatelnost daně stane nedobytnou nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Dle stěžovatelky měl žalovaný přihlídnout k její bezproblémové daňové minulosti, součinnosti během daňové kontroly, ne pouze k tomu, že nevlastní nemovitosti a její majetek je vysoce likvidní. Nejvyšší správní soud souhlasí, že bezproblémová daňová minulost či spolupráce během daňové kontroly patří mezi relevantní okolnosti (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 330/2017-60, odst. [52]). Kasační soud však uvádí, že daňovou minulostí stěžovatelky se žalovaný zabýval v odst. [77] napadeného rozhodnutí, kde poukázal na to, že již v minulosti stěžovatelka nevykázala svou daňovou povinnost ve správné výši, na čemž nic nemění skutečnost, zda následně byla daň uhrazena dobrovolně či nikoliv. Co se týče námitky spolupráce, stěžovatelka ji vznesla až v kasační stížnosti a zároveň neuvedla, jaká spolupráce se správcem daně by měla být zohledněna a jak. Zároveň na základě správního, ani soudního spisu nelze vyčíst součinnost, která by významným způsobem vyvracela obavy o dobytosti daně. Nejvyšší správní soud má za to, že žalovaný posuzoval odůvodněnou obavu dle § 167 odst. 1 daňového řádu dostatečně a na základě relevantních skutečností.

[34] Nelze také souhlasit se stěžovatelkou, že žalovaný při posouzení obavy z nedobytnosti daně vycházel pouze ze struktury jejího majetku. Správce daně relevantní okolnosti shrnul konkrétně v bodě 6.5 zajišťovacích příkazů, žalovaný a městský soud se s nimi ztotožnili. Důvodem pro tyto obavy byla jak struktura majetku stěžovatelky, tak i

způsob jejího podnikání a celková ekonomická situace a výkonnost. Stěžovatelka nevlastní žádnou nemovitou věc, její vozidlo je považováno za vysoce likvidní majetek, který je snadno převoditelný na třetí osoby a ani není zřejmé, kde se nachází. Peněžní prostředky jsou vybírány z účtu v hotovosti, a tím se stávají prakticky nedohledatelné. Stěžovatelka má pouze virtuální sídlo, nemá žádnou provozovnu, což jí dává možnost rychle ukončit svoji činnost a zbavit se veškerého svého majetku. Rizikové je i dispoziční oprávnění třetích osob k bankovnímu účtu. Obavy z nedobytnosti zakládá i vysoký stupeň zadluženosti stěžovatelky a generování nízkého zisku z tržeb. Je zde tedy důvodná značná obava, že stěžovatelka nebude mít v budoucnu prostředky k úhradě daně, vzhledem k její zadluženosti je pravděpodobné, že úvěr jí poskytnut nebude. Namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 358/2021-48 je nepřiléhavý, jelikož se týkal jiných skutkových okolností (zejména napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, majetkové poměry tamního žalobce nevyklučovaly dobrovolné uhrazení daně, finanční situace žalobce se postupně zlepšovala, správce neprovedl místní šetření, otázka virtuálního sídla zůstala neobjasněna).

[35] Při posouzení ekonomické situace a výkonnosti stěžovatelky městský soud odkázal na část 6. zajišťovacích příkazů. Správce daně vycházel z několika ukazatelů, a to zejména z: I) naposledy podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019; II) z rozvahy pro podnikatele ke dni 31. 12. 2019, ve které je vykázána povaha aktiv a pasiv společnosti stěžovatelky; III) celkové hodnoty zadluženosti ve výši 94,03%, což značí nezdravé zadlužení stěžovatelky; IV) výkazu zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2019 a ukazatele tzv. rentability tržeb, na základě které zjistil, že stěžovatelka generuje nízký zisk vzhledem k vykázané výši tržeb; V) údajů o výstupech a vstupech v přiznáních k DPH a vypočítané výkonnosti stěžovatelky založené na přijatých a uskutečněných plněních za zdaňovací období prosinec 2016 až září 2020. V bodech 6.3. a 6.4. zajišťovacích příkazů správce daně shrnul strukturu celkového majetku a finančních prostředků na bankovním účtu stěžovatelky. Byla tedy komplexně zhodnocena celková ekonomická situace stěžovatelky v předchozích letech, včetně ekonomických vyhlídek, struktury majetky či možnosti získání úvěru od třetí osoby.

### *III.c Splnění předpokladu hrozícího nebezpečí dle § 103 ZDPH*

[36] Dle § 103 ZDPH *[h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.*

[37] Dle stěžovatelky jsou úvahy o hrozícím nebezpečí dle § 103 ZDPH nedostačující a nejsou zde dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že správce daně výslovně popsal hrozící nebezpečí v bodě 6.5. zajišťovacích příkazů. Nebezpečí z prodlení spatřoval v tom, že jediným majetkem stěžovatelky je motorové vozidlo a peněžní prostředky na bankovním účtu. Peněžní prostředky lze z účtu převádět prakticky okamžitě (např. s pomocí internetového bankovníctví), či kdykoliv vybrat v hotovosti, což tak stěžovatelka činila. Dle správce daně hrozilo, že peněžní prostředky budou převedeny na účet třetí osoby, či vybrány v hotovosti, čímž se stanou pro správce daně nedosažitelnými. Motorové vozidlo je též vysoce likvidním majetkem, který je snadno a rychle převoditelný na třetí osoby. Dle Nejvyššího správního soudu toto jsou nepochybně skutečnosti svědčící o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH (podobně rozsudky NSS ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, odst. [31], či ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 279/2019-40, odst. [27]). Nejvyšší správní soud nad rámec



pokračování

dodává, že není ani chybou, že nebezpečí z prodlení pramenilo ze stejných okolností, které byly důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně (srov. rozsudky ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018-39, odst. [49], nebo ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86).

[38] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že stěžovatelka nikdy výslovně nerozporovala posouzení hrozícího nebezpečí ve smyslu § 103 ZDPH. Stěžovatelka pouze napadala nespécifikované hrozící kroky směřující k vyvedení majetku mimo dosah správce daně a úmysl stěžovatelky majetek převádět. Jak bylo již výše zmíněno, na tyto námitky bylo městským soudem reagováno. V samotné kasační stížnosti stěžovatelka nebrojí proti posouzení hrozícího nebezpečí konkrétními argumenty, proto nelze ani této námitce přisvědčit. Citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 321/2017-29 není v projednávané věci přílehlavý, jelikož se týká odlišné situace (tamní správce daně vůbec neprokázal obavu z budoucí nedobytnosti daně). Nejvyšší správní soud má tedy za to, že obavy z hrozícího nebezpečí byly dostatečně zdůvodněny a byly oprávněné.

### *III.d Posouzení zákonného limitu pro výběry v hotovosti*

[39] Stěžovatelce lze přisvědčit, že se výše zákonného limitu na výběry z bankomatu nevztahuje (viz § 2 odst. 2 písm. a) ZOPH), a že povinné platby vyplývající z pracovněprávních vztahů zakládají z tohoto limitu výjimku (viz § 3 odst. 2 písm. b) ZOPH). Je však nutné vzít v potaz, že správní orgány, ani městský soud nepostavily své rozhodnutí na skutečnosti, že stěžovatelka opakovaně vybírala hotovost přesahující zákonný limit za účelem úhrady mezd pro své zaměstnance. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že na časté vybírání nadlimitních hotovostních částek správce daně upozornil v kontextu toho, že stěžovatelka neprováděla bezhotovostní úhrady svým dodavatelům. Toto nestandardní chování vzbudilo podezření, že zastírá reálný tok svých peněžních prostředků (viz např. body 3.4. a 6.4. zajišťovacích příkazů). Žalovaný na základě tvrzení stěžovatelky o tom, že vybírá peněžní prostředky v hotovosti za účelem úhrady mezd, toto podezření převzal. Dle něj bylo totiž zjevné, že peněžní prostředky opravdu nejsou používány na úhrady plnění poskytovaných dodavateli (odst. [80] napadeného rozhodnutí). S tímto se městský soud ztotožnil a dodal, že stěžovatelka je povinna dodržovat zákonný limit pro výběry v hotovosti.

[40] Přesto, že stěžovatelka výběrem peněžních prostředků v hotovosti ZOPH neporušila, toto nesprávné posouzení dílčí otázky městským soudem nepovažuje Nejvyšší správní soud za nezákonnost dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., která by měla vést ke zrušení napadeného rozsudku. Jak je již výše zmíněno, napadený rozsudek se opíral o absenci bezhotovostních plateb dodavatelům, opakované výběry peněžních prostředků v hotovosti, a tedy riziko zastřenému toku těchto prostředků. Stěžovatelce nebylo vyčítáno překračování limitu dle ZOPH jako takové.

### **IV. Závěr a náklady řízení**

[41] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. února 2024

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu