



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **PERFECT THUNDER s.r.o.**
sídlem Lidická 700/19, Brno
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.8.2021, č.j. 31375/21/5100-41456-711233,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 13.8.2021, č.j. 31375/21/5100-41456-711233, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí (zajišťovací příkazy) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5.5.2021, č.j. 2562586/21/3001-80051-705582, č.j. 2563217/21/3001-80051-705582 a č.j. 2563527/21/3001-80051-705582, jimiž bylo žalobci uloženo, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období za měsíce prosinec 2020, leden 2021 a únor 2021 složením jistoty v celkové výši 529 005 Kč na depozitní účet správce daně.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a jeho závěry jsou pouze spekulativní. Žalovaný rovněž zbavil žalobce možnosti procesní obrany, neboť napadené rozhodnutí obsahuje nové úvahy a závěry, které nebyly obsahem vydaných zajišťovacích příkazů, na které tudíž žalobce nemohl reagovat a s nimiž nesouhlasí.
3. Žalobce zdůrazňuje, že od února roku 2019 s nástupem nové jednatelky spočívá jeho ekonomická činnost především v silniční nákladní dopravě do 3,5 t. Ve vztahu ke správci daně je kontaktní, nemá daňové nedoplatky a plní řádně své povinnosti, od 30.5.2019 je plátcem DPH, přitom při registraci k DPH neměl správce daně problém s tím, že má žalobce virtuální sídlo. Doplnňkové činnosti žalobce pak představují menší pomocné stavební práce a poskytování služeb v oblasti výstupní kontroly a balení. Žalobce v důsledku pandemie COVID-19 získal velkou řadu odběratelů, malou silniční dopravu směřuje především do zahraničí, do jiných členských států EU, motorová vozidla k této činnosti mu poskytuje dodavatel FRANCE CAR, s.r.o. prostřednictvím společnosti RCI Financial services, s.r.o. (žalobce v daném období vozil zejména drobný materiál, hračky, zdravotnický materiál – roušky). Pro své odběratele byl žalobce zároveň schopen sehnat výpomoc s balením zboží apod., neboť vlastními silami toho již nebyl schopen. Žalobce poukazuje na to, že pravidelně vybírá peněžní prostředky v hotovosti pro své zaměstnance na cesty do zahraničí pro případ komplikací s platbami mýta či pohonných hmot a jako zálohy na výplaty. Pokud měl žalovaný žalobce za podvodníka, neměly ho orgány finanční správy ani registrovat k DPH (od 30.5.2019).
4. K žalovaným tvrzené fiktivnosti plnění v bodě 22 napadeného rozhodnutí žalobce uvádí, že neměl dostatek vlastních zaměstnanců, neboť se věnuje převážně autodopravě, a v případě těchto plnění se jednalo o poskytnutí služby (údržba vozidel, kontrola kvality, balení roušek do krabic apod.). Stejně tak neobstojí zpochybnění způsobu úhrady v hotovosti v bodě 24 napadeného rozhodnutí, neboť žalobce disponuje pokladními doklady, z nichž si žalovaný tyto úhrady mohl ověřit. Žalobce dále zpochybňuje bod 28 napadeného rozhodnutí a zdůrazňuje, že mu není známo, jak jeho majetek souvisí se „sférou vlivu správce daně“; k tomuto majetku nemá správce daně žádné právo. Majetek žalobce tvoří drobné kancelářské vybavení, drobné stavební vybavení a vozidla.
5. Spekulativní je podle žalobce i závěr žalovaného o postupném zbavování se majetku; v ekonomické historii jednatelky žalobce nelze nalézt pochybení, které by vedlo k domněnce, že se účelově zbavuje majetku. Žalobce se dále ohrazuje proti tvrzení, že jeho

hlavní ekonomickou činností nebyla silniční nákladní doprava. Tento závěr nelze dovodit pouze z toho, že v období měsíců prosinec 2020, leden 2021 a únor 2021 byly obraty, pokud jde o poskytnutí služby v podobě kontroly a balících služeb, vyšší než v případě silniční nákladní dopravy.

6. Žalobce dále zpochybňuje naplnění podmínek ve smyslu § 167 daňového řádu, nesouhlasí s předpokladem budoucího stanovení daně a odmítá závěr o nekontaktnosti svých dodavatelů. Poukazuje na to, že od vydání zajišťovacích příkazů uběhlo téměř pět měsíců a od uskutečněných plnění dokonce deset měsíců; výše zmíněné obchodní společnosti jsou nadále evidovány jako spolehlivý plátce, z čehož žalobce dovozuje, že jsou tedy pro správce daně kontaktní. Vykázání daně na vstupu v oddílu B3 kontrolního hlášení (kde se neidentifikují dodavatelé prostřednictvím DIČ a jiných náležitostí) samo o sobě nesvědčí o daňovém podvodu a může jít o účetní problém, kdy v období pandemie COVID-19 docházelo k vystavování daňových dokladů do výše 10 000 Kč bez DPH každý den, aby měl dodavatel jistotu, že bude mít většinu pohledávek uhrazenou (v případech, kdy by se odběratel dostal do druhotné platební neschopnosti).
7. Žalobce dále namítá, že existence chybějící daně není (v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2019, č.j. 7 Afs 321/2018-80) v zajišťovacích příkazech ani v napadeném rozhodnutí dostatečně konkretizována ani kvantifikována.
8. Žalobce dále rozporuje jednotlivé znaky svědčící o spáchání daňového podvodu s tím, že správcem daně zjištěné a neprovozané informace nelze spojovat s účastí žalobce na podvodu na DPH, nadto se správní orgány vůbec nezabývaly standardy trhu a srovnatelných transakcí. Žalobce zdůrazňuje, že nebyl jediným odběratelem shora vyjmenovaných společností, jednalo se o standardní ekonomické subjekty, které oslovovaly více obchodních partnerů; žalobce s odkazem na judikaturu správních soudů argumentuje tak, že se v případě zjištěných skutečností nejednalo o objektivní okolnosti nasvědčující podvodu na DPH ani tomu, že by o něm žalobce mohl vědět či věděl.
9. Žalobce dále zpochybňuje závěr o nedobytnosti daně; nesouhlasí se závěrem správce daně, že je nemajetný a nedosahuje významných zisků. Daňová historie žalobce je pozitivní, vždy uváděl pravdivé a správné údaje v kontrolních hlášeních, daňových přiznáních, řádně plnil své povinnosti, neskrýval majetek, nepřeváděl jej na neznámé subjekty, ani se jej nezbavoval. Výběry z bankovního účtu jsou kontrolovány a v případě výběru přímo na pobočce banky byla vyžadována identifikace osoby vybírající peněžní prostředky. Žalobce dále uvádí, že možnost půjčky u něj nebyla vyloučena; vozidlo Renault Master žalobce financuje pomocí úvěru. Žalovaný se podle žalobce dále nevypořádal s tvrzením, že identifikovaný majetek (peněžní prostředky a vozidlo Škoda Octavia) postačoval k úhradě 85 % tvrzené budoucí daňové povinnosti.
10. Žalobce s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2017, č.j. 10 Afs 33/2017-44, a ze dne 12.9.2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29, dodává, že pouhá majetková nedostatečnost nenaplnuje podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu; přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu lze pouze v extrémních případech, kdy je patrné, že daňový subjekt za sebou zanechá prázdnou, nekontaktní schránku, u které bude výběr daně znemožněn. Žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, podle něhož je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně, pokud je

pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.8.2018, č.j. 6 Afs 364/2017-54, žalobce rovněž akcentuje, že daňové řízení zásadně neslouží k trestání daňových subjektů.

11. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhuje zamítnutí žaloby.
13. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že v odvolacím řízení neproběhlo dokazování, ani nedošlo ke změně právního názoru; nebylo tak postupováno ve smyslu citovaného ustanovení. Ve vztahu k obavě o budoucí dobytost daně žalovaný zdůrazňuje, že nelze souhlasit s tvrzením, že se žalobce nikdy svého majetku nezbavoval, když z výpisu z centrálního registru vozidel plyne, že téhož dne, kdy byly vydány (a žalobci oznámeny) zajišťovací příkazy (tj. dne 5.5.2021), žalobce převedl jediné vozidlo, které vlastnil, na jednatelku žalobce, tedy mimo sféru vlivu správce daně.
14. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, konkrétně zda v nyní posuzované věci existovala pravděpodobnost budoucího stanovení daně a důvodná obava o její dobytost.
18. Podle § 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. Správními soudy je ustáleně judikováno, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, ty musí vyvěrat ze zjištění specifických

okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).

20. Správce daně proto může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že jednak „daň bude v budoucnu v určité výši stanovena“ a dále „v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Tyto podmínky musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacích příkazů (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 17.9.2015, č.j. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 NSS, či ze dne 30.3.2017, č.j. 62 Af 93/2016-70). Zajišťovací příkaz tedy nepředstavuje „trest“ pro daňový subjekt, nýbrž jde o nástroj k zajištění budoucí úhrady daňové povinnosti využitelný za splnění specifických podmínek.
21. Jak dále konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS: *„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...)“*. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: *„[z]ajišťovací 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. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).
22. Zdejší soud již rovněž opakovaně vyslovil, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, resp. transakcí, u nichž je hlavním účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudek Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Recueil, s. I-06161, ze dne 21.2.2008, Part Service, C-425/06, Recueil, s. I- 00897, či rozsudek Soudního dvora ze dne 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161).
23. V nyní posuzované věci šlo právě o možnou existenci podvodu na DPH v rámci transakcí, jichž se žalobce účastnil, přitom předpoklad budoucího stanovení daně považovaly správní orgány spíše za slabší, oproti existenci výrazné obavy o budoucí úhradu daně. Správce daně v zajišťovacích příkazech za zdaňovací období prosinec 2020 až únor 2021 popsal šetřené transakce, poukázal na skutečnosti, z nichž plyne narušení neutrality DPH, vymezil nestandardnosti detekované v rámci řetězce, popsal předmět činnosti žalobce a zjištěnou poptávku jeho odběratelů, zmapoval pohyby na bankovním účtu žalobce a výběry hotovosti, snažil se identifikovat veškerý žalobcův majetek, přestože žalobce neměl

provozovnu a měl sídlo na jedné adrese spolu s dalšími více jak dvěma tisíci subjekty. Zároveň zdejší soud zdůrazňuje, že žalobcem v žalobě popsany způsob jeho podnikání v zásadě ani není v rozporu se skutkovými závěry správce daně a žalovaného; že by žalobce činil kroky k tomu, aby „zcela zmizel ze scény“, že by „hradil na mrtvé duše“ či neznámým subjektům, či využíval „offshore“ společnosti, jak uvádí v žalobě tyto typické znaky některých daňových podvodů, správní orgány nikde neuváděly.

24. Vedle virtuálního sídla správce daně nedohledal žádnou provozovnu žalobce a dále zjistil, že žalobce disponuje malým počtem zaměstnanců (u České správy sociálního zabezpečení žalobce v roce 2020 přihlásil šest zaměstnanců a v roce 2021 pět zaměstnanců). Předmětem podnikání žalobce je od 24.1.2018 (do data vydání napadeného rozhodnutí) výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. V přiznáních k DPH uvedl žalobce jako hlavní ekonomickou činnost „silniční nákladní doprava“. Dle přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2020 žalobce vykázal používání motorových vozidel registrační značky X, XA, XB, XC za rok 2020 a používání motorového vozidla registrační značky XD do května 2020. Žalobce nemá internetové stránky, správce daně pouze dohledal internetovou poptávku žalobce ze dne 26.4.2021 po pracovních pozicích (zedník, řidiči osobních a malých dodávkových automobilů, ostatní řemeslníci a kvalifikovaní pracovníci hlavní stavební výroby); žalobce se neprezentuje veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Žalobce zároveň poskytoval plnění v řádech stovek tisíc až jednotek mil. Kč základu daně za kalendářní měsíc (v období května 2019 do března 2021 souhrnně ve výši 14 772 458 Kč).
25. V rámci zajišťovacích příkazů správce daně popsal tři řetězce, a to transakce žalobce s dodavatelem T.M.T. stav s.r.o., SteelDevelop s.r.o. (*obchodní společnost SteelDevelop s.r.o. je „v likvidaci“ od 29.6.2022, k 1.11.2023 je vymazána z obchodního rejstříku, pozn. soudu*) a NORDEX REAL s.r.o., kteří měli poskytovat plnění měsíčně v řádu stovek tisíc až milionů Kč. Narušení daňové neutrality pak odvozovaly správní orgány od toho, že tyto články řetězců neodvedly daň ve správné výši, když v rámci kontrolního hlášení 100 % svých vstupů vykázaly ve významném objemu, a to tak, že by musely přijmout v případě T.M.T. stav s.r.o. minimálně 332 jednotlivých plnění (v hodnotě 9 999 Kč bez identifikace dodavatele). V průměru by se tedy jednalo o 11 takovýchto plnění denně ve zdaňovacím období prosinec 2020, včetně dnů pracovního klidu, v případě NORDEX REAL s.r.o. minimálně 374 jednotlivých plnění (v hodnotě 9 999 Kč včetně DPH, bez identifikace dodavatele), v průměru by se tedy jednalo o 13 takovýchto plnění denně ve zdaňovacím období leden 2021, včetně dnů pracovního klidu, a v případě SteelDevelop s.r.o. minimálně 213 jednotlivých plnění (v hodnotě 9 999 Kč včetně DPH, bez identifikace dodavatele), v průměru by se tedy jednalo o 8 takovýchto plnění denně ve zdaňovacím období únor 2021, včetně dnů pracovního klidu.
26. Pokud správce daně uvedl, že takový objem se jeví nestandardním a fakticky nereálným, a to s ohledem na zjištěné a v zajišťovacích příkazech zevrubně popsané zcela nedostatečné materiální a personální zázemí těchto dodavatelů žalobce (rovněž bod 19 napadeného rozhodnutí),
jde o správný a dostatečně skutkově podložený závěr, který je v této fázi zároveň i dostatečným popisem způsobu, jakým došlo u těchto daňových subjektů k narušení neutrality DPH; nadto požadavek na přesné vyčíslení „ztracené daně“ z právních předpisů ani z judikatury Soudního dvora EU neplyne, neboť to často ani s ohledem na nekontaktnost subjektů na

pozicích *missing trader* či *cross invoicer* není možné. „*Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 9 Afs 160/2020-49).

27. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů dále poukázal na absenci bezhotovostních úhrad za přijatá plnění, kdy žalobce naopak ve značném objemu obratem či několik dnů po připsání finančních prostředků na účet tyto vybíral v hotovosti či převáděl na neregistrované bankovní účty (rovněž bod 20 napadeného rozhodnutí); odkázal dále na poznatky ze své činnosti, že vše nasvědčuje tomu, že žalobce poskytuje zejména personální kapacity v podobě „agenturních pracovníků“, zejména dělnických profesí. Správce daně dále zdůraznil, že je mu z úřední činnosti známo, že v této oblasti (poskytování pracovních kapacit, které ostatně žalobce sám zmiňuje) jsou vstupy nejvýznamněji tvořeny mzdovými náklady a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností, což může často vést k navýšení vstupů plněními, která jsou zatížena podvodem na DPH. Pokud správce daně uvedl, že to platí i pro žalobce, neboť svým odběratelům dodává pracovníky, a jeho vstupy mají podobu mzdových nákladů, které nejsou předmětem DPH, dochází k navyšování vstupů u DPH dalšími plněními, tak to vychází z dostatečných skutkových zjištění, neboť právě u těchto vstupů správce daně detekoval narušení neutrality daně a další nestandardní znaky.
28. Pokud žalovaný konstatoval, že objektivní skutečnosti popsané v zajišťovacích příkazech nedosahují takové kvality, aby bylo možno již v řízení o zajištění daně konstatovat vědomou účast žalobce na podvodu na DPH, tak to ani není pro zdůvodnění zajišťovacího příkazu třeba, resp. je to stěží možné, a to s ohledem na procesní fázi, v jejímž rámci k vydání zajišťovacího příkazu dochází. Zpochybňuje-li tedy žalobce v rámci žaloby konkrétními námitkami dílčí výsledky nalézacího řízení, pak ty zdejšímu soudu nepřísluší více nad rámec již uvedeného hodnotit. Zdejší soud zdůrazňuje, že konečné vyhodnocení transakcí žalobce je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky a se svými závěry seznámí daňový subjekt. Až v průběhu nalézacího řízení dává správce daně daňovému subjektu dostatečný časový prostor k prokázání přijetí přiměřených opatření, a tudíž dobré víry v to, že se do takových transakcí při řádně vynaložené podnikatelské obezřetnosti nezapojuje. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.9.2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29: „[i] pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH, může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly resp., v řízení ve věci samotného vyměření daně.“ (srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.12.2021, č.j. 10 Afs 274/2021-48).
29. V míře odpovídající soudnímu přezkumu splnění první z podmínek pro aplikaci zajištění daně a zdejší soud uzavírá, že správní orgány dostatečně popsaly okolnosti týkající se transakcí zasažených možným podvodem na DPH. Otázka způsobu zapojení (zda o něm mohl či měl vědět) žalobce na transakcích zasažených možným podvodem na DPH pak nebyla předmětem posouzení správních orgánů. Není tedy důvodná ani námitka, že nebyla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, neboť z povahy věci

nemůže jít o jistotu jejího stanovení, nýbrž právě o relevantní směřování k jejímu stanovení, přestože žalovaný předpoklad budoucího stanovení daně označil za „slabší“ (bod 25 napadeného rozhodnutí).

30. Pokud jde o otázku důvodné obavy z budoucí nevymahatelnosti daně u žalobce, i tuto podmínku ve smyslu § 167 daňového řádu zdejší soud považuje za splněnou.
31. Zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy 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 (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22.9.2017, č.j. 62 Af 113/2015-250), dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu, jako tomu bylo v případě žalobce) či činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti. K vyličení konkrétních obav o dobytost daně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.8.2021, č.j. 3 Afs 168/2019-38, konstatoval, že: „[p]ři vydávání zajišťovacích příkazů nelze po správci daně ani po stěžovateli požadovat, aby prováděli detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku žalobkyně (srov. výše uvedenou judikaturu). Jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zdůraznil, předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu je pouze otázka odůvodněných obav správce daně založených na informacích, které má v daný moment k dispozici. Zpracovaná finanční analýza přesvědčivě podporuje obavy správce daně, neboť z ní vyplývá, že žalobkyně neovlastní žádné nemovitosti a že tedy jediným dostatečným zdrojem pro budoucí úhradu dosud nestanovené daně je pouze hmotný movitý majetek, jehož hlavní část tvoří zásoby. Z finanční analýzy rovněž vyplývá, že žalobkyně dosahuje vysoké míry zadluženosti. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že majetek žalobkyně neposkytuje dostatečnou záruku, že daň bude v době její vymahatelnosti dobytá, neboť jde o majetek, který lze snadno převést na třetí osobu, přičemž od žalobkyně nelze s ohledem na její vědomé zapojení do karuselových podvodů očekávat, že bude chtít vyměřenou daň dobrovolně uhradit.“ (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.12.2021, č.j. 10 Afs 274/2021-48).
32. Žalovaný se odůvodněnou obavou o budoucí úhradu daně zabýval v bodech 26 až 35 napadeného rozhodnutí. Vycházel přitom z odůvodnění zajišťovacích příkazů; správce daně v nich zohlednil výpis z katastru nemovitostí, rozvahu sestavenou ke dni 31.12.2019 (v návaznosti na to, že žalobce nemá žádné provozovny a na zapsaném sídle fakticky nesídlí, není zřejmé, kde se jeho stálý majetek nachází a o jaký konkrétní majetek se jedná), výpis z databáze evidence vozidel a výpis ze zveřejněného bankovního účtu a bankovního účtu vedeného v měně EUR (nenahlášeného správci daně). Na základě informací zjištěných z výše uvedených zdrojů se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně ohledně silné majetkové nedostatečnosti žalobce ve vztahu k celkové výši dosud nestanovené daně za všechna zdaňovací období (tj. 529 005 Kč). Správce daně a žalovaný zdůraznili, že pokud žalobce

většinu peněžních prostředků v krátkém časovém horizontu vybírá v hotovosti či je převádí ne neregistrované bankovní účty, hospodaří s disponibilními prostředky tak, že netvoří ani krátkodobě dostatečnou rezervu k pokrytí budoucích závazků, svůj majetek dostává mimo sféru vlivu správce daně. Toto nabývá na významu za situace, kdy jsou peněžní prostředky na bankovním účtu a motorové vozidlo Škoda Octavia registrační značky XE (o kterém není známo, kde se nachází) jediným jeho majetkem, který se správci daně podařilo dohledat.

33. Vedle majetkových poměrů žalobce se správní orgány zabývaly otázkou možné úhrady dosud nestanovené daně z výsledků vlastní ekonomické činnosti žalobce; tu vycházely z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019, kde žalobce jako hlavní ekonomickou činnost uvedl silniční nákladní dopravu a vykázal průměrný přepočtený počet zaměstnanců (dva). Z výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2019 vyplynulo, že žalobce vykázal jako výsledek hospodaření ztrátu ve výši -747 820 Kč. Správce daně posuzoval hodnotu podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období květen 2019 až březen 2021, která činila 1,062; tento podíl vypovídá o nízké výkonnosti žalobce ve vztahu k faktickému předmětu ekonomické činnosti (poskytování služeb agenturních pracovníků). Z údajů vykázanych za zdaňovací období od 1.1.2019 do 31.12.2019 správce daně vypočítal celkovou míru zadluženosti žalobce ve výši 101,2 %. Závazky žalobce převyšovaly hodnotu jeho majetku a žalobce byl nezdravě zadlužen. S ohledem na shora uvedené je správný závěr správních orgánů, že dosud nestanovená daň za předmětná období nemůže být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti žalobce a že s ohledem na předluženost žalobci hrozí insolvence.
34. Podle žalovaného nelze očekávat zvýšenou tvorbu zisku z ekonomické činnosti (většina přijatých zdanitelných plnění žalobce, z nichž si uplatnil nárok na odpočet daně, je pravděpodobně zatížena daňovým podvodem) a nelze podle žalovaného mít za to, že by žalobce dosahoval stejných nebo lepších výsledků hospodářské činnosti. Současně nelze podle žalovaného vzhledem k vysoké míře zadluženosti uvažovat ani o úvěru ze strany třetí osoby, posečkání či povolení splátek ze strany správce daně, tím spíše je-li zpochybněna i možnost dobrovolné úhrady ze strany žalobce (bod 31 napadeného rozhodnutí). Obava o budoucí dobytost daně tak byla dostatečně podložena. Správní orgány vzaly v potaz nejenom žalobcovu současnou situaci (včetně vysoké míry zadluženosti a žádného dlouhodobého majetku), nýbrž také jeho ekonomické výhledy. Z ekonomické analýzy mj. vyplynulo, že u žalobce je s ohledem na jeho ekonomickou situaci podstatně ztížena možnost čerpání úvěru. Ve světle shora uvedeného ani pozitivní daňová historie nezpochybňuje závěry dovozené z ekonomické analýzy shrnuté v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Žalovaný se tedy ve světle odvolacích námitek dostatečně zabýval i touto podmínkou ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
35. Namítá-li žalobce, že závěr, že vybírá peněžní prostředky z bankovního účtu a jeho majetek se tak dostává mimo sféru vlivu správce daně, je spekulativní, tak žalovaný v bodě 29 napadeného rozhodnutí nezpochybňuje, že jde o jeho vlastní závěr, je však třeba odmítnout, že by se s ohledem na výše opsané okolnosti jednalo o závěr nepodložený, jak namítá žalobce (k tomu srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2021, č.j. 3 Afs 168/2019-38). Zároveň je tato argumentace žalovaného srozumitelná a nelze dovodit, že by snad žalovaný měl za to, že majetkem žalobce mají orgány finanční správy právo libovolně disponovat. Pokud jde v dané souvislosti o posouzení sídla žalobce, tak jeho charakter má v této fázi řízení význam zejména z hlediska možné dohledatelnosti majetku žalobce ve

spojení s dalšími skutečnostmi (neexistence provozovny). Argument žalobce, že byl řádně registrován k DPH, výše uvedené hodnocení jeho majetkové situace nikterak nevyvrací.

36. Tvrdí-li žalobce, že se žalovaný nevypořádal s tím, že identifikovaný majetek postačoval k úhradě budoucí doměřené povinností, pak lze odkázat zejména na bod 27 a 30 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný důsledně věnoval majetkovým poměrům žalobce a zároveň poukázal na vysokou míru zadluženosti žalobce; ta popírá námitku, že by žalobce disponoval majetkem, aby uspokojil předpokládanou výši v budoucnu vyměřené daně (žalobcem tvrzených 85 %). Zároveň nelze dát žalobci ani za pravdu, že by správní orgány posuzovaly toliko likviditu současného majetku žalobce (viz bod 44 napadeného rozhodnutí). Proto ani tuto námitku zdejší soud neshledal důvodnou.
37. Zdejší soud poznamenává, že ve vztahu k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů není relevantní tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě ohledně převedení jediného motorového vozidla Škody Octavia na jednatelku žalobce v den vydání zajišťovacích příkazů. Přestože součástí správního spisu je výpis z centrální evidence vozidel, tím nebylo v rámci odvolacího řízení dokazováno, a žalobce s ním nebyl seznámen. Podstatné pro soudní přezkum jsou skutečnosti zjištěné správcem daně v době vydání zajišťovacích příkazů; a ty z hlediska splnění podmínek ve smyslu výše citovaného § 167 odst. 1 daňového řádu plně ob stojí.
38. Namítá-li žalobce, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, ani tu zdejší soud za pravdu žalobci nedává.
39. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
40. V nyní posuzované věci žalovaný neprovedl žádné nové důkazy (to ostatně ani žalobce v podané žalobě netvrdí) a při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu a ze skutečností zjištěných již správcem daně, které byly podrobně popsány v odůvodnění zajišťovacích příkazů, přičemž v čem se žalobce se správními orgány diametrálně rozchází, je až jejich hodnocení. Zdejší soud nemůže dát za pravdu žalobci ani v tom směru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně o naplnění podmínek daňového podvodu (§ 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu); otázky, které žalobce v žalobě vznáší, se z nadto z větší míry často týkají až merita samotného nalézacího řízení, jak bylo vyloženo výše. Předmětem nyní posuzované věci bylo posuzování pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a důvodnosti obav o její následné zaplacení. Označuje-li žalobce konkrétní body napadeného rozhodnutí za „překvapivé“ a spekulativní, pak s ním zdejší soud s ohledem na výše uvedené nemůže souhlasit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí následoval úvahy správce daně ohledně skutečností nasvědčujících existenci podvodu na DPH. Své dílčí závěry žalovaný neučinil odlišně od správce daně, toliko v návaznosti na odvolací námitky argumentaci správce daně rozvinul.

41. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

42. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 30. listopadu 2023

David Raus v.r.
předseda senátu