



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **Nerissa s. r. o.**
Budapeštská 1491/5, 102 00 Praha 10
zastoupena JUDr. Ivem Panákem, advokátem
Kounicova 39, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. července 2018,
č. j. 32541/18/5100-41453-712277,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „OFŘ“) ze dne 19. 7. 2018, č. j. 32541/18/5100-41453-712277, kterým žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím

Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj č. j. 1202877/18/2713-00540-602633 a č. j. 1203008/18/2713/00540-602663, obě ze dne 29. 5. 2018.

2. Dne 29. 5. 2018 vydal správce daně zajišťovací příkazy č. j. 1202877/18/2713-00540-602633 a č. j. 1203008/18/2713/00540-602663 (dále jen „zajišťovací příkazy“) dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), kterými byla okamžikem jejich vydání žalobci uložena úhrada daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2017, a to složením jistoty ve výši 453 827 Kč. Téhož dne byl v souladu s § 103 ZDPH učiněn pokus o vyrozumění žalobce o vydání zajišťovacích příkazů. Následně byly tyto žalobci doručeny prostřednictvím datové schránky.
3. Proti zajišťovacím příkazům podal žalobce dne 20. 6. 2018 odvolání. Dne 21. 6. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2017. V rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že má za to, že skutečnosti uvedené v odůvodnění zajišťovacích příkazů ve vzájemné souvislosti zakládají obavy o schopnosti žalobce uhradit daň v době její vymahatelnosti. Vzhledem k existenci zjištění vypovídajících o účasti žalobce na daňovém podvodu, o které žalobce minimálně vědět měl a mohl, a dále k faktu, že jediným správcem daně známým majetkem žalobce byl majetek vysoce likvidní, ztotožnil se žalovaný s názorem správce daně, že hrozí nebezpečí z prodlení, a tedy nebyly naplněny podmínky dle § 103 ZDPH. Odvolací orgán neshledal žádnou z odvolacích námitek za důvodnou.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně považuje rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2018, č. j. 32541/18/5100-41453-712277 a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj č. j. 1202877/18/2713-00540-602633 a č. j. 1203008/18/2713/00540-602663, obě ze dne 29. 5. 2018, za protiprávní a nezákonná. Proto požaduje, aby soud uvedená rozhodnutí zrušil. Dle žalobkyně byla napadenými úkony správního orgánu na svých právech zkrácena nezákonným postupem správce daně, a to zásahem do ústavního práva na spravedlivý proces, porušením zásady právní jistoty a zásady ochrany legitimního očekávání, zásady proporcionality a práva na řádnou správu dle čl. 41 Listiny základních práv Evropské unie. Proto považuje konečné rozhodnutí za nepřezkoumatelné a pro jeho vnitřní rozpornost za nicotné.
5. Žalobkyně se domnívá, že nebyl dán žádný z důvodů uvedených v § 167 daňového řádu pro použití zajišťovacího příkazu. Podmínkou přistoupení k zajištění daně jsou důvodné obavy správce daně, plynoucí z ekonomických poměrů a fungování daňového subjektu, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela, nebo částečně nedobytná, anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi. Naplnění důvodné obavy musí být zkoumáno individuálně s ohledem na aktuální poměry daňového subjektu. Obvyklé odůvodnění důvodné obavy, založené na předpokladu správce daně, že odvolateli nebude uznán nárok na odpočet daně, obsažené i v bodě 19 napadeného rozhodnutí, a že není nutné zkoumat všechny skutečnosti, neboť bude probíhat nalézací řízení, je již judikatorně překonáno. Zajišťovací příkaz je natolik závažným úkonem, že důvody pro vydání musí být bez pochybností prokázány, jinak mají být použity jiné nástroje. Žalovaný pomíjí, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní je na straně správce daně. Ten rovněž ve svých „odůvodněných pochybnostech“ opomenul, že daňový subjekt je plně kontaktní, reaguje

na výzvy správce daně, přebírá poštu a platí své daňové povinnosti. Pro žalobkyni je těžké pochopit, jak správce daně dospěl k závěru o její nedobré finanční situaci jen základě toho, že je vlastníkem pouze nákladního automobilu, když žalobkyně řádně plnila své povinnosti.

K předpokladu budoucího stanovení daně a k existenci podvodného dodavatelsko-odběratelského řetězce

6. Žalobkyně uvedla, že správce daně si situaci zjednodušil tím, že do řetězce zapojil jen dva konkrétní subjekty (DOERIAN LINE s. r. o. - žalobce - odběratel), přičemž žalobce má i jiné dodavatele. Společnost DOERIAN LINE s. r. o. je dlouhodobým dodavatelem žalobkyně, která s ohledem na bezproblémovou obchodní spolupráci neměla důvod se domnívat, že by tato společnost byla účastna daňového podvodu. Subjekt daně připouští, že v době vydání zajišťovacích příkazů mohla být chybějící daň na straně DOERIAN LINE s. r. o., nicméně to samotné nesvědčí o tom, že by žalobkyně byla součástí podvodného řetězce. Neodvedení daně jednou společností a uplatnění odpočtu daně společností jinou nemůže ospravedlnit tvrzení správce daně, že zde pravděpodobně existuje podvod, natož tvrzení, že o něm žalobkyně musela vědět.

K existenci chybějící daně a podvodu na DPH

7. Žalobkyně nezpochybňuje, že některý z jejich dodavatelů nesplnil své povinnosti vůči daňové správě, tato však nemohla zjistit ani ovlivnit, když jejich obchodní vztahy fungovaly bez problémů.
8. Závěr o odůvodněné obavě ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu opírá správce daně o své skutkové a právní závěry o možné účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Jde však z jeho strany jen o naznačení takové eventuality, bez jiných podkladů a vysvětlení, kdy v napadeném rozhodnutí dochází pouze k opakování, že vše žalobkyní uvedené v odvolání proti zajišťovacím příkazům nemá vliv na posouzení věci, neboť to může být projednáno v nalézacím řízení.

Protizákonný a diskriminující způsob hodnocení předložených důkazních prostředků

9. Správce daně i žalovaný vědomě zhodnotili zjištěné skutečnosti a důkazy v rozporu se zákonem a tendenčně. Z právní úpravy plyne povinnost správce daně vymezit skutečnosti, které považuje za prokázané a které nikoliv, a to na základě kterých důkazních prostředků. Nestačí takto pouze konstatovat, že daňový subjekt neprokázal či neodstranil pochybnosti. Správce daně však musí přihlídnout ke všemu, co vyšlo při správě daně najevo, bez ohledu na to, zda konkrétní skutečnost svědčí ve prospěch nebo neprospěch daňového subjektu. Nesmí tak žádné důkazy opomenout nebo vědomě zatajit.
10. Napadené rozhodnutí tak odporuje judikatuře Ústavního soudu (IV. ÚS 48/05 a II. ÚS 664/04, dle které správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Současně má při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Při realizaci práva státu na vybírání daní tak nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip přednostní či řídicí. Žalobkyně rovněž připomíná, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu, která odkazuje právě na nález Ústavního soudu II. ÚS 664/04, zahrnuje

správné stanovení daně i to, že je stanovena právě tomu subjektu, kterému dle zákona v té které výši ze zákona svědčí. Pokud by žalovaný tuto zásadu respektoval, nemůže přenášet daňovou povinnost na žalobce, a to ani formou zajištění daně. Namítán byl i nesprávný postup žalovaného ohledně prokázání subjektivní a objektivní stránky věci spočívající ve vědomosti žalobkyně o spáchání daňového podvodu. Správcem daně však nikde nejsou označeny relevantní skutečnosti svědčící o vědomosti žalobkyně nebo jejího zapojení do daňového podvodu. Dochází pouze k opakovanému odkazování na pravděpodobné a možné zapojení do nějakého řetězce. Po subjektech, které přijmou veškerá opatření, nemůže být rozumně požadováno, aby zajistily, že nejsou součástí podvodu. Tyto musí mít důvěru v legalitu plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedeného na vstupu. Ke vztahům daňového subjektu a dodavatelů odkázala žalobkyně na rozsudky ve věci C - 353/03, Fulcrum Electronics Ltd. a C-484/03, Bond House Systems Ltd, ze kterých plyne, že taková plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani a hospodářskou činností ve smyslu směrnice o DPH, pokud splňují objektivní kritéria, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečňována, je jiné plnění, které přechází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo měla vědět. Jak judikuje Nejvyšší správní soud, v případě neodvedení daně v obchodním řetězci, nelze vystačit pouze se zkratkovitou úvahou. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odepření nároku na odpočet. K závěrům citovaných rozhodnutí tak žalobkyně shrnuje, že nelze bez průkazných zjištění zajistit majetkové hodnoty někomu, kdo byl jen jedním z účastníků obchodního vztahu a o kterém se daňová správa domnívá na základě obecných zjištění, že mohl vědět o daňovém podvodu svého dodavatele.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a dále na obsah předkládaného správního spisu, ze kterého žalovaný při rozhodování vycházel. Proto ve svém vyjádření pouze stručně shrnul závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí, na kterých i nadále trvá. Následně se vyjádřil k těmto žalobním námitkám:

Žalobkyně uvádí výčet práv a zásad, k jejichž porušení v řízení došlo.

12. Dle žalovaného jsou námitky pouze obecného charakteru, a tedy neuvádí, v čem přesně je žalobkyní spatřováno porušení jejich práv a uvedených zásad, ani proč jsou rozhodnutí nicotná nebo vnitřně rozporná. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že pro obecnost námitek nemůže poskytnout konkrétní vyjádření, neboť na takové lze reagovat opět jen v obecné formě. I proto setrvává na názoru, že odůvodnění rozhodnutí správních orgánů bylo v souladu se zákonem a nedošlo k porušení uvedených zásad ani práv žalobkyně.

Žalobkyně vytýká žalovanému, že mu nesvědčí žádný ze zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, a že v zajišťovacích příkazech není uvedeno, že by dodavatel byl

nekontaktní, resp. že by se správcem daně nekomunikoval. Dále také vytýká, že nedošlo k zohlednění „bezproblémovosti“ žalobkyně.

13. K námitce, že správci daně nesvědčí žádný ze zákonných důvodů použití zajišťovacího příkazu. K tomu žalovaný uvádí, že správci daně zákonný důvod svědčil, blíže se však vzhledem k obecnosti námitky nemůže vyjádřit. Rovněž nebylo odkázáno na žádnou judikaturu upravující povinnost správce daně prokázat důvody pro vydání zajišťovacího příkazu bez všech pochybností. Dle názoru žalované takováto judikatura ani neexistuje, neboť v případě takovéhoho důkazního břemene by mohl být rovnou vydán platební výměr. Proto považuje za nemyslitelné, aby v řízení o (ne)uznání nároku na odpočet bylo důkazní břemeno na správci daně.

14. K otázce nekontaktnosti žalovaný konstatuje, že tato není podmínkou prokazující existenci daňového podvodu, resp. podmínkou zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu. Jak uvedl žalovaný již v napadeném rozhodnutí, zajišťovací příkaz je rozhodnutím předstižným, jedním z důvodů pro jeho vydání je tak i pravděpodobná účast daňového subjektu na podvodném řetězci, kdy smyslem zajišťovacího příkazu není jasné stanovení a rozebrání všech okolností týkajících se podvodu. Nekontaktnost některého z článků je ale typickým znakem řetězových podvodů, nejde však o znak jediný. Vytknuté opomíjení skutečnosti, že žalobkyně je plně kontaktní, nemohou zabránit vzniku odůvodněné obavy správce daně o budoucí úhradu dosud nestanovené daňové povinnosti žalobkyně, neboť tyto nevypovídají nic o jejich aktuálních majetkových poměrech.

Žalobkyně se vyjadřuje k závěrům žalovaného, resp. správce daně o její majetkové situaci.

15. V případě této námitky žalovaný odkazuje na bod 24 napadeného rozhodnutí, ve kterém ve zkratce rekapituluje závěry správce daně týkající se budoucí dobytnosti daně, které plynou z provedené ekonomické analýzy účetní závěrky, která byla přílohou přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017. Všechny ukazatele vyšly v případě žalobkyně mimo doporučené hodnoty, přičemž žalovaný nepovažoval za účelné tyto závěry obsáhle opakovat v napadeném rozhodnutí.

16. K závěrům o nedobré finanční situaci, uvedeným v bodě 24, nedošel žalovaný ze skutečnosti, že žalobkyně nemá nemovitost, ani není vlastníkem letadla nebo lodi, jak tvrdí žalobkyně, ale z údajů uvedených v účetní závěrce. Tento závěr není nikterak spojován s vlastnickými právy žalobkyně k uvedenému majetku. V bodě 42 pak žádný závěr o nedobré finanční situaci žalobkyně není. Je v něm pouze stručně shrnuta struktura majetku žalobkyně, za současného konstatování, že poznatky správce daně o ekonomické činnosti nenasvědčují tomu, že žalobkyně bude schopna vygenerovat dostatek finančních prostředků pro úhradu v budoucnu stanovené daně. Konstatování, že žalobkyně pravděpodobně nebude schopna svou činností vygenerovat dostatek finančních prostředků, automaticky neznamená, že je v nedobré finanční situaci.

17. Dále žalovaný přisvědčil žalobkyni, že zákon neurčuje, jakou strukturu by měl její majetek mít. Rovněž má však za to, že jí absence vlastnického práva k nemovitosti, lodi nebo letadlu nebyla vytýkána. Podstatné je, že žalobkyně disponuje pouze vysoce likvidním majetkem ve formě nákladního vozidla a přípojného návěsu, peněžních prostředků na účtu, kde však není vytvářena významnější finanční rezerva a sídlí na virtuálním sídle. Vzhledem k uvedenému tak považuje žalovaný za logické, že takový

daňový subjekt bude posuzován odlišně od daňového subjektu, který disponuje širokým majetkovým zázemím a kumuluje na svých účtech dostatek finančních prostředků.

18. Tvrzení žalobkyně, že motorové vozidlo používá ke své podnikatelské činnosti a ke generování zisku nemůže mít vliv na odůvodněnou obavu správce daně, neboť to nic nemění na tom, že se pravděpodobně účastnila podvodu na DPH. Na tento závěr nemá vliv ani to, že má více dodavatelů. Rovněž není pravda, že by pravidelné připisování finanční částky bylo pro správce daně nezajímavé. Tato okolnost je hodnocena ve vztahu ke skutečnosti, že tyto prostředky jsou sice připisovány, ale jak již bylo uvedeno, jsou v několika dnech vybrány a nedochází tak ke kumulaci dostatečného množství finančních prostředků pro úhradu v budoucnu stanovené daně.

Žalobkyně se vyjadřuje ke konstrukci dodavatelsko-odběratelských řetězců.

19. Ke zjednodušení práce tím, že správce daně do řetězce zapojil jen dva konkrétní subjekty, žalovaný uvádí, že považoval za nadbytečné obsáhle opakovat schémata uvedená v odůvodnění zajišťovacích příkazů, což ostatně v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl. Zároveň dodává, že dle jeho názoru postačí, že se řetězec skládá ze dvou daňových subjektů. Za účelem zastření přímé vazby mezi těmito plátcí vstupují do řetězce další články. K dalším námitkám stran svého dodavatele, které žalobkyně uplatnila již v odvolání, žalovaný odkazuje na bod 29 napadeného rozhodnutí.
20. K odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které není možné vycházet z tak „konkrétních“ zjištění, která jsou odůvodněna slovy „pravděpodobně“ nebo „předpokládá“ žalovaný uvádí, že není odkazováno na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu. Žalovaný za to, že z podstaty věci nemůže být tvrzení žalobkyně pravdivé, neboť zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, které je založeno právě na předpokladu budoucí nedobytnosti.
21. Předpoklad, že došlo k podvodu na dani, není postaven pouze na tom, že dodavatel žalobkyně neodvedl daň, k tomu přistoupily i další důvody, které jsou popsány v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Žalobkyni je však dáno za pravdu, že samotná existence daňového podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet daně daňovému subjektu, pokud o svém zapojení do podvodného řetězce nevěděl nebo vědět nemohl. Proto je v nalézacím řízení zkoumána dobrá víra daňového subjektu.

Žalobkyně se vyjadřuje k chybějící dani.

22. Žalovaný uznává, že není v moci žalobkyně zjistit všechny skutečnosti, které má k dispozici správce daně, nicméně v případě řádného prověření dodavatele mohla žalobkyně zvážit, zda obchodní spolupráci zahajovat nebo v ní pokračovat.
23. Závěry o možné účasti žalobkyně na podvodu na DPH jsou dle žalovaného řádně odůvodněny v zajišťovacích příkazech. Je z nich tak zřejmé, jak správce daně došel k uvedeným závěrům.

Žalobkyně má za to, že důkazní prostředky byly hodnoceny protizákonně a diskriminačně.

24. Žalobkyně sice napadá hodnocení důkazních prostředků, ale zcela obecnou námitkou, bez uvedení, proč považuje hodnocení důkazních prostředků správcem daně a žalovaným za tendenční a v rozporu se zákonem. S ohledem na nekonkrétnost námitky tak žalovaný

může pouze uvést, že má za to, že důkazní prostředky byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v souladu se zákony.

Žalobkyně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora.

25. K poslední z žalobních námitek předem žalovaný poukázal, že ze strany žalobkyně dochází k nepřehlednému mísení citací vybraných judikátů s vlastními názory. Žalovaný má za to, že správce daně ze zákonných mezí nevybočil, když k vydání zajišťovacích příkazů přistoupil ve fázi, kdy nashromáždil dostatek informací, které následně správně vyhodnotil. Existovala tak přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce.
26. Dle žalovaného žalobkyně ani v žalobě nereflekovala rozdílnost nalézacího řízení a řízení o zajištění daně. Smyslem zajišťovacího příkazu není meritorně stanovit daň. Žalovaný dále odmítl námitky plynoucí z uvedených rozhodnutí soudů
27. Jestliže žalobkyně neustále v odvolání opakuje námitky směřující do nalézacího řízení, nezbyvá žalovanému, než ji opakovaně odkázat na nalézací řízení. Proto navrhuje žalobu zamítnout.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
29. Předmětem sporu v posuzované věci je zákonnost výše specifikovaných zajišťovacích příkazů a na ně navazujícího napadeného rozhodnutí, jímž byla odvolání žalobkyně proti těmto zajišťovacím příkazům zamítnuta. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle nějž *„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.“* Podle § 103 zákona o DPH *„hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.“*
30. Krajský soud odkazuje při výkladu tohoto ustanovení na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 19. 4. 2018, č.j. 5 Afs 162/2017-35, v němž je uvedeno, že *„K výkladu § 167 odst. 1 daňového řádu lze uvést, že zajišťovací příkaz je zajišťovacím nástrojem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním*

okolnostem případu. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132).“

31. Krajský soud dále s odkazem na svoji judikaturu předesílá, že institut zajišťovacího příkazu je jedním z instrumentů obsažených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně (v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl obdobný institut upraven v ustanovení § 71). Při aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, respektive žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé důvody zajištění finančních prostředků daňového subjektu. Zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní. Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se vždy správce daně pohybuje po hraně, neboť zasahuje do ústavně chráněného práva vlastnického na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího hospodářského vývoje daňového subjektu. O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. Z něj musí být zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 (ve věci CZT), ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, a ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 (ve věci SLOVLIKER ČR), nebo rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 – 69].
32. Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Skutečnostmi zakládajícími takovou odůvodněnou obavu mohou být například skutečnosti nasvědčující hroící insolvenční daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející. Správce daně při vydání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy rovněž protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).
33. Judikatura Nejvyššího správního soudu dále dovozuje, že nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu. A žalovaný je povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud

nestanovenou daňovou povinností. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Úvahy správce daně a žalovaného v tomto směru zároveň podléhají plnému soudnímu přezkumu (viz rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104).

34. Krajský soud posoudil postup správce daně i žalovaného v intencích shora vzpomínané zákonné úpravy a rovněž i v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu i zdejšího soudu a dospěl k závěru, že postup finančních orgánů v přezkoumávané věci splňoval zákonné požadavky.
35. Z daňového řízení krajský soud zjistil, že důvody, pro které považoval správce daně za přiměřeně pravděpodobné, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň z přidané hodnoty, spočívaly ve skutečnosti, která nasvědčovala tomu, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období byla zapojena do dodavatelsko odběratelských řetězců. V období červenec a srpen 2017 byly součástí řetězců společnosti DOERIAN LINE, s.r.o., žalobkyně a její odběratelé. Řetězce byly detekovány jako řetězce zasažené podvodem na DPH, v nichž na počátku řetězce vystupuje společnost DOERIAN LINE, s.r.o., u které byla zjištěna chybějící daň a za předmětné zdaňovací období tato společnost vykázanou vlastní daň neuhradila. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích přijatá zdanitelná plnění vykazovala a uplatňovala z nich nárok na odpočet. Správce daně přepokládal, na základě shora uvedeného, že žalobkyni nebude nárok na odpočet daně z uvedených plnění uznán. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů popsal existenci chybějící daně, další zjištěné nestandardnosti v řetězci a objektivní okolnosti, z nichž vyvodil, že žalobkyně nebyla pouhým náhodným účastníkem dodavatelsko odběratelského řetězce. Mezi tyto okolnosti zařadil zejména skutečnosti, že žalobkyně neprováděla platby za přijatá zdanitelná plnění od shora uvedené společnosti bezhotovostně, ačkoliv tato společnost měla zveřejněný účet dle ustanovení § 96 odst. 2 zákona o DPH. Z veřejně dostupných zdrojů bylo rovněž dle správce daně zřejmé, že uvedená společnost sídlí na virtuální adrese a nemá žádnou provozovnu, veřejně neprezentuje svoji činnost, neplní své povinnosti stran zveřejnění účetní závěrky a od roku 2017 dochází k častým změnám na pozici statutárního orgánu této společnosti.
36. Na základě takto uvedených skutečností dospěl krajský soud ve shodě s názorem žalovaného k závěru, že v předmětných zdaňovacích obdobích se žalobkyně pravděpodobně účastnila obchodních transakcí vykazující znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měla a mohla a pravděpodobnost budoucího stanovení daně tak byla naplněna.
37. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že se správce daně a potažmo žalovaný zabývali, vzhledem k předpokladu budoucího stanovení daně ve výši 453 828 Kč, i majetkovými poměry žalobkyně. Z těchto zjištění vyplynulo, že žalobkyně není vlastníkem nemovitých věcí, popřípadě lodi či letadla. Správce daně zjistil, že žalobkyně vlastní nákladní vozidlo a připojitelný návěs, přičemž odhadovaná hodnota nákladního vozidla činí 280 000 Kč. Cena připojitelného návěsu nebyla v tomto řízení stanovena, nicméně lze předpokládat, že nepřevyší cenu samotného nákladního vozidla. Dále správce daně zjistil, že peněžní prostředky žalobkyně jsou zpravidla krátce po jejich připsání na účet vybírány v hotovosti a na bankovním účtu tak, s ohledem na

předpokládanou daňovou povinnost, není kumulován dostatečný zůstatek peněžních prostředků. Dále správce daně provedl analýzu účetní závěrky, která tvořila přílohu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017, z níž vyplynula nedobrá finanční situace žalobkyně. Na základě těchto údajů žalovaný dovodil, že v případě žalobkyně existuje odůvodněná obava, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, respektive její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. K těmto závěrům se přiklonil i krajský soud.

38. Krajský soud v návaznosti na shora uvedené konstatuje, že v nyní projednávané věci vyplynula v řízení před správními orgány řada indicií, které lze ve svém souhrnu při zohlednění jednotlivých souvislostí považovat za důvody zakládající existenci důvodné obavy podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud ve shodě se správcem daně i žalovaným konstatuje, že zjištěné skutečnosti nasvědčovaly tomu, že žalobkyně byla zapojena do obchodního řetězce, její dodavatel měl virtuální sídlo, nezveřejňoval svoji účetní závěrku, z bankovních účtů žalobkyně byly finanční prostředky výlučně vyzvedávány v hotovosti atd. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti byl názor žalovaného, že žalobkyně nebude schopna prokázat faktické přijetí předmětných zdanitelných plnění, důvodný. Žalovaný dále provedl analýzu majetkových poměrů žalobkyně a došel k závěru, že v jejím případě existuje obava, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. K těmto názorům se krajský soud přiklání.
39. Krajský soud po zhodnocení (výše shrnutých) zjištění učiněných správcem daně souhlasí se závěrem finančních orgánů, podle něž v případě žalobkyně existovaly skutečnosti zakládající odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. A to jak odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, tak obavy, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně v zajišťovacích příkazech a žalovaný v napadeném rozhodnutí existenci těchto skutečností řádně a přezkoumatelně zdůvodnili, žalovaný zároveň řádně vypořádal námitky, které žalobkyně uplatnila v odvoláních proti zajišťovacím příkazům.
40. Pokud jde o odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, krajský soud připomíná, že po správci daně nelze požadovat, aby v zajišťovacím příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Standard, který musí správce daně unést, je zde nižší. Tomuto standardu správce daně v nyní posuzované věci zcela jistě dostál.
41. Krajský soud rovněž uvádí, že účelem této fáze řízení není jakékoliv odstraňování pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání za účelem správného stanovení daně. Tento postup je na správci daně vyžadován v nalézacím řízení, nikoliv v řízení o placení daní.

V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu,

kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Hradec Králové 23. září 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu