



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Kryslu, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Kvatrasil s.r.o.**, IČ 05588618
sídlem Komenského 686, 341 01 Horažďovice
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Kacaříkem
sídlem Škroupova 1981/1, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2018, č. j. 15363/18/5100-41453-712140,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2018, č. j. 15363/18/5100-41453-712140 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta její odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj [zajišťovací příkazy dle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších příkazů (dále jen „*daňový řád*“) ve

Shodu s prvopisem potvrzuje: Lenka Kovandová

spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) ze dne 9. 2. 2018, č. j. 226215/18/2308-00540-401484, č. j. 230221/18/2308-00540-401484 [správně č. j. 230221/18/2308-00540-401164], č. j. 229852/18/2308-00540-401164 [správně 229852/18/2308-00540-401484] a č. j. 231496/18/2308-00540-401164.

II.

Žaloba

2. Dle odůvodnění žaloby žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že správce daně podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH vydal zajišťovací příkazy, kterými uložil žalobkyni, aby okamžikem vydání těchto příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen a listopad roku 2017, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty 1 027 992 Kč a 1 242 312 Kč na depozitní účet správce daně. Žalovaný rovněž poukázal na to, že pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Za rozhodující kritérium pro vydání zajišťovacího příkazu žalovaný nepokládal zjištění, zda lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně.
3. Žalovaný k předpokladu budoucího ohrožení výběru daně uvedl, že žalobkyně vykazuje dlouhodobý majetek, který je financován cizími zdroji, ale již pominul, že tímto „cizím zdrojem“ je jediný společník a že závazek činí cca 1 200 000 Kč, což s ohledem na finanční stránku zdanitelného plnění rozhodně není vysoký stupeň zadluženosti, když navíc vlastník korporace ani nemusí vrácení svého dluhu požadovat. Je-li obchodní korporace podezřelá a daňově nespolehlivá jen proto, že není vlastníkem nemovitosti, pak žalovaný neuvedl, o jaké ustanovení takový závěr opírá a z čeho vychází. Rovněž není jasné, zda se za dlouhodobý (stabilní) majetek považuje nemovitost, neboť i takovou věc lze převádět bez většího zdržení.
4. Žalovaný v odvolacím řízení jen potvrdil vlastní metodiku a poukazoval na existenci blíže nspecifikovaných indicí zakládajících riziko, že se žalobkyně pokusí cíleně vyhnout úhradě dosud nestanovené daně, aniž by uvedl konkrétní skutečnosti, jež tvrzené pochybnosti alespoň naznačují.
5. Sdělení pod bodem [32] napadeného rozhodnutí bylo opět nepřesné a zavádějící, neboť daň za zdaňovací období leden 2018 byla uhrazena dne 26. 2. 2018 (tedy včas), avšak z neznámých technických důvodů na straně zpracovatele se neuskutečnil přenos elektronicky odeslaného daňového přiznání. Tento stav byl napraven dne 6. 3. 2018, a to nikoli na základě výzvy správce daně, jak se nepravdivě uvádí, nýbrž z vlastního zjištění. To je tedy onen „závažný“ nedostatek v jinak řádném plnění daňových povinností žalobkyně.
6. Pokud jde o místní šetření údajně provedené ve dnech 9. 2. a 13. 2. 2018, žalobkyně o těchto úkonech nemá žádnou informaci, neboť o nich nebyla uvědomena. Není tak jasné, kam se pracovníci správce daně dostali, s kým jednali, co viděli a kdo jim co ukazoval. Jedná se o areál s několika vstupy, kde působí i jiné subjekty. Sídlo žalobkyně je však řádně označeno, objekty jsou rekonstruované (nikoli poničené), vstupní prostory přístupné, a především v sídle obchodní korporace je stále někdo přítomen. Bez problémů jsou doručovány poštovní zásilky a jsou zde také prostory umožňující kontakt s veřejností i jinými podnikatelskými subjekty.
7. Žalovaný poukazoval na rizikové znaky, aniž by uvedl, co jejich existence v daném případě způsobila a jakým účinkem se projevily. Zároveň okázale chválil správce daně, jak odůvodnil svoji obavu, že dosud nestanovená daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vymáhání bude přinejmenším spojeno se

značnými obtížemi, především z důvodu detekce zapojení žalobkyně do daňového podvodu s tím, že obchodní transakce uskutečňované v rámci zjištěného podvodného obchodního modelu vykazují nestandardní a na první pohled rizikové znaky, jež podporují závěr správce daně o existenci řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty.

8. Námitky žalobkyně byly odmítány bez konkrétního objasnění. Odůvodnění se omezilo na opakování existence indicií a obav z možné nedobytnosti daně z přidané hodnoty v řetězci firem, avšak bez presentace logických příčin a z nich vyplývajících následků. Z obsahu napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá, že žalovaný pouze aprobeoval formulářovou argumentaci, kterou vypracoval správcům daně (metodicky podřízeným orgánům), přičemž v přezkumném řízení vždy jen sleduje její aplikační přesnost a úplnost.
9. Žalobkyně dále namítala, že zpochybňování existence přijatých zdanitelných plnění poukazem na okolnosti, jež s konkrétními úkony nemají přímou (ani odvozenou) souvislost, neodpovídá preventivním účelům předběžného opatření zejména proto, že účetní doklady, které předepsaným způsobem evidují uskutečněné hospodářské operace mezi podnikatelskými subjekty, potvrzují ekonomickou činnost a přijetí plnění v souladu s § 72 zákona o DPH.
10. Je-li předmětem zajišťovacího příkazu daňový subjekt, u něhož všechny znaky nasvědčují tomu, že bude nadále vykonávat soustavnou podnikatelskou činnost, pak zákonu neodpovídá postup, jenž z vykonstruované úvahy a preventivních důvodů takové osobě odejme majetek, a tím značně zkomplikuje nebo úplně znemožní plnění zákonných platebních povinností, což ve svém důsledku může vést až k jejímu zániku. Přitom je třeba mít na zřeteli, že se v případě zajišťovacího příkazu, který je exekučním titulem, stále jedná pouze o předběžné opatření, a není vyloučeno, že daň nakonec vůbec stanovena nebude, nebo že bude stanovena ve výrazně nižší částce.
11. Podle Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) *„uplatňování tak razantního nástroje proto musí podléhat adekvátně přísné a z hledisek časových i věcných vskutku účinné soudní kontrole“*. Správce daně nemůže automaticky předpokládat, že každý adresát zajišťovacího příkazu je neustále připraven celý svůj majetek ze dne na den prodat či zašantročit, aby se tím vyhnul úhradě např. svých daňových (dosud navíc nesplatných) závazků.
12. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, sp. zn. 1 As 27/2014) musí být naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu vždy zkoumáno individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem daného případu, přičemž existence odůvodněné obavy by měla být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. V daném případě se však správní orgány tímto závazným stanoviskem vůbec neřídily.
13. Žalovaný zcela přehlédl, že zdrojem odůvodněných obav správce daně vedoucích k vydání zajišťovacích příkazů nebylo např. předchozí neplnění daňových povinností, zjištění neobvyklých obchodních transakcí nebo majetkových převodů za nápadně nevýhodných podmínek, zapojení žalobkyně v karuselových obchodech nebo při jiném podvodném jednání, nedobrá ekonomická situace žalobkyně s reálným předpokladem ukončení činnosti nebo vstupu do likvidace, zjištění, že je v insolventní nebo jí insolvence reálně hrozí, popř. zjištění hrozící nebo již probíhající exekuce majetku žalobkyně, apod. Žalovaný pominul, že nic takového správce daně nezjistil ani nezjišťoval. V napadeném rozhodnutí rovněž není vyjádřeno, z čeho konkrétně dovozuje, že důvody uvedené správcem daně objektivně vzbuzují obavu, že v daném případě bude daň v době její vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými obtížemi.
14. Ustanovení § 167 daňového řádu ani § 103 zákona o DPH blíže nestanoví, co a jakým způsobem musí být zjištěno, aby správní orgán mohl učinit závěr o tom, že daňový subjekt vzbuzuje odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, a o nebezpečí z prodlení. V tomto směru jde o správní uvážení, jež musí být soudem přezkoumatelné. Správní orgán si při něm nemůže počínat zcela

libovolně.

15. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu (dle § 167 odst. 1 daňového řádu) je přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Rizikové okolnosti, které údajně prokazují splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, jsou uvedeny jen proklamativně jako nezpochybnitelné výroky. Zcela také chybí vysvětlení příčinných souvislostí vedoucích k obavám, jež mají tyto okolnosti vyvolávat. Takové odůvodnění vydaných rozhodnutí je projevem neohraňené svévole ve výkonu pravomoci správních orgánů a rozhodnutí jsou zároveň nepřezkoumatelná. Napadené rozhodnutí nerespektuje judikaturu NSS, která stanoví, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Finanční orgány obavu z nedobytnosti daně či obtíží s jejím vybráním neprokázaly. V dané věci je skutečnost právě opačná, jak vyplývá z následného zastavení daňové exekuce.
16. Vzhledem k uvedenému žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvoinstanční zrušil, věc vrátil k dalšímu řízení a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě navrhl zamítnutí žaloby, přičemž setrval na své dosavadní argumentaci. Odkázal na závěry obsažené v dosavadní judikatuře správních soudů (konkrétně na rozsudky NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, a ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45).
18. Analýzou dat uvedených v kontrolních hlášeních účastníků řetězce, kterými jsou žalobkyně na pozici tzv. brokera, obchodní společnost WebForge s.r.o. na pozici buffera a obchodní korporace BOAL TRADE COMPANY s.r.o. na pozici tzv. missing tradera, vyplývá, že žalobkyně byla zapojena do podvodného obchodního modelu, ve kterém na jeho počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty z uskutečněného plnění. Správce daně v rámci obchodního modelu, který začíná u obchodní korporace BOAL TRADE COMPANY s.r.o., selhávající při placení daně, zjistil, že obchodní korporace WebForge s.r.o. platby za plnění uskutečněná ve prospěch žalobkyně nepřijímala bezhotovostním převodem na svůj bankovní účet a zároveň neprováděla z tohoto bankovního účtu úhrady za přijatá plnění od obchodní korporace BOAL TRADE COMPANY s.r.o. Žalobkyně, která je v pozici brokera, vybírala v hotovosti finanční prostředky získané bankovním převodem od svých odběratelů. Takovou situaci nelze považovat za standardní a lze tedy učinit závěr, že daná plnění jsou zasažena podvodným jednáním v řetězci uvedených plnění. Žalovaný dále trval na tom, že jak obchodní společnost BOAL TRADE COMPANY s.r.o., tak i společnost WebForge s.r.o. vykazují nestandardní rysy, ať už se jedná např. o virtuální sídlo, tok finančních prostředků, nefunkční webové stránky, předmět podnikání společnosti WebForge s.r.o. uvedený v obchodním rejstříku neodpovídá skutečným ekonomickým aktivitám obchodního partnera žalobkyně atd. Dále prvostupňový správce daně zjistil, že obchodní společnost BOAL TRADE COMPANY s.r.o. za zdaňovací období červenec, srpen, říjen a listopad roku 2017 podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kde uskutečněná plnění ve prospěch obchodní korporace WebForge s.r.o. sice vykázala, avšak neuhradila přiznanou daň. V předmětném řetězci tak byla zjištěna existence chybějící daně.
19. Tímto chováním a jednáním plátce umožnil, aby subjekty zapojené do popsanych řetězců poškodily státní rozpočet, a to v rozsahu daně z přidané hodnoty, kterou na počátku či v průběhu obchodního modelu z uskutečněných zdanitelných plnění nepřiznaly v daňových přiznáních a nezaplatily, či přiznaly a nezaplatily, s cílem získání neoprávněné daňové výhody ve formě

odpočtu daně z těchto plnění. Vzhledem k tomu, že správce daně nabyt důvodné pochybnosti (viz odůvodnění zajišťovacích příkazů) o tom, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, vydal na dosud nestanovenou daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen a listopad roku 2017 zajišťovací příkazy.

20. V zajišťovacích příkazech prvostupňový správce daně jednoznačně označil žalobkyni jako subjekt na pozici tzv. brokera a uvedl i skutečnosti svědčící tomu, že žalobkyně věděla nebo přinejmenším mohla a měla vědět, že je účastna na podvodném řetězci. Žalovaný i prvostupňový správce daně tak ve svých rozhodnutích popsali skutečnosti vzbuzující podezření ohledně ohrožení budoucí úhrady daně. Pokud správce daně při průběžném vyhodnocení prozatímně shromážděných důkazních prostředků shledá možným budoucí stanovení daně a zároveň odůvodněnou obavu podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, vydá zajišťovací příkaz s tím, že uvede zhodnocení prozatímně shromážděných důkazních prostředků, což prvostupňový správce daně v předmětných zajišťovacích příkazech učinil více než dostačujícím způsobem.
21. Dále žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů, přičemž zdůraznil, že zajišťovací příkazy jsou vydávány ve fázi, kdy ještě neproběhlo důkazní řízení o žalobkyní tvrzených údajích, a jediným vhodným postupem předvídaným daňovým řádem pro faktické prověření tvrzených skutečností je výhradně daňová kontrola jako součást řízení nalézacího. K vydání zajišťovacího příkazu proto oprávněně postačí jen doložení naplnění podmínek, na něž je vydání zajišťovacího příkazu vázáno.
22. K námitce týkající se neinformovanosti o provedených místních šetřeních žalovaný uvedl, že místní šetření může správce daně provádět i bez součinnosti s daňovým subjektem. Místní šetření byla provedena správcem daně ve dnech 9. 2. 2018 a 13. 2. 2018 na adrese sídla žalobkyně. Z těchto místních šetření byly vyhotoveny úřední záznamy pod č. j. 292554/18/2308-00540-402457 a č. j. 233364/18/2308-60562-401594. V rámci místního šetření byly pořízeny i fotografie z místa šetření. Žalobkyně sice tvrdí, že své sídlo má řádně označeno a vstupní prostory jsou přístupné, avšak prvostupňový správce daně při místním šetření nic takového nezjistil, neboť vstupní vrata do areálu byla uzamčena a nebyl tak umožněn vstup do objektu. Jedná se tak o pouhé tvrzení žalobkyně, které však není ničím podloženo.
23. Žalovaný měl za to, že daňový subjekt by měl být ve svém sídle pro správce daně plynule kontaktní a dohledatelný, měl by z tohoto místa poskytovat požadovanou součinnost za účelem výkonu řádné správy daní a měl by také umožnit na adrese sídla prověřování jeho ekonomické činnosti. Nadto se jednalo pouze o podpůrný argument.
24. K námitce, že prvostupňový správce daně ani žalovaný nezohlednili skutečnosti hovořící ve prospěch žalobkyně, žalovaný uvedl, že součinnost žalobkyně sama o sobě nemůže zabránit vzniku odůvodněné obavy prvostupňového správce daně o budoucí úhradu dosud nestanovené daňové povinnosti žalobkyně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Tato skutečnost totiž nevyovídá naprosto nic o aktuálních majetkových poměrech žalobkyně, ani o jejích možnostech dosud nestanovenou daň v případě jejího doměření v budoucnu uhradit. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu vychází správce daně ze skutečností zatím v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně. Tyto závěry potvrzují i recentní judikáty (srovnej např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 378/2012-49 ze dne 10. 6. 2015 a rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015-48 ze dne 11. 6. 2015). Specificky ve vztahu k dosud nestanovené dani, jejíž stanovení je předpokládáno pro účast daňového subjektu v podvodném řetězci transakcí, se pak Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil v tom smyslu, že samotné okolnosti, které nasvědčují tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45).

25. Prvostupňový správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích odůvodnili svou obavu především z důvodu detekce zapojení žalobkyně do daňového podvodu, tedy do řetězce daňových subjektů, ve kterém na jeho počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. Navíc se žalobkyně nachází ve vysokém stupni zadluženosti, kdy je její majetek financován především cizími zdroji. Žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem, mezi její majetek tak patří pouze vysoce likvidní aktiva, a to ve formě automobilů a finančních prostředků na bankovním účtu. S ohledem na skutečnost, že peněžité prostředky lze z účtu převádět prakticky okamžitě či kdykoliv vybrat v hotovosti, stejně tak motorová vozidla lze převést na třetí osobu okamžitě, hrozí, že tento jediný známý majetek žalobkyně se stane pro správce daně nedosažitelným. Tyto skutečnosti tak vyvolávají nutně důvodné obavy stran vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně. V daném případě tak byla odůvodněná obava prvostupňového správce daně o budoucí úhradu dosud nestanovené daňové povinnosti u žalobkyně spatřována především v zapojení žalobkyně do daňového podvodu a v majetkové nedostatečnosti, z čehož vyplývá, že i tyto skutečnosti tak mohou být podstatným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů.
26. K dalším žalobním námitkám žalovaný konečně konstatoval, že v zájmu dosažení základního cíle správy daní (v daném případě zabezpečení úhrady dosud nestanovené daně za předemtná zdaňovací období) je logické, že rozhodovací činností správce daně vždy dochází k zásahům do ekonomické sféry daňových subjektů. Stěžejní pak je, aby postup správce daně při dosažení tohoto cíle správy daní byl proveden v souladu se zákonem a v souladu se zásadami, na nichž je zákon založen. V řízení o zajištění dosud nestanovené daně není správce daně oprávněn zkoumat, zda tímto zajištěním vzniknou žalobkyni nějaké překážky při výkonu její ekonomické činnosti, ani zda toto zajištění bude mít pro žalobkyni likvidační účinky. Účelem vydání zajišťovacího příkazu není okamžité získání majetku. Vydání zajišťovacího příkazu je určitou zárukou toho, že žalobkyně bude schopna dosud nestanovenou daň uhradit. Prvostupňový správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl konkrétní důvody, pro které pokládá vybrání dosud nestanovené daně za ohrožené, a jakým způsobem stanovil vyšší zajišťované částky.
27. Žalovaný měl za to, že prvostupňový správce daně řádně popsal a zdůvodnil, co ho k vydání zajišťovacích příkazů vedlo, a osvědčil tak zákonnost svého postupu. Tento postup je dle žalovaného naprosto přiměřený a zákonný. S ohledem na to, že podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz při splnění zákonných podmínek, které byly v daném případě splněny, a dále s ohledem na to, že podle ust. § 11 odst. 1 daňového řádu, které upravuje pravomoc správce daně, správce daně mj. zabezpečuje placení daní, je nutné odmítnout namítané porušení zásady zákazu libovůle, neboť prvostupňový správce daně v daném případě vykonal svou pravomoc, tj. vydal zajišťovací příkazy v souladu s ust. § 11 odst. 1 daňového řádu, k zákonem předepsanému účelu.

IV.

Replika žalobkyně

28. V podané replice žalobkyně doplnila, že okolnosti, z nichž správce daně dovozuje spáchání tzv. karuselového podvodu, nejsou objektivně opodstatněné, neboť uvedené výhrady (indicie) ani ve svém souhrnu nepředstavují porušení předpisů upravujících podnikatelskou činnost. Zdůvodnění zajišťovacích příkazů je evidentně výsledkem metodiky zpracované žalovaným, který na různé situace zformuloval vysvětlení založené na existenci pocitové obavy o nedobytnosti budoucí daňové povinnosti. Napovídá tomu i to, že v r. 2016 nebylo vyhověno ani jednomu odvolání proti zajišťovacím příkazům, což je logický stav, protože v opačném případě by žalovaný popíral vlastní koncepci.
29. V posuzované věci nebylo zohledněno stanovisko NSS, který zdůraznil, že účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, nýbrž zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. 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 vývoje musí vycházet z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a z rozumného a podloženého odhadu o „ochotě“ daňového subjektu dostát svým povinnostem. Je-li pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu. K tomu srov. rozsudek NSS ke sp. zn. 2 Afs 239/2015.

30. Dále žalobkyně s odkazem na výklad NSS uvedla, že odůvodněná obava o budoucí vymahatelnost daně je spatřována také v obtížné ekonomické situaci daňového subjektu, která může v budoucnu ohrozit výběr daně, popř. v existenci indikátorů nižší intenzity. Přesto je v takových případech nutné, aby správce daně své úvahy o možném ohrožení vybrání daně podložil dostatečným množstvím indicií, které ve svém souhrnu poskytují zcela důvodné závěry pro formulování obavy správce daně ve vztahu k možnému budoucímu výběru daně, včetně vnímání prostředků k jeho ohrožení.
31. V daném případě správní orgány nekonstatovaly reálnou hrozbu vzniku ekonomických potíží v činnosti daňového subjektu, ani žalobkyni neoznačily za nespolehlivého plátce z důvodu jejího zapojení do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude daňová povinnost splněna. V daňovém řízení nebylo uvedeno ani věrohodně doloženo, že žalobkyně ve skutečnosti postrádá ekonomickou substanci v tom smyslu, že pravým smyslem a účelem její existence je výlučně nebo převážně podvodné jednání, např. v podobě nezaplacení daně z příjmu či daně z přidané hodnoty. Úvaha o důvodnosti vydání zajišťovacího příkazu je porušením zásady proporcionality, kdy zajišťovací příkaz je nejzajším prostředkem.

V.

Vyjádření účastníků při ústním jednání

32. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

33. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

34. Žaloba není důvodná.
35. Celým obsahem žaloby (včetně repliky) prostupuje obecně formulovaná námitka opírající se o tvrzení, že správní orgány nerespektovaly při vydání zajišťovacích příkazů judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se tohoto institutu. Soud se s touto argumentací neztotožňuje. Správní orgány při svých úvahách odkazovaly na zcela konkrétní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudcích, které byly citovány v odůvodnění napadených rozhodnutí, správní orgány zároveň uvedly jasně formulované důvody, proč vydání zajišťovacího příkazu v projednávané věci je souladné s požadavky stanovenými rozhodovací praxí správních soudů.
36. Jak z prvoinstančního, tak z napadeného rozhodnutí je jednoznačně patrné, že správní orgány se detailně zabývaly naplněním obou podmínek vyplývajících z § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. jednak že předpokladem (přiměřenou pravděpodobností) budoucího stanovení daně, dále existencí obavy, že „*daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.*“ Tyto závěry jsou opřeny o zcela konkrétní skutkové okolnosti. Pokud se jedná o předpoklad budoucího stanovení daně, správní orgány vystopovaly a v odůvodnění svých

rozhodnutí podrobně popsaly podvodný řetězec, do něhož byla žalobkyně zapojena, prokázaly, že v rámci řetězce došlo k neodvedení daně, argumentace v prvoinstančním rozhodnutí a v napadeném rozhodnutí je zcela adresná a konkrétní. I v případě druhého požadavku pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy ohrožení dobytosti daně, se správní orgány detailně zabývaly situací a poměry žalobkyně. Jako klíčové důvody uvedly, že podnikání žalobkyně je financováno z cizích zdrojů, žalobkyně vlastní toliko vysoce likvidní majetek, dále dochází k nestandardnímu nakládání s přijatými peněžními prostředky od zákazníků žalobkyně (okamžité výběry v hotovosti), rovněž naprostá většina žalobkyní přijímaných plnění od jejich dodavatelů pochází od subjektu vystupujících v řetězci, který je zasažen daňovým podvodem. Soud se plně shoduje se žalovaným, že tyto indicie odůvodňují naplnění předpokladu budoucího ohrožení daně.

37. Jediný náznak konkrétně formulované žalobní námitky ve vztahu k určujícím rozhodovacím důvodům se týká zpochybnění závěrů správních orgánů stran majetkové struktury žalobkyně a její zadluženosti. Dle názoru žalobkyně je nesprávné tvrzení žalovaného, že žalobkyně sice vykazuje dlouhodobý majetek, který je ale financován cizími zdroji. Dle žalobkyně je tímto cizím zdrojem jediný společník žalobkyně a závazek žalobkyně vůči němu je ve výši cca. 1.200.000 Kč. Žalobkyně dovozuje, že jediný společník jakožto vlastník korporace nemusí po žalobkyni vyžadovat vrácení svého dluhu. Předně je třeba uvést, že jediný společník není a z povahy věci být nemůže vlastníkem korporace - žalobkyně. Žalobkyně je společností s ručením omezeným založenou dle českého práva, tudíž se jedná o samostatný subjekt práva, který nemůže být předmětem vlastnictví (vlastnit lze toliko podíl v takovém subjektu). Žalobkyně jako společnost s ručením omezeným je majetkoprávně samostatná. Jak uvádí i doktrína, *„její majetek (jakož i dluhy) je oddělen od majetku a dluhů společníků.“* (ČERNÁ, S., ŠTENGLOVÁ, I., PELIKÁNOVA I. a kol. Právo obchodních korporací. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2015. s. 288). Ačkoliv je tedy věřitelem žalobkyně její jediný společník, právně se jedná o dva odlišné subjekty. Žalobkyně dále dovozuje, že správce daně chybně vyvodil její daňovou nespolehlivost jen na základě toho, že není vlastníkem nemovitých věcí. Správce daně však vydání zajišťovacích příkazů neodůvodnil pouze tím, že žalobkyně není vlastníkem nemovitých věcí, ale vzal v potaz souhrn celého jejího majetku (viz str. 3 zajišťovacích příkazů). V této souvislosti lze v plném rozsahu odkázat na pregnantní závěry Krajského soudu v Ostravě uvedené v rozsudku ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 22 Af 31/2017: *„Je na každém daňovém subjektu, jakou formu podnikání zvolí, jakou má strukturu svého majetku a jakou povahu mají jeho obchodní operace. Na druhou stranu musí počítat s tím, že určité formy podnikání, určité struktury majetku a povaha určitých obchodních operací jsou z hlediska dobytosti daně rizikovější než formy a struktury jiné. Je proto rozdíl mezi podnikatelem – fyzickou osobou, která ručí veškerým svým majetkem a mezi jejími aktivy tvoří podstatnou část nemovitosti a komodity na skladě, a podnikatelem - společností s ručením omezeným, jehož jediným podstatným majetkem jsou peněžní prostředky, které se navíc na účtech nekumulují. (...) Majetková struktura a povaha obchodních operací nejsou žalobci kladena za vinu, ale objektivně způsobují nesnadnější dobytost daně, než jiné struktury či operace.“*
38. Lze shrnout, že na obsah prvoinstančních rozhodnutí, tak napadeného rozhodnutí, žalobkyně reagovala žalobou, kterou nijak nezpochybnuje správnost na logičnost klíčových rozhodovacích důvodů správních orgánů. Pokud se soud v obecné rovině zabývá danými závěry a jejich podklady, pak má za to, že jsou plně srozumitelné a na projednávanou věc přiléhavě dopadají. Pokud žalobkyně měla za to, že konkrétní skutečnosti uvedené správními orgány správné nejsou, bylo na ní, aby v žalobě předestřela skutkovou verzi reality, která by závěry správních orgánů zpochybňovala, ničeho takového však neučinila a ustrnula ve zcela obecné formulaci žalobních námitek. Je třeba si uvědomit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a je výhradně na žalobkyni, aby v podané žalobě vymezila důvody, které činí rozhodnutí správního orgánu nezákonným. Pokud jsou žalobní body formulovány vágně, nemohou si správní soudy důvody podané žaloby domýšlet.
39. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Náklady řízení

40. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měla právo na náhradu nákladů řízení žalovaná, když měla ve věci plný úspěch. Jelikož žalované žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, ani nepožadovala jejich náhradu, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. července 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu