



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Lukáše Pišvejce v právní věci **žalobkyně KOLASOL s. r. o.**, IČ 02714779, se sídlem Plzeň, Slovanské údolí 233/16, *zastoupené TOMÁŠ GOLAŇ, daňovou kancelář s. r. o.*, IČ 26879441, se sídlem Vsetín, Jiráskova 1284, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2017, čj. 21409/17/5100-41458-711539,

t a k t o :

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

Odůvodnění

[I] Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 22. 6. 2017, Krajskému soudu v Plzni doručenu dne 26. 6. 2017, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2017, čj. 21409/17/5100-41458-711539 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobkynina odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 20. 3. 2017, čj. 473196/17/2301-51522-402477, čj. 473414/17/2301-51522-402477, čj. 473504/17/2301-51522-402477, čj. 473540/17/2301-51522-402477, čj. 473567/17/2301-51522-402477, čj. 473592/17/2301-51522-402477, čj. 473638/17/2301-51522-402477, čj. 473690/17/2301-51522-402477, a ze dne 28. 3. 2017, čj. 545143/17/2301-51522-402477, čj. 545167/17/2301-51522-402477, čj. 545184/17/2301-51522-402477 (dále jen „prvoinstanční

rozhodnutí“ nebo „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy vydanými dne 20. 3. 2017 uložil správce daně žalobkyni, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až září 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 6 828 354 Kč na depozitní účet správce daně. Zajišťovacími příkazy vydanými dne 28. 3. 2017 uložil správce daně žalobkyni, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 až prosince 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 2 450 701 Kč na depozitní účet správce daně. Celková částka zajištěná všemi výše uvedenými zajišťovacími příkazy za zdaňovací období února 2016 až prosince 2016 činí 9 279 055 Kč.

2. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění účinném pro rok 2016 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).
3. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[III] Žaloba

4. Žalobkyně je právnickou osobou, a byť neručí totožně jako fyzická osoba veškerým svým majetkem, je její podnikání a generované výnosy dostatečnou zárukou pro případné vymožení nedoplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen DPH). Žalobkyně podniká od roku 2014 a od té doby se vypracovala na stabilní a prosperující firmu, která řádně plní své závazky vůči obchodním partnerům i státu a současně generuje zisk obvyklý v daném předmětu podnikání. Platební výměry, které byly vydány k zajištění daně, není žalobkyně schopna uhradit, což z ní činí nespolehlivého plátce s negativními dopady do jejího hospodaření.
5. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V tomto rozhodnutí chybí komparace současného stavu se stavem, kdy bude potencionálně daň vybírána. Je-li vybírání daně stejně obtížné v obou časových okamžicích, není důvod k vydání zajišťovacích příkazů. Samotný závěr o obtížnosti vybrání daně je popírán tím, že za dobu od vydání zajišťovacích příkazů do 17. 5. 2017, tj. za cca 2 měsíce, zajistil správce daně částku přesahující 9 000 000 Kč, a to pouze zajištěním pohledávek žalobkyně u jejích obchodních partnerů, za situace, kdy činnost žalobkyně byla vydanými zajišťovacími příkazy výrazně paralyzována. Je tedy nepochybné, že příslušný správce daně by měl možnost vybrat případný nedoplatek na DPH bez jakýchkoliv obtíží, pokud by nechal žalobkyni nadále podnikat a vyvíjet svojí obchodní činnost. Námitka obtížné vymahatelnosti tak nemůže dle názoru žalobkyně obstát.
6. Dle žalobkyně nebyly splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu. Uvedené ustanovení umožňuje vydat zajišťovací příkaz buď k zajištění daně, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo u daně dosud nestanovené. Žalobkyně poukazuje na to, že ve všech zdaňovacích obdobích, pro něž byly zajišťovací příkazy vydány, jí již daň stanovena byla a den splatnosti již uplynul. Skutkový stav se tak ocitá mimo dispozici normy zakotvené v § 137 odst. 1 daňového řádu. Jednou vyměřená splatná daň je dle názoru žalobkyně překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu.
7. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

8. 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 apod.).
9. Žalobkyně konstatovala, že v jejím případě nebyla splněna ani jedna ze shora uvedených podmínek. Když samotná nevymahatelnost je vyvracena postupem správce daně, který, jak je uvedeno výše, zajistil za necelé dva měsíce cca 97 % částky, pro kterou vystavil zajišťovací příkazy.
10. Žalobkyně po celou dobu své podnikatelské činnosti, až do dne vydání zajišťovacích příkazů a následného provedení daňové exekuce, řádně a v plné výši plnila své daňové povinnosti. Tyto povinnosti plnila řádně i po vydání předmětných zajišťovacích institutů. Nejedná se o nekontaktní virtuální firmu, nýbrž o solidní podnik se zaměstnanci, jehož statutární orgány jsou kontaktovatelné, spolupracovali a spolupracují se správními orgány.
11. Žalobkyně učinila veškerá opatření, která po ní bylo možné rozumně vyžadovat a která předpokládá zákon a ustálená judikatura, aby vyloučila, že přijetí plnění od jejích dodavatelů povede k její účasti na případném daňovém podvodu. Žalobkyně je přesvědčena, že zajišťovací příkazy byly vydány na základě neúplného dokazování, a jsou tak nezákonné, jelikož rozhodující důkazní prostředky nebyly správcem daně dosud provedeny a ze stejných neúplných závěrů vycházel rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí. Správce daně nedoložil odůvodněnou obavu, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Správce daně měl k dispozici pouze daňová přiznání, kontrolní hlášení a výpisy z účtu žalobkyně.
12. Správce daně uvedl, že z pohledu vymahatelnosti daňových nedoplatků hodnotí jako rizikové zejména následující skutečnosti:
 - Žalobkyně není v katastru nemovitostí evidována jako vlastník nemovitého majetku.
 - Dlouhodobý majetek žalobkyně uvedený v účetních výkazech ke dni 31. 12. 2015 v hodnotě 524 000 Kč dosahuje pouhých 6 % z hodnoty aktiv daňového subjektu a dle zjištění správce daně je tvořen výhradně provozovaným vozidlem.
 - Žalobkyně neuvádí v přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 žádné pořízení dlouhodobého majetku.
 - Přímými dodavateli jsou v drtivé většině osoby zapojené v obchodním řetězci, na jehož počátku stojí osoby vždy selhávající při zaplacení daně nebo přímo osoba, která sama selhává při placení daně. Správce daně konstatuje, že popsanou situaci, kdy z více než 94 % žalobkyní vykázaných přijatých plnění ve výši více než 32,5 milionů Kč v základu daně nebyla podle dosavadních zjištění správce daně řádně přiznána a odvedena daň, nelze v žádném případě pokládat za nahodilou.
 - Žalobkyně vybírá podstatnou část finančních prostředků, které získá jako úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění, v hotovosti, když podle jejích vlastních kontrolních hlášení má hradit za přijatá zdanitelná plnění svým dodavatelům v částkách v řádu stovek tisíc korun, a úhrada hotovostně je tedy nelogická, riziková a rozhodně nestandardní.
 - Žalobkyně hradí dle údajů uvedených ve výpisech ze svého bankovního účtu na nezveřejněné bankovní účty.

- Žalobkyně dosahuje nízké ekonomické výkonnosti.
 - Správci daně nejsou kromě informací vyplývajících z daňových tvrzení žalobkyně známy žádné další údaje vztahující se k faktickému uskutečňování její ekonomické činnosti, žalobkyně se nijak neprezentuje veřejnosti jako poskytovatel plnění v deklarované hodnotě desítek milionů korun.
 - Žalobkyně nemá zaměstnance.
13. Další odůvodnění správce daně, který konstatoval, že tyto důvody vyplývají mj. také z minimálních aktiv žalobkyně ve spojení s její ekonomickou výkonností, měřenou rentabilitou výkonů a objemů finančních prostředků, neskýtají jakékoliv jistoty ohledně schopnosti žalobkyně dostát svým závazkům z titulu v budoucnu doměřené daně z přidané hodnoty, považuje žalobkyně za naprosto nedostatečná, nepřijatelná a v rozporu s ustálenou judikaturou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139). Dalším důvodem je skutečnost, že.
 14. K jednotlivým výše vytyčeným argumentům žalovaného se žalobkyně podrobněji vyjádřila, vysvětlila okolnosti vedení svého podnikání a uvedla protiargumenty (viz obsah žaloby strana 5-8). Žalobkyně je toho názoru, že rozhodnutí správce daně o vydání zajišťovacích příkazů povede k její likvidaci a k nutnosti ukončit pracovní poměry zaměstnanců.
 15. Dle žalobkyně správce daně nezohlednil předchozí řádné plnění daňových povinností žalobkyní, řádné zveřejňování účetní závěrky ve veřejném rejstříku, ani to, že žalobkyně po zahájení daňové kontroly nezměnila rozsah své podnikatelské činnosti, nezmenšovala svůj majetek, nesnižovala svoji podnikatelskou aktivitu ani nerušila své obchodní závazky, ale naopak dochází k navyšování obchodního potenciálu žalobkyně. Podnikání žalobkyně rozhodně nelze označit za rizikové, neboť od samého svého počátku se pohybuje v kladných hodnotách a existuje velmi málo obchodních korporací, které by hned v druhém roce svého podnikání měly takový obrat jako ona.
 16. Žalobkyně dále upozornila, že správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů neprovedl test proporcionality a nedoložil, že hrozí nebezpečí z prodlení. Nutnost použití zajišťovacího příkazu vyplývá z ustálené judikatury, např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 14/2010-104, dle kterého je nutno tento test provést při vydávání rozhodnutí o záznamní povinnosti. Vydání zajišťovacího příkazu je mnohem intenzivnějším zásahem do ústavně chráněných práv daňových subjektů než uložení záznamní povinnosti, a tím spíše tak při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu musí být proveden test proporcionality.
 17. Žalobkyně je přesvědčena, že při vydání zajišťovacího příkazu je nutno respektovat nikoli pouze § 167 daňového řádu, ale rovněž základní zásady správy daní a ústavně právní principy. Z dosud shromážděných důkazů je podle žalobkyně nesporné, že míra pravděpodobnosti doměření daně je nulová, a nebyla tak splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu. Jestliže u jednoho z uvedených subjektů (LUCK EVER s. r. o.) proběhla kontrola správce daně s negativním výsledkem (rovněž tak probíhá u dalších odběratelů daňového subjektu korporací KOMA Tachov s. r. o., MARZON s. r. o. bez dosud zjištěných nedostatků), žalobkyně hradí pouze na zveřejněné účty, veškeré platby odpovídají poskytnutým plněním, pak lze s pravděpodobností hraničící s jistotou očekávat, že k doměření daně nedojde.
 18. Žalobkyně byla vyzvána k zajištění daně z přidané hodnoty, kterou zaplatila řádně svým dodavatelům, kteří ji ve svých daňových priznáních priznali a odvedli do rozpočtu. Přístup správce daně považuje za naprosto nepřiměřený. V této souvislosti poukazuje na závěry uvedené

v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, čj. 7 Afs 66/2013-78, č. 3051/2014 Sb. NSS. Správce daně provedl neúplné dokazování a neumožnil provést důkazní prostředky, které by s největší pravděpodobností vyvrátily jeho kontrolní závěr. Nepodloženě a bez důkazů obvinil žalobkyni z nevědomé účasti na daňovém podvodu.

19. Stran podmínek vydávání zajišťovacích příkazů žalobkyně dále odkázala na rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, a Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, čj. 15 Af 76/2014 – 56.
20. Žalobkyně dále shrnula. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu. Dle žalobkyně a s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 3/2008-90, a ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 – 31, je správce daně povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Pokud by tomu tak nebylo, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného v tomto smyslu neobstálo, a zajišťovací příkazy a následné rozhodnutí žalovaného jsou dle názoru žalobkyně nezákonné.
21. Žalobkyně se dále věnovala údajným důvodům nasvědčujícím budoucí nedobytnosti daně.
22. Za „silný“ důvod nelze v žádném případě pokládat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládaná výše daně, jejímuž budoucímu stanovení však nasvědčují pouze „slabé“ důvody, převyšuje majetek či jmění daňového subjektu. Za „silný“ důvod nelze pokládat ani žalovaným uváděnou domněnku o neprezentování se veřejnosti nebo hotovostní platby. Správce daně nijak nezohlednil ohledně budoucí vymahatelnosti daně skutečnost, že žalobkyně je finančně stabilizovanou osobou, má stále zaměstnance, v minulosti neměla daňové nedoplatky a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšuje svůj majetek, není předlužená apod.
23. Lze tedy konstatovat, že neexistují dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoli nelze vyloučit budoucí stanovení daně, skutečnosti uváděné správcem daně v napadených zajišťovacích příkazech pro takový závěr nepředstavují silnou oporu. Žalobkyně nevidí podstatné okolnosti, které by vzbuzovaly odůvodněnou obavu ohledně budoucí dobytnosti daně v intenzitě, která by umožňovala vydání zajišťovacího příkazu.
24. Na straně jedenácté žalobkyně (pod opakovaně uvedenou částí III.) uvedla, že správce daně měl rovněž možnost vydat zajišťovací příkazy pouze co do části předpokládané budoucí vyměřené daně, a nikoliv do jejich 100 %. Již tímto postupem by dostatečně zjistil budoucí snazší vymahatelnost a současně zachoval žalobkyni možnost dále fungovat. Je nepochybné, že správce

daně vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv žalobkyně. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, bod 23).

25. Akceptovatelné zajišťovací příkazy by musely být podpořeny konkrétními indiciemi svědčícími o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření žalobkyně a zároveň o nedobytnosti či značných (nikoli běžných) obtížích při výběru budoucí daně.
26. Pojistkou proti hroziící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (citovaný rozsudek čj. 6 Afs 108/2015-35, bod 14). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, čj. 6 As 38/2014-14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).
27. V daném případě neuvedl správce daně žádný takový důvod, který by shora uvedené obavy ospravedlňoval. Daňový řád předpokládá existenci „značných obtíží“ při výběru daně, nikoli pouhou nemožnost uhradit dobrovolně doměřenou daň najednou; je třeba vážit možnost splátek, posečkání či jiných reálně v úvahu přicházejících institutů.
28. Nelze ani konstatovat, že by žalobkyně v daném obchodním řetězci plnila roli missing trader, tedy subjektu, který neodvede daň a následně se stane nekontaktním. Žalobkyně se v uvedených obchodních řetězcích nacházela zcela nahodile a bez znalosti obchodních toků. Toto muselo být správcem daně zřejmé i bez obsáhlého zkoumání, k čemuž není v této fázi řízení povinen. Správce daně v zajišťovacím řízení nepostupoval správně a neshromáždil dostatečné indicie (ve smyslu výše citované judikatury), které správce daně oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že žalobkyně v budoucnu bude doměřena daň.
29. Žalobkyně nepochybně, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po správcem daně požadovat, aby prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu. Předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu ostatně podle § 167 odst. 1 daňového řádu je toliko otázka odůvodněných obav správce daně. V daném případě však správce daně zcela ignoroval zjevné skutečnosti - ekonomickou stabilitu daňového subjektu, rozšiřování obchodních aktivit, nabírání zaměstnanců, hrazení pouze na zveřejněné účty, transparentní účtování, nulová míra zadluženosti, minimální doba mezi inkasem a platbami apod. Jakékoliv tvrzené zapojení do údajně podvodného řetězce (což žalobkyně popírá) jí nepřineslo jakoukoliv výhodu. Jakékoliv

omezení činnosti korporací v řetězci, které měly nedoplatky na dani, nepřineslo jakékoliv omezení činnosti žalobkyně.

30. V daném případě nic nenasvědčuje tomu, že by nešlo o standardní obchodní případy, nebo se jednalo o podvodné jednání. Mezi jeho typické rysy se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl.
31. V části IV. žaloby se žalobkyně neztotožnila s konstatováním žalovaného v odstavci 36 napadeného rozhodnutí, dle kterého správce daně nemusí zkoumat při vydání zajišťovacího příkazu, zda výše částky může být pro daňový subjekt likvidační.
32. Správce daně 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). Provádí-li řadu měsíců daňovou kontrolu, vytváří současně strategii, jak pomocí právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. 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, 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.
33. 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, což 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 uhrazena 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.). Dále je nutné poukázat na tu skutečnost, že správce daně netvrdí, že by daňový subjekt žalobce podezíral z účasti na daňovém podvodu.
34. V případě jako je tento, kdy daňové orgány nestanovily (budoucí) daňovou povinnost v návaznosti na důvodné podezření účasti na podvodu na DPH a chybí náznaky snahy o vyvádění majetku, který by mohl sloužit jak k uspokojení daňového nedoplatku, tak ale i ke generování zisku použitelného k umoření daňového dluhu, bylo dle názoru žalobkyně namístě postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu. Nelze pouštět ze zřetele, že konstrukce institutu zajišťovacího příkazu umožňuje kromě rychlého, akčního odčerpání

značných prostředků na úhradu daně i způsobení závažných nežádoucích následků kvůli bezprostředně navazující (nevhodně provedené či excesivní) exekuci.

35. Vydání zajišťovacích příkazů má v případě daňového subjektu závažné následky na provozování podnikatelské činnosti. V důsledku vydání zajišťovacích příkazů nezíská potvrzení o bezdlužnosti (k čemuž by nedošlo, pokud by byla daň již doměřena a např. povoleny splátky), což způsobí, že nebude důvěryhodným obchodním partnerem pro své dodavatele a odběratele. Očekávané ukončení činnosti dosud generující zisk zřetelně povede k dalšímu prohlubování ekonomických potíží žalobkyně a snižující budoucí dobytost daně. Totéž platí o důsledcích uplatnění institutu tzv. nespolehlivého plátce. Žalobkyně je toho názoru, že v posuzované věci lze předpokládat, že i kdyby nepřerušila podnikání v oboru, nebylo by příliš pravděpodobné, že by dále svou obchodní činnost vyvíjela způsobem, který podle správce daně neumožňuje uznat odpočet DPH, a vystavila se tak znovu konfrontaci s přímým prosazováním právního názoru správce daně, jak byl prezentován ohledně předmětných zdaňovacích období.
36. V části V. žaloby žalobkyně brojila proti správcem stanovené výši zajištěné daně, kterou správce daně zcela nedostatečně, prakticky vůbec, nevysvětlil. V tomto směru je napadené rozhodnutí zcela nepřezkoumatelné. Již samotná částka za jednotlivé měsíce, za které je daň zajišťována, je zcela nelogická, když na žalobkyni je zřejmě přenášena daňová zátěž z celého obchodního řetězce. Správce daně tuto svojí úvahu vůbec nezdůvodnil, když se doslova omezil pouze na tvrzení, že se řídil kvalifikovaným odhadem, tj. ve výši uplatněných odpočtů daně z deklarovaných přijatých plnění od korporace LUCK EVER s. r. o., a to i přesto, že právě u této korporace proběhla v inkriminovaném období daňová kontrola za účelem odstranění pochybností (viz výše) se závěrem, že tento daňový subjekt uskutečňuje předmětnou ekonomickou činnost a jím uplatněný nárok na odpočet DPH odpovídá deklarovaným zdanitelným plněním.
37. Žalobkyně zcela postrádá objasnění zásadní otázky, proč taková výše a proč její umocnění aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. To vynikne zejména vedle správcem daně nikterak nezpochybňované krátké doby podnikatelské činnosti daňového subjektu a faktu, že předchozí daňová povinnost (ve vztahu k DPH) byla žalobkyní uhrazena.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

38. Žalovaný se vyjádřil k žalobkynině žalobě v podání ze dne 9. 10. 2017, v němž konstatoval, že předmětem sporu mezi ním a žalobkyní je otázka, zda byly zajišťovací příkazy vydány v souladu se zákonem.
39. Žalobkyně v článku III. žaloby mimo jiné namítala, že daň, která jí má být doměřena, je vypočtena na základě v zásadě nového právního názoru správce daně, který je nesprávný. K uvedenému žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, všechny zde uvedené rozsudky krajských soudů i Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz – poznámka soudu). Žalobkyně dále dodala, že platební výměry, které byly vydány k zajištění daně, není schopna uhradit, což z ní činí nespolehlivého plátce s negativními důsledky na hospodaření.
40. K těmto námitkám žalovaný uvedl, že v zajišťovacích příkazech žalobkyni nebyla vypočtena daň, ale stanovena povinnost k úhradě jistoty na úhradu dosud nestanovené daně, jejíž výše byla správcem daně stanovena v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek. Jako pomůcku využil správce daně v souladu s výše uvedeným ustanovením údaje tvrzené žalobkyní v jí podaných daňových tvrzeních, přičemž výše zajišťované částky byla stanovena

na základě výše odpočtu na DPH uplatněné žalobkyní ve zdaňovacích obdobích únor 2016 až prosinec 2016 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) z plnění přijatých od obchodních společností LUCK EVER s. r. o., WORTEX spol. s r. o., Kopacil plus s. r. o., Marzom s. r. o. (všechny výše uvedené obchodní společnosti dále také jako „předmětné společnosti“).

41. Žalobkyní zmíněný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, je zcela nepřiléhavý, neboť v uvedeném případě bylo předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na DPH, tj. rozhodnutí vydané v rámci řízení nalézacího. V případě žalobkyně jsou však předmětem soudního přezkumu zajišťovací příkazy, tj. rozhodnutí při placení daní ve smyslu § 134 odst. 3 písm. c) daňového řádu, v rámci kterých není daň stanovena, ale pouze zajištěna, a to ve výši, jakou správce daně stanoví v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek.
42. K námitce žalobkyně, že částku stanovenou platebními výměry není schopna uhradit, což z ní činí nespolehlivého plátce, žalovaný opakuje, že žalobkyni nebyla daň stanovena platebním výměrem, ale zajištěna zajišťovacím příkazem, tj. rozhodnutí předběžné povahy, jímž se zajišťuje úhrada dosud nestanovené daně do budoucna. Skutečnost, že žalobkyně podle svého tvrzení není schopna uhradit jistotu stanovenou v zajišťovacích příkazech, z žalobkyně nečiní automaticky nespolehlivého plátce. V případě žalobkyně správce daně dosud nevydal rozhodnutí, kterým by žalobkyni za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a ZDPH prohlásil.
43. Žalovaný k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, uvedl, že podstatou zajišťovacího příkazu je odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude v této době spojeno se značnými obtížemi. Z výše uvedeného je patrné, že správce daně při úvaze o dobytosti dosud nestanovené daně vychází ze stavu, který tu panuje v době vydání zajišťovacího příkazu, přičemž vztahuje svou odůvodněnou obavu ke stavu, který tu pravděpodobně nastane v době vymahatelnosti daně. Z tohoto pohledu odvoláním i žalobou napadená rozhodnutí tuto úvahu zcela zřetelně obsahují (k uvedenému body [19] až [22] žalobou napadeného rozhodnutí). Výše uvedená úvaha však zároveň neznamená, že si správce daně bude opatřovat znalecké posudky k ocenění aktiv a pasiv daňového subjektu, zpracovávat detailní finanční analýzy ohledně vývoje jeho ekonomické činnosti nebo jinak provádět dokazování s cílem komparovat aktuální finanční situaci daňového subjektu s finanční situací, která tu hypoteticky nastane v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně. S ohledem na předstírnou povahu zajišťovacího příkazu, při jehož vydání se dokazování zásadně neprovádí (k uvedenému např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015-45) a s ohledem na pravděpodobně vědomé zapojení žalobkyně do řetězového podvodu na DPH a s tím souvisejícího nebezpečí z prodlení, by takové jednání správce daně nejenom že popřelo samotnou podstatu institutu zajišťovacího příkazu, ale bylo by taktéž v případě existence skutečností zakládajících odůvodněnou obavu v rozporu se zásadou oficiality (§ 9 odst. 2 daňového řádu) a obecným cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
44. Žalobkyně dále zpochybňovala fakt, že po vydání zajišťovacích příkazů správce daně zajistil částku přesahující 9 milionů Kč, a to pouze zajištěním pohledávek žalobkyně za jejími obchodními partnery, z čehož podle žalobkyně vyplývá, že případný nedoplatek by byl správce daně schopen vybrat bez jakýchkoli obtíží, pokud by žalobkyni nechal dále podnikat a vyvíjet svou obchodní činnost.
45. K tomu žalovaný sdělil, že úspěchem či neúspěchem následné zajišťovací exekuce nelze v žádném případě zpětně hodnotit zákonnost zajišťovacího příkazu. Podle zjištění správce daně byla žalobkyně pravděpodobně úmyslně zapojena do poměrně sofistikovaných podvodných

řetězců, a to na pozici tzv. „brokera“. Schéma podvodných řetězců bylo správcem daně popsáno v zajišťovacích příkazech ze dne 20. 3. 2017 na stranách 7 až 8, v zajišťovacích příkazech ze dne 28. 3. 2017 na stranách 4 až 5 a dále graficky vyobrazeno v úředním záznamu čj. 670752/17/2201-61562-307365 (součástí správního spisu ÚzP v Českých Budějovicích, k zajišťovacím příkazům ze dne 20. 3. 2017) a úředním záznamu čj. 1080332/17/2314-00560-404823 (součástí správního spisu ÚzP ve Stříbře, k zajišťovacím příkazům ze dne 28. 3. 2017). Tato skutečnost má podle žalovaného jednoznačný vliv nejen na pravděpodobnost budoucího stanovení daně, ale je rovněž jednou ze skutečností, která zakládá odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

46. Odůvodněná obava byla v případě žalobkyně dále umocněna zjištěním o její nedobré ekonomické situaci ve vztahu k dosud nestanovené dani. Podle zjištění správce daně z rozvahy ke dni 31. 12. 2015 žalobkyně nedisponovala aktivity postačujícími k uhrazení dosud nestanovené daně, přičemž vykazovala poměrně vysoký poměr zadlužení (tj. poměr cizích zdrojů vůči aktivům netto) ve výši 85%. Převážná většina aktiv žalobkyně byla tvořena krátkodobými pohledávkami, u kterých správci daně nebyla známa jejich kvalita, přičemž nebylo možno vyloučit ani jejich započtení se závazky žalobkyně v téměř stejné výši. Jediným dlouhodobým majetkem žalobkyně bylo podle zjištění správce daně motorové vozidlo Hyundai Santa Fe, RZ: 6P1 0907, jehož hodnota se odráží v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 v položce dlouhodobého hmotného majetku ve výši 524 000 Kč. Nehledě na technický stav vozidla, který správci daně nebyl v době vydání zajišťovacích příkazů znám, nebylo možné již s ohledem na poměrně vysokou likviditu tohoto aktiva a zapojení žalobkyně do podvodného řetězce předpokládat, že by tento majetek mohl být v budoucnu využit k úhradě dosud nestanovené daně. Žalobkyně sice disponovala peněžními prostředky na bankovním účtu, ovšem vzhledem k tomu, že peněžní prostředky připsané ve prospěch zmíněného bankovního účtu byly žalobkyní obratem vybírány v hotovosti, popř. jiným způsobem odepisovány tak, že na bankovním účtu zbýval pouze relativně nízký zůstatek (zůstatek ke dni 27. 12. 2016 činil 80 129,95 Kč), jevil se žalovanému tento majetek již s ohledem na pravděpodobně úmyslné zapojení žalobkyně do podvodného řetězce jako velmi rizikový. Odůvodněnou obavu správce daně konečně umocňovaly i další ekonomické ukazatele jako například nízká rentabilita z pohledu DPH, která při posouzení spolu se skutečností, že žalobkyně vykazovala poměrně vysokou míru zadluženosti (více než 85 %), obratem vybírala peněžní prostředky z bankovních účtů, kromě pohledávek nedisponovala žádnými většími aktivy, docházelo k nárůstu objemu krátkodobých pohledávek vůči celkovým aktivům netto (v roce 2014 poměr 0,7164 a v roce 2015 poměr 0,9244) a v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 žalobkyně vykázala ve vztahu k dosud nestanovené dani pouze poměrně nízký výsledek hospodaření (1 274 614 Kč). Tyto údaje naznačovaly nedobrou ekonomickou situaci žalobkyně, která ve vztahu k výši dosud nestanovené daně vyvolala obavu o schopnost žalobkyně daň v době její vymahatelnosti řádně a včas uhradit (k uvedenému např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31). Z výše popsaných skutečností tedy podle žalovaného jednoznačně vyplynula obava správce daně o budoucí dobytost dosud nestanovené daně, kterou podle žalovaného nelze zpětně revidovat na základě toho, zda byla, popř. v jaké výši, v následné zajišťovací exekuci vybrána jistota stanovená zajišťovacími příkazy. Jak žalobkyně sama správně podotýkala, v jejím případě nebyla dosud vymožena celá zajišťovaná částka.
47. Podle žalobkyně jí byla v předmětných zdaňovacích obdobích daň již stanovena, přičemž podle jejího názoru je jednou vyměřená a splatná daň překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň. K tomu žalovaný konstatuje, že zákonodárce použil v § 167 odst. 1

daňového řádu slovní spojení „*daň, která nebyla dosud stanovena*“, přičemž pojem „*stanovení daně*“ je zřejmý z dikce § 147 odst. 1 daňového řádu, podle kterého daní, která dosud nebyla stanovena, může být daň dosud nestanovená jak platebním výměrem, tak i dodatečným platebním výměrem. S ohledem na uvedené proto není při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou (jako v případě žalobkyně). Uvedené potvrdil také Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015 - 69, v němž tento soud uvedl, že výše uvedený závěr podporuje i samotný účel zajišťovacího příkazu, jímž je zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, přičemž na tento účel nemá vliv, je-li pohledávka předepsána platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem.

48. Žalobkyninu námitku, že daňová exekuce vedená na základě zajišťovacích příkazů může zapříčinit její ekonomický kolaps, žalovaný dle svého názoru zcela přezkoumatelným způsobem vypořádal v bodě [11] a [36] žalobou napadeného rozhodnutí. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že správce daně není oprávněn zkoumat skutečnost, zda výše zajišťované částky bude mít na daňový subjekt likvidační účinek. Takový požadavek nemá zákonnou oporu. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu stanoví správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Z výše uvedené textace zákona tedy vyplývá, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační účinek. Naopak jeho povinností jakožto správce daně je se uvedeným ustanovením zákona řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v zákoně obsažena. Posuzování likvidačního důsledku při určení výše úhrady zajištěné daně by navíc postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně je podle § 167 odst. 1 daňového řádu odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky (k uvedenému například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-30).
49. K uvedenému lze navíc konstatovat, že v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu nelze zkoumat zákonnost nebo přiměřenost zajišťovací exekuce. Z povahy věci zajišťovací příkaz nemůže nikdy sám o sobě zapříčinit likvidaci daňového subjektu, neboť zajišťovacím příkazem je daň pouze zajištěna. To, jestli povinnost k úhradě jistoty stanovené v zajišťovacím příkazu bude či nebude mít likvidační účinek na daňový subjekt, tak záleží až na následném postupu správce daně v rámci případné zajišťovací exekuce. Z výše uvedeného vyplývá, že v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu nelze namítat likvidační účinek zajišťovacího příkazu, neboť zajišťovací příkaz sám o sobě nikdy likvidační účinky nemá a rovněž ani likvidační účinek zajišťovací exekuce, neboť její zákonnost a přiměřenost není předmětem přezkoumání v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.
50. Vzhledem k tomu, že byla žaloba v části čl. IV. až VI až na několik málo doplněných vět, ke kterým se žalovaný se dále vyjádřil, co do obsahu zcela totožná s odvoláním žalobkyně proti zajišťovacím příkazům ze dne 20. 3. 2017 (podáno dne 13. 4. 2017, duplicitně znovu dne 13. 4. 2014 a dne 19. 4. 2017, evidováno pod písemnostmi č. 15 až 22, č. 26 až 33 a č. 37 až 44, které byly přesunuty do spisu odvolacího orgánu), byly odvolací námitky již žalovaným zcela přezkoumatelným způsobem vypořádány v bodech [23] až [51] žalobou napadeného rozhodnutí, na které žalovaný odkázal.

51. K žalobkynině námitce, že vymahatelnost daně nebyla ohrožena, neboť správce daně v rámci zajišťovací exekuce následně zajistil 97% zajišťované částky, se žalovaný již vyjádřil v předmětném vyjádření.
52. Správce daně údajně nepostupoval stejně vůči všem subjektům zapojeným do podvodného řetězce. Podle žalobkyniných informací správce daně nevydal zajišťovací příkazy u společnosti Marzom, a to přestože tato společnost oproti žalobkyni nemá tuzemského vlastníka, ani majetek a sociální vazby v České republice. K tomu žalovaný doplnil, že je pozoruhodné, jakými informacemi žalobkyně o svých obchodních partnerech disponuje. Ve standardním podnikatelském prostředí není zcela běžné, aby odběratel o svém dodavateli věděl detailní informace z daňového řízení. Uvedená skutečnost podle žalovaného jen potvrzuje nestandardní propojení žalobkyně s předmětnými společnostmi v rámci podvodného řetězce a utvrzuje správce daně v tom, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci s největší pravděpodobností věděla. Informace z daňového řízení se společností Marzom ostatně nejsou jedinou podivnou skutečností, kterou žalobkyně v odvolání uvedla. Žalobkyně například namítala, že předmětné společnosti neměly v předmětných zdaňovacích obdobích žádné neuhrazené závazky vůči správci daně, přičemž uvedla dokonce konkrétní rozhodnutí správce daně včetně čísla jednacího, které správce daně ohledně společnosti LUCK EVER vydal (bod [25] žalobou napadeného rozhodnutí). Dále se žalobkyně vyjadřovala k daňovým kontrolám se společností Marzom a obchodní společností KOMA Tachov s. r. o. (bod [30] žalobou napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že žalobkyně disponuje konkrétními informacemi z daňového řízení s ostatními subjekty zapojenými do podvodného řetězce, podle žalovaného jednoznačně potvrzuje jeho nestandardní propojení s uvedenými obchodními společnostmi a je jednou z indicíí, která naznačuje, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce pravděpodobně věděla.
53. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí namítanou nezákonností a nepřezkoumatelností, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Doplnění žaloby

54. Žalobkyně podáním ze dne 10. 5. 2018 dále doplnila svoji žalobu. Zajišťovací příkaz je institutem upraveným v § 167 a dalších daňového řádu. Z uvedeného ustanovení plynou pro vydání zajišťovacího příkazu dvě podmínky, které žalobkyně aplikuje na meritum této žaloby. První je podmínka, že musí existovat reálný předpoklad budoucí existence daně, která nebyla dosud stanovena, druhou podmínkou, vázající se na první, je skutečnost, že musí existovat důvodná obava, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Tyto podmínky považuje žalobkyně za kumulativní, tedy že teprve v případě naplnění obou podmínek může dojít k aplikaci tohoto ustanovení a zajišťovací příkaz může být správcem daně vydán.
55. Žalobkyně má za to, že pokud prokáže skutečnost, že první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. předpokládaná reálnost budoucího stanovení daně, nenastala a nastat ani nemohla, nemohlo dojít ani při splnění druhé podmínky (existence důvodné obavy) k vydání zajišťovacího příkazu v souladu s § 167 daňového řádu. Dle žalobkyně je v rámci aplikace § 167 daňového řádu již esenciální podmínkou samotná reálnost daně, kterou správce daně „zajišťuje“. Měl by tak ve svém zajišťovacím příkazu uvést, na jakých základech, důkazních prostředcích a úvahách tuto daň předpokládá. Tento samotný důvod by měl být samostatně přezkoumatelný, neboť úvahou ad absurdum by mohlo docházet jinak k situaci, kdy by správce daně mohl tvrdit ve vztahu k existenci daně libovolné skutečnosti, a následně pouze řádně odůvodnit obavu, že tato daň

bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Takový výklad je dle žalobkyně neudržitelný.

56. Možnost odmítnout nárok na odpočet daně lze buď na základě zákonných podmínek, nebo za podmínek dovozených judikaturou. Prvním je situace, kdy nedošlo k naplnění hmotně právních podmínek, čímž se rozumí stav, kdy daňový subjekt neprokáže, že plnění skutečně přijal, tedy že přijaté plnění bylo fiktivní, či neprokáže, že přijaté plnění použil ke své ekonomické činnosti, druhým je situace, kdy se správci daně podařilo prokázat, že plnění přijaté daňovým subjektem bylo zasaženo podvodem na dani, a že se daňový subjekt na tomto podvodu aktivně podílel. Za takové situace odmítnutí nároku na odpočet daně judikoval Soudní dvůr Evropské unie například v rozhodnutí ve věci C-80/11 a C-142-11 Mahagében kft nebo ve věci C-285/11 Bonik EOOD, kde explicitně stanovil, kdy a za jakých podmínek je aplikace odmítnutí nároku na odpočet daně přípustné.
57. Lze uzavřít, že je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno ve věci prokázání řetězového podvodu a že je to on, kdo musí řádně odůvodnit, na základě jakých objektivních okolností lze usoudit, že se takového řetězového podvodu účastnil daňový subjekt vědomě, či o něm vědět měl. Ačkoliv je samotná podstata účasti na řetězovém podvodu řešena až v rámci nalézacího řízení, má žalobkyně za to, že by měl jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný poukázat na některé skutečnosti, které alespoň v základních indicích dovozují či prokazují účast na řetězovém podvodu, a tudíž naplňují primární podmínku vydání zajišťovacího příkazu – tedy pravděpodobnost budoucí existenci daně, která nebyla dosud stanovena.
58. Žalobkyně dále doplnila námitku stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, resp. zajišťovacích příkazů. V těchto rozhodnutích prvostupňový správce daně tvrdil, že byla žalobkyně zapojena ve sledovaných zdaňovacích obdobích „v řetězovém obchodním modelu zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty.“ Přitom, ačkoliv na straně 7 zajišťovacích příkazů uvedl, že dodavatelé žalobkyně (obchodní korporace WORTEX spol. s.r.o. a Kopacil plus s.r.o.) v celém analyzovaném období přijali zdanitelná plnění od obchodní korporace Impex Europe s.r.o. a jejího dodavatele Durpida s.r.o., které „vždy selhaly při úhradě daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu“, tak tato skutečnost neprokazuje, že došlo k daňovému podvodu, z čehož žalobkyně odkazem na judikaturu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 – 60, odst. 61; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, čj. 7 Afs 66/2013-78) dovozuje, že ne každé neodvedení daně lze považovat za podvod na dani. Je potřeba vždy zkoumat kdy, a za jakých okolností k tomuto neodvedení daně došlo. Zejména ve vztahu k žalobkyni je proto potřeba vypořádat se i se skutečností, že se u společnosti Durpida s. r. o. a Impex Europe s. r. o. nejedná o nahodilou skutečnost, ale dlouhodobé chování těchto subjektů, neboť dle prvostupňového správce daně „*obě zmíněné korporace vykazují na svých osobních daňových účtech vysoké dluhy na dani z přidané hodnoty (blíží se v součtu 30 milionům korun) a jsou shodně nespolehlivými plátcí*“. Vykazovaný dluh tak spíše svědčí o vlastní indolenci správce daně. Dále je potřeba přihlídnout vždy k předmětnému plnění, u kterého mělo dojít k podvodu na dani z přidané hodnoty. Nelze totiž tvořit řetězec, aniž by se předmětné plnění v tomto řetězci „nepohybovalo“. A v neposlední řadě nelze svévolně rozšiřovat řetězec subjektů bez ohledu na hranici zjišťovacích schopností daňových subjektů. U žalobkyně se jedná o řetězce, kde jako missing trader figuruje dodavatel dodavatele, či dokonce dodavatel dodavatele (obchodní korporace Durpida s. r. o.).
59. Žalobkyně na skutečnost, že prvostupňový správce daně daňový podvod pouze tvrdil, aniž by ovšem uvedl jakékoliv (byť domnělé) propojení žalobkyně s dodavatelem jejího dodavatele,

poukazovala již ve svém odvolání (na straně 4). Žalovaný se s touto skutečností nijak nevypořádal, naopak pouze zopakoval závěry prvostupňového správce daně. V zajišťovacích příkazech tak shodně absentuje jakákoliv indicie (byť domnělá) navozující účast na řetězovém podvodu. Zcela absentuje také jakákoliv možnost vědění o tomto podvodu nebo o tom, že by žalobkyně o dodavatelích svých dodavatelů věděla či je znala. Nijak není vypořádána ani skutečnost, že předmět přijatých plnění se týká poskytování pracovníků a jejich práce, tedy se nejedná o plnění, které by bylo možno v řetězci přeprodávat.

60. Samotný řetězec týkající se dodavatele žalobkyně, obchodní korporace LUCK EVER s. r. o., je rovněž nepřezkoumatelný. Prvostupňový správce daně uvedl: *„Mezi dodavatelí korporace LUCK EVER s.r.o. pak byly v období od února 2016 do září 2016 zjištěny subjekty buď přímo zapojené ve shodném výše popsaném podvodném obchodním modelu s účastí subjektů typu „missing trader“ anebo samy selhávající při placení daně, o čemž svědčí vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty na jejich osobních daňových účtech.“*. Tyto dodavatele však prvostupňový správce daně nikterak nevyjmenovává, ani se o nich dále nikde nezmiňuje. Takový závěr je tudíž zcela nepřezkoumatelný, když absentují jakékoliv identifikační údaje o těchto subjektech, stejně tak jako absentuje jakákoliv indicie o tom, že se žalobkyně i v tomto případě účastní na řetězovém podvodu na dani z přidané hodnoty. S touto skutečností se žalovaný také nevypořádal. Za těchto okolností je i jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.
61. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí na straně 5 v bodu [15], že *„správcem daně bylo zjištěno, že se odvolatel účastnil obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, přičemž odvolatel o této skutečnosti pravděpodobně věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl“*, jedná se o nepřezkoumatelný závěr, neboť tuto skutečnost prvostupňový správce daně nikde netvrdil. Jak již žalobkyně poukázala výše, jakákoliv indicie (byť domnělá) o jejím zapojení do řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty zcela absentuje. Žalovaný tak stricto sensu uvedl skutečnosti s odkazem na prvostupňového správce daně, který tyto nikde netvrdí a ani netvrdil.
62. S přihlédnutím k výše uvedenému lze dospět spíše k závěru, že se žalovaný se pokusil vyztužit již tak špatné rozhodnutí prvostupňového správce daně, když se snaží napravit zcela zjevné absence indicí a okruhu otázek týkající se zapojení žalobkyně do řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty. Ani tento přitom tyto indicie nijak blíže neuvedl.
63. V předmětné věci žalovaný zcela nepochopil, že žalobkyně spolupracovala pouze s obchodními korporacemi WORTEX spol. s. r. o., Kopacil plus s. r. o. nebo LUCK EVER s. r. o., a jejich údaje si vždy ověřila. K tomu také mířilo sdělení v odvolání, neboť subjekty před dodavatelem žalobkyně nezná. Žalovaný přesto zde požaduje, aby žalobkyně prověřovala i všechny dodavatele (případně dodavatele dodavatelů) svých dodavatelů. Taková skutečnost je nejen zcela absurdní, ale také protiprávní. Dodavatelé si často své dodavatele a jejich totožnost chrání, neboť se jedná o obchodní tajemství. Za jiných okolností by mohlo dojít k jeho obcházení obchodního tajemství, což je především z ekonomického pohledu zcela vyloučeno.
64. Pokud dále žalovaný dovozuje, že žalobkyně zná poměry svých dodavatelů vůči správci daně, zejména obchodní korporace LUCK EVER s.r.o., a proto se účastnila daňového podvodu vědomě, pak tato skutečnost zůstává opět pouze v rovině tvrzení. Je zcela logické, že pokud dojde ke sporům se správcem daně, tak daňové subjekty kontaktují své dodavatele. Tato skutečnost naopak vypovídá o zcela nadstandardním charakteru obchodní spolupráce (čemuž odpovídá také vysoký poměr přijatých zdanitelných plnění) a tedy i skutečnost, že se nejedná o nahodilou obchodní spolupráci, ale spolupráci dlouhodobou, založenou na vzájemné důvěře

a osobních stycích. Správce daně vyhodnotil tuto skutečnost zcela absurdně, když opětovně zcela absentuje jakékoliv propojení ve vztahu k tvrzeným missing traderům.

65. Ve vztahu k platbám žalovaný uvádí v bodu [32] napadeného rozhodnutí, že je nestandardní okolností, když žalobkyně hradí svým dodavatelům závazky v hotovostních platbách. Žalobkyně se tomuto již věnovala ve své žalobě, proto pouze doplní, že tato část je opětovně nepřezkoumatelná. Žalovaný pouze tvrdí, že se jedná o rizikovější, časově náročnější a nákladnější formu úhrady, aniž by tuto skutečnost ovšem prokázal, na jakém základě a důkazních prostředcích tomu tak je. Žalobkyně zde poukázala na až absurdní neznalost žalovaného, který by měl být nadán jakožto odvolací orgán naprostou odborností. Vyjádřením žalovaného dochází ke kriminalizaci jednání, které je nejen legitimním, ale nadto povoleno zákonem. Zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění k předmětnému období (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“) stanovil zákonodárce, jak již napovídá název zákona, omezení pro provedení hotovostních plateb. V souladu s § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti je tento limit ve výši 270 000 Kč, kdy pokud by jej měl poskytovatel platby překročit, je povinen provést tuto platbu bezhotovostně. To znamená, že platby pod tímto limitem jsou legitimní a zcela legální. Tvrzení žalovaného, že se jedná o nestandardní okolnost, tak zcela postrádá logický základ.
66. V závěru žalovaný uvedl, že v obchodním styku je transparentní a naprosto běžná bezhotovostní forma úhrady. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasila a uvedla argumenty na podporu svých tvrzení.
67. Dále se žalobkyně věnovala testu proporcionality při vydávání zajišťovacích příkazů, když uvedla, že s žalovaným se nelze ztotožnit ani v důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů bez ohledu na test proporcionality. Ten naopak musí zkoumat všechny aspekty, především aspekty ekonomické, aby dospěl k závěru, zda například dochází k ukončování ekonomické činnosti žalobce a zda je vhodné vydat zajišťovací příkaz. V obdobné věci vydal Nejvyšší správní soud rozsudek ze dne 31. 10. 2016 čj. 2 Afs 239/2015-66. V tomto rozhodnutí stanovil, že by správcem daně měla být plně reflektována zásada přiměřenosti a zdrženlivosti, kterou lze nalézt v § 5 odst. 3 daňového řádu.
68. Odborná literatura k tomu dodává následující: „V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti (srov. § 5 odst. 3) volí správce daně při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Nepostačí, bude-li obsahem odůvodnění pouze obecné konstatování obavy, ale musí obsahovat podrobné důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou, případně správce daně musí uvést, v čem spočívají značné obtíže při budoucím výběru daně, aby mohl být odůvodněn závěr o zdrženlivém přístupu. Výběr daně může být jistě spojen s obtížemi, avšak teprve jejich vyšší míra dává správci daně oprávnění k vydání zajišťovacího příkazu. Vyšší míra obtíží znamená, že vybrání daně by běžnými prostředky, které má správce daně jinak k dispozici, nemuselo být dostatečně účinné, případně by mohlo dojít k úplnému zmaření výběru daně. Jde zejména o to, že při obvyklém běhu řízení, zejména v tradičních časových intervalech, by mohl daňový subjekt činit kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018, [cit. 07. 05. 2018], ISBN: 978-80-7357-564-9).
69. Dané stanovisko udržuje také tuzemská judikatura. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, čj. 2 Afs 239/2015-66, by měl správce daně v souladu s výše zmíněnou zásadou vždy zkoumat všechny okolnosti a posuzovat, zda je vhodné zajišťovací příkaz vydat.

Před vydáním zajišťovacího příkazu by měl správce daně postupovat v souladu se zásadou materiální pravdy dle § 8 daňového řádu, a vždy kontrolovat, zda daňový subjekt naplní podmínku odůvodněné obavy dle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Ovšem ani při naplnění podmínek se nejedná o obligatorní povinnost správce daně tento institut využít. Jak dovozuje tuzemská judikatura: „*Je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66).

70. Žalovaný tak nemá dle žalobkyně bezzubě hodnotit majetkové poměry, ale hodnotit je vždy individuálně ve vztahu k ekonomické činnosti daňového subjektu, neboť každá ekonomická činnost vyžaduje zcela rozdílné prostředky, a zejména rozdílný majetek. Pokud je například žalobkyni vyčítáno, že nemá žádný nemovitý majetek, pak musí jak prvostupňový správce daně, tak zejména žalovaný posoudit, zda jej vůbec ke své ekonomické činnosti vyžaduje. Žalobkyně již několikrát poukazovala na fakt, že nemovitý majetek nepotřebovala, neboť prostory a výrobní stroje pronajímala. Za těchto okolností by pořízení nemovitého majetku naopak nesloužilo k ekonomické činnosti žalobkyně.
71. Jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný, měli své úvahy vztahovat také k tomu, zda není možné tuto daň případně uhradit postupně. Z vlastní provedené analýzy naopak vyplynulo, že žalobkyně během jednoho roku rentabilitu tržeb (ukazatel ROS) téměř ztrojnásobila. Tento označuje, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb.
72. Výše zmíněné skutečnosti podporuje také vlastní rozkol v řízení před prvostupňovým správcem daně. Dle ustálené tuzemské judikatury a judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ze dne 06. 09. 2012 ve věci C-324/11 Gábor Tóth) je vždy potřeba nejprve zkoumat, zda jsou naplněny hmotněprávní a formální podmínky pro nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH (resp. čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty) a teprve při naplnění hmotněprávních a právních podmínek lze přistoupit k odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani.
73. V rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až září 2016 (tedy období zcela shodné s obdobím, za které byly vydány zajišťovací příkazy) vydal správce daně dne 20. 04. 2018 výsledek kontrolního zjištění čj. 723751/18/2201-61565-307365. V něm jako výsledek uvedl na straně 39 následující: „*Na základě všech uvedených skutečností správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Daňový subjekt tedy neprokázal přijetí plnění tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu, a neprokázal použití plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti dle § 72 zákona o DPH.*“.
74. Výsledkem dle žalobkyně je tak zcela schizofrenní situace, kdy byly vydány zajišťovací příkazy znějící na odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu, přičemž v samotném nalézacím řízení tento stejný správce tvrdí, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek, což je situací zcela rozdílnou.
75. Celý postup prvostupňového správce daně je tak zcela chaotický, trpící vlastní rozporností, když v nalézacím řízení popírá prvostupňový správce daně sám sebe, a především své vydané rozhodnutí. Jestliže totiž zajišťovací příkazy byly vydány s tím, že předpokládána doměřená daň se týkala účasti na řetězovém podvodu na dani z přidané hodnoty, lze vzhledem k výše uvedené

judikatuře předpokládat, že správce daně má již hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně za splnění, a tudíž bude v nalézacím řízení vázán tímto důvodem. Zde tomu tak ovšem není.

76. Dle žalobkyně lze shrnout jednoznačnou nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ve více částech pouze uvádí své úvahy, aniž by je jakkoliv blíže specifikoval, či uvedl důkazní prostředky, kterými tyto své úvahy podpoří. Dále v rozhodnutí odkazuje na prvostupňového správce daně a jeho závěry (např. bod [15]), přičemž tyto u prvostupňového správce daně zcela absentují. Nelze tak jednoznačně seznat, na jakých základech žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno. Co do důsledku se nedostatečně ani nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně, že zcela absentuje jakákoliv spojitost mezi ní a údajnými missing tradery, neboť tuto skutečnost nebral prvostupňový správce vůbec v potaz.
77. Především absentuje jakákoliv úvaha o tom, jak se žalobkyně účastnila řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty a na jakých důkazních prostředcích či indiciích prvostupňový správce daně či žalovaný tuto skutečnost postavil. Absentuje zcela také subjektivní hledisko žalobkyně o tom, zda o daňovém podvodu věděla či vědět mohla. Lze tak uzavřít, že esenciální okruh otázek týkajících se řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty zcela chybí.
78. Co do důsledku tak výše zmíněné skutečnosti potvrzuje také aktuální postup prvostupňového správce daně, když tento nyní v rámci daňové kontroly tvrdí, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek dle zákona o dani z přidané hodnoty.

[V] Posouzení věci krajským soudem

79. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
80. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, *soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*
81. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, *soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.*
82. Soud rozhodl o věci samé bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas (v případě žalovaného fikcí souhlasu).
83. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
84. Zajišťovacími příkazy vydanými dne 20. 3. 2017 a dne 28. 3. 2017 uložil správce daně žalobkyni, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 9 279 055 Kč na depozitní účet správce daně.
85. 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.*
86. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu, *zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.*
87. Podle § 167 odst. 3 daňového řádu, *není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.*

88. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu, *u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví vyšší zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.*
89. Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), *brozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*
90. Leitmotivem žaloby, resp. jejího doplnění, bylo zpochybnění existence podmínek pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu. Tyto námitky důvodné nebyly.
91. Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že *a)* daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že *b)* v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.
92. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-9 (toto i další zde zmíněná rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), mj. konstatoval, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené*“. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31 (publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS), je pak v bodě 20 uvedeno, 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 brozí 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 daň 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, čj. 6 Afs 108/2015-35, k tomu kasační soud doplnil: „*Pojistkou proti brozící 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. již 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 představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104 (publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). Zde soud dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově.
93. Podstatná část žalobních námitek stran existence podmínek pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu byla žalobkyní uplatněna již v odvolání proti zajišťovacím příkazům. Soud se proto zaměřil jak na odůvodnění zajišťovacích příkazů, tak na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

94. Prvoinstanční správce daně v zajišťovacích příkazech podrobně vyjevil odůvodněné obavy, 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. Konstatoval k tomu mj. toto: „*Správce daně tedy na základě všech výše uvedených skutečností konstatuje, že meziroční nárůst ukazatele výkonové rentability je u daňového subjektu spojen se shodným násobným nárůstem objemu výkonů za současného trojnásobného navýšení absolutní hodnoty krátkodobých pohledávek a výrazného navýšení podílu krátkodobých pohledávek v aktivech daňového subjektu, a to ze 71,6 % v roce 2014 na 92,4 % v roce 2015. V majetku daňového subjektu dochází k růstu podílu krátkodobých pohledávek.*

Dle zjištění správce daně je dlouhodobý majetek daňového subjektu tvořen výhradně vozidlem, registrační značky 6P1 0907, které je ze své podstaty snadno zcizitelným majetkem, jebož hodnota navíc vlivem opotřebení velmi rychle klesá.

Popsaná zjištění správce daně neskytají jistoty stran stability majetku daňového subjektu a utvrzují správce daně v jeho obavách o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně.

Vzhledem k době existence daňového subjektu ode dne 27.02.2014, a tím ke krátké časové řadě a snížené vypovídací schopnosti vykazovaných ekonomických ukazatelů daňového subjektu, přistoupil správce daně rovněž k provedení analýzy výkonnosti, založené na přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních daňového subjektu za zdaňovací období od ledna 2015 do prosince 2016.

V součtu za toto zdaňovací období daňový subjekt měl přijmout zdanitelná plnění ve výši 86 150 124,00 Kč a měl uskutečnit zdanitelná plnění ve výši 89 559 774,00 Kč. Podíl uskutečněných zdanitelných plnění vůči přijatým zdanitelným plněním činil tedy za všechna zdaňovací období roků 2015 a 2016 v úhrnu 1,0396. Porovnáním údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních daňového subjektu za jednotlivá zdaňovací období roku 2015 a roku 2016 zjistil správce daně, že u daňového subjektu došlo k meziročnímu poklesu daného podílu z 1,057 v roce 2015 na 1,028 v roce 2016, a to za současného téměř 1,5 násobného zvýšení hodnot přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění daňového subjektu, dosahujících řádově výše desítek milionů korun.

V případě výpočtu rentability provedeného na základě souhrnných údajů z přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období roku 2015 a 2016, stanovené jako poměr rozdílu mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními vůči uskutečněným zdanitelným plněním (tedy $(89\,559\,774 - 86\,150\,124) / 89\,559\,774$), činí tento poměr 0,038. Při meziročním porovnání hodnot daného ukazatele zjistil správce daně, že se jeho hodnota snížila z 0,0536 v roce 2015 na 0,0271 v roce 2016.

U daňového subjektu došlo mezi rokem 2015 a 2016 k téměř dvojnásobnému snížení rentability stanovené na základě jím deklarovovaných údajů o hodnotách uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v řádově výši několika desítek milionů korun.

V kontextu s údaji o složení aktiv daňového subjektu a ve spojení s jeho ekonomickou výkonností měřenou rentabilitou výkonů hodnotí správce daně vývoj podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění již s ohledem na jejich deklarované objemy jako negativní, neskytající jakékoliv jistoty ohledně schopnosti daňového subjektu dostát svým závazkům z titulu v budoucnu stanovené daně z přidané hodnoty.

Z analýzy kontrolních hlášení bylo zjištěno, že se daňový subjekt zapojil do řetězce daňových subjektů, ve kterém na jeho počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. Tato skutečnost významně ovlivňuje důvěryhodnost přijatých zdanitelných plnění, která daňový subjekt ve svých přiznáních k dani z přidané hodnoty dosud uvedl, a negativně ovlivňuje i vypovídací schopnost údajů o vstupech daňového subjektu uvedených v těchto přiznáních, když tvrzené příjmy zdanitelných plnění, u kterých v žádném z případů nebyla odvedena daň, je z hlediska stability ekonomické činnosti daňového subjektu rizikovým faktorem. (...)

Správce daně konstatuje, že analýzou výpisů z bankovních účtů daňového subjektu zjistil, že podstatná část finančních prostředků byla z bankovního účtu daňového subjektu v průběhu roku 2016 odčerpána formou výběru v hotovosti. Daňový subjekt dle výpisů ze svého bankovního účtu svému nejvýznamnějšímu deklarovanému poskytovateli plnění, korporaci LUCK EVER s.r.o., uhradil na jeho bankovní účet pouze 58 procent hodnoty svých závazků. Dalším deklarovaným poskytovatelem plnění, korporaci COTONADA s.r.o. a Abydos s.r.o. pak daňový subjekt dle údajů z výpisů ze svého bankovního účtu uhradil částky vyšší, než které odpovídaly hodnotám jeho závazků vůči daným obchodním partnerům. Údaje o úhradách s uvedením označení příjemce platby „ABYDOS“ ve prospěch nezveřejněných bankovních účtů, zjištěné správcem daně ve výpisech z bankovního účtu daňového subjektu v průběhu roku 2016 (viz předchozí odstavce s popisem transakcí), svědčí o tom, že daňový subjekt poukázval finanční prostředky svému obchodnímu partnerovi na jeho nezveřejněné bankovní účty.

Dalšími dvěma nejvýznamnějšími tvrzenými poskytovateli plnění v hodnotách více než 24,5 mil. Kč včetně daně za období od května do září 2016 (korporaci WORTEX s.r.o. a Kopacil plus s.r.o.) pak daňový subjekt dle výpisů ze svého bankovního účtu nepoukázval formou bezhotovostního převodu žádné finanční prostředky.

Daňový subjekt, jak vyplývá z výše uvedených skutečností, přijímá běžně na svůj bankovní účet finanční prostředky ve značném objemu, podstatnou část z nich vybírá tentýž den nebo v následujících pracovních dnech formou hotovosti. Z výpisů ze zmíněného bankovního účtu byly dále zjištěny údaje o úhradách ve prospěch nezveřejněných bankovních účtů obchodních partnerů. Z výše uvedených důvodů hodnotí správce daně tento majetek daňového subjektu jako nestabilní. Nestabilita tohoto druhu majetku odůvodňuje obavu správce daně stran nedobytnosti či obtížné dobytnosti v budoucnu stanovené daně.

Obava správce daně o dobytnost dosud nestanovené daně je v kontextu ostatních zjištění o majetku daňového subjektu navíc podpořena skutečností, že správce daně právě s výjimkou finančních prostředků na bankovním účtu nezjistil žádný jiný podstatný majetek (aktiva) daňového subjektu. (...)

U všech tří zmíněných obchodních partnerů daňového subjektu bylo přitom správcem daně na základě analýzy sbromážděných důkazních prostředků shodně zjištěno, že byli ve sledovaných zdaňovacích obdobích zapojeni v řetězovém obchodním modelu zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty.

Správce daně zjistil, že na začátku zmíněného obchodního řetězce dodavatelů v případě korporací WORTEX spol. s r.o. a Kopacil plus s.r.o. v celém analyzovaném období (tedy od února 2016 do září 2016) stála u naprosté většiny deklarovaných uskutečněných plnění korporace Impex Europe s.r.o. (DIČ: CZ24804347) a dále její dodavatel, korporace Durpida s.r.o. (DIČ: CZ24298344). Obě tyto korporace plnily roli tzv. missing traderů, tj. osob, které nespolupracují se správcem daně a vždy selhaly při úhradě daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Bez ohledu na to, která z obou uvedených korporací byla tvrzeným poskytovatelem plnění pro daňový subjekt, byl obchodní model vždy zcela shodný, když na počátku řetězce plátců stál vždy ten, který z daných plnění nikdy neodvedl daň, zatímco daňový subjekt nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v řetězci vždy uplatnil. Obě zmíněné korporace vykazují na svých osobních daňových účtech vysoké dluhy na dani z přidané hodnoty (blížící se v součtu 30 milionům korun) a jsou shodně nespolehlivými plátcí (Durpida s.r.o. od 10.05.2016 a Impex Europe s.r.o. od 08.02.2017). Vysoký dluh na svém osobním daňovém účtu v částce více než 15 milionů Kč vykazuje aktuálně rovněž korporace WORTEX spol. s r.o., od níž tvrdil daňový subjekt ve zdaňovacích obdobích únor 2016 až září 2016 přijetí plnění v hodnotě 9 900 782 Kč v základu daně. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši přesahující 200 tis. korun je aktuálně evidován rovněž na osobním daňovém účtu korporace Kopacil plus s.r.o.

Mezi dodavateli korporace LUCK EVER s.r.o. pak byly v období od února 2016 do září 2016 zjištěny subjekty buď přímo zapojené ve shodném výše popsaném podvodném obchodním modelu s účastí subjektů typu „missing trader“ anebo samy selhávající při placení daně, o čemž svědčí vysoké nedoplatky na dani z přidané

hodnoty na jejich osobních daňových účtech. Plnění, u nichž nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, pak tvořila dle zjištění správce daně 99,8 procent deklarovaných přijatých plnění korporace LUCK EVER s.r.o. ve sledovaných zdaňovacích obdobích.

Správce daně konstatuje, že popsané nastavení obchodního modelu, při kterém z naprosté většiny deklarovaných přijatých plnění daňového subjektu v hodnotách desítek milionů korun nebyla řádně odvedena daň, zatímco daňový subjekt nárok na odpočet daně z daných plnění vždy uplatnil, nelze v žádném případě považovat za nahodilé. Daňový subjekt tak postupně deklaroval přijetí více než 94 procent plnění od korporací, které byly samy součástí podvodného obchodního řetězce nebo se na něj prostřednictvím svých dodavatelů napojily či přijímaly plnění od plátců selhávajících při placení daně.

Shora uvedená zjištění stran nastaveného obchodního modelu, který vždy začínal u subjektu selhávajícího při placení daně, zcela korespondují s výše uvedenými zjištěními správce daně, dle nichž daňový subjekt vybírá převážnou většinu finančních prostředků získaných od svých odběratelů na bankovní účet v hotovosti, a to i přesto, že by daňový subjekt měl provádět úplaty za přijatá zdanitelná plnění v řádu stovek tisíc či dokonce milionů Kč. Správce daně bylo dále zjištěno, že úhrady ze svého bankovního účtu provádí daňový subjekt rovněž ve prospěch nezveřejněných bankovních účtů.

Daňový subjekt tak tvrdí přijatá zdanitelná plnění od subjektů zapojených v obchodním řetězci, na jehož začátku nebyla nikdy zaplacená daň z přidané hodnoty, nebo přímo od poskytovatele plnění, selhávajícího při placení daně z přidané hodnoty. Zároveň vybírá ze svého bankovního účtu podstatnou část finančních prostředků v hotovosti a provádí z něj úhrady ve prospěch nezveřejněných bankovních účtů. Svým tvrzeným obchodním partnerům tak nehradí v naprosté většině případů za jimi poskytnutá plnění transparentně ze svého zveřejněného bankovního účtu bez objektivních důvodů, jestliže disponuje dostatečným množstvím finančních prostředků.

Vzhledem k těmto skutečnostem lze oprávněně předpokládat, že bude stanovena daň ve značném rozsahu, a její stanovení bude vyčísleno zejména na základě analýzy údajů uvedených daňovým subjektem v kontrolních hlášeních a daňových příznáních za předmětná zdaňovací období. V důsledku toho správce daně předpokládá, že bude daňovému subjektu v budoucnu stanovena daň z přidané hodnoty v celkové výši 6 828 354 Kč, tj. ve výši nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění od tří výše jmenovaných dodavatelů, LUCK EVER s.r.o., WORTEX spol. s r.o. a Kopacil plus s.r.o. Tato deklarovaná plnění v celkové hodnotě 32 515 985 Kč v základu daně uvedl v příznáních podaných za zdaňovací období únor 2016 až září 2016 na řádce 40.

S ohledem na předpokládanou výši stanovené daně správce daně v souladu s ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu zjišťoval již v průběhu probíhající vyhledávací činnosti u daňového subjektu, zda daň, pokud bude v předpokládané výši stanovena, bude také uhrazena, když tato zjištění vycházejí především z ekonomické situace daňového subjektu.

Ze skutečností (...) vyplývá, že aktuální ekonomická situace na straně jedné a povaha, rozsah a pravděpodobnost budoucího stanovení daně na straně druhé zcela nepochybně odůvodňují obavu správce daně, že daňový subjekt nebude mít v době splatnosti této daně včetně příslušenství dostatek finančních prostředků ani jiného zpeněžitelného majetku na jejich úhradu. Z pohledu vymahatelnosti daňových nedoplateků správce daně hodnotí jako rizikové zejména následující skutečnosti:

- Daňový subjekt není v katastru nemovitostí evidován jako vlastník nemovitého majetku.
- Dlouhodobý majetek daňového subjektu, uvedený v jeho účetních výkazech ke dni 31.12.2015 v hodnotě 524 tis. Kč dosahuje pouhých 6 procent z hodnoty aktiv daňového subjektu a dle zjištění správce daně je tvořen výhradně provozovaným vozidlem. Vozidlo je pak již ze své podstaty majetkem snadno zcizitelným, jehož hodnota navíc vlivem opotřebení rychle klesá.

- *Daňový subjekt neuvádí v příznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 žádné pořízení dlouhodobého majetku.*
- *Přímými dodavateli daňového subjektu dle údajů v kontrolních hlášeních za předmětná zdaňovací období jsou v drtivé většině osoby zapojené v obchodním řetězci, na jehož počátku stojí osoby vždy selhávající při zaplacení daně nebo přímo osoba, které sama selhává při placení daně. Správce daně konstatuje, že popsanou situaci, kdy z více než 94 procent daňovým subjektem vykázaných přijatých plnění ve výši více než 32,5 milionů Kč v základu daně, nebyla podle dosavadních zjištění správce daně řádně přiznána a odvedena daň, nelze v žádném případě pokládat za nahodilou.*
- *Daňový subjekt vybírá podstatnou část finančních prostředků, které získá jako úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění, v hotovosti, když podle jeho vlastních kontrolních hlášení má bradit za přijatá zdanitelná plnění svým dodavatelům v částkách v řádu stovek tisíc korun a úbrada hotovostně je tedy nelogická, riziková a rozhodně nestandardní.*
- *Daňový subjekt bradí dle údajů uvedených ve výpisech ze svého bankovního účtu na nezveřejněné bankovní účty.*
- *Daňový subjekt dosahuje nízké ekonomické výkonnosti.*
- *Správce daně nejsou kromě informací vyplývajících z daňových tvrzení daňového subjektu známy žádné další údaje vztahující se k faktickému uskutečňování ekonomické činnosti daňovým subjektem, který se nijak neprezentuje veřejnosti jako poskytovatel plnění v deklarované hodnotě desítek milionů korun.“.*

95. Žalovaný správní orgán pak v napadeném rozhodnutí znovu rozsáhle a detailně popsal veškeré okolnosti případu, přičemž reflektoval i žalobkynino dosavadní daňové chování [k tomu srov. odst. 23 napadeného rozhodnutí: „(...) *Správce daně evidoval u odvolatele v průběhu let 2016 a 2017 nedoplatek na DPH, na dani z příjmů právnických osob a na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Nedoplatky na DPH vznikaly tak, že odvolatel nebradil ani jednu ze svých daňových povinností v roce 2016 včas. Několikrát byl nedoplatek předán k vymáhání a daňová povinnost za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 127 029 Kč splatná ke dni 27. 12. 2016 byla dokonce vymožená exekučně. Z výše uvedeného vyplývá, že tvrzení odvolatele o řádném plnění daňových povinností se v žádném případě nezakládá na pravdě. Co se týče argumentu odvolatele, že v době vydání zajišťovacích příkazů zaměstnával okolo 12 zaměstnanců, k tomu odvolací orgán uvádí, že uvedené tvrzení odvolatele je více než pochybné, neboť rozdíl mezi uskutečněnými (52 697 390 Kč) a přijatými (51 264 299 Kč) zdanitelnými plněními, která odvolatel vykázal v roce 2016 v podaných daňových příznáních k DPH, by nepokryl ani roční náklady na minimální mzdu odvolatelem tvrzených 12 zaměstnanců. Uvedená skutečnost navíc znamená, že pokud je tvrzení odvolatele o zaměstnávání takového počtu zaměstnanců pravdivé, obrožuje tato skutečnost s ohledem na rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními dobytost dosud nestanovené daně, neboť v takovém případě by odvolatel pravděpodobně nedisponoval peněžními prostředky ani na výplaty svých zaměstnanců, natož pak na úbradu dosud nestanovené daně. Pro danou věc je navíc stěžejní skutečnost, že odvolatel neměl žádné zaměstnance v předmětných zdaňovacích obdobích, ve kterých vykazoval zdanitelná plnění v rádech desítek milionů Kč, což sám ostatně nerozporyje. Co se týče samotné kontaktnosti odvolatele, ta při zjištění ostatních skutečností vyvolávajících odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, nemůže sama o sobě být důvodem pro to, aby byla odůvodněná obava správce daně rozptýlena.“]. Závěru žalovaného, že prvoinstanční správce daně přesvědčivě odůvodnil, proč měl být v žalobkynině věci aplikován postup podle § 167 odst. 1 daňového řádu, nebylo co vytknout (v podrobnostech soud odkazuje na str. 8 – 16 napadeného rozhodnutí). Stejně tak se žalovaný podrobně vypořádal s odvolacími námitkami. Stěžejní uplatněná žalobní tvrzení proto nebyla shledána důvodnými.*
96. Žalobkyně dále namítala, že „*daň, která má být v budoucnu doměřena, je vypočtena na základě v zásadě nového právního názoru správce daně, který je nesprávný (viz např. rozsudek Krajského soudu v Praze čj. 45 Af*

13/2013-152 ze dne 25. 3. 2015)⁶⁴. Stran takového tvrzení soud připomíná, že podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být z žalobního bodu patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Každá taková námitka (bod) musí být dostatečně konkrétní. Z povahy soudního řízení správního vyplývá, že je to žalobce, který obsahem podání – žaloby – vymezuje rozsah přezkumu jím napadeného rozhodnutí. Je tedy na žalobci, jak prostřednictvím žalobních bodů vymezí přezkumnou činnost soudu. Nejvyšší správní soud došel ohledně náležitostí žaloby proti rozhodnutí správního orgánu k tomuto závěru: *I. Lícení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, ke nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.* [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS]. Účastníci řízení by tedy měli svá podání náležitě konkretizovat. Námitka, má-li být kvalifikovaná, by měla být konkrétní, protože na obecnou námitku těžko žádat jinou odpověď, než opět relativně obecnou. A to se netýká jen žalobních bodů, toto kritérium jistě dopadá i na námitky odvolací, jakož i na nejrůznější vyjádření účastníků řízení či obsah podkladů pro vydání rozhodnutí. V daném případě se však žalobkyně omezila pouze na obecnou proklamaci o nesprávném právním názoru správce daně, aniž by konkretizovala, v čem onu nesprávnost spatřuje. Za takové situace pak soud nemohl námitku relevantně vypořádat.

97. Důvodné nebylo tvrzení, že žalobkyně není schopna uhradit „platební výměry, které byly vydány ke zajištění daně (...), což z něj činí nespolehlivého plátce“. V důvodové zprávě se k podmínkám přidělení statusu nespolehlivý plátce (ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH, podle něhož *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*) praví: „Pro získání tohoto statusu je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. ... Porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou obrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem ..., které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Proto bude jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení daně povinností představuje.“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, VI. volební období, tisk 733/0). Je tedy zřejmé, že nezbytným předpokladem k tomu, aby byla žalobkyně příslušným rozhodnutím správce daně prohlášena za nespolehlivého plátce, je existence závažného porušení

povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. To, že žalobkyně podle svých slov není schopna uhradit jistotu stanovenou v zajišťovacích příkazech, bez dalšího neznamena závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH a už vůbec se tím nestává nespolehlivým plátcem automaticky.

98. Ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti spatřované v absenci komparace „*současného stavu se stavem, ve kterém bude potenciačně vybírána daň*“ soud připomíná, že podstatou aplikace zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy, 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 [§ 167 odst. 1 daňového řádu]. Správci daně obou stupňů své úvahy v tomto směru náležitě vyjevili, k čemuž lze odkázat jednak na text odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů a dále na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde k tomu žalovaný vyjevil mj. toto: „[15] (...) *Jak vyplývá z ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, jedním z nutných předpokladů odůvodněné obavy správce daně a tudíž i vydání samotného zajišťovacího příkazu je předpoklad budoucího stanovení daně. V odvolatelském případě tento předpoklad vyplývá z dosavadních zjištění, na základě kterých správce daně důvodně předpokládá, že odvolateli bude s vysokou pravděpodobností doměřena DPH. (...) Správcem daně bylo zjištěno, že se odvolatel účastnil obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, přičemž odvolatel o této skutečnosti pravděpodobně věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl. Odvolatel tvrdil v daňových příznácních k DPH za předmětná zdaňovací období přijetí zdanitelných plnění od obchodní společnosti LUCK EVER s.r.o., (...) obchodní společnosti WORTEX spol. s r.o., (...) obchodní společnosti Kopacil plus s.r.o., (...) a obchodní společnosti Marzom s.r.o. (...) Přijatá zdanitelná plnění od výše uvedených obchodních společností (dále také „předmětné společnosti“) představují více než 90 % veškerých přijatých zdanitelných plnění tvrzených odvolatelem v předmětných zdaňovacích obdobích. Správcem daně bylo zjištěno, že předmětné společnosti jsou zapojeny do řetězového obchodu, který je zasažen podvodem na DPH. Bez ohledu na to, která z předmětných společností byla dodavatelem odvolatele, na počátku podvodného řetězce vždy stála obchodní korporace, která se správcem daně nespolupracuje a selhala při úhradě DPH z předmětných zdanitelných plnění (tzv. „missing trader“), přičemž to byl vždy odvolatel, kdo z předmětných zdanitelných plnění uplatnil odpočet daně. Schéma podvodného řetězce bylo správcem daně popsáno v zajišťovacích příkazech ze dne 20. 3. 2017 na stranách 7 až 8, v zajišťovacích příkazech ze dne 28. 3. 2017 na stranách 4 až 5 a dále graficky vyobrazeno v úředním záznamu č.j. 670752/17/2201-61562-307365 a úředním záznamu č. j. 1080332/17/2314-00560-404823. Obchodní korporace, které v podvodném řetězci plnily roli tzv. „missing traderů“, byly správcem daně detailně popsány v odůvodnění odvoláním napadených rozhodnutí. Správcem daně bylo dále zjištěno, že převážná většina peněžních prostředků přijatých odvolatelem na jeho bankovní účet (...) je odvolatelem obratem vybírána v hotovosti, přičemž odvolatel svým obchodním partnerům částky v řádech milionů Kč bradí nestandardním a netransparentním způsobem. Některým obchodním partnerům (např. obchodní společnost COTONADA s.r.o., [...]) a obchodní společnost Abydos s.r.o. [...] jsou bezhotovostně hrazeny částky vyšší, než odpovídají přijatým zdanitelným plněním, některým obchodním partnerům (např. společnost Luck ever) jsou bezhotovostně hrazeny naopak částky nižší, než odpovídají deklarovaným přijatým zdanitelným plněním. Společnosti Marzom, společnost Wortex a společnost Kopacil plus odvolatel dokonce ve zdaňovacích obdobích říjen až prosinec 2016 neuhradil bezhotovostně žádné ze zdanitelných plnění v celkové hodnotě více než 12 milionů Kč bez DPH.*

[16] *S ohledem na výše popsané nestandardní okolnosti obchodování v řetězci a skutečnost, že ohledně předmětných zdanitelných plnění nebyla v obchodním řetězci odvedena DPH, se správce daně důvodně domnívá, že jsou předmětná zdanitelná plnění zasažena podvodem na DPH. Vzhledem k tomu, že odvolatel nepřijal opatření k vyloučení své účasti na podvodu, domnívá se správce daně, že odvolatel s vysokou pravděpodobností neprokáže svůj nárok na odpočet daně a odvolateli tak bude doměřena DPH za předmětná zdaňovací období v celkové výši 9 279 055 Kč. (...)*

[18] Z výše popsaných skutečností tedy vyplývá, jak vysoká pravděpodobnost doměření daně, tak i vhodnost a přiměřenost pomůcek, na základě kterých správce daně určil výši zajišťovaných částek. První z předpokladů odůvodněné obavy správce daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu tak byl podle odvolacího orgánu bez zbytku splněn.

[19] Vedle samotného předpokladu budoucího stanovení daně je potom druhým předpokladem odůvodněné obavy správce daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu dále i obava ohledně jejího budoucího vybrání. V odvolatelově případě tato obava vyplývá zejména ze zjištění, že se odvolatel účastnil obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, přičemž odvolatel o této skutečnosti pravděpodobně věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl. O výše uvedeném svědčí jednak neodvedené DPH v rámci řetězového obchodu a jednak skutečnost, že odvolatel s ohledem na výše rozvedené nestandardní okolnosti obchodování v obchodním řetězci nepřijal opatření k vyloučení své účasti na podvodu na DPH. S ohledem na skutečnost, že žádná z obchodních korporací stojících na počátku podvodného řetězce neodvedla z předmětných zdanitelných plnění daň, přičemž to byl vždy odvolatel, kdo nárokoval odpočet daně, a dále na skutečnost, že odvolatel v odvolání uvádí konkrétní informace z daňového řízení s předmětnými společnostmi, nelze mít podle odvolacího orgánu zapojení odvolatele do podvodného řetězce za náhodné. Podle odvolacího orgánu zde proto existuje důvodný předpoklad, že v okamžiku, kdy bude toto s vysokou pravděpodobností vědomé jednání odvolatele v rámci daňového řízení odhaleno, může odvolatel učinit opatření k tomu, aby vyvedl veškerá svá exekučně postižitelná aktiva mimo dosah správce daně a znemožnil tak dobytost dosud nestanovené daně.

[20] Odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu dále vyvolávají i samotné majetkové poměry odvolatele. Podle rozvahy ke dni 31. 12. 2015 činila celková aktiva odvolatele částku ve výši 8 476 000 Kč. Tato částka se skládá z dlouhodobého hmotného majetku ve výši 524 000 Kč a oběžných aktiv ve výši 7 942 000 Kč, která jsou z převážné části tvořena krátkodobými pohledávkami ve výši 7 836 000 Kč. Na straně pasiv převládají v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 cizí zdroje ve výši 7 243 000 Kč, které jsou tvořeny z převážné části krátkodobými závazky ve výši 6 949 000 Kč. Z výše popsaných údajů z účetní závěrky vyplývá jednak poměrně vysoký poměr cizích zdrojů k celkovým aktivům netto a tudíž poměrně vysoké zadlužení odvolatele (více jak 85%) a jednak rovněž skutečnost, že ani celková aktiva odvolatele nepostačují k úhradě dosud nestanovené daně. Podle zjištění správce daně odvolatel nevlastní žádnou nemovitou věc a v daňových tvrzeních za rok 2016 nevykázal žádné pořizování dlouhodobého majetku. Jediným dlouhodobým majetkem tak zůstává motorového vozidlo Hyundai Santa Fe, RZ 6P10907, jehož hodnota se odráží v položce dlouhodobého hmotného majetku ve výši 524 000 Kč v rozvaze ke dni 31. 12. 2015. Nebledě na technický stav vozidla, který správci daně není znám, nelze již s ohledem na poměrně vysokou likviditu tohoto aktiva a zapojení odvolatele do podvodného řetězce, mít za jisté, že tento majetek bude moci být v budoucnu využit k úhradě dosud nestanovené daně. Odvolatel dále vlastní bankovní účet (...). Vzhledem k tomu, že jsou peněžní prostředky připsané ve prospěch zmíněného bankovního účtu odvolatelem obratem vybírány v hotovosti, popř. jiným způsobem odepisovány tak, že na bankovním účtu zůstává pouze relativně nízký zůstatek (zůstatek ke dni 27. 12. 2016 činil 80 129,95 Kč), jeví se odvolacímu orgánu tento majetek odvolatele již s ohledem na pravděpodobně úmyslné zapojení odvolatele do podvodného řetězce jako velmi rizikový.

[21] Odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu dále umocňuje i skutečnost, že odvolatel podle správce daně vykazuje nízkou rentabilitu z pohledu DPH. Z podaných daňových příznání k DPH totiž vyplývá, že mezi roky 2015 a 2016 došlo u odvolatele k téměř dvojnásobnému snížení rentability stanovené jako poměr rozdílu mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními vůči uskutečněným zdanitelným plněním. Výše uvedená skutečnost posouzená spolu se skutečností, že odvolatel vykazuje poměrně vysokou míru zadluženosti (více než 85 %), vybírá obratem peněžní prostředky z bankovních účtů, kromě pohledávek nedisponuje žádnými většími aktivy, dochází k nárůstu objemu krátkodobých pohledávek vůči celkovým aktivům netto (v roce 2014 poměr 0,7164 a v roce 2015 poměr 0,9244) a v daňovém příznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 odvolatel vykázal ve vztahu k dosud nestanovené dani poměrně

nízký výsledek hospodaření (1 274 614 Kč), naznačuje nedobrou ekonomickou situaci odvolatele, která ve vztahu k výši dosud nestanovené daně vyvolává obavu o schopnost odvolatele dan v době její vymahatelnosti řádně a včas uhradit (k uvedenému rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014, dostupný na www.nssoud.cz; bod [10]).

[22] Odvolací orgán má po sbrnutí výše uvedených skutečností za to, že splněn byl i druhý předpoklad odůvodnění obavy ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. že zde existuje odůvodněná obava ohledně budoucího vybrání daně. (...).“.

99. Soud se s takto prezentovanými úvahami ztotožnil, když zároveň přitakal žalovanému (ve vztahu k žalobkyninu odkazu na pozdější zajištění více než devítimilionové částky) v tom, že úspěšností následné zajišťovací exekuce nelze zpětně hodnotit zákonnost zajišťovacího příkazu, pokud správce daně náležitě odůvodní, proč k vydání zajišťovacího příkazu přistoupil.
100. Stran tvrzení o nesprávném vypořádání (v napadeném rozhodnutí) odvolací námitky, že „*daňová exekuce vedená na základě zajišťovacích příkazů může zapříčinit jeho [= žalobkynin] ekonomický kolaps*“ soud předně odkazuje na výše uvedený rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, a konstatuje, že ani tu žalobkyně přesně nevyjevila, v čem spatřuje tvrzenou nesprávnost. Dá se však dovodit, že nesouhlasila se závěrem uvedeným v odst. 36 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatoval toto: „*Odvolatel dále namítá, že vydání zajišťovacích příkazů povede k likvidaci odvolatele. K tomu odvolací orgán sděluje, že správce daně při vydání zajišťovacího příkazu není oprávněn zkoumat to, zda výše zajišťované částky může mít na daňový subjekt likvidační účinek. Takový požadavek nemá zákonnou oporu. Naopak povinností správce daně je se při stanovení výše zajišťované částky řídit pouze hledisky, která jsou obsažena v zákoně (k uvedenému blíže bod [11]).“* V odstavci 11 je pak uvedeno následující: „*Z ustálené judikatury správních soudů dále vyplývá, že správce daně není oprávněn zkoumat skutečnost, zda výše zajišťované částky bude mít na daňový subjekt likvidační účinek. Takový požadavek nemá zákonnou oporu. Podle ust. § 167 odst. 4 daňového řádu stanoví správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, vyšší zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Zvýše uvedené textace zákona tedy vyplývá, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační účinek. Naopak jeho povinností jakožto správce daně je se uvedeným ustanovením zákona řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v zákoně obsažena. Posuzování likvidačního důsledku při určení výše úhrady zajištěné daně by navíc postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně je podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně také nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky (k uvedenému například rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016-30 ze dne 20. 9. 2016, dostupný na www.nssoud.cz).“*
101. Kasační soud v žalovaném zmíněném rozsudku ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27, dospěl mj. k tomuto názoru: „*Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví vyšší zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena. Navíc posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně také nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky.“* Citovaná část rozsudku je oporou pro závěr, že správce daně v tomto směru nepochybil.

102. Ve vztahu k námitce, v níž žalobkyně zpochybnila vydání zajišťovacích příkazů tvrzením, že v jejím případě „ve všech zdaňovacích obdobích, pro něž byly zajišťovací příkazy vydány, mu již daň stanovena byla a den splatnosti již uplynul“, soud připomíná rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69. Ostravský soud dospěl mj. k těmto závěrům: „Žalobce se dovolával toho, že zákonodárce v § 143 odst. 1 d. ř. výslovně uvedl, že právní moc rozhodnutí o stanovení daně není na překážku rozhodnutí o doměření daně, a proto pokud by jednou vyměřená daň neměla být na překážku vydání zajišťovacího příkazu, zvolil by zákonodárce stejnou formulaci i v § 167 d. ř. Dále žalobce poukazyval na rozdíl mezi jazykovým a teleologickým výkladem, kdy měl za to, že má být upřednostněn ten, který méně zasahuje do právní pozice daňového subjektu. Nejasnost normy má vést vždy k interpretaci dle zásady *in dubio mitius*, tedy ve prospěch daňového subjektu. (...)

Samotné slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“ nevede samo o sobě k jednoznačnému závěru, zda se může jednat jen o daň prvotně stanovenou, nebo i daň dodatečně stanovenou. Jazykový výklad proto nepostačuje pro přitakání jedné nebo druhé výkladové variantě. Toho si byl zřejmě i vědom žalobce, který podporuje svůj závěr poukazem na systematiku zákona a ustanovení § 143 odst. 1 věty druhé d. ř., kde je stanoveno, že „[p]rávní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku“. Žalobce následně argumentuje, že totožné ustanovení by mělo být obsaženo i v § 167 d. ř., a pokud tam absentuje, znamená to, že dosavadní rozhodnutí o stanovení daně je na překážku zajišťovacímu příkazu ve prospěch budoucího doměření daně.

Soud však ve shodě se žalovaným poukazuje na ustanovení § 147 odst. 1 d. ř., kde je uvedeno, že „[s]právce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam“. Pojem „stanovení daně“ je tak vyložen v samotném textu procesního předpisu. Z výkladu plyne, že daň, která dosud nebyla stanovena, může být daň dosud nestanovená jak platebním výměrem, tak i dodatečným platebním výměrem. Tento závěr podporuje i smysl právní úpravy, jímž je zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, přičemž na tento účel nemá vliv, je-li pohledávka předepsána platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem. Pokud se žalobce dovolával ustanovení § 143 odst. 1 d. ř., pak toto ustanovení nemusí být opakováno v § 167 d. ř. Právě skutečnost, že zajišťovací příkazy jsou navázány na jednotlivé formy stanovení daně, způsobuje, že vše, co je stanoveno o vzájemném poměru těchto forem, lze s ohledem na systematický výklad normy aplikovat i na zajišťovací příkazy, které jsou jen předstižnými rozhodnutími ve vztahu k rozhodnutím o stanovení daně, ať už mají jakoukoliv formu.

*Jednotlivé interpretační metody, resp. elementy výkladu tak vedou souladně k jednomu nespornému uchopení normy, podle níž byla vydána napadená rozhodnutí. Obsah této normy odpovídá tomu, jak k ní přistoupil žalovaný. Žalobcem namítaná nejasnost je jen zdánlivá, neboť vyplývá z toho, že klade proti sobě výklad náležitý a výklad nekorektní. Protože soud slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“ vůbec nepokládá za *dubiosum*, neotevírá se ani prostor pro zvažování aplikace zásady *in dubio pro mitius*. (...).“ Prezentovaný názor následně obstál i v testu před Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66). S ohledem na uvedené proto není při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou. Žalobní výtka tak nebyla důvodná.*

103. Soud rovněž nepřitakal žalobnímu tvrzení, že správce daně nepostupoval stejně vůči všem subjektům zapojeným do podvodného řetězce. Předně, soud v dané věci posuzoval zákonnost zajišťovacích příkazů (resp. odvolacího rozhodnutí) vydaných vůči žalobkyni. A dále, soud neměl k dispozici žádné relevantní informace stran situace u jiných, žalobkyní zmíněných společnostech, když k důvodnosti tvrzení nepostačí argument, že byla-li zajišťovacími příkazy „postižena“ žalobkyně, mělo by se tak stát i jiným, v údajném podvodném řetězci zapojeným, společností.

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

104. Krajský soud v Plzni neshledal ani jeden ze žalobních bodů důvodným a žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
105. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 12. prosince 2018

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová