



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Robenstav-Universal**, IČO: 27943674
sídlem Vyžlovská 2246/42, Praha 10

zastoupená advokátem Mgr. Václavem Dařbujánem
sídlem Jungmannova 351/2, Liberec II – Nové město

proti

žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.5.2018, č.j. 22583/18/5100-41458-711233

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16.5.2018, č.j. 22583/18/5100-41458-711233 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 26.3.2018 č.j. 2256277/18/2010-80541-110999, č.j. 2258054/18/2010-80541-110999, č.j. 2258814/18/ 2010-80541-110999, č.j. 2259359/18/2010-80541-110999, č.j. 2259701/18/2010-80541-110999, č.j. 2260347/18/2010-80541-110999, č.j. 2260686/18/2010-80541-110999 a č.j.

2261007/18/ 2010-80541-110999 (dále jen „zajišťovací příkazy“) vydané podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) k zajištění úhrady dosud nestanovené daně v celkové výši 2 797 800 Kč.

2. Žalobkyně poukázala na nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí. Má za to, že vydanými zajišťovacími příkazy byla postižena za údajné a správcem daně nedostatečně specifikované chování jiných daňových subjektů, a to v rozsahu, který je pro ni likvidačním. Uplatnění tohoto institutu bylo hrubě nepřiměřené a neodpovídalo jeho účelu, tj. institutu ultima ratio. Správce daně nijak nezhodnotil chování žalobkyně, přestože ta se správcem daně v minulosti bezproblémově spolupracovala např. během daňové kontroly probíhající pod sp. zn. 8381715/ 17/2010-53522-110206, což je pro správce daně indikátorem ohledně podezření na úhradu daňové povinnosti. Žalobkyně byla kontaktní, zasílala potřebné podklady a nabízela opakovaně správci daně dodání dalších, pokud by jich ze strany správce daně bylo třeba.
3. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně ani žalovaný nedostáli podmínkám kladeným na zajišťovací příkazy v ust. § 167 daňového řádu. Nevyplývá z nich odůvodněná obava z nedobytnosti daně nebo obtíží při jejím vybírání. Rovněž se nejednalo o situaci, kdy by bylo nutné přistoupit k tomuto krajnímu institutu spočívajícímu v zajišťovacích příkazech. Správce daně se žalobkyní nijak nekomunikoval a nepokusil se věc vyřešit jiným způsobem. Tím byla porušena povinnost vzájemné spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem uvedená v ust. § 6 odst. 2 daňového řádu a také povinnost dle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého může při vyžadování plnění povinností daňového subjektu volit jen takové prostředky, které jej nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
4. Žalobkyně má za to, že zajišťovací příkazy byly odůvodněny nedostatečně, v rozporu s ust. § 101 a násl. daňového řádu, konkrétně v rozporu s ust. § 102 odst. 3 daňového řádu. Správce daně se uchýlil k pouhému konstatování a vydání zajišťovacích příkazů neodůvodnil tvrzením odkazujícím na dostatečný výčet důkazů, nýbrž pouze souborem domněnek. Podle žalobkyně zcela absentuje hodnocení důkazů a úvaha správce daně o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Na odůvodnění zajišťovacího příkazu jsou přitom kladeny vyšší nároky než na běžné rozhodnutí. Hodnocení správce daně považuje žalobkyně za podstatně zkreslující, neboť se neutrální skutečnosti snažil interpretovat způsobem, který byl v neprospěch žalobkyně. Správce daně se tak jako k problematickému vyjadřoval k sídlu daňového subjektu, které hodnotil jako virtuální. K tomu je ovšem nutné podotknout, že žalobkyně má provozovnu na adrese Dr. Milady Horákové 185/66, 460 07 Liberec, kde je možné ji zastihnout a kde dochází k výkonu její podnikatelské činnosti. Nelze tvrdit, že by nedisponovala dostatečným zázemím, které by odůvodnilo předpoklad, že se jedná o obchodní korporaci existující pouze právně a nikoli fakticky. Tvrzení správce daně o nedostatečném sídle považuje žalobkyně za tendenční, neboť nemohly nutnost vydání zajišťovacích příkazů reálně ovlivnit. Podstatné je, že žalobkyně byla pro správce daně kontaktní a byla k zastížení na adrese provozovny.
5. Co se týká osoby jednatele žalobkyně, kterou správce daně považoval za problematickou, k tomu žalobkyně uvedla, že se při výběru jednatele rozhodovala pouze na základě své

úvahy pohybující se v zákonných limitech právního rámce ČR. Uvedla, že ji zastupuje rovněž prokurista, který má v ČR trvalý pobyt a je oprávněn žalobkyni zastupovat ve všech právních jednáních a je kontaktní pro účely spolupráce se správcem daně, což již v minulosti několikrát prokázal. Vedení obchodní korporace je tak dostatečně zajištěno. Jakékoli obavy týkající se osoby jednatele tak nemohly ovlivnit skutečnost spočívající v budoucím stanovení daně, a toto tvrzení tak žalobkyně pokládá rovněž za tendenční a bez právního významu.

6. K pochybnostem správce daně o její schopnosti generovat zisk žalobkyně uvedla, že ty jsou rovněž tendenční a úmyslně nezhodnocují podstatné skutečnosti, které by pochybnosti mohly snadno odstranit. Žalobkyně sice v průběhu let 2015 až 2017 nevykázala nijak podstatně vyšší zisk, ale co pro ni bylo podstatnější, vykázala mnohem větší obrat. Vysvětlením je, že upřednostnila růst obchodní korporace v rámci obratu, což s sebou neslo nemalé náklady i investice např. do personální politiky subjektu. Upřednostnila potenciál generovat zisk před okamžitým ziskem, který by sice v daném okamžiku zajistil žalobkyni vyšší příjem, ovšem z dlouhodobého hlediska by pro ni byl nevýhodný. Žalobkyně se pohybuje v odvětví, kde se cení především spolehlivost a flexibilita dle požadavků objednatelů. Investice žalobkyně tak spočívá v personálních silách a budování obchodních vazeb i za cenu nižší rentability zakázek, když kvalitní pracovní síla musí být zajištěna především dostatečnými odměnami a poskytnutím dostatečných pracovních příležitostí. I přes tyto investice si žalobkyně udržela obdobnou ziskovost tři po sobě následující roky. Žalobkyni tak není zřejmé, jak mohl správce daně dojít k závěru, že by v budoucnu tento trend poklesl nebo se neudržel, aby taková skutečnost odůvodnila názor správce daně o nemožnosti vymožení v budoucnu stanovené daně.
7. Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu nemůže být ani personální politika či umístění sídla a provozovny žalobkyně, neboť její jednání bylo zcela po právu. Správce daně sice uvedl tyto údajné nedostatky a svůj závěr o obavách ohledně vymahatelnosti daně, ale neuvedl, jakým způsobem by tyto skutečnosti měly vymahatelnost daně odůvodnit. Chybí tak uvedení kauzálního nexu mezi údajnou příčinou a tvrzeným následkem, což je podstatná vada odůvodnění, neboť správce daně nedokázal popsat objektivní stránku dané věci způsobem, který je na něj kladen obecnými zásadami veřejného práva. S ohledem na tento nedostatek se proti tvrzenému podezření nemůže žalobkyně zcela vymezit, a zajišťovací příkazy jsou tak nepřezkoumatelné, resp. nicotné. Vadu nicotnosti proto žalobkyně z procesní opatrnosti rovněž namítá.
8. Pokud správce daně spatřoval jako problematickou skutečnost, že nevykázala žádné zásoby, žalobkyně k tomu uvedla, že se nezabývá výrobou nebo nákupem a prodejem, které by vznik zásob odůvodnily. Žalobkyně není schopna vytvořit zásoby, které by jí mohly být v budoucnu jakkoli užitečné nebo byly významné. Tato výtká správce daně je tak dle názoru žalobkyně nadbytečná.
9. Správce daně rovněž spatřoval jako problematickou skutečnost, že žalobkyně hotovostně vybrala v součtu cca 24 % z připsaných úplat odběratelů. Tato skutečnost má rovněž prosté vysvětlení. Většina zaměstnanců žalobkyně jsou cizinci ukrajinské národnosti. Tito zaměstnanci preferují výplatu v hotovosti, když vesměs nemají v České republice zřízeny bankovní účty. Výplatou mezd v hotovosti žalobkyně neporušila žádný zákonný předpis, a neměla tak důvod svým zaměstnancům nevyhovět. Rovněž nevidí jako problematické, že

by částečně použila hotovostní způsob platby v obchodním styku. V žádném z případů úhrad se nejednalo o platbu ve výši, která by překročila povolený limit na platbu v hotovosti. Nadto i pracovníci subdodavatelů jsou osobami většinou ukrajinské národnosti, kterým musela být výplata vyplácena v hotovosti, často i v týdenním intervalu, protože bez toho tito pracovníci fluktuují a obchodní partner potřeboval vzhledem k rychlosti výplaty finanční prostředky v hotovosti. Žalobkyně se i zde pohybovala opět v mezích zákonných předpisů.

10. Správce daně v zajišťovacích příkazech neuvedl, v čem spatřuje existenci daňového podvodu. Tvrdí, že žalobkyně měla být zapojena do „podvodného dodavatelskoodběratelského řetězce zaměřeného na umělé vytváření přijatých zdanitelných plnění“, avšak v zajišťovacích příkazech se nerozhodl, zda mělo dojít k plnění, u kterého nebyla odvedena daň, či zda se jednalo o plnění fakticky neprovedené, které bylo pouze vykázáno, ovšem nikoli již fakticky provedeno. Přesto na několika místech zajišťovacích příkazů správce daně jednoznačně uvádí, že daňový podvod spočívá v umělém vytváření neexistujících zdanitelných plnění. Tato skutečnost tak vylučuje budoucí stanovení daně. Z toho důvodu zajišťovací příkazy postrádají svůj zásadní předpoklad, aby mohly být vůbec vydány.
11. Správce daně v zajišťovacích příkazech podle žalobkyně neodůvodnil vědomost účastníků o zapojení do podvodného řetězce. Věnoval se dodavatelům žalobkyně, od nichž měla žalobkyně přijmout plnění ve zdaňovacích obdobích od ledna 2017 po každý měsíc až do listopadu 2017, a ke každému z dodavatelů uvedl několik skutečností, které pokládal za rizikové. Žalobkyně má za to, že zajišťovací příkazy by se neměly nijak týkat korporací SAT-FINANCE s.r.o., a JMRey s.r.o., neboť u nich nebyl popsán řetězec s chybějícím missing traderem a nedoplatky na daních jsou v porovnání se zajištěnou částkou bagatelní. Uvedení těchto dvou korporací jako údajných účastníků na daňovém podvodu správce daně podle žalobkyně zneužil, aby mohl pokrýt zajišťovací příkazy za období od ledna 2017 do listopadu 2017, přestože jediný řetězec, ve kterém je tvrzen missing trader, se týká pouze období od ledna 2017 do dubna 2017. Argumentaci správce daně o jejím vědomém zapojení do podvodného řetězce považuje žalobkyně za zcela absurdní, a to v případě všech tří korporací.
12. Správce daně v zajišťovacích příkazech podle žalobkyně dále neodůvodnil, kde našel a identifikoval chybějící daň, včetně stanovení její výše. Pouze označil korporaci SLAVAINVEST s.r.o., a uvedl, že v řetězci, ve kterém byla i ona zapojena, se nacházel missing trader. Následně uvedl mnoho jmen korporací, přičemž nebylo uvedeno, zda jsou tyto korporace do řetězce zapojeny, který z nich neodvedl daň, ani v jaké výši. Správce daně pouze uvedl, že se jednalo o nedoplatky v řádu statisíců. Z toho ovšem není možné cokoli dovodit. Žalobkyně tak nemůže na základě odůvodnění zajišťovacích příkazů dospět k závěru, zda je zajištěná částka odpovídající. Správce daně postihl žalobkyni i za období, kdy k žádnému plnění s korporací SLAVAINVEST nedošlo.
13. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně rezignoval na jakékoli zhodnocení dalších skutečností podstatných pro vydání zajišťovacích příkazů, jakož i na zhodnocení jejich přiměřenosti. Správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. 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. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že již v minulosti byla správcem daně vyzvána ke spolupráci, kterou vždy bezvadně poskytla v přiměřené časové lhůtě, byla vždy kontaktní a se správcem daně komunikovala a poskytovala součinnost. Tato skutečnost měla být rovněž zhodnocena, což správce daně neučinil.

14. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný, aniž by předtím rozhodl o spojení odvolání do jednoho řízení, vydal napadené rozhodnutí. Dle žalobkyně se jedná o projev libovůle, žalovaný si totiž byl vědom toho, že pro zajišťovací příkazy existují lhůty, do kdy musí rozhodnout o oprávněném prostředku proti nim. Proto protiprávně spojil věci dohromady, aby si usnadnil práci a lhůty stihl. Takové rozhodnutí je ovšem dle žalobkyně nezákonné až nicotné.

II. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
16. Žalovaný při posouzení případu vycházel ze zákonné úpravy zajišťovacího příkazu zakotvené v ust. § 167 daňového řádu a z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k institutu zajišťovacího příkazu (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45 ze dne 6. 4. 2016, sp. zn. 10 Afs 18/2015 ze dne 11. 6. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 ze dne 16. 4. 2014 nebo č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 ze dne 8. 9. 2010). Zmíněný právní základ případu žalovaný konkrétně vymezil v bodech 9 - 12 napadeného rozhodnutí.
17. Odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu ust. § 167 daňového řádu v daném případě vyvolává pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětná období vycházející z neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů SLAVAINVEST Group s.r.o., IČO: 29018617 (dále jen „SLAVAINVEST“), SAT-FINANCE s.r.o., IČO: 27563138 (dále jen „SAT-FINANCE“) a JMRey s.r.o., IČO: 04353471 (dále jen „JMRey“), a to s ohledem na zjištění správce daně stran účasti žalobkyně v podvodných dodavatelskoodběratelských řetězcích, na jejichž počátku stojí subjekt, který selhal při placení daně anebo uměle vytváří přijatá zdanitelná plnění, a ze kterých tak lze s vysokou pravděpodobností usoudit, že zmíněná deklarovaná přijatá plnění nemají reálný podklad.
18. V detekovaných řetězcích, jež jsou blíže popsány v bodě 5. zajišťovacích příkazů a týkají se dodávek nelegální pracovní síly, byla veškerá přijatá zdanitelná plnění na počátku řetězců vykázána nekontaktními subjekty na pozici tzv. missing trader vždy v oddílu B3 kontrolních hlášení v milionových hodnotách, přitom v oddílu B2 kontrolních hlášení nebyla vykázána plnění žádná; vzhledem k objemu přijatých plnění vykázaných těmito subjekty v oddílu B3 kontrolních hlášení lze předpokládat, že zdanitelná plnění nebyla reálně přijata, což potvrzují také zjištěné rizikové rysy dodavatelů žalobce - tzv. virtuální sídla, jejich jednatelem je cizinec nemající pobyt v České republice, příp. občan České republiky avšak s místem trvalého pobytu na adrese magistrátu města, žádný majetek,

nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin, žádné webové stránky prezentující ekonomickou činnost, daňové nedoplatky, nekontaktnost pro správce daně.

19. S ohledem na veřejně dostupné informace o přímých dodavatelích a dále s ohledem na zjištěnou formu úhrady za deklarovaná přijatá plnění dodavatelům tak zde byl důvodný předpoklad, že žalobkyně o své účasti v podvodných řetězcích věděla, resp. vědět měla a mohla. Dále zde byla silná majetková nedostatečnost žalobkyně a obava, zda zjištěný majetek žalobkyně bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jejím vlastnictví (žalobkyně nevlastní žádný dlouhodobý majetek a v podstatě jediným jejím podstatným majetkem jsou dvě motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovním účtu, tedy majetek snadno převoditelný, což ostatně žalobkyně potvrzuje, neboť platby přijaté ve významné výši ještě v den připsání, případně v bezprostředně následujících dnech po připsání vybírá v hotovosti, a to v některých případech během jednoho dne i opakovaně). V podrobnostech k odůvodnění obavě v daném případě žalovaný odkázal na body 13 až 17 napadeného rozhodnutí.
20. Podle žalovaného je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že zákonnost zajišťovacích příkazů byla řádně přezkoumána. Žalovaný se zabýval otázkou naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (body 13 až 17 napadeného rozhodnutí) a přezkoumatelným způsobem vypořádal všechny odvolací námítky žalobkyně (body 18 až 36 napadeného rozhodnutí); na vypořádání těchto námitek i nadále trvá.
21. Ve vztahu k tvrzenému nezákonnému spojení rozhodnutí o podaných odvoláních žalovaný uvedl, že daňový řád nevylučuje vydání jednoho společného rozhodnutí o více odvoláních, naopak v případě, kdy se jedná o skutkově související věci, je takový postup zcela v souladu se zásadou hospodárnosti upravenou v ust. § 7 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na to, že žalobkyně sama v podaných odvoláních uplatnila totožné odvolací námítky a argumentaci, žalovaný neshledal důvod, proč vydávat 8 samostatných rozhodnutí o odvolání s totožným odůvodněním. Vzhledem k tomu, že daňový řád nezakotvuje povinnost vydání samostatného rozhodnutí o spojení věcí před vydáním společného rozhodnutí, žalovaný pouze v rámci napadeného rozhodnutí (bod 6) odůvodnil, proč spojil odvolací řízení ve věci zajišťovacích příkazů a rozhodoval o nich společně. Tvrzení, podle kterého spojil odvolací řízení svévolně, proto není na místě a ani tato námitka žalobkyně není důvodná.

III. Posouzení věci soudem

22. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
23. K námitce žalobkyně se soud v první řadě zabýval tvrzenou nicotností napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejících zajišťovacích příkazů; ostatně tímto typem vady napadeného rozhodnutí má soud povinnost se zabývat i bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Nicotnost správního rozhodnutí je vymezena v § 77 odst. 1 s. ř. Vedle rozhodnutí vydaného věcně nepřislušným (prvostupňovým) správním orgánem je nicotným rovněž (zejména) takové rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo

právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu, které by mohlo vyvolat příslušné právní následky. Nicotné rozhodnutí trpí vadami, které ve svém důsledku způsobují neexistenci rozhodnutí. Podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96 (publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS) je nicotným takový správní akt, „*který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí*“ (obdobně srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010-65, publ. pod č. 2837/2013 Sb. NSS).

24. Městský soud v Praze konstatuje, že neshledal nedostatky napadeného rozhodnutí ani jemu předcházejících zajišťovacích příkazů, které by způsobovaly nicotnost těchto aktů, ve shora vymezených intencích; žalobkyní namítané nedostatky v odůvodnění, resp. v postupu žalovaného nejsou vadami způsobujícími nicotnost správního rozhodnutí.
25. Soud se dále zaměřil na námitky zpochybňující zákonnost napadeného rozhodnutí. Zabýval se nejprve postupem žalovaného, který o odvoláních žalobkyně podaných proti zajišťovacím příkazům rozhodl jedním společným rozhodnutím (tj. napadeným rozhodnutím), aniž by předtím rozhodl o spojení věcí. Soud v tomto ohledu přisvědčuje žalovanému, že v dané situaci, kdy žalobkyně podala proti každému ze zajišťovacích příkazů ve stejný den odvolání s totožnými odvolacími námitkami a argumentací (což žalobkyně nerozporovala a soud tuto skutečnost ověřil ze správního spisu), postupoval žalovaný v souladu se zásadou hospodárnosti daňového řízení vymezenou v § 7 odst. 2 daňového řádu (cit. *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny*). Vydání jednoho rozhodnutí o více obdobných odvoláních jednoho daňového subjektu je plně v souladu se zásadou hospodárnosti daňového řízení, a pokud žalovaný takové rozhodnutí vydal, postupoval zcela v souladu s touto zásadou.
26. Žalovanému je též nutno přisvědčit, že daňový řád neobsahuje zvláštní procesní úpravu pro projednání několika věcí (řízení) ve společném řízení, resp. pro vydání společného rozhodnutí (srov. např. § 140 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Požadavek žalobkyně na to, aby žalovaný vydal samostatné procesní rozhodnutí o spojení věcí, se tedy neopírá o pravidla platné právní úpravy. Žalobkyně netvrdila, že by byla z důvodu namítaného postupu zkrácena na svých procesních právech. Za takové zkrácení na právech přitom nelze bez dalšího považovat vydání rozhodnutí o odvolání v zákonem stanovené lhůtě, jak žalobkyně uváděla, v tom žádnou libovůli spatřovat nelze. Nutno dodat, že žalovaný v bodě 6 napadeného rozhodnutí svůj postup dostatečně odůvodnil, a to tím, že odvolání žalobkyně proti jednotlivým zajišťovacím příkazům spolu skutkově souvisejí, byly v nich uplatněny totožné odvolací námitky a argumentace, a proto o nich bylo v rámci procesní ekonomie rozhodnuto společně. Tato námitka žalobkyně tedy není důvodná.

27. Následně se soud v rozsahu žalobkyní uplatněných námitek zaměřil na to, zda v posuzované věci byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.
28. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*
29. Zajišťovací příkaz je institutem, který slouží k zajištění úhrady daně. Jedná se o rozhodnutí svojí povahou předběžné, předcházející meritornímu rozhodnutí o dani, jehož smyslem je dosažení cíle správy daní. Zároveň se však jedná o nástroj, kterým je závažným způsobem zasahováno do práv daňových subjektů, a proto je nutno jeho využití ze strany správce daně důkladně uvážit a přesvědčivě odůvodnit.
30. Povahou a náležitostmi zajišťovacích příkazů se ve své judikatuře opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 30. 11. 2016 č.j. 2 Afs 213/2016-28 uvedl, že „...*finanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu (...). Pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015 č.j. 6 Afs 108/2015-35, nebo ze dne 7. 1. 2016 č.j. 4 Afs 22/2015-104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014 č.j. 6 Afs 38/2014-14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. (...)* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č.j. 1 As 27/2014-31).“
31. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 Nejvyšší správní soud uvedl, že přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost 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 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*“. Zajišťovací příkaz lze pak 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, č. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014, obdobně též jeho rozsudek ze dne 8.9.2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).

32. Lze tak shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, resp. 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. Nelze nicméně 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 (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017-84).
33. Na základě uvedených východisek přistoupil soud k přezkoumání toho, zda v posuzovaném případě byly splněny obě podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění daně dosud nestanovené; tedy jednak podmínka přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a jednak podmínka budoucí nedobytnosti daně.
34. Podmínku přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně založil správce daně na výsledcích vlastní vyhledávací činnosti svědčících o neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. § 72 a násl. zákona o DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů SLAVAINVEST, SAT-FINANCE a JMRey. Správce daně uvedl, že žalobkyně se za předmětná období stala účastníkem podvodných dodavatelsko-odběratelských řetězců, na jejichž počátku stojí subjekt, který selhal při placení daně, nebo uměle vytváří přijatá zdanitelná plnění. Neměnnost formy přijímání deklarovaných zdanitelných plnění, opakující se ve více zdaňovacích obdobích, tak správce daně nepovažoval za nahodilou. Správce daně detekoval řetězce (blíže popsané v bodě 5. zajišťovacích příkazů), jejichž součástí byla žalobkyně, týkající se nelegální pracovní síly, které byly nastaveny tak, že veškerá přijatá zdanitelná plnění byla na počátku řetězců vykázána nekontaktními subjekty na pozici tzv. missing trader vždy v oddíle B.3 kontrolních hlášení (tj. oddíle, v němž se neidentifikuje dodavatel plnění a ve kterém se vykazují plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně. Hodnoty v oddíle B.3 byly přitom vykázány v milionových hodnotách, přičemž v oddílu B.2 kontrolních hlášení nebyla vykázána plnění žádná. Správce daně tak vzhledem k objemu přijatých plnění vykázaných v oddílu B.3 kontrolních hlášení předpokládal, že zdanitelná plnění nebyla reálně přijata a jejich prostřednictvím byla pouze eliminována daňová povinnost, která by jinak plynula z deklarovaných zdanitelných plnění, jež měla být subjekty na pozicích tzv. missing trader v rámci podvodných řetězců poskytnuta. Právě daň ze zdanitelných plnění vykázaných uvedenými korporacemi v oddílu B.3 dle správce daně představovala chybějící daň v detekovaných řetězcích.
35. Ve vztahu k přímým dodavatelům žalobkyně správce daně poukázal na zjištění, že mají tzv. virtuální sídla, jejich jednatelem je cizinec bez pobytu v České republice, případně občan České republiky s místem trvalého pobytu na adrese magistrátu města, že tito dodavatelé nevlastní žádný majetek, nezveřejňují účetní závěrky ve Sbírce listin, nemají žádné webové stránky prezentující jejich ekonomickou činnost, vykazují daňové nedoplatky a pro správce daně jsou nekontaktní. Uvedené nestandardnosti vedly správce

daně k závěru, že daň chyběla v detekovaných řetězcích v důsledku podvodného jednání, nikoliv v důsledku pouhého neodvedení daně. Žalobkyně pak podle správce daně věděla nebo vědět mohla o své účasti v těchto podvodných řetězcích, a to jednak s ohledem na veřejně dostupné informace o svých přímých dodavatelích a dále s ohledem na zvolenou formu úhrady za deklarovaná přijatá plnění svým dodavatelům (v případě SLAVAINVEST a SAT-FINANCE žalobkyně hradila za deklarovaná přijatá plnění částky v řádu stovek tisíc korun bezhotovostně pouze částečně, v případě JMRey nehradila bezhotovostní formou vůbec).

36. K námitce žalobkyně, že vydání zajišťovacích příkazů nebylo založeno na důkazech, nýbrž na souboru domněnek, soud uvádí, že předmětem přezkumu ze strany soudu u zajišťovacího příkazu není unesení důkazního břemene v otázce zapojení daňového subjektu do podvodného 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 dobytosti. Judikatura v tomto ohledu 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 jehož rámci jsou transakce zatíženy podvodem na DPH, mohou představovat zdroj odůvodněných obav správce daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 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. „*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)*“ (cit. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č.j. 9 Af 21/2017-84).
37. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí posouzení první podmínky (přiměřenosti pravděpodobnosti stanovení daně) náležitě věnoval. Důvody, proč bylo přiměřeně pravděpodobné, že v budoucnu bude stanovena vyšší daň, než vykazala sama žalobkyně, založil na předpokladu neprokázání podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o DPH od dodavatelů SLAVAINVEST, SAT-FINANCE a JMRey, a to z důvodů shora popsaných, z nichž lze dovozovat důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných přijatých plnění.
38. Účast žalobkyně v podvodných řetězcích tedy byla považována za významnou indicii zakládající pochybnost o faktickém uskutečnění těchto plnění. Jak nicméně správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, zkoumání vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH a odepření z tohoto důvodu daňovým subjektem uplatněného nároku na odpočet daně lze až za situace, kdy byly prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, včetně podmínky uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. K tomu lze poukázat na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 6. 4. 2016 č.j. 6 Afs 3/2016-45, který s poukazem na ustálenou judikaturu akcentoval, že „(p)ři vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se

stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (...). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence důvodné obavy) pro zajištění daně.“

39. Soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že by správce daně dostatečně nespecifikoval chování jiných daňových subjektů (tj. přímých dodavatelů žalobkyně, resp. dodavatelů těchto dodavatelů). Zajišťovací příkazy v bodě 5 podrobně popisují jak charakteristiku a chování těchto dodavatelů, tak zapojení žalobkyně do podvodných řetězců, včetně konkrétní předpokládané výše v budoucnu stanovené daně (ta vychází z uplatněného nároku na odpočet ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od dodavatelů žalobkyně SLAVAINVEST, SAT-FINANCE a JMREy). Zapojení žalobkyně do podvodných dodavatelsko-odběratelských řetězců, na jejichž počátku stojí subjekt, který buď selhal při placení daně anebo uměle vytváří přijatá zdanitelná plnění, považuje soud za dostatečně vysvětlené a korespondující s podklady založenými ve správním spise. Indiciemi k závěru o existenci uvedených řetězců byla neměnná forma přijímání deklarovaných zdanitelných plnění, která se opakovala ve více zdaňovacích obdobích – veškerá zdanitelná plnění byla na počátku řetězců vykázána nekontaktními subjekty na pozici tzv. missing trader vždy v oddílu B3 kontrolních hlášení (plnění v hodnotě do 10 000 Kč, bez nutnosti identifikace dodavatele). V tomto oddíle byly vykázány milionové hodnoty, v oddíle B2 kontrolních hlášení přitom nebyla vykázána plnění žádná, což bylo i podle soudu logicky možné považovat za důvod k podezření, že vykázaná zdanitelná plnění nebyla reálně přijata a jejich prostřednictvím byla pouze eliminována daňová povinnost, která by jinak z deklarovaných zdanitelných plnění plynula. Popis předmětných transakcí, jak je uveden v zajišťovacích příkazech, považuje soud ve spojení s napadeným rozhodnutím za dostatečný v tom smyslu, že odůvodňuje závěr správce daně o pravděpodobnosti, že žalobkyni bude (s ohledem na její zapojení do popsaných řetězců) v budoucnu stanovena daň, a to v důsledku neuznání uplatněných nadměrných odpočtů DPH.
40. K námitce žalobkyně směřující do nepřezkoumatelnosti závěrů správce daně, zda mělo dojít k plnění, u kterého nebyla odvedena daň, či zda se jednalo o plnění fakticky neprovedené, lze odkázat na str. 7 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný jednoznačně uvedl, že předpoklad budoucího stanovení daně byl založen na tom, že žalobkyně nebude schopna prokázat nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o DPH uplatněný z deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatelů SLAVAINVEST, SAT-FINANCE a JMREy, neboť tato plnění s ohledem na zjištění správce daně o existenci popsaných dodavatelsko-odběratelských řetězců s vysokou pravděpodobností nemají reálný podklad. Ve vztahu námitce žalobkyně, že by se zajišťovací příkazy neměly nijak týkat korporací SAT-FINANCE a JMREy, neboť u nich údajně nebyl popsán řetězec s chybějícím missing

traderem a nedoplatky na daních jsou v porovnání se zajištěnou částkou bagatelní, lze poukázat na to, že v případě těchto společností (jakožto přímých dodavatelů žalobkyně) byl shora popsán podezřelý (podvodný) postup podrobně popsán v částech 5.1 a 5.2 zajišťovacích příkazů. Nedoplatky na daních u těchto korporací byly ze strany správce daně akceptovatelným způsobem odůvodněny tím, že se jedná o důsledek neoprávněného krácení vlastní daňové povinnosti, přičemž ani ve zbytku (tj. v rozsahu přiznané) daňové povinnosti nedošlo k úhradě daně. Námitkám žalobkyně vztahujícím se k nenaplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu tak soud nepřisvědčil.

41. Naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. podmínky budoucí nedobytnosti daně, bylo založeno zejména na zjištění silné majetkové nedostatečnosti žalobkyně a struktury jejího majetku, která umožňuje jeho snadnou převoditelnost. Správce daně zjistil, že žalobkyně vlastní 2 motorová vozidla (ve výši 175 tis. Kč) a peněžní prostředky ve výši 2 130 tis. Kč. Správce daně vyšel z rozvahy žalobkyně sestavené ke dni 31.12.2017, podle níž žalobkyně vykazovala cizí zdroje ve výši 1 131 tis. Kč. Úvahu o budoucí nedobytnosti daně pak správce daně založil na tom, že při zpeněžení aktiv (oběžného majetku a dlouhodobého majetku) a uhrazení veškerých závazků by k úhradě daňového nedoplatku k datu 31.12.2017 zbylo 1 174 tis. Kč, což je částka nižší než v budoucnu předpokládaná stanovená daň ve výši 2 797 800,93 Kč (přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů JMRey, SAT-FINANCE, SLAVAINVEST za zdaňovací období leden 2017, březen 2017 až květen 2017, červenec 2017, srpen 2017, říjen 2017, listopad 2017). Zároveň bylo přihlédnuto k tomu, že žalobkyně neměla k 31.12.2017 žádné zásoby, jakož i k nízké rentabilitě tržeb vypovídající o neschopnosti žalobkyně generovat ze své hospodářské činnosti zisk. Uvedené skutečnosti žalovaný, stejně jako předtím správce daně, hodnotil jako značně rizikové, a to při současném zohlednění zjištění, že žalobkyně není vlastníkem žádného nemovitého majetku, je nedosažitelná na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku (tzv. virtuální sídlo), a běžně na bankovní účet přijímá finanční prostředky ve značném objemu, které však ještě v den připsání, případně v bezprostředně následujících dnech po připsání, vybírá v hotovosti.
42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38 uvedl, že *„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. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).“*
43. Právě některé takové okolnosti, které byly příkladmo zachyceny v naposledy citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu a které mohou nasvědčovat budoucí nedobytnosti daně, vykazuje i případ nyní posuzovaný. Jedná se o skutečnost, že žalobkyně

v posuzovaném období (3 po sobě následující roky) vykazovala vysoký obrat, avšak extrémně nízkou rentabilitu tržeb, dále skutečnost, že žalobkyně zpravidla obratem poměrně vysokou částku peněžních prostředků ze svého účtu (24 %) vybírala v hotovosti, jakož i zjištění, že svým dodavatelům hradila pouze část přijatých zdanitelných plnění bezhotovostně. Vlastní majetek žalobkyně je tvořen převážně oběžnými aktivy (peněžními prostředky na účtu), dlouhodobý majetek (2 vozidla) byl vykazován ve výši 175 tis. Kč. Tyto okolnosti lze kvalifikovat jako *ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity*, který svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu a ve vztahu k výši dosud nestanovené daně vyvolává obavu o schopnosti daňového subjektu dan v době její vymahatelnosti uhradit. Soud tak má za to, že existence odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně je v odůvodnění zajišťovacích příkazů, ve spojení s odůvodněním napadeného rozhodnutí, dostatečným způsobem zachycena, přičemž žalobkyně tuto obavu svými námitkami nevyvrátila.

44. Pokud žalobkyně uváděla, že sice v průběhu let 2015 až 2017 nevykázala podstatný zisk, vykázala však mnohem větší obrat (z důvodu upřednostnění růstu korporace a nemalých nákladů do personální politiky), nejedná se o tvrzení, které by mohlo rozptýlit odůvodněnou obavu správce daně o budoucí vymahatelnost daně, která v případě žalobkyně vyplynula zejména ze silné majetkové nedostatečnosti a ze struktury jejího majetku. V tomto ohledu byla relevantní otázka závazků žalobkyně a její schopnost generovat zisk z ekonomické činnosti. Poukazovala-li žalobkyně na svobodu podnikání, lze k tomu uvést, že právo podnikat na jedné straně jde ruku v ruce též s povinností podnikatele plnit povinnosti, jež má vůči státu. Jsou-li dány důvodné pochybnosti o tom, že tyto povinnosti (tj. povinnosti daňové) budou v budoucnu splněny, a je-li v důsledku těchto pochybností přistoupeno k vydání zajišťovacího příkazu, není na místě hodnotit takové jednání správce daně jako obstrukční, jak to činí žalobkyně.
45. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že vydáním zajišťovacích příkazů došlo k porušení zásad spolupráce, protože v minulosti byla její spolupráce se správcem daně bezproblémová, tato skutečnost nemá v posuzované věci na naplnění podmínek ust. § 167 odst. 1 daňového řádu dopady. Jak uvedl již žalovaný v napadeném rozhodnutí, případná nespolupráce žalobkyně se správcem daně neodůvodňovala vznik odůvodněné obavy ve smyslu aplikovaného ustanovení. V posuzované věci bylo přistoupeno k zabezpečení úhrady dosud nestanovené daně za stavu hrozícího nebezpečí z prodlení (s ohledem na majetkové portfolio žalobkyně), a proto lze žalovanému přisvědčit rovněž v tom, že s ohledem na zachování účelu zajišťovacího příkazu (tj. zajištění cíle správy daní) nebyl na místě postup podle § 167 odst. 4 daňového řádu, který při neexistenci nebezpečí z prodlení umožňuje správci daně vyžádat si od daňového subjektu údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.
46. Namítala-li žalobkyně porušení zásady přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu, soud se obecně ztotožnil s úvahou žalovaného uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro využití zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, potom využití tohoto institutu, tj. vydání zajišťovacího příkazu, v zásadě není porušením zásady přiměřenosti. V posuzované věci bylo vydání zajišťovacích příkazů (účinných a vykonatelných okamžikem vydání) odůvodněno hrozícím nebezpečím z prodlení. Zajišťovací příkazy i napadené rozhodnutí existenci této hrozby postavily na skutečnostech, které žalobkyně

nečinila spornými (tj. že disponuje toliko snadno převoditelným majetkem). Za této situace soud neshledává důvod k tomu, aby volbu tohoto prostředku, tj. využití zajišťovacích příkazů s okamžitou účinností a vykonatelností (§ 103 zákona o DPH), neaproboval.

47. Poukazovala-li žalobkyně na to, že neutrální skutečnosti byly interpretovány v její neprospěch (viz popis jejího sídla jako virtuálního), k tomu lze uvést, že tato skutečnost byla jedním z aspektů relevantních pro charakteristiku žalobkyně jako ekonomického subjektu. Skutečnost, že žalobkyně má vedle svého „virtuálního“ sídla (jak je zapsáno též ve veřejném rejstříku) rovněž provozovnu v Liberci, kde je možné jí dle jejích slov zastihnout (což nebylo ze strany správce daně nijak vyvraceno), nemohla sama o sobě zpochybnit závěry napadeného rozhodnutí, resp. vydání zajišťovacích příkazů. Jejich vydání totiž nebylo založeno na tom, že by správce daně nevěděl o „faktickém sídle“ žalobkyně, ostatně v odůvodnění zajišťovacího příkazu je poukazováno na skutečnost, že žalobkyně má v živnostenském rejstříku evidovanu provozovnu na adrese v Liberci, ovšem s tím, že pokud má ve stejném domě na této adrese sídlo dalších 53 podnikatelských subjektů, jedná se o skutečnost nestandardní. Takové hodnocení však, jak uvedl též žalovaný, nebylo samo o sobě určující pro vydání zajišťovacích příkazů, jednalo se spíše o charakteristiku žalobkyně jako podnikatelského (a daňového) subjektu.
48. Do obdobné „hodnotící“ kategorie spadá též charakteristika žalobkyně z hlediska jejího personálního obsazení. Žalobkyně má jistě volnost při výběru osoby jednatele a dalších osob, které jí zastupují a jednají za ní, na druhou stranu však má výběr těchto osob i jistou vypovídací hodnotu o podnikatelském subjektu, a proto nelze správci daně vytýkat, že informace o těchto osobách (přičemž žalobkyně nenamítala, že se jednalo o informace nepravdivé) zahrnul do celkového hodnocení žalobkyně jako daňového subjektu. Jak žalobkyně sama uvedla, její personální politika neměla sama o sobě vliv na budoucí stanovení daně, na druhou stranu je však nutno informaci o statutárních orgánech daňového subjektu, stejně jako informace o jeho sídle, považovat za součást celkového hodnocení jeho konkrétních poměrů, které je správce daně oprávněn, resp. dokonce povinen při úvahách o aplikaci § 167 daňového řádu provést. Námitky žalobkyně, které napadenému rozhodnutí, resp. zajišťovacím příkazům vytýkají irelevanci uvedených informací o žalobkyni, tak nelze považovat za důvodné, zvláště pak při zjištění, že těžiště důvodných obav o dobytost v budoucnu pravděpodobně stanovené daně bylo založeno na jiných indiciích.
49. Soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že v posuzované věci bylo možné vydání zajišťovacích příkazů aprobovat, neboť vznesené žalobní námitky shledal nedůvodnými, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Učinil tak bez jednání, neboť pro tento postup byly splněny zákonem stanovené podmínky (§ 51 odst. 1 s.ř.s.)
50. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovanému, jenž byl ve věci úspěšný, totiž žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu,

se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Praha 29. července 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu