



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci:

žalobce: EUROSPEED czech s. r.o.,
sídlem Pařížská 5, 110 00 Praha 1, IČO 272 27 588,
zastoupený daňovou kanceláří Rambousek a partner a.s.,
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 19999/18/5100-41458-711929,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), jímž žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo „prvostupňový orgán“) č. j. 1527857/18/2001-80542-111412, č. j. 1533258/18/2001-80542-111412, č. j. 1534124/18/2001-80542-111412, č. j. 1535813/18/2001-80542-111412, č. j. 1536541/18/2001-80542-111412, č. j. 1538042/18/2001-80542-111412, č. j. 1539687/18/2001-80542-111412, č. j. 1540115/18/2001-80542-111412, č. j. 1540516/18/2001-80542-111412, č. j. 1541291/18/2001-80542-111412, č. j. 1564054/18/2001-80542-111412, č. j. 1564534/18/2001-80542-111412, č. j. 1564879/18/2001-80542-111412, č. j. 1565854/18/2001-80542-111412, č. j. 1566380/18/2001-80542-111412, č. j.

1566811/18/2001-80542-111412 a č. j. 1567218/18/2001-80542-111412, všechna ze dne 1. 3. 2018 (dále jen „zajišťovací příkazy“) tak, že odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Správce daně vydal zajišťovací příkazy podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) k zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až prosince roku 2016 a ledna až června roku 2017 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) v celkové výši 11 902 170 Kč.

2. Žalobce napadá rozhodnutí odvolacího i prvostupňového orgánu pro nepřezkoumatelnost a nezákonnost. Nesouhlasí s tím, že byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů a jeho námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
3. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobce nepřezkoumatelnost, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí absentují konkrétní pochybnosti ve smyslu ust. § 167 daňového řádu, které správce daně vedly k vydání zajišťovacích příkazů.
4. *Ve druhém žalobním bodu* namítá žalobce neexistenci předpokladu budoucího stanovení daně. Žalobce nesouhlasí s odůvodněním velké pravděpodobnosti, že daň bude stanovena. Poukaz na virtuální sídlo dodavatele, absenci zaměstnanců dodavatele, absenci webových stránek dodavatele, výběr hotovosti od dodavatele apod. není dostatečný. Virtuální sídlo lze považovat za zcela legální a naprosto obvyklou záležitost. K dalšímu uvedenému důvodu, jímž má být skutečnost, že některá plnění dodávali neschválení dodavatelé, se žalobce nebude vyjadřovat, když jde o zjevnou účelovost argumentu. Podstatné je, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění a nikoli zda byla formálně dodržena písemná smlouva, či ústně byla dohodnuta drobná změna.
5. Žalobce dále připomíná, že správce daně může odepřít nárok z důvodů, že se zdanitelná plnění neuskutečnila, či po prokázání, že se plnění uskutečnila, avšak došlo k vědomému zapojení do daňového podvodu. V tom případě však leží důkazní břemeno na žalovaném, který sice uvedl, že *„Dotčený řetězec byl podle dosavadních zjištění vytvořen za účelem nezákonné daňové optimalizace, přičemž jeho činnost spočívala od počátku ve vystavování daňových dokladů na fiktivní zdanitelná plnění.“*, *nebylo však zkoumáno, u kterého subjektu podvodný řetězec skončil, resp. žalobce předestírá možnost, že pokud jeden subdodavatel dodavatele žalobce vypověděl, že řetězec byl vytvořen z důvodů daňové optimalizace, pak to mohl být dodavatel žalobce, který optimalizoval daňovou povinnost tak, že kompenzoval nakoupené fiktivní dodávky se skutečně přijatými dodávkami a tyto skutečně realizované dodávky potom poskytl žalobci.*
6. Žalovanému se doposud nepodařilo prokázat přijetí fiktivních plnění a odmítnutí nároku na odpočet z důvodu vědomostního testu o zapojení žalobce do podvodného řetězce žalovaný odmítá. Tento důvod v zajišťovacích příkazech neuvedl, ale i v napadeném rozhodnutí vylučuje použití judikatury vztahující se k této problematice. Z uvedených důvodů je pravděpodobnost doměření daně z důvodů přijetí fiktivních plnění, ale i z jakýchkoliv jiných důvodů, minimální.
7. *Ve třetím žalobním bodu* namítá neexistenci budoucího ohrožení výběru daně. Podle žalobce sice žalovaný popsal majetkové poměry žalobce, neprovedl však porovnání rizika současného stavu a stavu budoucího. Jinými slovy, žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl důvody, pro které bude daň v době její vymahatelnosti dobytá s většími obtížemi, než v době vydání zajišťovacích příkazů.

8. Žalobce upozorňuje, že vydáním zajišťovacích příkazů se zvýšilo riziko ukončení ekonomické činnosti, a nadto zajišťovací příkazy obratem zaplatil.
9. Žalobce připomíná, že má na základě veřejných soutěží uzavřenu řadu dlouhodobých smluv, které svědčí o pokračování jeho obchodní činnosti do budoucna, konkrétně poukazuje na Rámcovou smlouvu o poskytování služeb s ČEZ Morava č. 4400035956 ze dne 13. 12. 2016 a Rámcovou smlouvu o poskytování služeb s ČEZ Střední Čechy č. 4400035958 ze dne 13. 12. 2016; obě jsou uzavřeny až do roku 2022. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že by práva z těchto smluv mohla být převedena na jinou osobu, když žalobce uzavřel tyto smlouvy na základě výběrového řízení a v něm musel splnit přísná výběrová kritéria těchto řízení.
10. Za obecné argumenty žalovaného, které je možno aplikovat na libovolný daňový subjekt, shledává žalobce uvedení minimálních skladových zásob, neboť jsou i daňové subjekty, které nemají žádné skladové zásoby či argument, že u peněžních prostředků, pohledávek, vozidel, a dokonce i u nemovitosti, je lze rychle zpeněžit. Za nepřipadný shledává žalobce i odkaz v napadeném rozhodnutí na novinový článek očerňující žalobcova jednatele.
11. Žalobce upozorňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že na riziko prodeje je nutno nahlížet v horizontu několika měsíců. Z uvedeného žalobce dedukuje, že sám žalovaný předpokládá, že daňové řízení povede několik let, což podle žalobce potvrzuje, že nyní nemá relevantní důkazy, že bude moci žalobci odeprít nárok na odpočet.
12. *V závěrečném čtvrtém žalobním bodu* namítá žalobce rozpor žalobou napadeného rozhodnutí s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, z něhož vyplývá, že důvody pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou, musí být v něm uvedeny co do přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. 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.). Současně žalobce poukazuje i na závaznost judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. 2 Afs 165/2016). V návaznosti na uvedenou judikaturu žalobce uzavírá, že je zjevné, že žalobce je zabezpečen do budoucna nepřevoditelnými vysoutěženými smlouvami a současně není důvod k doměření daně, protože je zjevné, že poskytnuté služby musel žalobce někde získat, když je nakupoval od dodavatelů, kterým platil na bankovní účty a jiným subjektům za ně neplatil.
13. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci odkázal na právní názor uvedený v žalobou napadeném rozhodnutí a na skutečnosti v něm uvedené.
14. K námitkám obsaženým *v prvním žalobním bodu*, kdy namítá žalobce, že v žalobou napadeném rozhodnutí absentují konkrétní pochybnosti ve smyslu ust. § 167 daňového řádu, žalovaný uvádí, že z ust. § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá povinnost správce daně a žalovaného uvést v zajišťovacím příkazu, resp. rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu skutečnosti, pro které považují podmínky tj. existenci odůvodněné obavy spočívající, kterou tvoří „*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 obtížemi“ za naplněné. V případě, že by rozhodnutí postrádalo skutečnosti, v nichž je naplnění těchto podmínek spatřováno, bylo by takové rozhodnutí nepřezkoumatelné. V posuzované věci se žalovaný vyjádřil ke splnění podmínek na stranách 5 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí.

15. K námitkám *ve druhém žalobním bodu*, v němž žalobce upozorňuje na podmínku vydání zajišťovacích příkazů, která spočívá ve velké pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, žalovaný uvádí, že význam virtuálního sídla popírá žalobce tvrzením, že se jedná o legální a obvyklou záležitost. Žalovaný nezpochybňuje legalitu takové skutečnosti, pouze odkazem na rozsudek demonstruje rizikovost takové skutečnosti a její možnou souvislost s podvodným jednáním (srov. bod 41 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy opakuje, že povahu sídla dodavatele nelze vnímat izolovaně od dalších skutečností. Nejvyšším správním soudem je dlouhodobě zastáván názor, že sídla zapsaná na virtuálních adresách mohou být skutečnostmi, z nichž lze usuzovat na podvodný charakter řetězce transakcí, což žalovaný demonstroval odkazem na rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55. Pokud žalobce popírá, že by byl pro správce daně nekontaktní či nepodával daňová přiznání, pak žalovaný uvádí, že takové skutečnosti nikdy netvrdil.
16. K námitce týkající se absence zaměstnanců, žalovaný uvádí, že velmi nízký počet zaměstnanců dodavatelů, či jejich úplná absence je další podezřelou skutečností nasvědčující v kontextu dalších zjištění o podvodném charakteru správcem daně zjištěného řetězce transakcí a zároveň se jedná o důvod, proč je vyloučeno, aby ve zjištěných řetězcích transakcí reálně byly všemi zapojenými subjekty obchodovány deklarované služby. Na podporu svého tvrzení o nedodržování uzavřených smluv, které je zjevně účelové, žalobce neuvádí žádné argumenty. Žalovaný musí oponovat tvrzení žalobce, že podstatné je, zda byla zdanitelná plnění uskutečněna. V posuzované věci je předmětem sporu zákonnost žalobcem nárokováného odpočtu na dani z přidané hodnoty, je tedy zcela irelevantní, zda žalobce zdanitelná plnění poskytl, nýbrž to, zda zdanitelná plnění přijal a zda je přijal tak, jak bylo jejich přijetí následně deklarováno.
17. Ve vztahu k žalobcem uváděné možnosti, že subjektem, kterým byla přijata fiktivní zdanitelná plnění, nebyl on, ale jeho dodavatel, přičemž žalobce o vlastním zapojení do řetězce transakcí, v němž byla obchodována fiktivní zdanitelná plnění, nevěděl, poukazuje žalovaný na skutečnost, že již v této fázi řízení svědčí některé zjištěné skutečnosti o opaku (srov. rozpor v bodech 15 a 16 žalobou napadeného rozhodnutí, skutečnosti uvedené v bodech 17 až 20 žalobou napadeného rozhodnutí či v bodu 38 žalobou napadeného rozhodnutí), respektive pochybnosti správce daně v tomto směru žalobce do vydání zajišťovacích příkazů nevyvrátil. Pokud by přesto žalobce prokázal, že zdanitelná plnění přijal, nadále přichází možnost stanovení daně odpovídající výši jistoty stanovené v zajišťovacích příkazech s ohledem na účast žalobce v podvodném řetězci transakcí, jak ostatně připouští žalobce v bodu 37 žaloby, v takovém případě postačuje k vydání zajišťovacího příkazu samotná účast žalobce v podvodném řetězci transakcí a není třeba zkoumat, zda si mohl být vlastní účastí v takovém řetězci transakcí vědom. Žalovaný přesto pouze v hypotetické rovině uvádí, že některé skutečnosti uvedené v zajišťovacích příkazech by mohly být chápány i jako objektivní okolnosti nasvědčující nedostatku dobré víry žalobce.
18. Ve vztahu k námitkám *ve třetím žalobním bodu*, kdy žalobce namítá, že i když žalovaný popsal majetkové poměry žalobce, neprovedl porovnání rizika současného stavu a stavu budoucího, žalovaný konstatuje, že úvaha, na které je vydání zajišťovacího příkazu

založeno, má zpravidla hypotetickou povahu. Nelze proto po správci daně požadovat, aby prováděl jakékoliv porovnání současného a budoucího stavu daňového subjektu. Čím konkrétnější by správce daně v takových úvahách byl, tím více by se dostával do roviny spekulace a potenciální nepřezkoumatelnosti. Správce daně může v zajišťovacím příkazu uvést důvody, pro které má za to, že u daňového subjektu dojde v čase co do vymahatelnosti daně ke zhoršení schopnosti daňového subjektu uhradit daň, musí přitom brát v úvahu jak ekonomické aspekty, tak aspekty volní, které mohou vést ke znemožnění úhrady daně jedním samotného subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 – 42). Žalovaný upozorňuje, že z předpokladu budoucího stanovení daně vyjádřeného v bodech 10 až 21 žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že je prakticky vyloučeno, aby si žalobce nebyl vědom nezákonnosti jím tvrzené daně, ať už bude právním důvodem stanovení daně účast žalobce v podvodném řetězci transakcí či přijetí fiktivních zdanitelných plnění.

19. Podle žalovaného správce daně nemohl poté, co žalobce tvrdil daň v její nikoliv zákonné výši, očekávat, že žalobce bude následně usilovat o dobrovolné uhrazení daně v její zákonné výši. Za těchto okolností je vydání zajišťovacího příkazu zcela namístě. Dále žalovaný připomíná, že správce daně v zajišťovacích příkazech výslovně žalobci sdělil záměr zajistit povinnost stanovenou zajišťovacími příkazy toliko zřízením zástavního práva k nemovitému majetku žalobce (srov. str. 34 zajišťovacích příkazů). Pokud žalobce přistoupil k dobrovolné úhradě jistoty na depozitní účet správce daně, učinil tak již při vědomí záměru správce daně. Na základě uvedeného považuje žalovaný za zcela nemístnou žalobní námitku, podle níž bylo důsledkem vydání zajišťovacích příkazů zhoršení cashflow u žalobce a ohrožení jeho ekonomické činnosti.
20. Žalovaný se neztotožňuje rovněž s argumentací žalobce týkající se rámcových smluv uzavřených se společností ČEZ. Možnost postoupit právo plynoucí ze smlouvy je upravena nejen zákonem, ale i samotnými rámcovými smlouvami v člancích 14.7. obou rámcových smluv, ani smluvní strany se tedy zjevně nedomnívají, že by postoupení smlouvy ve smyslu ust. § 1895 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), bylo vyloučeno.
21. K námitkám *ve čtvrtém žalobním bodu*, kdy žalobce namítá rozpor žalobou napadeného rozhodnutí s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalovaný uvádí, že žalovaný má nadále předpoklad budoucího stanovení daně za velmi pravděpodobný. Zároveň si je vědom relativně nižší pravděpodobnosti nedobytnosti dosud nestanovené daně, nicméně jednak je nutno přihlédnout k relativně vyšší pravděpodobnosti stanovení daně spojené s účastí žalobce v podvodném řetězci transakcí a jednak je nutno přihlédnout k záměru správce daně toliko zřídit zástavní právo k majetku žalobce.
22. Žalovaný závěrem uvádí, že si je vědom důrazu Nejvyššího správního soudu na předpoklad budoucí nedobytnosti daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 67/2017 - 40 ze dne 19. 4. 2018) a má za to, že tento trend je veden snahou zmírňovat důsledky zajišťovacích příkazů a zamezit situacím, kdy následkem zajišťovacího příkazu bude likvidace daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že likvidační účinky nejsou přímým důsledkem vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž k těmto dochází až zprostředkovaně vedením daňové exekuce k vymožení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem, je nutno na právní závěry judikatury týkající se zajišťovacích příkazů nahlížet i v kontextu následného postupu správce daně. V posuzované věci nebyla správcem daně

daňová exekuce vůbec zahájena a správce daně její zahájení neměl v úmyslu, přičemž tento úmysl rovněž promítl do textu zajišťovacích příkazů.

23. V replice žalobce k záměru správce daně zajistit povinnost toliko zástavním právem k nemovitosti odkázal na první stranu zajišťovacích příkazů, kde je uloženo daňovému subjektu, aby do 3 dnů od oznámení zajišťovacího příkazu zajistil úhradu dosud nestanovené daně složením jistoty na účet finančního úřadu. Podle žalobce pokud by tak neučinil, byl by vystaven exekuci se všemi důsledky. Dále žalobce upozorňuje, že ust. § 1895 občanského zákoníku podmiňuje postoupení smlouvy okolnostmi, které toto postoupení vylučují a čl. 14.7 postoupení v daném případě podmiňuje souhlasem zadavatele. Rizikovitost subjektu je dána souhrnem všech okolností a pouze virtuální sídlo nepostačuje k označení daňového subjektu za rizikový subjekt, ale je nutno vždy konkrétně zjistit, zda dodavatel zajišťoval dodávku zaměstnanci či pomocí subdodavatelů. Podle žalobce ve vyjádření žalovaného je jednoznačně vystihnout úmysl odmítnout nárok na odpočet daně z jakéhokoli důvodu, když je uvedeno, že pokud se nepodaří prokázat, že se jedná o fiktivní plnění, tak dalším důvodem je zapojení žalobce do podvodného řetězce.
24. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
25. U ústního jednání, které se konalo dne 10. března 2020 zástupce žalobce setrval na všech žalobních námitkách, zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby.
26. Soud shledává vhodným nejprve upozornit, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do širě odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, atd.). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu z 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
27. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
28. 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.*“
29. Zdejší soud nejprve poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, v němž soud konstatoval, že „*[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstížené rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně*

(BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48).

30. Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud rovněž vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, v němž tento soud mimo jiné uvedl, že „Pro vydání zajišťovacího příkazu bude například významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“ a rovněž na rozsudek téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[...] přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu“), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.“
31. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
32. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v souhrnné výši 11 902 170 Kč na depozitní účet správce daně.
33. Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou dva předpoklady: musí zde existovat (1) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (2) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými potížemi. K tomu soud dodává, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. V zajišťovacím příkazu tak musí být popsány jednak indicie, které vedly správce daně k závěru, že daň bude v budoucnu stanovena, stejně tak v něm musí být uvedeny úvahy, z nichž vyplývá obava o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Žalobce v podané žalobě rozporoval splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu.
34. Soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí, která měla být způsobena absencí konkrétních pochybností ve smyslu ust. § 167 daňového řádu, jenž správce daně vedly k vydání zajišťovacích příkazů. Pokud by tato námitka byla důvodnou, bránila by taková vada věcnému posouzení napadeného rozhodnutí.
35. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné

nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6A 63/93-22).

36. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
37. Soud dodává, že zrušení správního rozhodnutí výlučně pro nepřezkoumatelnost vylučuje možnost věcného posouzení žalobních bodů, a tím pádem se prodlužuje celková délka sporu, což neprospívá ani účastníkům řízení, ani správním orgánům. Námitku nepřezkoumatelnost je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
38. Napadená rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná.
39. Ani tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která je namítána *v prvním žalobním bodu*, jenž má spočívat v absenci konkrétních pochybností ve smyslu ust. § 167 daňového řádu, soudem zjištěna nebyla. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že by správce daně, potažmo žalovaný nesplnil svou povinnost uvést v rozhodnutí konkrétní důvody, které je vedly k vydání napadených rozhodnutí.
40. Soud pro stručnost odkazuje na body 10 – 21 na str. 5 – 8 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný objasnil důvody existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň na body 22 – 33 na str. 8 – 12 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vyjádřil k existenci důvodů, pro které správce daně shledal důvodnou obavu, že v době vymahatelnosti bude vybrání daně spojeno se značnými potížemi. Soud shledává odůvodnění uvedené žalovaným zcela adekvátní potřebě náležitě objasnit zákonem

stanovené předpoklady aplikace ust. § 167 daňového řádu. Blíže se k jednotlivým důvodům a aspektům, které žalovaný vzal ve zřetel, soud vyjádří v odůvodnění jednotlivých žalobních námitek, které jsou obsaženy ve druhém a třetím žalobním bodu podané žaloby.

41. *Ve druhém žalobním bodu* namítá žalobce neexistenci předpokladu budoucího stanovení daně. Žalobce neshledává odůvodnění velké pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, za dostatečné. Aspekty uváděné žalovaným neobstojí, podstatné je, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění a nikoli zda byla formálně dodržena písemná smlouva, či byla ústně dohodnuta drobná změna. *Žalobce předestírá možnost, že pokud jeden subdodavatel dodavatele žalobce vypověděl, že podvodný řetězec byl vytvořen z důvodů daňové optimalizace, se ho taková skutečnost netýká a pravděpodobnost doměření daně z důvodů přijetí fiktivních plnění, ale i z jakýchkoliv jiných důvodů, je minimální.*
42. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že správce daně založil svoji úvahu o splnění daně podmínky na skutečnosti, že žalobce mohl být a byl vědomě zapojen do daňového podvodu v podobě obchodního řetězce.
43. Ve vztahu k námitkám týkajícím se tvrzené neexistence předpokladu budoucího stanovení daně soud předesílá, že je především nutno rozlišovat mezi zajišťovacím a nalézacím řízením. Zatímco cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně, institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, bod 13, shodně srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Jinými slovy při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).
44. Soud připomíná, že vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně byl tedy povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Oba správní orgány těmito požadavkům podle soudu dostály.
45. Zajišťovací příkazy byly odůvodněny správcem daně dostatečně podrobně, o čemž svědčí odůvodnění rozhodnutí, kdy správce daně popsal nejprve svá skutková zjištění, jež zahrnují i popis vzniku daňového podvodu, včetně účasti daňového subjektu v něm (nyní žalobce pozn. soudu) a poté se věnoval majetkové situaci daňového subjektu a budoucímu stanovení daně.
46. Konkrétně správce daně poukázal na skutečnost, že v daném případě za předmětná zdaňovací období deklaroval daňový subjekt uskutečněná plnění zejména od společnosti STRIVIUS, s.r.o. (dále jen „společnost STRIVIUS“), kterou byla zdanitelná plnění fakturována toliko formálně, aniž by byla reálně touto společností (ať už přímo či formou

subdodávek) dodána. O tom, že zdanitelná plnění od tohoto dodavatele představují podstatnou část přijatých zdanitelných plnění vypovídá tabulka č. 2 v zajišťovacích příkazech; toto plnění je zasaženo daňovým podvodem. Správce daně poukázal na absenci jakýchkoliv zaměstnanců této společnosti v předmětných zdaňovacích obdobích, na nefunkčnost webové stránky tohoto dodavatele a jeho virtuální sídlo. Správcem daně pak byly zjištěny podezřelé okolnosti i u obchodních společností, které měly společnosti STRIVIUS dodávat v řetězci transakcí zdanitelná plnění, jejichž dodání bylo vykázáno mimo jiné daňovému subjektu. Ani tyto obchodní společnosti nedisponovaly v předmětných zdaňovacích obdobích dostatkem zaměstnanců, případně neměly zaměstnance žádné, v obchodním rejstříku byla zapsána virtuální sídla, společnosti se nijak neprezentovaly prostřednictvím internetu, neměly registrovány žádné provozovny a vykazovaly nízké daňové povinnosti při vysokých obrátech. Zdanitelná plnění, která měla být v řetězci transakcí dodána daňovému subjektu, byla dodána buď přímo deklarovaným dodavatelem společnosti STRIVIUS (v případě převážné většiny zdanitelných plnění v roce 2016), nebo v rámci složitějších schémat transakcí subjekty stojícími na počátku těchto schémat jako zdanitelná plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně z přidané hodnoty (viz úřední záznam č. j. 50822/18/2809-60562-606307). Správce daně usoudil proto na účelovost vytvořených schémat transakcí, a to s ohledem na stálost řetězce transakcí v roce 2016 i přes jeho pozdější rostoucí složitost a proměnlivost, avšak při zachování většiny přijatých zdanitelných plnění při vstupu do daných řetězců a při současném vykázání jednotlivými články v řetězcích minimální vlastní daňové povinnosti. V rozporu s vykázaným tokem zdanitelných plnění v řetězcích transakcí bylo správcem daně dále zjištěno, že úplaty za zdanitelná plnění deklarovaná od společnosti STRIVIUS, které daňový subjekt poukazoval na bankovní účet tohoto dodavatele, byly z bankovního účtu společnosti STRIVIUS vybrány v hotovosti a dále nebylo možno jejich tok vysledovat. Správce daně dospěl k závěru, že řetězce transakcí, do kterých se daňový subjekt přijetím zdanitelných plnění od obchodní společnosti STRIVIUS zapojil, vykazují znaky podvodu na dani z přidané hodnoty. Lze tedy shrnout, že v posuzovaném případě dospěl správce daně k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce transakcí a popsal mechanismus daňového podvodu, na něž soud v podrobnostech odkazuje.

47. Žalovaný k vytvoření podvodného řetězce transakcí dodal v napadeném rozhodnutí, že „V rámci spolupráce s Policií ČR byla rozkryta organizovaná skupina obchodních společností vytvořená za účelem zkrácení daně z přidané hodnoty, případně vylákání výhody na této dani, a za účelem zkrácení daně z příjmů právnických osob, případně fyzických osob, jejíž součástí je mimo jiné i společnost Strivius. Obchodní společnosti v této skupině prostřednictvím fakturování fiktivních zdanitelných plnění reálně fungujícím ekonomickým subjektům, mezi jinými i odvolateli, umožňovaly jednak snížení základu daně z příjmů a jednak nárokování odpočtu daně z přidané hodnoty z fiktivních zdanitelných plnění. Odměnou za tuto „službu“ přitom měla být část nárokováného odpočtu daně z přidané hodnoty, přičemž zbývající část přijaté úplaty za fiktivní zdanitelná plnění měla být vrácena osobám stojícím za společnostmi využívajícími služeb této skupiny. Obchodní společnosti stojící na počátku fakturačních řetězců přitom v rozporu se skutečným stavem vykazovaly přijetí zdanitelných plnění v oddílu B.3 kontrolních hlášení, čímž se vyhnuly uhrazení daně z přidané hodnoty, která byla následně nárokována společnostmi využívajícími služeb této skupiny ve formě odpočtu daně z přidané hodnoty. Komplexní zjištění, kterými disponuje Policie ČR ohledně popsané skupiny, vyplývají z usnesení č. j. NCOZ-4466- 558 /TČ-2017-412301-C ze dne 28. 2. 2018 (dále jen „usnesení“), a to včetně informací získaných odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu a výsledků

obviněných osob krátce po jejich zadržení Policií ČR dne 27. 2. 2018. Jedním z obviněných, panem Janem Novákem, bývalým jednatelem obchodní společnosti Czech Betim s.r.o. (dříve České řezivo s.r.o.). Na Rokytce 1032/24, 180 00 Praha, IČ: 24795747 (dále jen „společnost České řezivo“), bylo mimo jiné při výslechu uvedeno, že společnost Strivius vznikla na základě spolupráce s jeho zaměstnancem K. V., jednatelem společnosti Strivius. Účelem této společnosti bylo od počátku vystavování fiktivních faktur sloužících k „optimalizaci daňových povinností“, společnost Strivius reálně nikdy žádné zdanitelné plnění společnosti České řezivo neposkytla (str. 143 usnesení). Jednatel společnosti Strivius naopak vypověděl, že pro odvolatele zprostředkoval subdodávky úklidu a řezání dřeva prováděné například společností TRADIA spol. s r.o., V Předpolí 289/13, 100 00 Praha, IČ: 44795912 (dále jen „společnost TRADIA“), za kterou jednal její jednatel Petr Suchan (viz str. 142 usnesení). Naopak uvedený jednatel společnosti TRADIA při výslechu dne 27. 2. 2018 uvedl, že společnost TRADIA už asi dva roky nevyvíjí žádnou činnost (viz str. 140 usnesení). Od společnosti Tradia přitom měla pocházet prakticky veškerá zdanitelná plnění přijatá odvolatelem od společnosti Strivius v průběhu zdaňovacích období v roce 2016“ (viz bod 12 napadeného rozhodnutí).

48. Soud se s výše uvedeným hodnocením ztotožňuje a dodává, že zjištěné okolnosti zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Je třeba připomenout, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. V obecné rovině lze uvést, že spolu s postupující daňovou kontrolou může být naplnění předpokladu – pravděpodobnosti stanovení daně - zřetelnější. V posuzovaném případě přistoupil správce daně k vydání zajišťovacího příkazu až po shromáždění podstatných poznatků, na nichž založil svá zjištění. Předpoklad budoucího stanovení daně se jeví soudu v posuzované věci relativně silný, rozhodně postačující k případnému vydání zajišťovacích příkazů.
49. Soud se nemohl ztotožnit s žalobcem, který podrobil jednotlivé, správcem daně zjištěné indicie (virtuální sídlo dodavatele, absence zaměstnanců dodavatele, absence webových stránek dodavatele, výběr hotovosti dodavatele bez možnosti ověření finančního toku) vlastnímu hodnocení se závěrem, že tyto indicie jsou buď legální nebo naprosto obvyklou záležitost. Podle soudu indicie, které popsal správce daně, potažmo žalovaný, se staly v době vydání zajišťovacích příkazů dostatečným podkladem pro jejich vydání, neboť ve svém souhrnu a četnosti vypovídají o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce transakcí za předmětná zdaňovací období v návaznosti na přijetí plnění od společnosti STRIVIUS.
50. V obecné rovině je třeba připomenout, že nárok na odpočet daně lze odmítnut z důvodu vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud se proto nemohl ztotožnit s výše uvedenou námitkou, že podstatné je pouze, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění a nerozhodné již je, jakým způsobem a za jakých okolností k tomu došlo, zda přitom byla dodržena písemná smlouva, či byla ústně dohodnuta drobná změna. Zodpovězení těchto otázek však, jak již bylo uvedeno výše, náleží do nalézacího řízení.
51. Namítá-li žalobce, že se žalovanému doposud nepodařilo prokázat přijetí fiktivních plnění a poukazuje-li na odmítnutí vědomostního testu o zapojení žalobce do podvodného řetězce, z čehož dovozuje, že pravděpodobnost doměření daně je minimální, soud znovu připomíná, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Rovněž otázka, zda daňový subjekt byl v dobré víře se vztahuje až k řízení vyměřovacímu. Soud pro stručnost cituje z

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. dubna 2016, č. j. 6 Afs 3/2016, v němž se uvádí „Současně Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně“.

52. Soud se s výše uvedeným shoduje a uzavírá, že z uvedené citace vyplývá, že otázka, zda správce daně prokázal přijetí fiktivních plnění žalobcem, potažmo, zda si byl žalobce vědom své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, není předmětem posouzení a úvah v zajišťovacím řízení.
53. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky ve druhém žalobním bodu důvodnými.
54. Ve třetím žalobním bodu namítá žalobce, že nebyla správně posouzena otázka, zda byly v daném případě shledány dostatečné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně. Žalobce konkrétně namítá, že správce daně neprovedl porovnání rizika současného stavu a stavu budoucího. Současně upozorňuje, že žalobce zajišťovací příkazy obratem zaplatil a tvrdí, že vydáním zajišťovacích příkazů se zvýšilo riziko ukončení ekonomické činnosti. Žalobce připomíná existenci dlouhodobých smluv, jimiž má zajištěno pokračování jeho obchodní činnosti do budoucna, které uzavřel na základě veřejných soutěží a které lze převést jen se souhlasem ČEZ. Ostatní argumenty žalovaného považuje žalobce toliko za obecné. Za nepřipadný shledává žalobce i odkaz v napadeném rozhodnutí na novinový článek očerňující žalobcova jednatele.
55. V daném případě se správce daně věnoval naplnění této podmínky na straně 31 až 35 zajišťovacích příkazů, kde popsal a hodnotil svá zjištění týkající se indicií, které daly vznik obavám správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, příp. že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
56. Zde nejprve uvedl svá zjištění vyplývající z rozvahy žalobce ke dni 30. 11. 2017 (žalobce vykázal v netto hodnotách aktiva celkem ve výši 32 960 000 Kč, z toho dlouhodobý majetek ve výši 19 034 000 Kč /pozemky a stavby ve výši 16 200 000 Kč a hmotné movité věci ve výši 2 766 000 Kč/, dále oběžná aktiva ve výši 13 897 000 Kč /netto hodnota/, z toho zásoby ve výši 31 000 Kč, dlouhodobé pohledávky ve výši 11 000 Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 11 327 000 Kč, peněžní prostředky v pokladně ve výši 108 000 Kč a peněžní prostředky na účtech ve výši 2 420 000 Kč. V aktivech vykázal daňový subjekt ještě časové rozlišení aktiv /náklady příštích období/ ve výši 29 000 Kč. V pasivech vykázaných ve výši 32 960 000 Kč daňový subjekt vykázal vlastní kapitál ve výši 10 993 000 Kč /přičemž největší podíl na vlastním kapitálu tvořil výsledek hospodaření běžného účetního období ve výši 9 019 000 Kč vykázaný k 30. 11. 2017/, dále v pasivech vykázal cizí zdroje ve výši 21 967 000 Kč, z toho dlouhodobé závazky ve výši 4 779 000 Kč

/přičemž největší podíl na dlouhodobých závazcích činily dlouhodobé závazky ke společníkům ve výši 4 728 000 Kč/ a krátkodobé závazky ve výši ve výši 17 188 000 Kč. Celková zadluženost daňového subjektu tedy činí přibližně 66 %).

57. Správce daně dále uvedl svá zjištění vyplývající z katastru nemovitostí (daňový subjekt vlastní jednu nemovitost v katastrálním území Štěrboholy, okres Hlavní město Praha a to budovu č.p. 135, včetně parcel č. 26 a 27), k čemuž dodal, že tento nemovitý majetek byl pořízen za částku ve výši 15 500 000 Kč. Správce daně k tomu zjistil, že mezi 30. 6. 2017 a 30. 11. 2017 došlo v rozvaze daňového subjektu ke zvýšení hodnoty krátkodobé finanční výpomoci, a to z 0 Kč na 10 000 000 Kč a také došlo ke zvýšení hodnoty závazků ke společníkům z výše 2 650 000 Kč na výši 4 728 000 Kč, z čehož správce daně dovodil, že nemovitá věc byla pořízena za užití cizího kapitálu. Uvedenému korespondují i údaje zjištěné z bankovního účtu daňového subjektu, neboť daňový subjekt přijal na bankovním účtu po podpisu kupní smlouvy, jejímž předmětem byla uvedená nemovitost, od M. J. 4 000 000 Kč a od J. K. postupně 5 500 000 Kč a 5 000 000 Kč (u této platby bylo uvedeno, že se jedná o půjčku); tyto částky byly v den přijetí převedeny na další účet s popisem úhrada - úschova kupní ceny (viz str. 32 zajišťovacích příkazů), z čehož lze dovodit, že se jednalo o peněžní prostředky, které byly použity na pořízení předmětné nemovité věci. Nemovitý majetek není zatížen zástavním právem.
58. Správcem daně byl dále zjišťován i movitý majetek, a sice, že daňový subjekt disponuje šesti vozidly a jedním motocyklem (viz tabulka na str. 32 zajišťovacích příkazů), jejichž aktuální tržní hodnota (v závislosti na skutečném stavu vozidel) dosahuje přibližně 3 miliony Kč. Výše pohledávek (jedná se převážně o pohledávky z obchodních vztahů) je velmi proměnlivá a vzhledem k tomu, že krátkodobé závazky přesahují výši pohledávek, lze předpokládat, že úhrady pohledávek jsou využívány k úhradě vlastních závazků, proto nelze předpokládat využití pohledávek na budoucí uhrazení dosud nestanovené daně. Výnos případné exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky obvykle není vysoký a zároveň se jedná o likvidní majetek. Na bankovním účtu daňového subjektu č. 2112926464/2700 byl zůstatek 5 291 260,51 Kč (viz odpověď na výzvu k součinnosti třetích osob čj. 194755/18), rovněž tento majetek může být vyveden mimo dosah správce daně, například k úhradě závazků daňového subjektu vůči jeho společníkovi. Peněžní prostředky v pokladně dosahují v porovnání s výší celkové dosud nestanovené daně marginální výše.
59. Soud konstatuje, že specifikum posuzované věci představuje skutečnost, že s ohledem na výše uvedené zjištěné skutečnosti týkající se majetku daňového subjektu, dospěl správce daně k závěru, že majetková situace daňového subjektu sama o sobě nezavdává příčinu k obavám ohledně dobytosti dosud nestanovené daně v době její splatnosti, přesto podle správce daně, právě s ohledem na skutečnost, že byl daňový subjekt zapojen v podvodném řetězci transakcí, přičemž uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění vykazovaných v tomto řetězci transakcí, která však s nejvyšší pravděpodobností nebyla reálně daňovému subjektu poskytnuta, čímž se vyhýbal placení daně v zákonné výši, byl naplněn předpoklad, že v době vymahatelnosti daně bude tato nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně přitom zdůraznil, že v rámci daňové kontroly zjistil skutečnosti, které zásadním způsobem zvyšují pravděpodobnost budoucího stanovení daně, když ze zjištěných skutečností vyplývá, že daňový subjekt dlouhodobě využívá obchodní korporaci STRIVIUS k pořizování fiktivních faktur, na základě kterých uplatňuje nárok na odpočet daně. Obchodní korporace STRIVIUS ani její dodavatelé nemohou práce uvedené v daňových dokladech

vykonávat, neboť zdanitelné plnění je vždy v plné výši přefakturováno ke konečnému dodavateli, přičemž dle zjištění správce daně žádný z těchto dodavatelů nemá personální ani ekonomické zázemí, aby fakturované práce prováděl. Přímý dodavatel daňového subjektu obchodní korporace STRIVIUS vykazuje zásadní znaky rizikové společnosti (virtuální sídlo, žádná provozovna, aktuálně nezveřejňuje účetní závěrky, žádné webové stránky, v době zahájení spolupráce s daňovým subjektem se jednalo o nově založenou společnost s minimálním obratem, což znamená, že nemohla mít žádné zkušenosti a reference pro výkon fakturovaných prací kromě toho, že jednatel daňového subjektu zná už 15 let jednatele obchodní korporace STRIVIUS. Za podstatnou nestandardnost označil správce daně ve vztahu k obchodní korporaci STRIVIUS i skutečnost, že za daňový subjekt ohledně fakturovaných prací jednaly přímo jeho jménem osoby, které s ním v té době neměly uzavřen žádný pracovněprávní vztah. Správce daně vyjádřil obavu, že s ohledem na skutečnost, že daňový subjekt dlouhodobě vědomě krátí svoje daňové povinnosti, lze mít obavu, že u majetku (nemovitost, peněžní prostředky, pohledávky a vozidla) bude využita snadná likvidita a bude převeden na jiné osoby. K nemovitosti dále uvedl, že se jedná o majetek, který pro daňový subjekt znamenal zvýšení závazků téměř ve stejné hodnotě jako je hodnota nemovitosti, což znamená, že snižuje její případnou využitelnost pro budoucí úhradu dosud nestanovené daně, je zvýšena i tím, že daňový subjekt na její pořízení využil cizí zdroje, tedy peněžní prostředky od jednatele a další osoby. Správce daně uvedl rovněž, že jeho postoj posílilo i zjištění z veřejných zdrojů svědčící o rizikovosti daňového subjektu, a sice, že jednatel daňového subjektu byl již v minulosti trestně stíhán a že disponuje podmínkami pro převedení majetku a případně i ekonomické činnosti daňového subjektu na jiný ekonomický subjekt. Správce daně uzavřel, že jeho obava je zvýšena tím, že daňový subjekt dlouhodobě krátí daň využitím fakturace z největší pravděpodobností fiktivních plnění od zjevně rizikového subjektu, což vyvolává pochybnosti o tom, že by subjekt, který krátí ve velké míře vědomě svoji daňovou povinnost, následně po doměření této povinnosti se dobrovolně vzdal zisku plynoucího mu z krácení daně a uhradil by doměřenou daň včetně penále a dalšího příslušenství.

60. Správce daně rovněž uvedl, že účelem vydání zajišťovacích příkazů není ekonomická likvidace daňového subjektu formou následné exekuce, nýbrž jeho cílem je zřízení zástavního práva na nemovitost daňového subjektu. Závěrem správce daně shrnul, že zejména analýza majetku, dlouhodobé krácení daně a snadná převoditelnost ekonomické činnosti (ekonomická činnost daňového subjektu nevyžaduje specifické majetkové vybavení ani není kapitálově náročná) jej vede k závěru, že nemůže důvodně očekávat, že by daňový subjekt dobrovolně splnil povinnost peněžité povahy spočívající v úhradě dosud nestanovených daňových povinností.
61. Podle soudu výše uvedené důvody správce daně, které jej vedly k vydání zajišťovacích příkazů ob stojí v dostatečné míře i co do vyjádření obav správce daně, že při dlouhodobém krácení daně v souvislosti se zapojením daňového subjektu do podvodného řetězce a současně za snadné převoditelnosti ekonomické činnosti (viz bod 60. tohoto rozsudku) nemůže důvodně očekávat, že by daňový subjekt dobrovolně splnil svou daňovou povinnost.
62. Skutečnost, že daňový subjekt částky uvedené v zajišťovacích příkazech obratem zaplatil, není nijak souladná s jeho argumentem, že vydání zajišťovacích příkazů přispělo ke zvýšení rizika ukončení jeho ekonomické činnosti, podle soudu svědčí zejména o skutečnosti, že vydané zajišťovací příkazy byly pro daňový subjekt impulzem, pro který přistoupil

k zaplacení částek v nich uvedených. Soud správcem daně uvedenou skutečnost, že „*účelem vydání zajišťovacích příkazů není ekonomická likvidace daňového subjektu formou následné exekuce, nýbrž jeho cílem je zřízení zástavního práva na nemovitost daňového subjektu*“, kterou správce daně nemohl v souladu se zákonem včlenit do výroku rozhodnutí, shledává velmi podstatnou. Uvedená skutečnost v zajišťovacích příkazech měla pro daňový subjekt značný informační význam pro jeho vlastní posouzení a rozhodnutí, že zaplacením celkové částky 11 902 170 Kč odvrátí možnost zřízení zástavního práva k jeho nemovitosti č.p. 135 včetně parcel č. 26 a 27 v katastrálním území Štěrboholy.

63. Soud úvahu žalovaného, že dlouhodobé krácení daně daňovým subjektem zavdává příčinu k pochybnostem, zda by daňový subjekt byl v časovém horizontu obvyklém pro ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů, případně do rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům, ochoten daň dobrovolně uhradit, zcela racionální a stejně tak racionální se soudu jeví, i úvaha správce daně, že by subjekt, který krátí ve velkém rozsahu vědomě svoji daňovou povinnost, se následně po doměření této povinnosti dobrovolně vzdal zisku plynoucího mu z krácení daně a uhradil by doměřenou daň včetně penále a dalšího příslušenství. Jinými slovy ze skutečnosti, že daňový subjekt uhradil finanční částky v exekučních příkazech, nelze mechanicky dovozovat, že by uhradil tyto částky i v době splatnosti předpokládané daňové povinnosti při obvyklém průběhu daňového řízení, pokud by správce daně institutu zajišťovacího příkazu nevyužil.
64. Soud nesdílí názor žalobce, který poukazuje na napadené rozhodnutí s tím, že žalovaný uvedl, že na riziko prodeje je nutno nahlížet v horizontu několika měsíců, a který z uvedeného dovozuje, že uvedený časový horizont potvrzuje, že správce daně nemá nyní relevantní důkazy, že bude moci žalobci odeprít nárok na odpočet. V obecné rovině lze uvést, že délku vyměřovacího řízení nelze a priori konkrétně určit a závisí na mnoha okolnostech, které nelze dopředu předpokládat, proto žalobcem uvedená dedukce není na místě.
65. Námitku, že správce daně neprovedl porovnání současné schopnosti daňového subjektu uhradit předpokládanou daňovou povinnost a stavu v budoucnu, uplatnil žalobce již v rámci odvolacího řízení a žalovaný se jejím posouzením zabýval pod bodem 27 napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že „*Právě skutečnost, že odvolatel dlouhodobě uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění, která měla být poskytnuta společností bez jakýchkoliv zaměstnanců vzniklou za účelem vytváření fiktivních faktur pro nezákonnou daňovou optimalizaci, podstatným způsobem zpochybňuje předpoklad, že odvolatel by v budoucnu usiloval o uhrazení daně v její zákonné výši, jelikož krácení daně je pojmově spojeno se snahou o neuhrazení daně v její zákonné výši. Jakkoliv tedy odvoláním napadená rozhodnutí neobsahují explicitní úvahu, kterou by správce daně porovnával současnou a budoucí schopnost či ochotu odvolatele daň uhradit, je odvolací orgán toho názoru, že skutečnosti správcem daně zjištěné a v odvoláním napadených rozhodnutích uvedené jednoznačně zpochybňují budoucí úhradu dosud nestanovené daně.*“ Uvedenou úvahu shledává soud za adekvátní vznesené námitce a to s přihlédnutím k souboru všech indicií vyjádřených již správcem daně v zajišťovacích příkazech (viz výše).
66. Za významný argument popírající odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu označil žalobce existenci dlouhodobých smluv se společností ČEZ Distribuce uzavřených do roku 2022. Žalobce pak nesouhlasí s žalovaným, že práva a povinnosti ze smluv plynoucí lze převést na jiný subjekt ve smyslu ust. § 1895 občanského zákoníku, které je zároveň smluvně upraveno v člancích 14. 7. obou zmíněných smluv.

67. Rovněž tuto námitku žalobce vznesl již v zajišťovacím řízení. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že i když je postoupení smlouvy vázáno na souhlas odběratele (viz článek 14.7. obou smluv), nebylo odběratelem vyloučeno. Soud se s touto úvahou shoduje, a považuje i tuto možnost za možnost reálnou. Nadto smlouvy samotné obsahují i různé možnosti zániku smluv, potažmo práv a povinností vyplývajících ze smluv, které jsou v nich konkrétně upraveny (např. při podstatném porušení povinností poskytovatele). Lze dodat, že právě na plnění obou smluv se z velké části měla jako dodavatel podílet obchodní korporace STRIVIUS, což správce daně přesvědčivě rozporoval na str. 13 a násled. zajišťovacích příkazů. Správce daně přitom konstatoval, že mu nejsou známy ani jakékoliv investice učiněné daňovým subjektem ve vztahu ke smluvním vztahům se společností ČEZ.
68. Lze uzavřít, že finanční orgány se neopomněly námitkou daňového subjektu ohledně existence smluv se společností ČEZ Distribuce zabývat, a úvaha jejího posouzení koresponduje se skutkovými zjištěními v dané věci.
69. Poukazuje-li žalobce v další námitce na obecnost argumentů, které lze aplikovat na každý daňový subjekt (minimální skladové zásoby, rychle zpeněžitelné peněžní prostředky, pohledávky, vozidla) pak soud připomíná, že vždy je nutno jednotlivé indicie hodnotit ve vzájemných souvislostech a nikoli nevýznamným je i četnost těchto indicií a jejich souběh, které samy o sobě jinak nemohou ve svém důsledku mít za následek vznik obavy o budoucí úhradu dosud nestanovené daně. Žalovaný k námitce týkající se obecnosti argumentů uvedl, že s tímto tvrzením nelze souhlasit „*již z toho titulu, že ne každý daňový subjekt je zapojen do podvodného řetězce transakcí, který byl vytvořen za účelem nezákonné daňové optimalizace. U odvolatele pak tato skutečnost nastala v souběhu s dalšími nesrovnalostmi zjištěnými správcem daně, z čehož správce daně usoudil, že je prakticky vyloučeno, aby odvolateli byla fakturovaná zdanitelná plnění deklarovaným dodavatelem skutečně dodána.*“ Na majetkovou situaci je nutno nahlížet v kontextu s povahou jednání, ze kterého tento předpoklad vznikl.
70. Zdejší soud se s výše uvedeným hodnocením ztotožňuje a rovněž jako správce daně shledává existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně právě ve skutečnostech, které naplňují indicie osvědčující dlouhodobý podíl daňového subjektu na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH, a současně vyplývají ze zjištění a vyhodnocení majetkové situace daňového subjektu. Nikoli nevýznamnou skutečností je i zjištění správce daně svědčící o toku finančních prostředků na účtu většinového dodavatele daňového subjektu, tj. obchodní korporace STRIVIUS, kdy finanční prostředky zaplacené žalobcem jsou následně bezhotovostně vybírány. Lze dodat, že úvahy správce daně týkající se analýzy majetku, dlouhodobého krácení daně a snadné převoditelnosti ekonomické činnosti daňového subjektu shledává soud zcela logickými a dostatečnými pro vznik obavy ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.
71. Žalobce poukázal na neadekvátní odkaz žalovaného na novinový článek očerňující žalobcova jednatele v napadeném rozhodnutí. V bodu 32 napadeného rozhodnutí žalovaný k námitce, že odkaz správce daně na novinový článek je zoufalou snahou nalézt alespoň nějaký důvod pro zajištění daně, uvedl, že „*Informace o dřívějším trestním stíhání jednatele odvolatele nejsou ve vztahu k naplnění zákonných podmínek ve smyslu ust. § 167 daňového řádu zjištěními stěžejními, na kterých by závisela existence odůvodněné obavy, ale toliko zjištěními, tuto obavu zvyšující. Správce daně získal tyto informace prostřednictvím veřejně dostupných zdrojů, nikoliv z Rejstříku trestů, kromě toho z odkazovaného článku nevyplývá, že by byl jednatel odvolatele odsouzen pravomocně, a stejně tak z textu odvoláním napadených rozhodnutí nevyplývá, že bylo pravomocné odsouzení jednatele odvolatele zohledněno správcem daně, zahlázení odsouzení uváděné odvolatelem tudíž není ve vztahu k informacím uvedeným*

v odvoláním napadených rozhodnutí relevantní.“ Lze konstatovat, že žalovaný v bodu 32. napadeného rozhodnutí reagoval na odvolací námitku, kterou vypořádal výše popsáním způsobem. Podstatné je, že pro správce daně, ani pro žalovaného se uvedené informace nestaly základem pro závěr o vydání zajišťovacích příkazů, což vyplývá z obsahu napadených rozhodnutí. Jestliže tyto informace byly v nich obsaženy, uvedl je správce daně jako informace zvyšující, dokreslující jeho obavu. Soud jejich uvedení neshledává sice vhodné, ale také nijak vadné, když současně konstatuje, že i bez jejich uvedení shledává závěr finančních orgánů o vydání zajišťovacích příkazů zcela na místě. Totéž lze vztáhnout i k námitce, že jednatel žalobce má zkušenosti s realitním trhem, s čímž souvisí i možnost rychle vyvést z majetku nemovitou věc.

72. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky ve třetím žalobním bodu důvodnými.
73. *V závěrečném čtvrtém žalobním bodu* namítá žalobce rozpor žalobou napadeného rozhodnutí s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. Současně se dovolává závaznosti judikatury Nejvyššího správního soudu.
74. Soud závaznost judikatury Nejvyššího správního soudu shledává za skutečnost notoricky známou a všeobecně akceptovanou, proto se k ní nebude dále vyjadřovat. Pokud žalobce poukazuje konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. 8. 2017 pak soud uvádí, že neshledal rozpor napadených rozhodnutí s žalobcem označenou judikaturou. Jak již bylo výše uvedeno, soud se neztotožnil s žalobcovým tvrzením, že je zabezpečen do budoucna nepřevoditelnými vysoutěženými smlouvami a to z důvodů uvedených v bodu 67. a 68. tohoto rozsudku, na něž odkazuje a rovněž se neztotožnil ani s jeho argumentem, že není důvod k doměření daně, protože je zjevné, že poskytnuté služby musel někde získat, když je nakupoval od dodavatelů, kterým platil na bankovní účty a jiným subjektům za ně neplatil. Pro stručnost soud odkazuje na bod 43., 44. a 51. tohoto rozsudku, kde se soud otázkami spojenými s nalézacím (vyměřovacím) řízením zabýval.
75. Soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě postup správce daně byl proveden v souladu se zákonem a v souladu se zásadami, na nichž je zákon založen (viz výše).
76. Na základě výše uvedených důvodů tedy neshledal soud ani námitky ve čtvrtém žalobním bodu důvodnými.
77. Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
78. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalované žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 10. března 2020

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu