



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Logistická společnost pro pyrotechniku Ostrava 4 s. r. o.**
sídlem 28. října 810/246, 709 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2023, č. j. 2860/23/5100-41453-711866, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 16. 2. 2023 domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 29. 11. 2022, zajišťovací příkaz k zajištění úhrady

Shodu s prvopisem potvrzuje

DPH za zdaňovací období květen 2022, když uložil zajistit dosud nestanovenou daň za uvedené období v celkové výši 829 603 Kč.

2. Žalobce nejprve v první části své žaloby shrnul judikaturu a komentářovou literaturu k otázce podmínek vydání zajišťovacího příkazu. V další části žaloby žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného stran předpokladu budoucího stanovení daně. Ten totiž žalovaný vystavěl na údajné fiktivnosti plnění, přičemž k těmto úvahám vedly žalovaného pochybnosti týkající se žalobce (virtuální sídlo, absence provozovny, žalobce nevlastní nemovitosti ani vozidla, nemá webové stránky, nemá zaměstnance, přijímal plnění jen od jednoho dodavatele a poskytoval plnění jednomu odběrateli, první nenulové hodnoty vykázal až za předmětné zdaňovací období květen 2022 v rozsahu 4 mil. Kč, ačkoliv byl zapsán v OR již v červenci 2021, nízká obchodní marže), dále pochybnosti týkající se dodavatele žalobce - společnosti MUNIN služby s. r. o. (dále také jen „MUNIN“) - virtuální sídlo, nezveřejňuje účetní závěrky, absence provozovny, nevlastní vozidla, nemá webové stránky, nemá zaměstnance - jakož i pochybnosti týkající se dodavatele společnosti MUNIN, a to společnosti Ján pecha stavby s. r. o. (virtuální sídlo, nezveřejňuje účetní závěrky, absence provozovny, původně zveřejněný bankovní účet byl zrušen a nedisponuje bankovním účtem, od konce roku 2020 je bez zapsaného jednatele, podání nulového daňového přiznání, nepodání kontrolního hlášení).
3. Z těchto pochybností nelze jednotlivě ani v souhrnu rozumným způsobem dovozovat předpoklad budoucího stanovení daně z důvodu nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH.
4. Žalobce dále v žalobě obsáhle argumentoval ve vztahu k jednotlivým žalovaným vyjeveným pochybnostem a zdůraznil, že velká část z nich se týká společnosti Ján pecha stavby s. r. o., se kterou žalobce nebyl v žádném ekonomickém vztahu a nedeklaroval od této společnosti žádné přijaté plnění. Podle žalobce je zcela lhostejné, jakým způsobem a od koho společnost MUNIN plnění následně poskytnuté pořídila. Podstatné je pouze to, zda plnění na vstupu bylo poskytnuto, o čemž nemůže být podle žalobce rozumných pochyb i s ohledem na následnou zjevnou realizaci plnění na výstupu, o které svědčí žalobcem i odběratelem vedenou evidencí, tak tím, že odběratel žalobce za plnění zaplatil. Žalovaný zcela odhlíží od reality podnikatelského života a především povahy sporovaných plnění, kterým je zajištění dodání pracovníků.
5. Zároveň žalobce považuje v kontextu napadeného rozhodnutí za zmatečné konstatování žalovaného, že s vysokou pravděpodobností došlo k narušení neutrality daně z důvodu fiktivnosti plnění. Podle žalobce jsou závěry o fiktivním plnění a narušení neutrality daně vzájemně zcela neslučitelné.
6. Podle žalobce zcela absentuje důvodný předpoklad budoucího stanovení daně.
7. Žalobce nesouhlasí ani se závěry žalovaného stran existence předpokladu nedobytnosti daně. Připomněl, že za silný důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně se považuje zbavování majetku za účelem vyhnutí se plnění daňové povinnosti. Za slabý důvod podle žalobce lze považovat ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčící o nedobré ekonomické situaci, mezi něž se řadí typicky absence dlouhodobého hmotného majetku, vysoce likvidní majetek, silná zadluženost, poměr předpokládané daňové povinnosti proti majetku atd. Žalobce je přesvědčen, že žalovaným zjištěné a uváděné skutečnosti lze v jejich souhrnu posoudit nanejvýš jako slabý důvod nasvědčující budoucí nedobytnosti daně. Ze zjištěných

skutečností lze podle žalobce naopak učinit závěr, že se žalobce snaží chovat podnikatelsky racionálně, veden snahou o dosahování co nejvyšších zisků při minimalizaci nákladů s přihlédnutím k povaze jeho podnikání. V rámci žalobních tvrzení zopakoval žalobce své odvolací námitky a zdůraznil např., že není nic závadného na tom, když žalobce přijímá na své bankovní účty finanční prostředky, které z těchto účtů opět vybírá v horizontu několika málo dnů. Žalobcova tvrzená nízká ekonomická výkonnost je zcela pochopitelná s ohledem na počáteční fázi podnikání žalobce. Závěrem žalobce shrnul, že s ohledem na jím uvedené námitky neobstojí ani okamžitá vykonatelnost zajišťovacího příkazu podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „ZDPH“).

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na napadené rozhodnutí, přičemž v rámci vyjádření argumentoval shodně s napadeným rozhodnutím.

Zjištění z obsahu správních spisů

9. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj poté, co učinil zjištění v rámci vyhledávací činnosti, vydal dne 29. 11. 2022 vydal zajišťovací příkaz k zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2022 na celkovou částku 829 603 Kč. V souladu s § 103 ZDPH správce daně stanovil, že zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu se podává, že dle zjištění správce daně byl žalobce zapsán do obchodního rejstříku dne 2. 7. 2021, přičemž nynější společník se 100% podílem a jednatel Lubomír Krist je takto zapsán od 22. 6. 2022. Základní kapitál žalobce činí 10 000 Kč. Správci daně se nepodařilo dohledat vlastní webové stránky žalobce, na kterých by prezentoval a nabízel své služby či zboží. Dne 1. 11. 2022 bylo provedeno místní šetření u žalobce, kdy bylo zjištěno, že žalobce sídlí na tzv. virtuální adrese. V živnostenském rejstříku nemá žalobce uvedenu žádnou provozovnu, ani není známo, že by žalobce nějakou provozovnu ke své činnosti používal. Dále bylo zjištěno, že žalobce nemá a neměl evidovány u ČSSZ žádné zaměstnance. V přiznání k dani z příjmů za rok 2021 žalobce vykázal výsledek hospodaření ve výši 0 Kč. Nulové hodnoty byly vykázány také ve výkazu zisku a ztráty a v rozvaze.
10. Co se týče daně z přidané hodnoty, podal žalobce za zdaňovací období květen 2022 dne 16. 6. 2022 řádné daňové přiznání s nulovými hodnotami. Dne 29. 6. 2022 podal žalobce dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období květen 2022, kdy vykázal přijetí zdanitelného plnění ve výši 3 950 490 Kč s daní na vstupu ve výši 829 603 a dodání zboží či služby ve výši 3 984 285 Kč s daní na výstupu ve výši 836 700 Kč. Uplatnil tak odpočet DPH ve výši 829 603 a vlastní daně ve výši 7 097 Kč. Přitom v daňových přiznáních z období říjen až prosinec 2021 vykázal žalobce nulové hodnoty a za období leden až srpen 2022 vykázal přijatá zdanitelná plnění ve výši 16 486 504 Kč a uskutečněná plnění ve výši 16 617 604 Kč. V daňových přiznáních vykázal pouze malé hodnoty vlastní daně.
11. Pokud se týče zdaňovacího období květen 2022, zjistil správce daně, že žalobce vykázal přijatá plnění od jediného dodavatele, společnosti MUNIN, a to na základě 6 daňových dokladů. Dále bylo zjištěno, že žalobce má založen bankovní účet, na kterém nebyly detekovány úhrady režijních nákladů souvisejících s ekonomickou činností (telefonní poplatky, platby za energie, vedení účetnictví apod.), což nasvědčuje tomu, že žalobce nevyvíjí ekonomickou činnost. Žalobce nevlastní žádnou nemovitost ani motorové vozidlo.

12. Správce daně dále identifikoval, že dodavatel žalobce MUNIN vykázal v předmětném zdaňovacím období plnění od jediného dodavatele, společnosti Ján Pecha stavby s. r. o., ve výši základu daně 6 185 912 Kč a daně ve výši 1 299 041,52 Kč. Uvedený dodavatel podává nulová přiznání k DPH, za květen 2022 nepodal kontrolní hlášení. Od 27. 11. 2020 je společnost Ján Pecha stavby s. r. o. bez jednatele; společnost nevlastní nemovitý majetek, má hlášeného jediného zaměstnance, bývalého jednatele J. P. Společnost nezveřejňuje účetní závěrky.
13. Společnost MUNIN sídlí na virtuálním sídle, nemá žádnou provozovnu, nemá ani neměla evidované zaměstnance, nezveřejňuje účetní závěrky.
14. Správce daně se následně zabýval pravděpodobností budoucího stanovení daně a dovodil, že žalobce deklaruje přijetí dokladů vystavených na fiktivní plnění, když má s ohledem na zjištěné skutečnosti pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění společností MUNIN, o jejíž faktické ekonomické činnosti má správce daně rovněž pochybnosti. Správce daně považoval za dostatečně pravděpodobné, že žalobce v případě daňové kontroly neprokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Kvalifikovaný odhad k zajištění tak činí právě uplatněný odpočet ve výši 829 603 Kč.
15. Pokud se týče obavy o dobytost daně, ta podle správce daně vychází zejména z posouzení majetkové situace žalobce, když tento disponuje pouze finančními prostředky na běžném účtu, avšak tyto jsou rychle likvidní, když jsou obratem převážně v hotovosti vybírány. Správce daně přihlížel také k údajům vyplývajícím z daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2021. Identifikoval dále nízkou ekonomickou výkonnost žalobce, když při porovnání uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za období leden až srpen 2022 byl zjištěn podíl ve výši 1,0080. Žalobce tak dosahuje nízké výkonnosti ve vztahu k vygenerování dostatečného zisku na potencionální úhradu dosud nestanovené DPH.
16. Správce daně uzavřel, že je dána důvodná obava, že dosud nestanovená daň za zdaňovací období květen 2022 ve výši 829 603 Kč bude v době její vymahatelnosti nedobytná, resp. její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
17. Správce daně vydal dne 29. 11. 2022 zároveň exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu k vymožení zajišťovacím příkazem stanovené částky.
18. K odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Shledal existenci podmínky dosud nestanovené daně, kdy se ztotožnil se závěry správce daně a nadto dospěl k závěru, že s vysokou pravděpodobností došlo k narušení neutrality daně; lze tak předpokládat, že bude doměřen uplatněný nárok na DPH. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně vyhodnotil žalovaný jako spíše slabší s ohledem na to, že nalézací řízení je teprve na samém počátku. Pokud se týče pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, ztotožnil se žalovaný s analýzou správce daně stran majetkových poměrů žalobce.

Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 s. ř. s.

20. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se vyjádřil již opakovaně Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 9, vyslovil, že je „správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené.“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, soud v bodě 20 uvedl, že „naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu dan v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“ Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde dovodil, že „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně však uvedl, že „[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.
21. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66 Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). (...) Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemoovitých věcí (!), jehož následek

v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav]. (...) Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být ubražena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úbrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu.“

22. Optikou uvedených závěrů napadené rozhodnutí, jakož i samotný zajišťovací příkaz ob stojí. Krajský soud se zcela ztotožňuje s posouzením věci daňovými orgány. Má shodně s nimi za naplněnou podmínku pravděpodobnosti stanovení daně, a v tomto ohledu tak neshledává důvodné žalobní námitky. Lze totiž přisvědčit zjištěním a hodnocením žalovaného stran zcela důvodných pochybností ohledně existence plnění, a to jak ze strany dodavatele žalobce, společnosti MUNIN, tak realizace plnění žalobcem jeho odběrateli. V tomto ohledu ob stojí úvahy daňových orgánů, postavené na virtuálních sídlech jednotlivých článků obchodního řetězce, neexistence jakékoli provozovny, zaměstnanců apod. Jakkoli lze jistě podnikat i uvedeným způsobem, v projednávaném případě souhrn všech zjištěných okolností pochybnosti daňových orgánů jednoznačně potvrzují. Krajský soud se shoduje také s žalovaným v tom, že z důvodu počáteční fáze daňového řízení lze uvedenou pravděpodobnost hodnotit jako spíše slabší, nikoli však vyloučenou. Není podle krajského soudu na závadu, jestliže žalovaný ve svém rozhodnutí jednak naznačil možnost narušení neutrality daně a jednak možnost odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání realizace plnění, neboť ze zjištěných skutečností jistě nelze v nyní probíhajícím daňovém řízení vyloučit ani jednu z variant, a to v závislosti na dalších v průběhu řízení učiněných zjištěních.
23. Soud má za splněnou také podmínku (ne)dobytnosti, resp. ohrožení výběru daně. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že žalobce skutečně nevlastní žádný reálný nemovitý ani movitý majetek (vozidla) a jediným aktivem jsou likvidní prostředky na běžném účtu. Lze jistě souhlasit s žalobcem, že primárně není nic nelegálního ani divného, pokud podnikatel poté, co přijme na svůj běžný účet finanční prostředky, tyto následně obratem vybírá (např. za účelem dalšího podnikání), nicméně z hlediska obav o budoucí dobytost dosud nestanovené daně za situace, kdy prostředky na účtu jsou jediným reálným majetkem daňového subjektu, lze již jeho chování považovat za takové, jež vzbuzuje zcela oprávněnou obavu z nemožnosti vymožení daňové povinnosti.
24. Daňovými orgány zjištěné skutečnosti je třeba vnímat v jejich celkovém souhrnu, neboť jakkoli je povinností daňových orgánů při vydání zajišťovacího příkazu jako krajního

prostředku zajištění úhrady daně zabývat se zvláště pravděpodobností stanovení daně, tak obavou o budoucí výběr daně, nelze zjištěné skutečnosti hodnotit izolovaně, ba naopak.

25. Jelikož se krajský soud ztotožňuje se závěry daňových orgánů obou stupňů, přičemž lze zdůraznit, že rozhodnutí obou stupňů tvoří ve výsledku jeden celek, je podle soudu na místě na podobné odůvodnění těchto rozhodnutí odkázat.
26. Krajský soud podotýká, že s ohledem na v řízení zjištěné skutečnosti shledal zcela zákonný také postup správního orgánu prvního stupně, potažmo žalovaného, jestliže byla ve smyslu § 103 ZDPH stanovena vykonatelnost zajišťovacího příkazu jeho vydáním.
27. Nad rámec uvedené krajský soud uvádí, že zvažoval také případnou možnost, že by žalobce svůj budoucí závazek vůči státu vyrovnal např. i za pomoci úvěru, pokud jeho vlastní prostředky aktuálně nestačí, jak vyplývá také z judikatury, např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, nicméně dospěl k závěru, že tato možnost by byla v případě žalobce s ohledem na rozsah jeho majetku v zásadě vyloučena.

Závěr a náklady řízení

28. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud shledal žalobní námitky nedůvodné, a proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 4. května 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu