



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **ML Group, s. r. o.**, IČO: 27062597,
se sídlem Chabařovická 1796/13a, 182 00 Praha 8 - Kobylisy,
zastoupené Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem
se sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram III

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017, č. j. 17757/17/5100-41458-711929,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Obsah zajišťovacího příkazu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného, uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“), vydaný podle § 167 a § 103 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), dne 6. 3. 2017, č. j. 1702642/17/2008-80541-109351 (dále jen „zajišťovací příkaz“). Tímto zajišťovacím příkazem správce daně žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období listopad 2016, v celkové výši 3 893 441 Kč.
2. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu se podává, že správce daně na základě shromážděných důkazních prostředků v rámci své vyhledávací činnosti, z údajů v daňových přiznáních žalobkyně a v kontrolních hlášeníh ze sledovaného období zjistil zapojení společností GIROSUN, s. r. o. (dále jen „GIROSUN“), VDistribution, s. r. o. (dále jen

„VDistribution“) a LBF Commerce, s. r. o. (dále jen „LBF Commerce“), od kterých žalobkyně přijímala, nebo s nimi uskutečňovala zdanitelná plnění, v řetězových obchodních modelech zasažených podvodem na DPH.

3. Správce daně popsal řetězec podvodných transakcí tak, že se v něm vždy vyskytuje nekontaktní subjekt, který nesplnil povinnost podat daňové přiznání a neodvedl státu daň, kterou si dále v řetězci odečetly další subjekty za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Uskutečněné operace přitom neodpovídají běžným obchodním podmínkám, které identifikoval správce daně takto: v řetězci se vyskytuje tzv. „missing trader“, tj. společnost, která neodvedla daň a nespolupracuje se správcem daně, je nekontaktní a sídlo má registrované na virtuální adrese, další společnost - GIROSUN, s. r. o. (dále jen „GIROSUN“), která deklaruje přijetí plnění od missing tradera a je přímým dodavatelem žalobkyně, plní v řetězci roli tzv. buffera, tj. osoby, která je nápomocna za účelem ztížení odhalení podvodu a k zastření přímé vazby mezi plátcí typu missing trader a tzv. broker (tj. osoba, která přijímá zdanitelná plnění zasažená řetězovým podvodem k dalšímu využití v ekonomické činnosti). Správce daně též analýzou finančních toků zjistil, že většina poukázaných finančních prostředků od odběratelů žalobkyně je v horizontu několika hodin, max. jednoho dne převedena buď na bankovní účty dalších osob, nebo vybrána v hotovosti.
4. Dodavatel žalobkyně GIROSUN dle zjištění správce daně přitom nemá svou vlastní provozovnu ani prostory vlastní ekonomické činnosti či skladovací prostory a od prosince 2016 se stala nespolehlivým plátcem, proto vyvstaly pochybnosti o skutečném výkonu ekonomické činnosti této korporace.
5. Dle zjištění správce daně je žalobkyně v řetězci detekována v pozici tzv. buffera, a v přiznáních k DPH vykazuje při vysokých obrátech minimální daňovou povinnost, předmětná přijatá zdanitelná plnění od GIROSUN a VDistribution vykazuje žalobkyně v režimu přenesené daňové povinnosti s kódem plnění 5 – zboží uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH (odpady), kdežto tyto společnosti vykazují u plnění přijatých od žalobkyně i uskutečněných pro žalobkyni kód plnění 14 – mobilní telefony. Na svých účtech nekumuluje žádné relevantní finanční prostředky, které by mohly být využity pro úhradu dosud nestanovené DPH, což vyplynulo z analýzy pohybů na jejich bankovních účtech. Z podaných daňových přiznání žalobkyně vyplývá, že uskutečňuje obchodní transakce nad rámec obvyklého podnikatelského rizika a v hrubém nepoměru k jejím majetkovým poměrům, žalobkyně nemá dostatek aktiv ani na nákup obchodovaného zboží, což vyplývá z účetních výkazů. Účetní závěrka za rok 2015 přitom v době vydání zajišťovacího příkazu nebyla v rozporu s povinností žalobkyně zveřejněna ve Sbírce listin.
6. Obchodní transakce mezi těmito subjekty proto vykazují dle správce daně znaky podvodu. Popsané nastavení obchodního modelu přitom nelze považovat za nahodilé, ale za vytvořené za účelem krácení DPH a zneužití systému správy daní. Tyto skutečnosti dle správce daně rovněž odůvodňují, že žalobkyně byla účastníkem popsaného řetězce a podílela se na transakcích zasažených podvodem na DPH. Dodal, že zapojení žalobkyně v řetězci podvodných transakcí významně ovlivňuje důvěryhodnost přijatých zdanitelných plnění, která žalobkyně uvedla v daňových přiznáních a je z hlediska stability její činnosti rizikovým faktorem. Z tohoto důvodu došel správce daně k závěru o existenci vysoké pravděpodobnosti, že v budoucnu bude žalobkyni stanovena daň ve značném rozsahu, konkrétně za listopad 2016 ve výši 3 893 441 Kč.

7. Správce daně v zajišťovacím příkazu se rovněž podrobně zabýval majetkovými poměry žalobkyně. Zejména hodnotil její výkonnost a zjišťoval dostupný majetek. Žalobkyně především vykazovala v účetních výkazech za rok 2015 ztrátu ve výši 2 529 900 Kč, přestože roční úhrn čistého obrátu činil 12 453 276 Kč. Z výkazu zisku a ztrát ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2015 vykazovala tržby ve výši 5 720 000 Kč a náklady vynaložené za prodané zboží 8 622 000 Kč, tj. vysoce ztrátový prodej. To významně ovlivňuje výši DPH vykázané v záporné hodnotě, přestože v hodnoceném období výkony oproti minulému roku prudce vzrostly – o 231 %.
8. Správce daně dále zjistil, že v hodnoceném období významně vzrostly též tržby z prodeje dlouhodobého majetku – o 154 %. Prodej se realizoval za nižší cenu, než byla zaúčtována zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, z čehož lze usuzovat, že žalobkyně rozprodává svůj majetek. Ve zjednodušené rozvaze za rok 2015 žalobkyně vykazovala v rámci aktiv hodnotu 801 000 Kč (hodnota vlastněných motorových vozidel) a zásoby ve výši 17 633 000 Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 11 691 000 Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 233 000 Kč, na straně pasiv zápornou hodnotu vlastního kapitálu (- 7 925 000 Kč), kterým jen v účetním období roku 2015 navýšila ztrátové hospodaření z minulých účetních období. Žalobkyně rovněž vykazovala dlouhodobé i krátkodobé závazky v milionových hodnotách (dlouhodobé závazky – 19 890 000 Kč, krátkodobé závazky – 17 963 000 Kč). O výši vykazovaných zásob pojal správce daně pochybnosti především z důvodu, že žalobkyně nemá k dispozici vlastní ani pronajaté skladovací prostory s výjimkou smlouvy o skladování ze dne 25. 9. 2014, jejímž předmětem plnění je uskladnění cigaret ve spotřebitelském balení. Dle předloženého stavu zásob ke dni 31. 8. 2015 však cigarety tvořily pouze 0,5 % z celkové hodnoty zásob, proto měl správce daně pochybnosti, zda údaje o zásobách odpovídají skutečnosti.
9. Analýzou těchto skutečností došel správce daně k závěru, že žalobkyně nemá dostatek prostředků na úhradu závazků z běžného obchodního styku, souhrn závazků dle účetních výkazů převyšuje hodnotu jejího majetku, tj. žalobkyně je předlužená a v uspokojování svých závazků nelikvidní. Pokud jde o výkonnost žalobkyně z pohledu DPH, správce daně z daňových přiznání žalobkyně k DPH za období srpen až listopad 2016 zjistil, že sice vykazuje vysoké hodnoty uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění (od srpna 2016 s nárůstem dvaceti až třicetinasobným) v rádech milionů až desítek milionů korun, avšak s nízkou výslednou daňovou povinností.
10. V rámci analýzy majetkových poměrů se správce zaměřil i na nemovitý majetek a majetek ve formě vlastnictví vozidel a finančních prostředků na bankovních účtech. Žalobkyně žádný nemovitý majetek nevlastnila, v jejím vlastnictví se dle evidence vozidel nacházelo 5 vozidel, jejichž aktuální cenu odhadl správce daně na částku 1 546 000 Kč. Žalobkyně rovněž vlastnila pět bankovních účtů vedených u ČSOB, a.s. a České spořitelny, a. s., z toho dva eurové. Analýzou pohybů na účtech správce daně zjistil, že většina peněžních prostředků, které jsou na bankovní účty připsány, je v horizontu několika hodin, max. jednoho dne převedena na bankovní účty dalších osob nebo vybírána v hotovosti. Žalobkyně tak na svých účtech netvoří finanční rezervu, která by mohla sloužit na úhradu budoucí dosud nestanovené daně.

II. Argumentace žalobkyně

11. Obsah podané žaloby se s výjimkou části V. téměř zcela shoduje se zněním odvolání. Žalobkyně v podané žalobě nejprve obecně tvrdila, že zajišťovací příkaz je nezákonný, byl vydán neoprávněně, neodpovídá skutečnostem a nebyly splněny podmínky pro jeho

vydání., zejména neobsahuje konkrétní důvody vydání. Žalovaný i správce daně dospěli k závěru, že žalobkyně věděla, nebo alespoň mohla vědět o údajném podvodném jednání pouze na základě spekulací vyplývajících z několika mála zjištěných skutečností, které však neprokazují skutečnou vědomost žalobkyně o tomto údajně podvodném jednání. Zajišťovací příkaz je rovněž v rozporu s principem právní jistoty, resp. dobré víry žalobkyně. Žalovaný tak měl zajišťovací příkaz zrušit.

12. Převážná část zbylého obsahu žaloby se týkala právě tvrzení žalobkyně, že o podvodném řetězci nevěděla, a že byla v dobré víře. Správce daně dle názoru žalobkyně o její vědomosti nepředložil žádný důkaz, dokonce neměl ani důkaz o tom, že nějaký podvodný řetězec existoval. Žalobkyně neměla žádnou objektivní možnost zjistit nesrovnalosti u předmětných transakcí nebo obchodních partnerů svých dodavatelů. Bylo by absurdní po ní požadovat, aby dále zjišťovala, jestli se dodané nebo nakoupené zboží v minulosti stalo nebo v budoucnu stane součástí podezřelých ekonomických transakcí. Žalobkyně tak nemohla tušit, že její dodavatel, společnost GIROSUN, se správcem daně nespolupracuje, je nekontaktní a že si neplní daňové povinnosti. Naopak, vycházela z toho, že tato společnost je spolehlivým plátcem. K tomu žalobkyně správci daně předložila daňové přiznání této společnosti k DPH za období listopad 2016. Ze žádné z těchto skutečností proto nelze dovozovat vědomost žalobkyně o podvodných transakcích v řetězci. Na podporu těchto svých tvrzení žalobkyně dále uvedla několik odkazů na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, ze které na několika místech žaloby rovněž cituje.
13. Žalobkyně upozornila, že se správcem daně celou dobu spolupracovala a poskytovala mu veškerou součinnost, řádně si plnila veškeré své povinnosti a řádně a včas odváděla nemalé daňové povinnosti. I z toho je dle žalobkyně zřejmé, že se vědomě nepodílela na jakémkoliv nestandardním ekonomickém řetězci.
14. Žalobkyně též uvedla, že správce daně nesprávně aplikoval judikaturu Soudního dvora EU, neboť objektivně nezhodnotil všechny rozhodné skutečnosti a neprokázal vědomost žalobkyně o podvodném řetězci obchodů. Dále nezohlednil, že žalobkyně přijala veškerá opatření, aby zabránila zapojení do řetězce. Dle žalobkyně je to právě daňová správa, která by měla prokázat, že učinila všechna potřebná opatření k vyčištění trhu od osob jednajících s úmyslem vylákat neoprávněnou výhodu na DPH, aniž by přenášela na plátce odpovědnost za podvod jakýchkoliv obchodních partnerů.
15. Dále žalobkyně upozornila, že dlouhodobě vykazuje vysoké stavy zásob, proto dle jejího názoru nelze v souvislosti s jejím podnikáním usuzovat na jakékoliv ekonomické potíže. O stavech zásob přitom věděl již správce daně. Pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, měl je žalobkyni sdělit, a ona by mu poskytla veškeré podklady a vysvětlení.
16. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Argumentace žalovaného a další argumentace účastníků řízení

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě a k jejímu pozdějšímu doplnění setrval na svých závěrech učiněných v napadeném rozhodnutí, že byly dány podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu.
18. Žalovaný dodal, že v případě zajišťovacího příkazu se daňová povinnost neproказuje, ale pouze osvědčuje přiměřená pravděpodobnost, že dojde v budoucnu ke stanovení daně, která je dána již samotnou účastí daňového subjektu v podvodném řetězci transakcí.

Obdobně, otázka existence/porušení dobré víry je předmětem posouzení teprve v nalézacím řízení.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
20. Žalobkyně ještě před tím, než se žalovaný vyjádřil k žalobě, zaslala soudu doplnění žaloby ze dne 22. 5. 2017. V něm upozornila na článek zveřejněný dne 15. 5. 2017 s názvem „*Finanční správa prověřuje své dodavatele standardně jako běžná firma*“, který se týkal nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) od společnosti, která byla podezřelá z účasti na podvodu na DPH. To dle názoru žalobkyně prokazuje, že finanční správa sama jedná v rozporu s postupem, který vyžaduje po daňových subjektech. S odkazem na standardní postup finanční správy při prověřování svých dodavatelů žalobkyně uvedla, že jednala stejně a nemohla učinit více. Poukázala dále na § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého by správce daně neměl činit bezdůvodné rozdíly v rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů.
21. K tomu žalovaný ve vyjádření k žalobě a k doplnění žaloby uvedl, že v případě namítaného nákupu neexistovaly objektivní okolnosti, které měly signalizovat zapojení dodavatele v podvodném řetězci transakcí. GFŘ navíc nikdy oficiálně nedeklarovalo, že k obezřetnosti daňových subjektů postačí prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Dodal, že obezřetnost daňových subjektů je nutno vykládat optikou judikatury Soudního dvora EU. Dále upozornil, že postavení GFŘ a žalobkyně při obchodování nelze srovnávat, neboť GFŘ z přijetí namítaného nákupu neuplatňovalo, ani nemohlo uplatňovat nárok na odpočet DPH.
22. Navazující komunikace mezi účastníky řízení (replika žalobkyně ze dne 23. 8. 2018, duplika žalovaného ze dne 18. 9. 2018) se pak týkala polemiky a argumentů vztahujících se právě k odkazovanému článku o namítaném nákupu GFŘ mobilních telefonů, a dále polemiky o existenci skladových prostor žalobkyně, k čemuž žalobkyně v rámci repliky předložila kopii smlouvy o skladování ze dne 25. 9. 2014 a stručné nedatované prohlášení společnosti Wakestone Logistics o průběhu inventury. K tomu žalovaný v duplice ze dne 18. 9. 2017 uvedl, že ve vztahu k neexistenci zásob žalobkyně dosud námitky neuplatňovala. Ze zajišťovacího příkazu vyplývá, že správce daně si odkazované smlouvy o skladování byl vědom, avšak jejím předmětem bylo jiné plnění, navíc pouze v rozsahu 0,5 % z celkového množství zásob. Prohlášení společnosti Wakestone Logistics bylo správcí daně, který prováděl daňovou kontrolu (Finanční úřad Královéhradeckého kraje, Územní pracoviště Trutnov) předložená až po vydání napadeného rozhodnutí dne 5. 5. 2017, ovšem bez inventurního seznamu, který nemá správce daně k dispozici dosud. Dle žalovaného však ani dodatečné předložení inventurního seznamu nemůže popřít pochybnosti správce daně ohledně existence zásob žalobkyně, neboť ostatní skutečnosti uvedené v bodě 16 napadeného rozhodnutí postačují samy o sobě k existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu.
23. V triplice ze dne 3. 10. 2017 pak žalobkyně zopakovala, že disponovala řádnou nájemní smlouvou (smlouvou o skladování), kterou předložila již Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, Územnímu pracovišti v Trutnově. Dodala také, že poskytování a využívání virtuálních sídel v ČR je od roku 2009 běžnou praxí a je rovněž souladné s judikaturou Soudního dvora EU, k čemuž odkázala na rozsudek ve věci C-212/97.
24. Žalobkyně posléze znovu doplnila žalobu podáním ze dne 1. 3. 2018. Nad rámec již vyslovených žalobních tvrzení uvedla, že závěr správce daně o její vědomosti o existenci

podvodného řetězce je vyvrácen rozsudkem NSS, čj. 1 Afs 340-2016-51, z něhož částečně citovala, a dále rozsudkem téhož soudu čj. 5 Afs 60/2017-60, který soudu předložila.

IV. První posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Za tohoto procesního stavu soud přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud neprovedl důkazy navržené žalobkyní, neboť jsou součástí spisového materiálu, ze kterého při přezkumu zákonnosti žalovaného rozhodnutí vychází, či jsou nadbytečné pro posouzení právní otázky, které já předmětem sporu.
26. 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.*
27. Soud věc posoudil takto:
28. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, přičemž správce daně může vydat zajišťovací příkaz, jestliže existují objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností v určité výši stanovena a že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, případně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz je však rozhodnutím, které je svou povahou toliko předběžného a dočasného charakteru a které má přispět k zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho z cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).
29. Povahou a náležitostmi zajišťovacích příkazů se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Dle jeho judikatury je správce daně povinen identifikovat důvody vydání zajišťovacího příkazu, proč pokládal vybrání daně za ohrožené, přičemž důvody je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. *„Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“* 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 rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20, obdobně rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).
30. NSS dále judikoval, že pojistkou proti hrozcí 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 (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35). NSS v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, své úvahy dále rozvinul a uvedl, že přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost lze vyhodnocovat jak

jednotlivě, tak i celkově. Pokud „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.

31. Soud tedy shrnul, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba identifikovat důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k nedobytnosti této daně, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Nicméně nelze po správci daně vyžadovat, aby v zajišťovacím příkazu, potažmo rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval skutečnosti relevantní pro stanovení daně. K tomuto dojde až v rámci řízení o stanovení (doměření) daně.

V. A. K podmínce přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně

32. V této souvislosti proto většinu uplatněných námitek, tj. všechny námitky týkající se neprokázání nebo nemožnosti dovozování vědomosti žalobkyně o její účasti v podvodném řetězci transakcí, včetně odkazů na judikaturu Soudního dvora SDEU v žalobě, která se touto otázkou zabývala, i na judikaturu NSS v doplnění žaloby ze dne 1. 3. 2018, a dále všechny námitky týkající se porušení právní jistoty, resp. dobré víry žalobkyně, lze považovat za nedůvodné a míjející se předmětu tohoto řízení. Jak totiž přímo vyplývá ze zákona a dále z ustálené judikatury NSS, v rámci vydání zajišťovacího příkazu se neprokazují otázky, které souvisejí až se stanovením samotné daně, ale existence *odůvodněné obavy* ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak řečeno, při vydávání zajišťovacího příkazu se neprovádí dokazování, jak ostatně správně poznamenal i žalovaný již v napadeném rozhodnutí k odvolací námitce stejného obsahu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je v daném případě významné tvrzení o účasti daňového subjektu v podvodném řetězci, které potenciálně s ohledem na pozdější zjištění provedená ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu, může založit doměření DPH v budoucnu (viz výše uvedený rozsudek NSS č. 10 Afs 18/2015-48). Soud dodává, že samotnou existenci těch kterých objektivních okolností a vědomost o nich přitom bude mít žalobkyně možnost případně namítat v řízení proti budoucímu rozhodnutí o stanovení daně.
33. Předmětem přezkumu ze strany soudu proto u zajišťovacího příkazu není unesení důkazního břemene v otázce zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, ale to, zda byla naplněna existence odůvodněné obavy pro zajištění daně, a to jak ve vztahu k předpokladu jejího budoucího stanovení, tak ve vztahu k její budoucí dobytnosti. Judikatura k této otázce přitom dovodila, že účast v podvodném řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí analytickou činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt se účastní řetězce, v rámci kterého jsou transakce zatíženy podvodem na DPH, mohou představovat zdroj odůvodněných obav správce daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. 10 Afs 18/2015-48, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. 62 Af 75/2014-230). Zajišťovací příkaz tak může být *za přistoupení dalších podmínek* v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl.

34. V situacích, kdy správce daně na základě své analytické činnosti takové okolnosti zjistí (bez ohledu na případnou dobrou víru daňového subjektu v této fázi), pak lze předpokládat, že pravděpodobnost stanovení daně bude v těchto případech spíše vyšší. Jinými slovy v těchto situacích budou zpravidla dány výrazné důvody ve vztahu k pravděpodobnému doměření daně. Správce daně tak vychází z okolností daného případu a pohybuje se v rovině pravděpodobnostní (jinak by bylo možné stanovit již samotnou daň).
35. Žalovaný se posouzení první podmínky (přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně) věnoval v bodech 13 až 15 napadeného rozhodnutí. Důvody, proč bylo přiměřeně pravděpodobné, že v budoucnu bude stanovena daň vyšší, než vykazovala sama žalobkyně, založil na zjištění, že se žalobkyně účastnila transakcí v řetězci zatíženém podvodem na DPH. K tomu shrnul skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně dodavatele žalobkyně GIROSUN (virtuální sídlo, neexistence místa faktického výkonu ekonomické činnosti, vlastní provozovny, ani skladových prostor, neexistence vlastní internetové prezentace společnosti), dále nestandardně nízký poměr mezi obratem a vykazovanou daňovou povinností žalobkyně a skutečnosti týkající se finančních toků, zejména téměř okamžité výběry v hotovosti po připsání částky na účet. Konstatoval, že dosavadní zjištění nasvědčují, že žalobkyně o podvodném charakteru řetězce transakcí věděla a vědět mohla či měla. Jinými slovy to byly indicie, na základě kterých se domníval, že žalobkyně musela, resp. měla vědět, že transakce zejména se společností GIROSUN a VDistribution vykazují celou řadu nestandardností, které specifikoval správce daně v zajišťovacím příkazu.
36. V daném případě je z obsahu správního spisu zjevné, že správce daně a žalovaný při své úvaze o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH obecně popsali obvyklý průběh transakcí zasažených podvodem, tj. obecně konstatovali existenci společností postupně v pozicích „missing trader“, „buffer“ a „broker“. Na pozici „buffer“ (mezičlánek) pak výslovně označili společnost s rizikovými znaky GIROSUN jakožto dodavatele žalobkyně, a žalobkyni samotnou. Soudu však není známo, na základě kterých skutečností správce daně a posléze žalovaný k takovému závěru dospěli. Ve správním spisu je sice založen jakýsi diagram dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi různými společnostmi, mezi nimi i GIROSUN a žalobkyně, jakožto společnostmi umístěnými v řetězci přímo za sebou, ale z tohoto diagramu ani dalších písemností obsažených ve spisu nevyplývá, na základě čeho byl takto sestaven, a o které další relevantní dokumenty se opírá. Správce daně jej v odůvodnění zajišťovacího příkazu ani nijak nezmiňuje a neosvětluje. Navíc, z odůvodnění zajišťovacího příkazu nevyplývá ani žádný bližší popis fungování tohoto údajného řetězce (kdo, co, s kým a jak obchodoval), či nějaké konkrétní působení žalobkyně nebo jejího dodavatele právě v takto sestaveném řetězci. Dalo by se říct, že takový popis by byl použitelný prakticky na kterýkoliv podnikatelský daňový subjekt a jeho dodavatele, pokud by se správce daně rozhodl vydat zajišťovací příkaz. Takový popis podvodného řetězce však soud nepovažuje za dostatečný k tomu, aby mohl být učiněn závěr o jeho existenci, a zejména ani o indicii, že žalobkyně se jej účastnila vědomě nebo z nedostatku opatrnosti na její straně. Proto nemůže ani automaticky naplňovat odůvodněnou obavu správce daně, resp. přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena odlišně (ve vyšší částce), než byla deklarována žalobkyní.
37. Dle názoru soudu se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátc DPH bez daňových nedoplatků, který se na základě veřejně dostupných údajů (veřejný rejstřík, rejstřík nespolehlivých plátců DPH) o dodavateli GIROSUN v rozhodné době mohl domnívat, že subjekt, se kterým obchoduje, si řádně plní své veřejnoprávní

povinnosti, včetně povinností daňových. To se ostatně žalobkyně snažila posléze prokázat i tím, že doložila kopii daňového přiznání GIROSUN k DPH za sporné zdaňovací období, (listopad 2016). Dále je nutno dát žalobkyni za pravdu v tom, že „virtuální sídlo“ je legální institut. S účinností od 20. 7. 2009 bylo totiž novelizováno ustanovení § 19c tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb. (tzv. „starý občanský zákoník“), a to zákonem č. 215/2009 Sb. (nyní § 136 a 137 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník), které v důsledku unijní legislativy zmírnilo požadavky na sídlo podnikajících subjektů. Z napadeného rozhodnutí žalovaného, ani ze zajišťovacího příkazu však ani nevyplývá, že by daňové orgány považovaly tuto skutečnost samu o sobě za nezákonnou, anebo že by jí žalobkyni přičítaly k tíži jako takovou, pouze ji považovaly za jednu z řady indicií naznačujících, že GIROSUN vykazuje rizikové znaky chování.

38. Správce daně tak dovodil pravděpodobnost zapojení žalobkyně do podvodného řetězce zejména na základě zjištění o jejím dodavateli, avšak bez dalších nosných důvodů. Soud nezastírá, že skutečnosti zjištěné o dodavateli GIROSUN se opravdu mohou jevit jako nestandardní a ve svém souhrnu jako rizikové, avšak z takto obecně popsáných skutkových zjištění se jako pravděpodobnější závěr jeví, že šlo o nezákonné vybočení jednoho subjektu – GIROSUN – než že by šlo o podvodný řetězec, do něhož měla být zapojena i žalobkyně. Měl-li tedy správce daně další indicie o existenci podvodného řetězce či o zapojení žalobkyně v něm, bylo na něm, aby je všechny dostatečně označil a popsal. Pouze na základě té skupiny indicií, kterou správce daně vymezil v zajišťovacím příkazu, však takové závěry dovodit nelze. Proto soud hodnotí indicie týkající se existence řetězového podvodu na DPH, jakož i vědomosti žalobkyně o tom, že se svým jednáním účastnila transakcí zasažených podvodem na DPH, uvedené v odůvodnění zajišťovacího příkazu, jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.
39. Přiměřenou pravděpodobnost budoucího vyměření daně v odlišné výši jako jedné z podmínek postupu dle § 167 daňového řádu nebylo možno bez dalšího shledat ani v samotném zjištění o nestandardně nízkém poměru mezi obratem a vykazovanou daňovou povinností žalobkyně. Obratem ve smyslu § 4a odst. 1 písm. b) a c) zákona o DPH se totiž rozumí též souhrn úplat, jde-li o úplaty za plnění osvobozená od daně (dále členěná dle toho, zda s nárokem na odpočet, anebo bez). Jinými slovy, nízký poměr obratu a konečné daňové povinnosti nemusí být nutně způsoben nebo veden pouze úmyslem neoprávněně získat odpočet DPH. Nejen tuto skutečnost měl jistě možnost příslušný správce daně prověřit v rámci daňové kontroly a jejími (průběžnými) výsledky tak podložit zajišťovací příkaz. Avšak správní spis žádné takové výsledky neobsahoval, a nebylo proto zdůvodněno, že k takto vykazovanému poměru mohlo dojít pouze a jen v souvislosti s úmyslem získat neoprávněný odpočet na DPH.
40. Přiměřenou pravděpodobnost budoucího vyměření daně již vůbec nemůže odůvodňovat další skutečnost, kterou správce daně uvedl v odůvodnění zajišťovacího příkazu, a sice že žalobkyně vybírala hotovostní platby ze svých účtů v podstatě záhy po jejich připsání. Je tomu tak jednoduše proto, že uvedené zjištění neumožňuje jakkoliv odhadovat na budoucí výši daně, tento odhad konfrontovat s částkou, kterou daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání, a tedy zjistit, zda lze očekávat, že konečnou výši daně bude nutno úředně stanovit odlišně. Uvedená skutečnost je sice obvykle relevantní jako jedna ze souhrnu několika nestandardních okolností v obchodním styku poukazujících na existenci podvodu na DPH, k tomu však soud již uvedl, že v daném případě nebylo možno bez dalšího dospět. V souvislosti s první z podmínek pro aplikaci § 167 daňového řádu však tento důvod samostatně obstát nemůže.

V. B. K podmínce budoucí nedobytnosti daně

41. Pokud jde o druhou z podmínek – obavu o budoucí nedobytnost daně – musely by daňové orgány slabé důvody vztažené k podmínce pravděpodobného budoucího stanovení daně „vyvážit“ o to silnějšími a přesvědčivějšími indiciemi svědčícími o tom, že žalobkyně se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku tak, jak ve vztahu k zákonné aplikaci § 167 daňového řádu judikoval NSS v již výše zmíněném rozsudku čj. 4 Afs 22/2015-104.
42. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 16 napadeného rozhodnutí uvedl, že důvodem pro odůvodněnou obavu o budoucí nedobytnost daně byla zjištěná nedobrá ekonomická situace žalobkyně. Z analýzy majetkových poměrů žalobkyně totiž vyplynulo, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu významně narostly, finanční prostředky na každém z účtů žalobkyně jsou dlouhodobě udržovány na minimu, přestože obraty na těchto účtech jsou evidovány v milionech korun, a přijaté platby jsou nejpozději do jednoho dne vybrány v hotovosti. Žalobkyně v účetních výkazech vykazuje milionové ztráty. Vykazovaná hodnota dlouhodobého majetku ve výši 801 000 Kč pravděpodobně představuje cenu vozidel ve vlastnictví žalobkyně, rozhodně však nepostačuje na pokrytí vykazovaných závazků ve výši 37 853 000 Kč. Míra zadluženosti žalobkyně činí 120,94 % a již ona sama je schopna vyvolat obavu budoucí nedobytnosti dosud nestanovené daně. Správce daně ani žalovaný přitom neuvěřili žalobkyni existenci vykazovaných zásob v hodnotě 17 633 000 Kč, a to zejména s ohledem na zjištění, že žalobkyně nedisponuje skladovacími prostory (s výjimkou předložené smlouvy o skladování odlišného zboží – cigaret – v nepatrném objemu ve vztahu k celkovým vykazovaným zásobám).
43. K tomu soud uvádí, že zdrojem důvodných obav, zda bude daň v budoucnu dobytá, může být v souladu s judikaturou řada situací, z nichž musí vyplývat reálná důvodnost takové obavy. Může jít zejména o chování daňového subjektu v minulosti (například opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí například analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr odvodu neoprávněně užitých prostředků. Obecně hrozí riziko budoucí nedobytnosti daně v případech, kdy *„daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně“*, ale i v situacích, 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“* (viz již citovaný rozsudek NSS, čj. 1 As 27/2014-31).
44. K tomu lze poukázat i na závěry v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, které uvedený soud shrnul do třetí právní věty takto: *„Při vydávání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou (§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) provádí správce daně dvojí úvahu – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím příznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší bude stanovená daň, tím méně ústavněkonformní bude vydání zajišťovacího příkazu.“* Uvedený rozsudek následně potvrdil NSS svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, v němž NSS úvahy Krajského soudu v Ostravě dále rozvinul takto: *„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.“

45. Účelem zajišťovacího příkazu však není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS).
46. Dle přesvědčení soudu skutečnosti shromážděné správcem daně v posuzované věci nebyly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně, či o značných obtížích při jejím vymáhání. To, co správce daně o chování a majetkových poměrech žalobkyně zjistil (resp. jak je vyhodnotil), nebylo v žádném případě dostatečné pro užití tak závažného opatření, jakým je ve vztahu k ústavně chráněnému vlastnickému právu zajišťovací příkaz.
47. Předně, daňové orgány nijak nepřihlédly k dosavadní daňové historii žalobkyně. Žalobkyně přitom se správcem daně po celou dobu spolupracovala a poskytovala mu veškerou součinnost, řádně si plnila veškeré své povinnosti a řádně a včas plnila své daňové povinnosti, resp. ve spisu není doložen opak. NSS ve své judikatuře zdůraznil, že bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem jeho přístupu k závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně (viz již citovaný rozsudek NSS, čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 33). Při posuzování druhé podmínky pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu má proto kritérium, zda daňový subjekt přistupuje čestně a odpovědně ke svým daňovým povinnostem (hodnocení platební morálky, daňová historie, součinnost daňového subjektu se správcem daně atd.) a daně platí, má přitom minimálně stejnou váhu, jako kritérium spočívající v hodnocení jeho aktuální majetkové situace. Daňový subjekt, jehož záměrem není podnikání v rozporu se zákonem a který má vůli plnit své daňové povinnosti, disponuje totiž běžně celou řadou soukromoprávních i veřejnoprávních možností, jak zaplatit stanovenou daň, na kterou nemá aktuálně dostatečné finanční prostředky. V této části je proto nutno uzavřít, že v daném rozsahu jsou rozhodnutí správních orgánů nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
48. Dále správce daně při analýze majetkových poměrů žalobkyně sice zjistil hodnotu skladových zásob ve výši 17 633 000 Kč, které vykazovala v účetních závěrkách, avšak této hodnotě neuvěřil, a to na základě skutečnosti, že žalobkyně nebyla schopna doložit smlouvu o skladování, která by se vztahovala i na jinou komoditu než cigarety, které ke dni 31. 8. 2015 tvořily marginální část stavu zásob žalobkyně (0,5 %). Strukturou a skutečnou hodnotou zásob se proto dále nezabýval. Žalobkyně však tvrdila, že přestože má smlouvu pouze na uskladnění cigaret, skladové prostory využívá též i na uskladnění dalších zásob a neexistenci dodatku k této smlouvě o rozšíření jejího předmětu vysvětlovala nedbalostí pronajímatele, čímž zjištění správce daně minimálně zpochybnila.

49. Dle názoru soudu v situaci, kdy vyplynulo, že toto zjištění je sporné, správce daně se nemohl automaticky bez dalšího ověření přiklonit k verzi, že tento údaj je nepravdivý, ale měl možnost, resp. povinnost toto zjištění dále prověřit, např. provedením místního šetření ve skladu. Soud nepopírá, že orgány finanční správy jsou povinny na jednu stranu zajistit správné zjištění a stanovení daní a zabezpečit jejich úhradu (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Na straně druhé jsou též povinny přistupovat k daňovým subjektům jako servisní organizace, aniž by automaticky předjímalý jejich zlé úmysly nebo proti nim vystupovaly jako represivní orgány. Jinými slovy, na daňový subjekt je nutné hledět primárně tak, že je poctivý a není jeho úmyslem se vyhýbat daňové povinnosti, dokud správce daně nedoloží opak. Obdobně závěr o účelovosti určitého jednání daňového subjektu (zde tvrzení správce daně o tom, že se žalobkyně zbavuje svého majetku) není možné přijmout sám o sobě, ale je nutné jej dostatečně podložit [srov. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což správní orgány v nyní posuzovaném případě neučinily. Výše skladových zásob by přitom několikanásobně převyšovala výši daně, kterou správce daně předběžně odhadl v zajišťovacím příkazu (obdobně srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, čj. 9 Af 22/2016-99).
50. Pokud jde o zjištění, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a potýká se s vysokou mírou zadluženosti, soud znovu připomíná, že odůvodnění zajišťovacího příkazu nelze vystavět na pouhé skutečnosti, že majetek daňového subjektu *aktuálně* nepostačuje k pokrytí zajišťované daně. „*Provádí-li správce daně řadu měsíců daňovou kontrolu, pak je na něm, aby na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažoval, 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...*“ (viz již citovaný rozsudek NSS čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 31). Tyto závěry ostatně NSS dlouhodobě ve své judikatuře potvrzuje: „*Silným důvodem, který by zakládal obavu ohledně budoucí dobytnosti daně, není situace, kdy správcem daně předpokládaná výše daně, jejímuž budoucímu stanovení nasvědčují pouze slabé důvody, převyšuje majetek, jmění či výši základního kapitálu subjektu. Silnými důvody nejsou ani domnělá rizikovost obchodované komodity nebo útlum ekonomické činnosti.*“ (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132).
51. Navíc, je nutné zohlednit i skutečnost, že daňové subjekty mohou přirozeně provádět i takové finanční transakce, na které jim nemusí stačit disponibilní finanční prostředky. Nepostačí přitom pouhá obecná tvrzení správce daně o nedobytnosti daně ani skutečnost, že hodnota předmětné daně převyšuje hodnotu majetku daňového subjektu (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016-38).
52. Dále je potřeba přihlédnout též ke skutečnosti, že žalobkyně vykazovala dlouhodobý majetek ve výši 801 000 Kč (motorová vozidla), jehož skutečnou cenu odhadl správce daně na částku 1 546 000 Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 11 691 000 Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 233 000 Kč, což rovněž nejsou zanedbatelné částky, a to ani po odečtení hodnoty jejich závazků a ve spojení s hodnotou skladových zásob. Z popsaného skutkového stavu je však evidentní, že žalobkyně se i nadále snažila vykonávat aktivně svou ekonomickou činnost a dosahovat přitom vysokých obrátů, přestože ve sledovaném období negenerovala očekávatelný zisk. Taková ekonomicky nepříznivá situace však může

být jen dočasná a zásahem ze strany správce daně ve formě zajišťovacího příkazu by tato její snaha mohla být již navždy a nenávratně zmařena. V této souvislosti je nutno připomenout, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. 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.). Významnou roli při posuzování případu přitom hraje bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly (opět srov. rozsudek NSS, čj. 2 Afs 239/2015-66).

53. Z obsahu správního spisu se podává, že celková výše zajištění odpovídající výši budoucí pravděpodobné daňové povinnosti sice nebyla marginální (3 893 441 Kč), ale s přihlédnutím k pravidelným dlouhodobým měsíčním obrátům žalobkyně ani taková, aby ji žalobkyně při vynaložení jistého úsilí nebyla schopna splnit, např. za pomoci úvěru (obdobně srov. rozsudek Městského soudu v Praze, čj. 9 Af 22/2016-99).
54. Pokud jde o zjištění, vyplývající z analýzy pohybů na účtech žalobkyně, je pravda, že hotovostní výběry obvykle mohou naznačovat snahu utajit či ztížit dohledatelnost dalšího toku finančních prostředků ve vztahu k úhradám za zdanitelná plnění. Avšak ve spojení se slabou, resp. žádnou indicií o tom, že dochází k řetězovému podvodu na DPH, nebo zbavování se majetku, a dále ve spojení se skutečností, že žalobkyně je stále ekonomicky činná a provádí na svých účtech obraty, není toto zjištění samo o sobě dostatečnou indicií, která by zakládala důvodnou obavu o budoucí nedobytnosti daně, anebo že její vymožení bude spojeno se značnými obtížemi. Žalobkyně nemá povinnost tvořit na svých účtech finanční rezervy pro případ, že by se správce daně někdy rozhodl zajistit dosud nestanovenou daň. Přitom není pochyb, že vysoká likvidita peněz je imanentní vlastností finančních prostředků jakožto základního prostředku sloužícího ke směně zboží a služeb a jednotky určující majetkové hodnoty.
55. V nyní posuzovaném případě soud proto shledal, že správní orgány neprokázaly žádné konkrétní silné důvody naplňující druhou podmínku a jednotlivé slabší indicie (neprokázaná neexistence skladových prostor, resp. zásob ve vykazované hodnotě, neexistence nemovitého majetku, míra zadluženosti žalobkyně, analýza pohybů na bankovních účtech a hotovostní výběry) nepostačují k tomu, aby je soud hodnotil alespoň jako slabé důvody vyvolávající obavu ohledně budoucí dobytnosti daně. Námitka neexistence podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, jakož i námitka jeho nepřezkoumatelnosti jsou proto důvodné.
56. Závěrem ve vztahu k namítanému článku o nákupu mobilních telefonů GFŘ soud uvádí, že uvedená námitka je pro posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu irelevantní, neboť prokazování objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o zapojení se do podvodu na DPH, včetně otázky míry nezbytné obezřetnosti a otázky, zda žalobkyně učinila všechna nezbytná opatření k eliminaci své odpovědnosti, budou předmětem nalézacího řízení. Soud podotýká, že k samotnému nákupu mobilních telefonů GFŘ se nemůže v rámci tohoto řízení žádným způsobem kvalifikovaně vyjádřit, neboť posouzení zákonnosti postupu GFŘ není a ani nemůže být předmětem tohoto řízení.
57. Pokud však jde o podstatu uvedené námítky, kterou soud spatřuje v tvrzení, že žalobkyně postupovala v případě obchodování s GIROSUN dostatečně obezřetně, soud v obecné

rovině nemůže akceptovat argumentaci žalobkyně, že finanční správa přenáší svou povinnost očistit trh od osob jednajících s úmyslem vylákat neoprávněnou výhodu na DPH na plátce daně ve formě jejich odpovědnosti za podvod jakýchkoliv obchodních partnerů. Naopak, vyšší nároky na povinnost daňových subjektů prověřovat si své obchodní partnery v případech výskytu nestandardních okolností obchodního styku, jejíž nedodržení může být za předem daných zákonných podmínek „sankcionováno“ i hrozbou snížení majetku, považuje soud obecně za správné, legitimní a efektivní opatření směřující k potírání podvodů spojených s placením daní.

58. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017-84 rozhodnutí žalovaného a zajišťovací příkaz správce daně zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a rozhodl o nákladech v řízení.

VI. Druhé posouzení Městským soudem v Praze

59. Ke kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek Městského soudu v Praze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 25. 2. 2020, č. j. 4 Afs 82/2019-61.
60. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěru rozsudku zdejšího soudu, že jsou napadaná rozhodnutí finančních orgánů nepřezkoumatelná v tom ohledu, že by z nich nebylo zřejmé, proč finanční orgány dospěly k závěru, že se žalobkyně *účastní podvodného řetězce*. Nejvyšší správní soud v dané souvislosti souhlasil s Městským soudem v Praze, že spisová dokumentace skutečně neobsahuje bližší odůvodnění, resp. rozbor, diagramu dodavatelsko-odběratelských vztahů, který je zde obsažen, nicméně tato skutečnost nevede k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů. Jakkoliv tento diagram mohl být (původním) zdrojem informací finančních orgánů o existenci podvodného řetězce, jistě by sám o sobě nepostačoval k vydání zajišťovacího příkazu, resp. zajišťovací příkaz by nemohl být odůvodněn jen odkazem na tento diagram. Podle Nejvyššího správního soudu by pro případ jeho využití jakožto základu svých úvah musely správní orgány detailně vysvětlit jednotlivé vazby mezi zapojenými subjekty. Nicméně finanční orgány postupovaly odlišně. Jakkoliv mohl být zmíněný diagram zdrojem prvotních informací o existenci podvodného řetězce a účasti žalobkyně na něm, finanční orgány svůj závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu vystavěly na skutečnostech vyplývajících z transakcí, které proběhly mezi žalobkyní a jejími dodavateli a mezi dodavateli žalobkyně a dalšími subjekty. Jinými slovy, Městský soud v Praze pochybil, jestliže vytknul finančním orgánům, že blíže nevysvětlily, jaké skutečnosti plynou z předmětného diagramu, neboť z jejich rozhodnutí je zřejmé, že při posuzování věci vycházely z jiných skutečností (bod 18. rozsudku NSS).
61. Podle Nejvyššího správního soudu finanční orgány v dostatečném rozsahu a s poukazem na konkrétní okolnosti vysvětlily, proč se podle jejich názoru žalobkyně účastnila podvodného řetězce transakcí. Konkrétně finanční orgány upozornily na skutečnosti, že se žalobkyně podílela na podvodném řetězci, na jehož počátku existovala společnost v pozici tzv. missing trader, která neodvedla daň z přidané hodnoty. Jakkoliv správce daně výslovně společnost v pozici missing trader neoznačil, současně uvedl, že je předmětná společnost nekontaktní, nepodala účinně přiznání k dani z přidané hodnoty, sídlí na virtuální adrese a nemá ani žádné obchodní a skladovací prostory. Jinými slovy, správce daně vysvětlil, proč má danou společnost za tzv. missing trader. Odběratelem zboží od společnosti v pozici missing trader byla společnost GIROSUN, dodatelka žalobkyně. Tuto společnost označil správce daně za tzv. buffera, která v daném řetězci sloužila k tomu, aby zastřela přímou vazbu mezi missing traderem a brokerem (tj. osobou, jež přijímá zdanitelná plnění stížená řetězovým podvodem k dalšímu využití v rámci ekonomické činnosti). Ve vztahu

ke společnosti GIROSUN správce daně i žalovaný uvedli, že sídlí na virtuální adrese, přičemž správce daně nezjistil, že by byla ekonomicky aktivní, a upozornil, že při vysokém obratu vykázala pouze minimální daňovou povinnost a od 28. 12. 2016 má status nespolehlivého plátce. Správce daně současně upozornil, že žalobkyně vystupuje v řetězci obdobně jako společnost GIROSUN v roli tzv. buffera s tím, že při vysokém obratu vykazuje jen zcela minimální daňovou povinnost. Žalobkyně přitom od společnosti GIROSUN přijala plnění ve výši 19.000.000 Kč. Žalobkyně současně přijala plnění v základu daně vyšším než 12.000.000 Kč od společnosti VDistribution, která rovněž sídlila na virtuální adrese. Finanční orgány současně poukázaly na nesrovnalosti v označení obchodovaných komodit, protože zatímco odběratel i dodavatel žalobkyně vykázali plnění s kódem 14 - mobilní telefony, žalobkyně vykázala plnění s kódem 5 - odpady. Současně finanční orgány uvedly, že žalobkyně takřka obratem finanční prostředky vždy poukázala na jiné účty, případně je vybírala v hotovosti bezprostředně po jejich připsání. Společnosti na pozici missing tradera finanční prostředky vůbec nebyly poukazovány. Správce daně současně uvedl, že žalobkyně uskutečňovala obchodní transakce nad rámec obvyklého podnikatelského rizika a v hrubém nepoměru k jejím majetkovým poměrům, přičemž z účetních výkazů podle správce daně i žalovaného vyplynulo, že žalobkyně nemá dostatek finančních prostředků na nákup obchodovaného zboží. Finanční orgány poukázaly na to, že u žalobkyně došlo v průběhu měsíce srpna 2016 k náhlému nárůstu obratu s tím, že plnění postižená podvodem na dani z přidané hodnoty představovala naprostou většinu plnění přijatých a poskytnutých žalobkyní v měsíci listopadu 2016. (bod 19. rozsudku NSS).

62. Žalobkyně současně vykázala jen velmi nízkou výkonnost z pohledu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, a to ve výši 1,001 %. Podle správce daně i žalovaného nastíněné skutečnosti svědčily o tom, že obchodní transakce vykazují znaky podvodu na dani z přidané hodnoty. Na počátku řetězce přitom stál nekontaktní subjekt, který nepodal daňové přiznání, oproti tomu žalobkyně nárok na odpočet daně uplatnila, přičemž správce daně konkrétně uvedl, že se nejedná obvyklý obchodní model. Uvedené skutečnosti vedly finanční orgány k predikci, že v budoucnu dojde ke stanovení daně ve velkém rozsahu s tím, že tato předpokládaná daň byla stanovena kvalifikovaným odhadem ve výši 3.893.441 Kč, což odpovídá odpočtu daně z deklarovaných plnění přijatých od společnosti GIROSUN. (bod 20. rozsudku NSS).
63. Podle NSS je zřejmé, že finanční orgány dovodily své závěry o účasti žalobkyně na podvodném řetězci ze skutečností plynoucích zejména z jednání žalobkyně samotné a jednání jejího dodavatele. Konkrétně přitom upozornily na nesrovnalosti v jednotlivých transakcích a vysvětlily přitom, proč podle jejich názoru dané skutečnosti vedou k závěru o účasti žalobkyně na podvodném řetězci a proč tato skutečnost vede k předpokladu budoucího stanovení daně. Nejvyšší správní soud má proto za to, že finanční orgány dostatečně vysvětlily, proč měla být žalobkyně součástí podvodného řetězce. Vzhledem k tomu, že Městský soud v Praze zrušil napadená rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost v otázce účasti žalobkyně na podvodném řetězci, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat otázkou zákonnosti závěrů daňových orgánů o účasti žalobkyně na podvodném řetězci s tím, že tuto otázku bude muset v následujícím řízení posoudit nejprve Městský soud v Praze. (bod 21. rozsudku NSS).
64. Ve vztahu k dodavateli žalobkyně GIROSUN měl NSS za to, že Městský soud v Praze vycházel izolovaně ze skutečností spojených jen se společností GIROSUN, aniž by současně přezkoumal závěry finančních orgánů o tom, že se žalobkyně účastnila

podvodného řetězce. Jinými slovy, otázku účasti žalobkyně na podvodném řetězci a úlohy společnosti GIROSUN je nezbytné posuzovat v jednom komplexním celku. Podle stanoviska NSS zdejší soud proto nemohl v dané věci vytrhnout z kontextu jen některé skutečnosti týkající se společnosti GIROSUN a ty samostatně posoudit bez přihlédnutí k jednání žalobkyně. Hodnotit roli společnosti GIROSUN lze jen v celém kontextu věci s přihlédnutím k jednání žalobkyně. Proto se zákonností závěrů Městského soudu v Praze ve vztahu ke společnosti GIROSUN Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť danou otázku bude povinen posoudit nejprve Městský soud v Praze, a to s přihlédnutím k závěrům o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného v otázce účasti žalobkyně na podvodném řetězci. (bod 22. rozsudku NSS).

65. Dále se NSS věnoval podmínce budoucí nedobytnosti daně a nesouhlasil se závěrem Městského soudu v Praze, že by b y v případě žalobkyně neexistovaly indicie svědčící tomu, že bude v budoucnu doměřená daň nedobytná. NSS vytkl zdejšímu soudu, že jednotlivé okolnosti případu posoudil vždy odděleně, aniž by je dostatečně posoudil ve vzájemné souvislosti. Nejvyšší správní soud k tomu připustil, že každá jednotlivá indicie vskutku samostatně nemusí osvědčovat, že by zde byla dána obava z budoucí nedobytnosti daně. Při komplexním pohledu však dal za pravdu finančním orgánům, neboť zde skutečně existovaly indicie svědčící o tom, že daň bude v budoucnu nedobytná. Finanční orgány poukázaly v dané souvislosti na skutečnost, že žalobkyně vykazala jen velmi nízkou výkonnost z pohledu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, a to ve výši 1,001%. Současně finanční orgány zjistily, že žalobkyně nevlastní žádné nemovitosti a je evidována toliko jako vlastník pěti vozidel s odhadovanou hodnotou 1.546.000 Kč. Na bankovních účtech žalobkyně vykazala vysoké obraty v řádech milionů korun, nicméně finanční prostředky byly odesílány obratem na jiné účty a zůstatek na účtu vždy zůstal minimální. Žalobkyně současně vykazala za rok 2015 ztrátu v hodnotě -2.529.900 Kč a o 2.902.000 Kč nižší tržby, než činily náklady na pořízení zboží. Přitom schopnost vytvořit ze svých tržeb zisk je jedním z klíčových ukazatelů možného budoucího ekonomického vývoje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78). Současně žalobkyně vykazala míru zadluženosti ve výši 120,94 % s tím, že uvedla závazky ve výši 17.633.000 Kč a vlastní kapitál v záporné výši -7.925.000 Kč. S ohledem na vysokou míru zadluženosti bylo možné se značnou pravděpodobností usuzovat, že žalobkyni bezprostředně hrozí insolvence. Nejvyšší správní soud měl za to, že výše vymezená špatná ekonomická situace žalobkyně spočívající v nízké, resp. žádné, rentabilitě její činnosti společně s nedostatečným množstvím nemovitého i movitého majetku a finančních prostředků představují dohromady ucelený souhrn indicií, které osvědčují existenci obav z budoucí nedobytnosti daně. Ve vztahu k zásobám v hodnotě 17.633.000 Kč měl Nejvyšší správní soud obdobně jako finanční orgány značné pochybnosti o jejich skutečné existenci. Nejvyšší správní soud považoval za vysoce nepravděpodobné, že by žalobkyně nepředložila smlouvu o pronájmu skladovacích prostor (pokud by skutečně existovala), jestliže by nově skladované zboží (oproti původní smlouvě) mělo mnohonásobně větší hodnotu než zboží, které žalobkyně měla uskladněné původně. Lze si totiž jen obtížně představit, že by žalobkyně uskladnila zboží v tak vysoké hodnotě bez odpovídajícího smluvního zajištění. Je možné připustit, že finanční orgány mohly své pochybnosti o existenci skladovacích prostor buď více rozvést, anebo je zcela rozptýlit provedením místního šetření. Nicméně na druhou stranu je potřebné přihlédnout i k povaze řízení o vydání zajišťovacího příkazu, které se vyznačuje poměrně velkou rychlostí, ale hlavně ke skutečnosti, že jsou zkoumány primárně indicie osvědčující riziko budoucí nedobytnosti

daně. S přihlédnutím k této skutečnosti (současně při existenci dalších indicií) proto závěr finančních orgánů ohledně pochybností o skutečné existenci zásob ob stojí.(body 23 až 25 rozsudku NSS).

66. NSS tak zdejší soud zavázal právním názorem v dalším řízení znovu posoudit zákonnost rozhodnutí finančních orgánů, zda byly v případě žalobkyně splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a to s přihlédnutím k závěrům Nejvyššího správního soudu o přezkoumatelnosti úvah finančních orgánů ve vztahu k účasti žalobkyně na podvodném řetězci a současně s přihlédnutím k závěru Nejvyššího správního soudu o tom, že existovaly obavy z budoucí nedobytnosti daňové povinnosti.
67. Soud k žádosti žalobce nařídil ústním jednáním na den 23. 9. 2020. Při něm účastníci setrvali na svých stanoviscích, důkazy nebyly navrhovány, soud o nich proto nerozhodoval.
68. S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu se Městský soud v Praze již nezabýval otázkou budoucí nedobytnosti daně, neboť ohledně této podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu Nejvyšší správní soud shledal existenci indicií svědčící o tom, že bude v budoucnu doměřená daň nedobytná.
69. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ale zdejší soud znovu přezkoumal závěry správce daně a žalovaného k podmínce přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a dospěl k závěru, že žaloba není v tomto rozsahu důvodná.
70. Předně soud opětovně uvádí, že Nejvyšší správní soud, jehož právním názorem je zdejší soud vázán, neshledal ani v tomto směru rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nepřezkoumatelná, ale měl za to, že finanční orgány v dostatečném rozsahu a s poukazem na konkrétní okolnosti vysvětlily, proč se podle jejich názoru žalobkyně účastnila podvodného řetězce transakcí a na tyto skutečnosti konkrétně upozornily (bod 19. rozsudku NSS). NSS považoval za zřejmé, že finanční orgány dovodily své závěry o účasti žalobkyně na podvodném řetězci ze skutečností, plynoucích zejména z jednání žalobkyně samotné a jednání jejího dodavatele, konkrétně přitom upozornily na nesrovnalosti jednotlivých transakcí, a vysvětlily, proč podle jejich názoru dané skutečnosti vedou k závěru o účasti žalobkyně na podvodném řetězci, a proč tato skutečnost vede k předpokladu budoucího stanovení daně (bod 21. rozsudku NSS). Podle NSS jsou závěry správce daně a žalovaného vystavěny na celistvých základech, o čemž zdejší soud v předchozím rozsudku právě pochyboval. Tyto pochybnosti se však staly vydáním zrušujícího rozsudku NSS irrelevantními. Zdejší soud tak při opětovném přezkumu závěrů správce daně a žalovaného ohledně otázky splnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně přisvědčil závěrům správce daně a žalovaného, a ve shodě s nimi dospěl k závěru, že tato podmínka ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu byla splněna. V souladu s právním názorem NSS přitom soud nepřehlédl svou povinnost zabývat se zákonností závěrů správních orgánů v jejich komplexním celku i ve vztahu k jednání dodavatele žalobkyně GIROSUN, resp. možností žalobkyně dovodit z jednání GIROSUN, že se účastní podvodného řetězce.(bod 22. rozsudku NSS).
71. Soud v této souvislosti připomíná již ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou příkladmo již shora ve svém odůvodnění citoval (bod 30 rozsudku). Z ní vyplývá, že pro vydání zajišťovacího příkazu je pojistkou proti hroící svévoli správce daně podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž tuto přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a

odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově s tím, že pokud „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně NSS uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.

72. S ohledem na skutkový stav v nyní projednávané věci soud shledal, že správce daně a žalovaný právem dovodil odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Podle zjištěného skutkového stavu totiž správce daně zjistil existenci podvodného řetězce transakcí, na jehož počátku existovala obchodní společnost v pozici tzv. missing tradera, která neodvedla DPH. Byť ji správce daně výslovně neoznačil, uvedl, že se jedná o společnost nekontaktní, nepodala účinně přiznání k DPH, sídlí na virtuální adrese a podle zjištění správce daně nemá k dispozici žádné skladovací či obchodní prostory. Tedy správce daně vysvětlil, z jakého důvodu danou společnost za missing tradera považuje. Dále je z rozhodnutí správce daně zřejmé, že odběratelem zboží od této společnosti v pozici missing tradera (míněno ve vztahu k posuzovanému období) byl dodavatel žalobkyně GIROSUN, kterého správce daně označil za tzv. buffera, sloužícího v daném řetězci k tomu, aby zastřel přímou vazbu mezi missing traderem a brokerem, tedy osobou, jež přijímá zdanitelná plnění postižená řetězovým podvodem k dalšímu využití v rámci ekonomické činnosti. Podle závěrů správce daně GIROSUN sídlil na adrese poskytující služby virtuálního sídla, nebyla zjištěna jakákoli jeho ekonomická činnost, skutečné sídlo ani provozovnu správci daně nenahlásil a, stejně jako žalobkyně, i GIROSUN vykazoval při relativně vysokém obratu pouze minimální daňovou povinnost k DPH, nadto má od 28. 12. 2016 status nespolehlivého plátce. Přiměřená pravděpodobnost stanovení daně vyplývá mimo jiné i ze skutečnosti, že zatímco dodavatel žalobkyně GIROSUN a odběratel žalobkyně VDistribution s.r.o. vykázali transakce s mobilními telefony, žalobkyně naproti tomu vykázala přijetí a poskytnutí plnění se zbožím označeném jako odpady. Závěr o přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně podporují i zjištění ohledně finančních toků v řetězci, z kterých vyplynulo, že jsou finanční prostředky žalobkyně poukazovány na jiné bankovní účty či vybírány v hotovosti bezprostředně po jejich připsání, přičemž obchodní společnosti na pozici missing tradera nebyly tyto prostředky vůbec poukazovány. Žalobkyně také uskutečňovala obchodní transakce nad rámec obvyklého podnikatelského rizika a v hrubém nepoměru k jejím majetkovým poměrům, přičemž z účetních dokladů podle správce daně a žalovaného vyplynulo, že žalobkyně nemá dostatek finančních prostředků na nákup obchodovaného zboží. Oba správní orgány také poukázaly na to, v průběhu srpna 2016 došlo u žalobkyně k náhlému růstu obratu s tím, že plnění postižená podvodem na DPH představovala většinu plnění přijatých a poskytnutých žalobkyní v měsíci listopad 2016.
73. Podle stanoviska soudu tak správce daně a žalovaný právem usoudili, že je z těchto podezřelých skutečností zřejmé, že neuhrazení DPH společnosti na počátku řetězce transakcí není důsledkem pouhého hospodářského selhání této společnosti, ale jedná se o podvod na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. V podrobnostech soud odkazuje na bod 13 až 15 žalobou napadeného rozhodnutí a na shrnutí posouzení finančních orgánů v bodech 2 až 10 rozsudku.
74. Pokud žalobkyně v této souvislosti namítala svou nevědomost o účasti v podvodném řetězci, soud k tomu ve shodě se žalovaným uvádí, že již samotná účast žalobkyně (její

zapojení) v tomto řetězci transakcí naplňuje podle judikatury správních soudů míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně dostatečnou pro vydání zajišťovacího příkazu“ (např. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Afs 302/2018-44). V ní je ustáleně judikováno, že pro vydání zajišťovacího příkazu je samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci významná, protože jde o skutečnost, která potencionálně (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 byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezátíženého (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015-48). Z toho vyplývá, že se otázka (ne)vědomosti žalobkyně o účasti v podvodném řetězci v této fázi daňového řízení nezkoumá, proto nemůže být ani předmětem přezkumu správního soudu v nyní projednávané věci.

75. Pokud se v této souvislosti žalovaný k otázce vědomosti účasti žalobkyně na podvodném řetězci transakcí vyjadřoval (bod 14. žalobou napadeného rozhodnutí), a činil tak i zdejší soud v předchozím rozsudku (bod 38. předchozího rozsudku), bylo tomu tak pro námitky žalobkyně, které se svou podstatou shodovaly s námitkami uplatněným v odvolání, a posléze v žalobě. S ohledem na předně uvedenou judikaturu však soud znovu zdůrazňuje, že považuje za předčasné znovu a blíže se vyjadřovat k otázce vědomosti žalobkyně na účasti v podvodném řetězci DPH, neboť to je předmětem až nalézacího řízení (vyměřovacího), nikoli řízení o vydání zajišťovacího příkazu, který je předmětem žaloby v nyní projednávané věci.
76. Lze tak uzavřít, že soud na základě přezkoumání obsahu spisového materiálu a odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, veden závazným právním názorem NSS, opětovně posoudil otázku zákonnosti závěrů finančních orgánů o účasti žalobkyně v podvodném řetězci (bod 21. rozsudku NSS), a to v jednom komplexním celku, ve všech jednotlivostech, ale i ve vzájemné souvislosti, a dospěl k závěru, že je z popsanych zjištění zřejmé účelové vytvoření podvodného řetězce za účelem krácení DPH, kdy správce daně tento řetězec identifikoval a řádně odůvodnil své úvahy o budoucím stanovení daně. Žalovaný proto nepochybil, pokud jeho závěry aproboval. Soud pro stručnost na tomto místě odkazuje na důvody pro tyto závěry uvedené v prvostupňovém rozhodnutí správce daně a žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného.
77. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
78. Výrok o nákladech řízení je odůvodněním ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, žalovanému, který měl ve věci úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Praha 23. září 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.

předsedkyně senátu