



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Mauris scelerisque s. r. o.**, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2023, č. j. 1533/23/5100-41453-712140, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 6. 2023, č. j. 22 Af 8/2023 - 36,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 9. 2022 zajišťovací příkazy č. j. 3658216/22/3202-80545-810297 a č. j. 3659028/22/3202-80545-810297 na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen a listopad 2021. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl a oba zajišťovací příkazy v záhlaví uvedeným rozhodnutím potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský zamítl napadeným rozsudkem. V odůvodnění nejdříve shrnul skutková zjištění vyplývající z obsahu správního spisu (odst. 7 napadeného rozsudku), uvedl, které podmínky musí být splněny, aby správce daně mohl přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu (odst. 8 napadeného rozsudku) a poukázal na skutečnost, že kvalita žalobních bodů značně předurčuje to, jak podrobně se bude soud úvahami správních orgánů zabývat. K věci samé pak uvedl, že oba zajišťovací příkazy věc precizně popisují na 67 stranách a obsahují konkrétní odkazy na zdroje informací. Rozhodnutí žalovaného na 17 stranách výstižně shrnuje podstatu věci a konkrétně se vypořádává s odvolacími námitkami.

[3] Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že žalovaný opomněl, že nedoplatky daně u dceřiných společností žalobkyně vznikly kvůli druhotné platební neschopnosti vlivem vývoje v trestní kauze, a na ni navazujícího postupu obchodních partnerů a orgánů finanční správy u odběratelů žalobkyně, a že rovněž opomněl, že jednatelka žalobkyně začala pracovat na jejím řešení, jakmile byla propuštěna z vazby. Krajský soud uvedl, že správce daně v zajišťovacích příkazech velmi podrobně shrnul vše, co shromáždil pro své závěry o tom, že žalobkyně je vědomým účastníkem řetězce zasaženého daňovým podvodem, že konkrétně popsal útlum její ekonomické činnosti, ukončování smluv s pracovníky u dodavatelů, absenci aktuálních nabídek práce na webu a že rovněž zjistil, že žalobkyně nemá žádný postižitelný majetek, kromě jednoho vozidla v hodnotě asi 300 000 Kč a peněžních prostředků na bankovním účtu. Na základě těchto zjištění se následně zcela ztotožnil se závěry daňových orgánů, že byly naplněny obě podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů – jak přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, tak odůvodněná obava o její dobytost. Žalobkyně podle něj vytrhává z kontextu a zdůrazňuje pouze jednu z dílčích okolností věci (vazbu jednatelky v rámci trestního stíhání) bez ohledu na celý komplex dalších rozhodných zjištění.

[4] Námitku, že je ekonomicky opodstatněné rozdělit obchodní činnost do více společností, že takto funguje množství jiných společností a že správce daně měl provést alespoň srovnání s jinými subjekty, pokud k této otázce neprovedl znalecký posudek, krajský soud označil za příliš obecnou. Proto k ní uvedl pouze to, že si lze představit různá fungující ekonomická uskupení založená na rozdělení činností do jednotlivých spolupracujících útvarů, nicméně daňové orgány se podle něj zabývaly konkrétní situací podloženou množstvím konkrétních zjištění a jejich závěry jsou logické a přesvědčivé. Pro účely vydání zajišťovacích příkazů nejen dostačují, ale naopak i překračují běžné požadavky zákona a judikatury.

[5] Neztotožnil se ani s námitkou, že v předložené věci nebyly dány důvody pro předběžnou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Krajský soud uvedl, že žalovaný se hrozícím nebezpečím z prodlení zabýval v odstavcích 80 a násl. svého rozhodnutí a správce daně v odstavcích 254 a násl. zajišťovacích příkazů, přičemž v odstavcích 237 a násl. se rovněž podrobně zabýval majetkovými poměry žalobkyně. Na tyto závěry však žalobkyně podle krajského soudu nijak konkrétně nereagovala, proto pouze stručně zopakoval, že žalobkyně nejenže zjevně utlumovala svoji činnost, ale navíc ji převáděla do jiné společnosti a začala tvořit novou strukturu podle předchozího vzorce. Jediné, co podle krajského soudu měla, byly finanční prostředky na bankovním účtu.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 pod písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Má za to, že ač správce daně formálně opřel vydání zajišťovacích příkazů také o další důvody, je zjevné, že primárním důvodem bylo trestní stíhání stěžovatelčiny jednatelky. To totiž podle ní bylo tmelícím prvkem, bez něhož by ostatní uváděné okolnosti jako důvody pro vydání obou příkazů nemohly obstát.

[7] Stěžovatelka dále trvá i na tom, že nebyl naplněn důvod pro předběžnou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Po celou dobu totiž se správcem daně spolupracovala, nevyváděla žádný majetek a sama se na správce daně obrátila za účelem řešení daňových nedoplatků svých dceřiných společností. Namítá také, že závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování a že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se nevypořádal s žalobní argumentací a posouzení věci věnoval pouze tři krátké odstavce. Z tohoto důvodu stěžovatelce nezbývá než v kasační stížnosti zopakovat žalobní argumentaci.

[8] Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud potvrdil zajišťovací příkazy, ačkoli k tomu nebyly splněny zákonné podmínky – daňové orgány neprokázaly důvodnou obavu, že v budoucnu stanovená daň bude buď nedobytná, anebo s jejím vymáháním budou spojeny značné obtíže.

[9] Má rovněž za to, že se správce daně stěžovatelku a její dceřiné společnosti uměle snaží vměstnat do rolí *missing tradera* a *buffera*, avšak jejich obchodní struktura takovému pojetí neodpovídá. Má totiž logické opodstatnění, které nebylo dosud vyvráceno. Žádný z článků údajného podvodného řetězce nikam s chybějící daní nezmizel, ani se nesnažil svou daňovou povinnost skrýt. Naopak – všechna daňová přiznání byla řádně podána a správce daně byl o ekonomické situaci dceřiných společností stěžovatelky informován. Stěžovatelka činila kroky k zajištění úhrady dlužné daňové povinnosti. Skutečnost, že daňový subjekt postupně ukončil svoji ekonomickou činnost, stěžovatelka vysvětlila, a proto podle ní nemůže mít na posuzovanou věc žádný vliv.

[10] Rozdělení obchodních činností mezi stěžovatelku a její dceřiné společnosti bylo podle ní opodstatněné, a proto v něm nelze spatřovat nekalé jednání. Stěžovatelka jako agentura práce zajišťovala pracovníky vykonávající bezpečnostní služby, avšak smlouvy s nimi uzavíraly její dceřiné společnosti, kterým poskytovala administrativní podporu. Ekonomické opodstatnění tohoto rozdělení spočívalo v její ochraně (v rozdělení rizika), neboť jako agentura práce musela splňovat určité „legislativní požadavky“. Daňové orgány své závěry o nestandardnosti obchodního nastavení stěžovatelčina podnikání náležitě nepodložily, přesto je krajský soud označil za logické a přesvědčivé. Popsanou podnikatelskou činnost ovlivnilo trestní stíhání vedené proti její jednatelce a některým odběratelům. Toto trestní stíhání stěžovatelce způsobilo významné komplikace, které v konečném důsledku vedly k ukončení její podnikatelské činnosti. Stěžovatelka však poté i nadále se správcem daně komunikovala a se svými odběrateli řešila úhradu dlužných částek, z nichž měla být dlužná daňová povinnost dceřiných společností doplacená. Právě druhotná platební neschopnost je podle ní klíčovou okolností – jako agentura práce nemůže mít

daňové nedoplatky, proto se musela rozhodnout, zda si finanční prostředky zapůjčí od dceřiných společností i na úkor toho, že ty budou mít následně zpoždění s úhradou daně, anebo bude riskovat negativní dopady pro sebe jako agenturu práce. Dceřiné společnosti řádně podaly daňová tvrzení. Není tedy pravda, že by zmizely ze scény, aniž by svoji daňovou povinnost přiznaly. Neuplatnily ani fiktivní plnění a nebyly ani nekontaktní. Požádaly naopak o posečkání daně a rozložení úhrady do splátkového kalendáře. Jen stěží tak mohou být vnímány jako *missing trader*. Touto klíčovou okolností se však krajský soud vůbec nezabýval, pouze odkázal na kontrolní zjištění správce daně. Ta však nemohou obstát. Krajský soud se nezabýval ani tím, zda vůbec existovala obava z budoucí nedobytnosti daně, jestliže stěžovatelka sama činila kroky za účelem její úhrady.

[11] Stěžovatelka tak má za to, že budou-li z rozhodnutí žalovaného vyňaty veškeré závěry podložené pouze domněnkami daňových orgánů nebo postavené na útržcích závěrů z dosud probíhajícího vyšetřování trestní kauzy, vyjde najevo, že zajišťovací příkazy jsou podloženy pouze nevýznamnými zjištěními, ke kterým by bylo možné dospět u celé řady fungujících společností. Z žádného důkazního prostředku nevyplývá, že by ekonomická činnost stěžovatelky byla založena na uplatňování nároků na daňový odpočet. Naopak bylo prokázáno, že zdanitelná plnění proběhla. Zda jejich provedení stěžovatelka zajistila sama nebo prostřednictvím dceřiných společností, nemůže mít žádný negativní vliv. Ani tím se však krajský soud nezabýval.

[12] Nezákonnost zajišťovacích příkazů včetně absence podmínek pro předběžnou vykonatelnost podle stěžovatelky dokládá i skutečnost, že na jejich základě byla vymožena částka, která o více jak 800 000 Kč přesahovala zajišťovanou daň, neboť tím byla vyloučena hrozba budoucí nevymahatelnosti. Veškeré obavy z nebezpečí z prodlení tak byly neopodstatněné. Stěžovatelka od počátku nabízela maximální součinnost a nevyváděla majetek. Navíc měla k dispozici rovněž pohledávky vůči svým odběratelům, ze kterých hodlala doplatit nedoplatky svých dceřiných společností, tuto skutečnost však žádný přezkumný orgán nezohlednil. Obavy správce daně proto byly hypotetické a spekulativní. Není přitom pravda, jak tvrdí krajský soud, že žaloba neobsahovala žádnou konkrétní reakci na rozhodnutí daňových orgánů – žaloba argumentaci obsahovala, jen na ni krajský soud nijak nereagoval. Odkaz na roli společnosti WORKLIVE CZ s. r. o. je podle stěžovatelky nepřipadný. Jde o samostatnou obchodní společnost, na kterou stěžovatelka neměla žádný vliv. Důvodem vstupu této společnosti do obchodů se stěžovatelčinými odběrateli byla trestní vazba její jednatelky, která dosavadní podnikatelskou činnost celého řetězce paralyzovala. Bylo však nutné plnit závazky vůči zákazníkům a také zachovat pracovní místa pro zaměstnance. Vydání zajišťovacích příkazů bylo podle stěžovatelky v rozporu s povinností správce daně postupovat tak, aby cíle správy daní bylo dosaženo za současné minimalizace zásahů do práv daňových subjektů. Ani touto námitkou se však krajský soud nezabýval.

[13] Stěžovatelka sice souhlasí s daňovými orgány, že zákon v dané věci nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti tak, jak stanoví § 92 odst. 2 daňového řádu, má však za to, že důkazem o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu nemůže být pouhá holá domněnka správce daně.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí se stěžovatelkou, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Daňové orgány podrobně

pokračování

popsaly skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že se stěžovatelka vědomě účastnila podvodu na DPH, a vysvětlily, proč její obchodní struktura nemá obvyklé ekonomické opodstatnění. Nesouhlasí ani s tím, že by důvodem vydání zajišťovacích příkazů bylo pouze trestní stíhání stěžovatelčiny jednatelky a že by skutečnosti uvedené v zajišťovacích příkazech byly pouhou spekulací správce daně.

[15] Napadený rozsudek není podle žalovaného nepřezkoumatelný, stěžovatelka jen vytrhává celou věc z kontextu a upozorňuje na zcela irelevantní skutečnosti. Krajský soud se naopak přezkoumatelně vypořádal se smyslem žalobní argumentace a nebyl povinen reagovat na každou dílčí námitku.

[16] Námitka, že správce daně nešetřil stěžovatelčiny oprávněné zájmy, je podle žalovaného nekonkrétní, neboť neuvádí, v čem konkrétně daný rozpor spočívá. V předložené věci nebyla volba mírnějších prostředků pro zajištění úhrady daně možná.

[17] Žalovaný má rovněž za to, že zjištěné nestandardní podobnosti v ekonomickém fungování stěžovatelky a společnosti WORKLIVE CZ s. r. o., včetně zaměstnání její jednatelky v dané společnosti, nasvědčují tomu, že stěžovatelka právě na ni převedla svoji činnost. Dodatečná úhrada daně provedená postupně s časovým odstupem od vydání zajišťovacích příkazů nevyvrací zákonnost jejich vydání. Obava o dobytost daně byla velmi vysoká a stěžovatelka ve svých podáních nesdělila žádné nové skutečnosti ohledně svého majetku, které by ji rozptýlily. Pohledávky vůči svým odběratelům, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, nijak nekonkretizovala. Z účetních výkazů pro rok 2020 přitom vyplývá, že ke dni 31. 12. 2020 činí její aktiva 299 000 Kč a jsou tvořena krátkodobými pohledávkami ve výši 52 000 Kč a peněžními prostředky ve výši 247 000 Kč. Daňové tvrzení k dani z příjmů právnických osob za období roku 2021 stěžovatelka správci daně nepodala a účetní výkazy pro uvedený rok nezveřejnila v obchodním rejstříku. Žalovanému proto není zřejmé, z čeho měl správce daně zjistit, zda a jaké má stěžovatelka pohledávky za svými odběrateli.

[18] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka pouze zopakovala kasační argumentaci a zdůraznila problémy s cashflow, které u ní a jejích odběratelů nastaly v důsledku vedeného trestního řízení. Skutečnost, že nebyla na několikamilionový výpadek připravena, může být podle ní považováno za podnikatelské selhání, nikoli za podvod na DPH.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatelka předně namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Napadený rozsudek je sice stručný a stěžovatelka má pravdu v tom, že krajský soud věnoval meritum věci tři krátké odstavce. To však nutně neznamená, že se v nich nevypořádal s podstatou žalobní argumentace. Ostatně krajský soud zcela v souladu s recentní judikaturou připomněl, že na obecně formulovanou žalobu může reagovat rovněž jen obecně, neboť není jeho úkolem za stěžovatelku domýšlet další

argumenty podporující její tvrzení. Rovněž v souladu s judikaturou upozornil, že stejně tak není jeho úkolem znovu opakovat již jednou vyřčené a že může odkázat na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, jestliže se s názorem správního orgánu shoduje.

[21] Otázkou tedy je, do jaké míry stěžovatelčina žaloba krajskému soudu umožňovala, aby se úvahami daňových orgánů zabýval. K závěru o jeho přezkoumatelnosti však stačí, pokud se krajský soud vypořádal s podstatou žalobní argumentace. Nebyl totiž povinen reagovat na každou dílčí žalobní námitku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, 2 Ads 58/2003 - 78, ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, či ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, a nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).

[22] Nejvyšší správní soud z obsahu žaloby zjistil, že podstatou žalobní argumentace stěžovatelky byla námitka, že jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů bylo trestní řízení vedené proti její jednatelce a přímým odběratelům a že s ohledem na maximální součinnost z její strany a snahy najít konstruktivní řešení zde nebyla dána ani obava o dobytost v budoucnu stanovené daně, ani nebezpečí z prodlení vyžadující okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Ostatní důvody daňových orgánů podle ní nemohly k vydání těchto aktů vést, neboť struktura obchodního řetězce měla své ekonomické opodstatnění, což vylučovalo podvodné jednání. Daňové nedoplatky tedy vznikly právě v důsledku uvedeného trestního řízení vlivem druhotné platební neschopnosti, tedy z čistě obchodních důvodů. S tím však nelze souhlasit.

[23] Z rozhodnutí daňových orgánů totiž vyplývá, že důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů bylo podezření, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH. Toto své podezření přitom velmi podrobně a přesvědčivě zdůvodnily – identifikovaly řetězec obchodních společností, detekovaly chybějící daň, kterou sice daňové subjekty na pozici *missing trader* přiznaly a vykázaly, avšak do státního rozpočtu neuhradily, a uvedly, že k narušení neutrality DPH došlo u stěžovatelčiných přímých dodavatelů (dceřiných společností) Scelerisque Alfa, Scelerisque Beta, Scelerisque Delta, Scelerisque Gama a Scelerisque Ypsilon. Poukázaly přitom na zjištěné nestandardnosti ve fungování obchodního řetězce – obchodní (dodavatelská) struktura postrádá obvyklé ekonomické opodstatnění (spřízněné obchodní společnosti netvoří zisk, nemají žádný majetek a zázemí, nepřihlásily řádně zaměstnance, nemají webové stránky, neplní povinnosti vůči správci daně, se zaměstnanci uzavírají pouze *bianco* smlouvy) a jejím jediným účelem se tak jeví snaha zastříti skutečnost, že pracovníci vykonávající práci ostrahy (tj. služby dodávané přímým odběratelům) nesplňují zákonem stanovené podmínky pro výkon činnosti na dohodu o provedení práce, což umožňuje neodvádět za ně z jejich činnosti zdravotní a sociální pojištění. Správce daně v zajišťovacích příkazech podrobně popsal, jak celý obchodní řetězec fungoval a kdy v něm docházelo k výměně subjektů. Poukázal rovněž na to, že všechny spřízněné obchodní společnosti svou činnost ukončovaly od ledna 2021 krátce poté, co začal vymáhat nedoplatky na DPH, které v žádosti o posečkáání slíbily uhradit, což se nestalo – nedošlo k úhradě všech nedoplatek a správce daně musel přistoupit k vymáhání, které však bylo fakticky neúspěšné, neboť vymožená částka v řádech deseti tisíců Kč byla použita primárně na úhradu nákladů exekuce.

[24] Daňové orgány se dále zabývaly otázkou, zda je pravděpodobné, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu na DPH věděla a dospěly k závěru, že ano. Poukázaly totiž

pokračování

na to, že vykonávala účetní a daňové služby všem spřízněným obchodním společnostem, že jednatelka stěžovatelky a její švagr společně ovládali obchodní společnosti zapojené v dodavatelsko-odběratelských řetězcích (tj. jak dodavatele, tak prostřednictvím švagra i přímé odběratele, kterým poskytnuté služby hradili koncoví odběratelé). Z uvedeného dovodily, že muselo docházet k vědomému nehrazení závazků ve fakturačních řetězcích. Stěžovatelčina jednatelka totiž mohla osobně ovlivnit, zda budou inkasované finanční prostředky přeposílány v řetězci obchodních společností dále (až ke spřízněným společnostem) tak, aby tyto obchodní společnosti mohly hradit své daňové povinnosti. Poukázaly rovněž na to, že stěžovatelčina činnost přímo a bezprostředně navázala na modely podvodného chování, do kterých se její jednatelka zapojila v předchozích letech nahrazením obchodní společnosti SONYA FUNNY WORK s. r. o. na pozici *hlavního buffera*.

[25] Daňové orgány neopomněly skutečnost, že stěžovatelka se správcem daně komunikovala a že požádala o posečkání s úhradou daně. Poukázaly však na to, že podle žádosti hodlala uhradit daňové nedoplatky ve prospěch jednotlivých správců daně za daňové nedoplatky spřízněných společností z vlastních zdrojů. Platby, které však za tímto účelem poukázala a které byly použity na úhradu starších daňových nedoplatek spřízněných společností než za zdaňovací období říjen a listopad 2021, nepocházely z vlastních zdrojů, ale z pohledávek, mohly je vzhledem k dispozičním právům k bankovnímu účtu stěžovatelky kdykoli provést i další osoby. Vazba stěžovatelčiny jednatelky tak tyto nedoplatky nemohla bez dalšího odůvodnit. Správce daně dále poukázal na to, že spřízněné obchodní společnosti, které neuhradily svou daňovou povinnost za uvedená zdaňovací období, zasílaly v průběhu roku 2021 statisícové částky na stěžovatelčin účet a že tyto transakce následně evidovaly jako vklad do své pokladny. Z toho správce daně dovodil vyvádění finančních prostředků ze spřízněných obchodních společností a zkreslování výsledků jejich hospodaření. Tyto vyvedené finanční prostředky by přitom podle správce daně dostačovaly k úhradě daňových povinností za uvedená zdaňovací období. Daňové orgány na základě uvedených zjištění pojalý důvodné podezření, že se stěžovatelka vědomě a systematicky zapojila do činnosti, při které dochází k mnohačetnému účelovému obcházení rozličných právních předpisů. K neodvedení daně proto podle nich nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání či probíhajícího trestního řízení, ale v důsledku podvodného jednání v předmětném řetězci.

[26] Obavu o dobytost daně, která je vedle přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, druhým předpokladem vydání zajišťovacích příkazů, daňové orgány odůvodnily především útlumem stěžovatelčiny ekonomické činnosti. V této souvislosti poukázaly na to, že u stěžovatelky dochází k poklesu vykázaných zdanitelných plnění na daňových přiznáních k DPH, k ukončování pracovních poměrů zaměstnanců, dále že absentují aktuální nabídky práce na webových stránkách nabízejících zaměstnání, klesá aktivita na jejím bankovním účtu (od února 2022 se pokles v objemech i četnosti transakcí pohybuje kolem 99 %). Dalším důvodem jejich obav bylo stěžovatelčino nedostatečné majetkové krytí. Poznamenaly, že stěžovatelka nevlastní žádný nemovitý majetek, pouze jeden osobní automobil v odhadované ceně zhruba 390 000 Kč; zůstatek na bankovním účtu nestačí k úhradě daňových povinností; standardní finanční poměrové ukazatele používající se pro analýzu finanční situace podnikatelů nasvědčují tomu, že stěžovatelka nebude v budoucnu schopna dosahovat zisku, že je výrazně disproporcionálně zadlužena, je zcela

odkázána na cizí zdroje a s ohledem na zadlužení není reálné, že by své podnikání do budoucna byla schopna financovat z dalších cizích zdrojů, že její schopnost hradit své závazky a získat dostatek finančních prostředků na provedení potřebných plateb je snížena a že ani ukazatel okamžité likvidity neindikuje její finanční zdraví, neboť nedosahuje doporučených hodnot.

[27] Dalším zdrojem jejich obav o dobytost daně pak bylo i stěžovatelčino vědomé zapojení do podvodného obchodního řetězce, což z ní v očích daňových orgánů činí nereseriozní podnikatelský subjekt bez příznivé perspektivy. Poznamenaly také, že stěžovatelka nemá žádné přímé odběratele (koncové zákazníky) a jejím převážným zdrojem příjmů je obchodování s personálně spřízněnými obchodními společnostmi (ovládanými švagrem stěžovatelčiny jednatelky). Ani to však není podle nich znakem pozitivních ekonomických vyhlídek, ba naopak jde o nezdravý model podnikání, který nemá příznivou perspektivu, neboť ukazuje, že stěžovatelka není schopna si zajistit zdroj příjmů ze strany s ní nespřízněných subjektů.

[28] Daňové orgány poukázaly i na to, že od 31. 10. 2021 do 31. 5. 2022 stěžovatelka ukončila pracovní poměry s 27 zaměstnanci z celkových 37, přičemž většina z nich, včetně její jednatelky, byla následně zaměstnána u obchodní společnosti WORKLIVE CZ s. r. o., která vytváří stejnou obchodní dodavatelkou strukturu, v jaké podnikala stěžovatelka (WORKLIVE CZ ONE s. r. o., WORKLIVE CZ TWO s. r. o., WORKLIVE CZ THREE s. r. o., atd.), z čehož podle nich vyplývá, že stěžovatelka převádí svoji činnost na jinou obchodní společnost.

[29] Obavu o dobytost daně dále podle nich posiluje i skutečnost, že dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu (k jedinému relevantnímu majetku stěžovatelky) mělo mimo její jednatelky rovněž sedm jiných fyzických osob, z nichž některé nemají ke stěžovatelce žádný vztah. Chování stěžovatelky a to, jak nakládá s finančními prostředky (není na něm kumulován dostatečný zůstatek peněžních prostředků), nasvědčuje podle daňových orgánů její snaze eliminovat snadno dosažitelný majetek, a proto hrozí, že tento jediný známý majetek se pro správce daně stane nedosažitelným. Obavu o dobytost daně podporuje i skutečnost, že stěžovatelka sídlí na virtuální adrese (na místním šetření nebylo nalezeno její obchodní označení či jméno statutárního zástupce, stěžovatelka nebyla uvedena na zvoncích budovy, v níž má sídlit); na jejím osobním daňovém účtu byl ke dni 2. 9. 2022 evidován nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou ve výši 945 Kč; nepodala daňové tvrzení ani po výzvě správce daně; opakovaně nezveřejňuje listiny ve Sbírce listin a krátce po přijetí plateb jsou finanční prostředky z bankovního účtu stěžovatelky vybírány v hotovosti či přeposílány spřízněným společnostem. Z uvedeného proto dovodily, že nelze očekávat, že by stěžovatelka byla schopna dosud nestanovenou daňovou povinnost uhradit jinými prostředky (např. i z bankovního úvěru), nebo že by správce daně mohl daň zajistit např. zřízením zástavního práva (stěžovatelka nevlastní žádné věci, které by bylo možné zastavit). Tím současně rovněž vysvětlily, proč nelze úhradu daně zajistit mírnějšími prostředky.

[30] Daňové orgány sice i trestní řízení dotýkající se stěžovatelky považovaly za rizikový faktor, avšak pouze k dokreslení zjištěného skutkového stavu. Případné skončení trestního stíhání obviněných osob bez vyslovení viny totiž podle nich nevyvrací ostatní skutková

pokračování

zjištění. Uzavřely, že stěžovatelka je neseriózním podnikatelským subjektem proto, že se přímo zapojila do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH, dále také proto, že se angažuje ve spřízněných subjektech nehradících své daňové závazky, nepodala daňové tvrzení k dani z příjmů právnických osob za rok 2021 ani v náhradním termínu, její jednatelka založila rodinný nadační fond pro odvedení svého majetku a že ani obchodní podíl jejího společníka neposkytuje dostatečnou záruku dobytosti v budoucnu stanovené daně, neboť je představován kmenovým listem, jehož převoditelnost není podmíněna ani omezena. Uvedené skutečnosti podle daňových orgánů posilují a odůvodňují obavu, že se stěžovatelka pokusí vyhnout řádnému prověření svých daňových povinností i jejich následné úhradě.

[31] Skutečnost, že se stěžovatelka nevyhýbala jednání s daňovými orgány, podle nich neposkytovala dostatečnou záruku, že stěžovatelka vyměřenou daň řádně uhradí. Dosavadní formálně deklarovaná kázeň stěžovatelky totiž ztrácí na významu právě s ohledem na utlumování její podnikatelské činnosti.

[32] Zjištěné okolnosti pak podle daňových orgánů rovněž odůvodnily vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností, neboť stěžovatelčin majetek není tvořen žádným dlouhodobým majetkem. Jediným postižitelným majetkem jsou pouze peněžní prostředky na bankovním účtu, osobní automobil nevalné hodnoty a přeplatky na osobním daňovém účtu v celkové výši 80 259 Kč. Reálně tak podle nich hrozilo nebezpečí z prodlení, neboť existovala odůvodněná obava, že se stěžovatelka zbaví veškerých zbývajících likvidních či jakkoliv bonitních aktiv.

[33] Jestliže na tyto rozhodovací důvody stěžovatelka v žalobě reagovala pouze tvrzením, že jediným důvodem daňových orgánů bylo trestní řízení vedené proti její jednatelce či proti jejím přímým odběratelům, a že ostatní důvody uvedené v zajišťovacích příkazech bez této okolnosti nemohou obstát a jsou v rozporu se zásadou šetření práv daňových subjektů, pak stručné shrnutí těchto rozhodovacích důvodů a poznámka krajského soudu, že stěžovatelka v žalobě zdůrazňuje pouze jednu z dílčích okolností věci (vazbu jednatelky v rámci trestního stíhání) bez ohledu na celý komplex dalších rozhodných zjištění, její kasační argumentaci zcela vyvrací.

[34] Nejvyšší správní soud s krajským soudem souhlasí i v tom, že žalobní námitka o ekonomické opodstatněnosti stěžovatelčiny obchodní struktury byla příliš obecná. Daňové orgány velmi přesvědčivě a podrobně popsaly, proč tuto strukturu považují za účelovou – uvedly, že spřízněné obchodní společnosti nevytvářejí zisk, nemají žádný majetek a zázemí, nepřihlásily řádně zaměstnance, nemají webové stránky, neplní povinnosti vůči správci daně, a že se zaměstnanci uzavírají pouze bianco smlouvy. Jediným účelem tohoto modelu obchodování tak podle nich byla snaha zastřít skutečnost, že pracovníci vykonávající práci ostrahy (tj. služby dodávané přímým odběratelům) nesplňují zákonem stanovené podmínky pro výkon činnosti na dohodu o provedení práce, což umožňuje neodvádět za ně z jejich činnosti zdravotní a sociální pojištění. Na tyto důvody stěžovatelka reagovala pouze námitkou, že takto funguje mnoho dalších obchodních společností a že jedním z důvodů takového rozdělení je rozložení rizika, neboť stěžovatelka jako agentura práce musí zachovávat svoji daňovou bezdlužnost. Tím nejenže nezpochybnila závěry daňových orgánů, ale naopak je ještě více prohloubila,

jestliže již dopředu očekávala, že z jejího podnikání vzniknou daňové nedoplatky. Další důvody své obchodní struktury nevysvětlila, proto závěr krajského soudu, že si lze představit různá fungující ekonomická uskupení rozdělující si činnosti do jednotlivých spolupracujících útvarů, avšak daňové orgány se zabývaly konkrétní situací, kterou podložily množstvím konkrétních zjištění, a že jejich závěry jsou nejen dostačující, ale i překračující běžné požadavky zákona a judikatury, k vypořádání takto obecně formulované námitky stačí.

[35] K předběžné vykonatelnosti pak stěžovatelka uvedla pouze to, že důvody daňových orgánů byly neopodstatněné, neboť od počátku nabízela součinnost a nevyváděla žádný majetek. Ani tato argumentace však nemohla zpochybnit závěr daňových orgánů, že s ohledem na strukturu stěžovatelčina majetku reálně hrozí nebezpečí z prodlení, neboť existuje obava, že se stěžovatelka zbaví veškerých zbývajících likvidních či jakkoliv bonitních aktiv. I tuto obavu přitom daňové orgány velmi podrobně a přesvědčivě odůvodnily, na což krajský soud v napadeném rozsudku upozornil odkazem na konkrétní pasáže jak zajišťovacích příkazů, tak i rozhodnutí žalovaného. I k vypořádání této námitky proto stačilo zopakovat, že stěžovatelka nejenže zjevně utlumovala svoji činnost, ale navíc ji i převáděla do jiné společnosti vytvářející obchodní strukturu podle předchozího vzorce. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[36] Nedůvodné jsou však i věcně formulované námitky.

[37] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil splnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena – k žádnému podvodu na DPH totiž podle ní nemohlo dojít v řetězci, který má své ekonomické opodstatnění, jež doposud nebylo žádným orgánem vyvráceno. Tato námitka však nemůže podezření daňových orgánů o stěžovatelčině zapojení do podvodu na DPH důvodně zpochybnit, neboť stěžovatelka na zjištěné nestandardnosti ve fungování daného obchodního řetězce popsané v odst. 23 tohoto rozsudku reaguje opět pouze obecně. Tvrdí, že obchodní struktura daného řetězce měla své ekonomické opodstatnění, neboť stěžovatelka jako agentura práce musela splňovat „určité *legislativní požadavky*“, a proto bylo nutné mezi jednotlivé společnosti rozdělit riziko. Tím však ani tentokrát nijak nevysvětluje, jaké riziko bylo nutné rozložit a zda počínání stěžovatelky bylo v tomto ohledu legitimní. Nevysvětluje tedy, jaké konkrétní a obvyklé ekonomické opodstatnění měl obchodní řetězec, do něhož byla zapojena, a nevyvrací tak zjištění daňových orgánů, že jeho účelem bylo obcházet nejen daňové předpisy, ale i pracovněprávní předpisy a úpravu zdravotního a sociálního pojištění. Její námitka tak nemá žádný potenciál zpochybnit závěr daňových orgánů, že s ohledem na uvedené podezření o nekalém jednání existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena.

[38] Splněna byla i druhá podmínka – obava o dobytost daně. Daňové orgány velmi podrobně popsaly zdroje svých obav a vysvětlily, proč v dosavadní stěžovatelčině spolupráci nespátřují dostatečnou záruku, že v budoucnu stanovenou daň řádně uhradí (srov. odst. 26-29 tohoto rozsudku). Stěžovatelka však navzdory tomu znovu pouze opakuje, že s daňovými orgány spolupracovala, což podle ní jejich obavy vyvrací. Tím však nikterak nereaguje na jejich klíčové zjištění, že utlumovala svoji ekonomickou činnost a že její zapojení do podvodného řetězce neposkytovalo žádnou záruku, že v budoucnu

pokračování

vyměřenou daň dobrovolně uhradí. Závěr krajského soudu, že byla splněna i tato podmínka, je proto správný. Skutečnost, že daňové orgány zajistily vyšší daň, než kterou následně stěžovatelce vyměřily, jeho závěr nijak neovlivňuje. Tato skutečnost totiž sama o sobě uvedená klíčová zjištění nijak nezpochybňuje a nedokládá, že by obavy daňových orgánů byly hypotetické a spekulativní. Ostatně to, že stěžovatelka ukončovala svoji ekonomickou činnost, ve spojení s nedostatečným majetkovým krytím, i podle Nejvyššího správního soudu odůvodnilo nebezpečí z prodlení, a proto ani předběžná vykonatelnost zajišťovacích příkazů nemůže být důvodem jejich nezákonnosti.

[39] Námitku, že vydání zajišťovacích příkazů bylo v rozporu s povinností správce daně postupovat tak, aby cíle správy daní bylo dosaženo za současné minimalizace zásahů do práv daňových subjektů, vyvrací analýza stěžovatelčina majetku provedená správcem daně. Stěžovatelka nevlastnila žádný majetek, který by mohl být předmětem zástavního práva a její ekonomická situace byla natolik nepříznivá, že vylučovala i úhradu v budoucnu stanovené daně např. prostřednictvím bankovního úvěru. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se žalovaným, že v předložené věci nebyla volba mírnějších prostředků pro zajištění úhrady daně možná.

[40] Námitkou, že závěry správních orgánů jsou v rozporu s obsahem správního spisu, se Nejvyšší správní soud nemůže pro její nekonkrétnost zabývat, neboť stěžovatelka nijak nespecifikuje, která část správního spisu učiněným závěrům odporuje.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 10. října 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu