



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **S. s.r.o.**
sídlem X
zastoupená daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem
sídlem Ke Kačí louži 79/3, 326 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2019, č. j. 4861/19/5100-41456-712609,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanou dne 17. 4. 2019 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti zajišťovacím

příkazům Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v K. (dále jen „správce daně“), ze dne 13. 11. 2018, č. j. 4842351/18/2110-00540-203941 (dále jen „zajišťovací příkaz č. 1“), č. j. 4842470/18/2110-00540-203941 (dále jen „zajišťovací příkaz č. 2“) a č. j. 4842580/18/2110-00540-203941 (dále jen „zajišťovací příkaz č. 3“; všechny souhrnně jako „zajišťovací příkazy“), a tyto zajišťovací příkazy byly potvrzeny. Zajišťovacími příkazy k dosud nestanovené dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. 3. 2018 do 31. 5. 2018 byla žalobkyni uložena povinnost složit částky v celkové výši 1 419 602 Kč na depozitní účet správce daně, a to na základě ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“), ve spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 6/2019 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).

2. Žalobkyně v žalobě namítá, že skutečnosti uváděné správcem daně a žalovaným nejsou dostatečné pro vydání zajišťovacích příkazů. Závěr žalovaného, že předpoklad budoucího stanovení daně u žalobkyně je vysoce pravděpodobný, nemá dle žalobkyně skutkovou oporu, pokud vychází ze závěrů žalovaného, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u předmětných přijatých zdanitelných plnění neoprávněně, a to z důvodu zapojení do podvodného obchodního řetězce, o kterém mohla a měla vědět. Dle názoru žalobkyně žalovaný neprokázal dostatečně spolehlivě existenci řetězce vykazujícího znaky podvodného obchodního řetězce. Skutečnost, že žalobkyně byla v předmětném zdaňovacím období součástí řetězce dodavatelů a odběratelů, je sama o sobě bez jakéhokoli právního významu. Právně významnější (s ohledem na splnění objektivních podmínek tzv. *Axel Kittel testu* vyplývajícího z judikatury Soudního dvora EU) by dle žalobkyně bylo zjištění, že v řetězci se vyskytují osoby, které se prokazatelně dopustily daňového podvodu, který prokazatelně vedl k daňové ztrátě. Nic takového však žalovaný neprokázal, jelikož bez bližší specifikace pouze konstatoval, že předmětní dodavatelé „*neplní své daňové povinnosti, jsou významnými daňovými dlužníky*“ a že „*neodvedli daň z přidané hodnoty*“.
3. Dle žalobkyně navíc žalovaný ani neprokázal, že by žalobkyně o svém případném zapojení do podvodného obchodního řetězce věděla nebo měla či mohla vědět. Pouhé zjištění, že dodavatel má „virtuální sídlo“, neprezentuje se na internetu, nezveřejňuje účetní závěrky, že jednatelem dodavatele je osoba cizí národnosti a že platby dodavatelům byly žalobkyní uskutečňovány hotovostně, nemůže dostatečně spolehlivě a přesvědčivě legitimizovat závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně o svém případném zapojení do podvodného obchodního řetězce věděla nebo měla či mohla vědět. Zajišťovací příkazy mají být dle žalobkyně výjimečným řešením. Napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy proto žalobkyně považuje za nezákonné.
4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zejména uvádí, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené a na obsah správního spisu s tím, že při posouzení případu vycházel ze zákonné úpravy zajišťovacího příkazu a z ustálené judikatury. Žalovaný dále rekapituluje podstatné pasáže napadeného rozhodnutí s tím, že k námitce žalobkyně, že neprokázal dostatečně spolehlivě existenci podvodného řetězce, odkazuje na část napadeného rozhodnutí, ve které shrnul zjištění správce daně uvedená v zajišťovacích příkazech, popsal charakteristiku jednotlivých článků řetězce, chybějící daň, nestandardnosti provázející obchodování v řetězci, které společně indikují, že daň nebyla neodvedena v důsledku pouhého podnikatelského selhání, a také objektivní okolnosti, na základě kterých mohl mít žalovaný pochybnosti o tom, že

se v případě dotčených obchodních transakcí jedná o standardní obchodní transakce. K námitce žalobkyně, že dostatečně spolehlivě neprokázal, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce věděla nebo vědět měla či mohla, žalovaný uvádí, že ačkoliv se vyslovil také k hodnocení žalobkyně ve vztahu k její účasti v podvodném řetězci, samotná účast žalobkyně v podvodném řetězci postačuje k naplnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, jak vyplývá mj. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, kde soud konstatoval, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Skutečnost, že posouzení otázky dobré víry daňového subjektu stran jeho účasti v podvodném řetězci není předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu, pak Nejvyšší správní soud opětovně zkonstatoval také v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018-42. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

II. Podstatný obsah správního spisu

5. Dne 25. 4. 2018 podala žalobkyně přiznání k DPH za měsíc březen 2018, v němž uvedla daň na výstupu v částce 513 977 Kč, přičemž uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 497 820 Kč (vlastní daň činila 16 157 Kč). Z opisu kontrolního hlášení k DPH týkající se předmětného období vyplývají tři zdanitelná plnění dodaná žalobkyní obchodní společnosti P. j. s.r.o., DIČ X (dále jen „korporace P. j.“), s datem povinnosti přiznat daň (dále jen „DPPD“) 29. 3. 2018 v celkové částce 161 700 Kč, a čtyři zdanitelná plnění dodaná žalobkyní obchodní společnosti E. R. s.r.o., DIČ X (dále jen „korporace E. R.“), s tímž DPPD v celkové částce 352 277 Kč. Souhrnná DPH na výstupu měla činit 513 977,31 Kč. Z téhož opisu kontrolního hlášení k DPH pak vyplývá pět zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od obchodní společnosti Š., spol. s r.o., DIČ X (dále jen „korporace Š.“), s DPPD 14. 3. 2018 v celkové částce 155 232 Kč, šest zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od obchodní společnosti M. P., s.r.o., DIČ X (dále jen „korporace M. P.“), s DPPD 13. 3. 2018 v celkové částce 338 186,14 Kč, a jedno zdanitelné plnění přijaté žalobkyní od obchodní společnosti B. M., s.r.o. v likvidaci, DIČ X (dále jen „korporace B. M.“), s DPPD 5. 1. 2018 v částce 4 401,60 Kč. Souhrnná DPH na vstupu měla činit 497 819,74 Kč.
6. Dne 22. 5. 2018 podala žalobkyně přiznání k DPH za měsíc duben 2018, v němž uvedla daň na výstupu v částce 483 798 Kč, přičemž uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 464 446 Kč (vlastní daň činila 19 352 Kč). Z opisu kontrolního hlášení k DPH týkající se předmětného období vyplývají tři zdanitelná plnění dodaná žalobkyní korporaci P. j. s DPPD 30. 4. 2018 v celkové částce 161 700 Kč a čtyři zdanitelná plnění dodaná žalobkyní korporaci E. R. s tímž DPPD v celkové částce 322 098,21 Kč. Souhrnná DPH na výstupu měla činit 483 798,21 Kč. Z téhož opisu kontrolního hlášení k DPH pak vyplývá pět zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od korporace Š. s DPPD 11. 4. 2018 v celkové částce 155 232 Kč a čtyři zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od korporace M. P. s DPPD 12. 4. 2018 v celkové částce 309 214,28 Kč. Souhrnná DPH na vstupu měla činit 464 446,28 Kč.
7. Dne 22. 6. 2018 pak žalobkyně podala přiznání k DPH za měsíc květen 2018, v němž uvedla daň na výstupu v částce 480 977 Kč, přičemž uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 465 938 Kč (vlastní daň činila 15 039 Kč). Z opisu kontrolního hlášení

k DPH týkající se předmětného období vyplývají tři zdanitelná plnění dodaná žalobkyní korporaci P. j. s DPPD 31. 5. 2018 v celkové částce 161 700 Kč a čtyři zdanitelná plnění dodaná žalobkyní korporaci E. R. s týmž DPPD v celkové částce 319 277,28 Kč. Souhrnná DPH na výstupu měla činit 480 977,28 Kč. Z téhož opisu kontrolního hlášení k DPH pak vyplývá pět zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od korporace Š. s DPPD 8. 5. 2018 v celkové částce 155 232 Kč, čtyři zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od korporace M. P. s DPPD 14. 5. 2018 v celkové částce 306 506,40 Kč a jedno zdanitelné plnění přijaté žalobkyní od korporace B. M. s DPPD 18. 4. 2018 v částce 4 200 Kč. Souhrnná DPH na vstupu měla činit 465 938,40 Kč.

8. Správce daně vycházel z provedeného šetření Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, územního pracoviště v P., týkajícího se žalobkyně a korporací Š. a M. P. zapojených do obchodů se žalobkyní, jehož detailní výsledky byly shrnuty ve dvou úředních záznamech týkajících se žalobkyně a v jednom úředním záznamu týkajícím se korporace Š. a dalším týkajícím se korporace M. P., které současně obsahují relevantní údaje týkající se korporací B. M., E. R., P. j., B. CZ s.r.o. v likvidaci, IČO X (dále jen „korporace B. C.“), E. T. s.r.o. v likvidaci, IČO X (dále jen „korporace E. T.“), P. s.r.o. v likvidaci, IČO X (dále jen „korporace P.“), a S. s.r.o., IČO X (dále jen „korporace S.“). V rámci prováděného šetření byly zjišťovány i pohyby na bankovních účtech žalobkyně.
9. Na základě uvedených šetření a jejich výsledků shrnutých v úředních záznamech vydal správce daně dne 13. 11. 2018 celkem tři zajišťovací příkazy. Zajišťovacím příkazem č. 1 byla žalobkyni uložena povinnost k úhradě dosud nestanovené DPH za období od 1. 3. 2018 do 31. 3. 2018 složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to ve výši 493 418 Kč. V odůvodnění správce daně zejména uvedl, že přijatá zdanitelná plnění nebyla v předmětném období hrazena z bankovních účtů žalobkyně, jelikož veškeré peněžní prostředky byly z účtů vybírány v hotovosti, což správce daně považoval za rizikové chování. Z celkových přijatých zdanitelných plnění představovala 31,18 % zdanitelná plnění od korporace Š., 67,93 % od korporace M. P. a 0,88 % od korporace B. M.. Korporace Š. byla shledána vysoce rizikovou, protože má virtuální sídlo a nemá registrovanou žádnou provozovnu. Jejím jednatelem je bulharský občan s hlášeným pobytem na ohlašovně a ve sbírce listin obchodního rejstříku nemá od roku 2012 zveřejněny žádné účetní závěrky. Uvedená korporace nemá zřízen žádný bankovní účet, své daňové povinnosti nehradí od 4. čtvrtletí roku 2015 a má nedoplatek na DPH v řádu milionů Kč. Korporace Š. nemá evidovaná žádná vlastnická ani jiná věcná práva k nemovitostem, žádná motorová vozidla a žádné zaměstnance. Současně je ve vztahu ke správci daně nekontaktní, reaguje jen žádostmi o prodloužení lhůt. V předmětném období vykazovala zdanitelná plnění od korporací B. C. a E. T., které jsou evidovány jako nespolehliví plátcí. Ohledně korporace M. P. bylo zejména zdůrazněno, že nemá registrovanou žádnou provozovnu, jejím jediným jednatelem a společníkem je jiný bulharský občan. Korporace nemá žádné pohyby na bankovním účtu, od dubna 2017 nehradí své daňové povinnosti (nedoplatek na DPH v řádu statisíců Kč), nemá evidována žádná vlastnická ani jiná věcná práva k nemovitostem, vlastní jedno motorové vozidlo a nemá žádné zaměstnance. Od svého vzniku (2010) nezveřejnila v obchodním rejstříku žádnou účetní závěrku, vykazuje přijatá plnění od nekontaktních daňových subjektů. Její vykázaný dodavatel v březnu 2018, korporace Stavolinia, je vedena jako nespolehlivý plátec. Korporace M. P. rovněž se správcem daně nespolupracuje a správce daně ji eviduje jako vysoce rizikovou. Žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění pro odběratele – korporace E. R. a P. j.. Žalobkyně je dle zjištění správce daně zapojená do obchodního

řetězce v pozici tzv. buffera (nárazníkové společnosti), který přeprodává zdanitelná plnění od korporací Š. a M. P., které jsou v pozici tzv. missing tradera. Tito dodavatelé sami vykazují zdanitelná plnění přijatá od dalších rizikových korporací, přičemž nehradí své daňové povinnosti a se svými správci daně nekomunikují. Správce daně tak nabyl podezření, že uvedená činnost je vykonávána v rámci řetězce osob povinných k dani, jehož hlavním cílem je krácení DPH a zneužívání systému správy daně. Podvodem na DPH je situace, kdy jedním článkem obchodního řetězce není odvedena určitá částka získaná jako DPH a druhý daňový subjekt si předmětnou daň nárokuje. Takzvaný broker čerpá nárok na odpočet daně, která není správci daně uhrazena jeho dodavatelem, jímž je subjekt v pozici missing tradera. V řetězci může dále figurovat tzv. buffer, který je plátcem v mezičlánku mezi missing traderem a brokerem a jeho rolí je zastření přímé vazby mezi ostatními plátcí, a tím ztížení odhalení podvodu. Missing trader svou vlastní daňovou povinnost na DPH neuhradí, čímž na straně státu vznikne nedobytná daňová pohledávka, protože majetkové poměry tohoto subjektu jsou zpravidla takové, že uspokojení pohledávky neumožní. Správce daně znovu zdůraznil, že žalobkyně nehradí přijatá zdanitelná plnění z bankovního účtu a téměř veškeré jí přijaté finanční prostředky obratem vybírá z účtu v hotovosti. Z výše popsaných důvodů správce daně shrnul, že má důvodnou obavu, že žalobkyně je zapojená do podvodu DPH, neboť věděla nebo měla či mohla vědět, že zdanitelná plnění přijatá od korporací Š. a M. P. jsou předmětem podvodu na DPH; do daného obchodního modelu nebyla žalobkyně zapojena náhodně bez vlastního vědomí či přičinění. Dle závěrů správce daně zde nelze uplatnit závěry Soudního dvora EU o potřebě ochrany subjektivních práv a legitimního očekávání obchodních korporací, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu. Nárok na odpočet daně uplatněný dle § 72 a § 73 zákona o DPH nelze dle správce daně považovat za oprávněný ve smyslu směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému DPH. Správce daně k tomu dále popsal další nestandardní okolnosti uvedených obchodních transakcí (více daňových dokladů stejného data či propojenost rizikové osoby v angažmá). Následně popsal výpočet zajišťované a dosud nestanovené daně a posléze provedl majetkovou analýzu, v rámci které zmínil, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek v ČR a ani žádná motorová vozidla. Pohyby na jejích bankovních účtech neodpovídají její tvrzené ekonomické činnosti. Správce daně závěrem shrnul, že žalobkyni považuje za rizikový subjekt, a to vzhledem k jejímu zapojení do popsaného řetězce, přetrvávající rizikovosti jejího dodavatele (korporace Š.) a neznámému předmětu její činnosti. Ke stanovení vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání ve smyslu § 103 zákona o DPH přitom správce daně vedlo zjištění, že žalobkyně se účastní řetězce, v němž došlo k daňovému úniku, a fakt, že nedisponuje žádným nemovitým či movitým majetkem, přičemž finanční prostředky z bankovních účtů může operativně bez potřeby příprav snadno vyvést z dosahu správce daně. Obdobným způsobem, byť s drobnými odchylkami, byly odůvodněny zajišťovací příkaz č. 2 (na částku za období od 1. 4. 2018 do 30. 4. 2018 ve výši 464 446 Kč) a zajišťovací příkaz č. 3 (na částku za období od 1. 5. 2018 do 31. 5. 2018 ve výši 461 738 Kč), tj. vždy na částku odpovídající součtu daně na vstupu ze zdanitelných plnění přijatých v daném zdaňovacím období od korporací Š. a M. P..

10. Následně byly správcem daně dne 14. 11. 2018 vydány celkem tři exekuční příkazy na přikázání předmětných pohledávek správce daně z účtu žalobkyně.
11. Žalobkyně napadla zajišťovací příkazy včasným a k výzvě správce daně později doplněným odvoláním. V něm jen zcela obecně uvedla, že správce daně neprokázal existenci podmínek

stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu – neprokázal existenci objektivních skutečností zakládajících odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu v dané výši stanovena a že v době vymahatelnosti daně bude tato nedobytná, resp. bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně dle žalobkyně neprokázal ani hrozbu nebezpečí z prodlení.

12. Napadeným rozhodnutím ze dne 8.2.2019 žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Žalovaný v první řadě popsal nezbytné předpoklady pro možnost správce daně vydat zajišťovací příkaz, a to s odkazem na rozhodné právní předpisy a související judikaturu. Dále žalovaný uvedl následující: V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil existenci řetězce vykazujícího znaky tzv. podvodného obchodního řetězce, a to kromě žalobkyně za účasti dalších subjektů: korporací Š., M. P., E. R., P. j., B. C., E. T., S. a P.. Přímými dodavateli žalobkyně v rozhodných obdobích byly mimo jiné korporace Š. a M. P., které jsou charakterizovány řadou společných znaků typických pro subjekty zapojené do podvodů v oblasti DPH: nespolupracují se správcem daně (jsou nekontaktní), neplní a nehradí své daňové povinnosti, jsou významnými daňovými dlužníky, mají virtuální sídlo, nemají evidovány žádné provozovny, na pozici jednatele a jediného společníka jsou osoby cizí národnosti, nezveřejňují účetní závěrky v obchodním rejstříku, nemají zaměstnance, nevlastní nemovité věci, korporace Š. nevlastní motorové vozidlo ani bankovní účet, nemá internetovou prezentaci nabídky služeb, korporace M. P. sice má bankovní účet, ten však nevykazuje žádný pohyb, a pro oba subjekty dále platí, že mezi jejich dodavateli jsou v rozhodném období subjekty porušující své daňové povinnosti, označení následně jako nespolehliví plátcí (korporace B. C., E. T. a S.). Výlučnými odběrateli žalobkyně byly korporace E. R. a P. j.. Žalobkyně přijala zdanitelná plnění od dalších prvků obchodního řetězce (korporací Š. a M. P.) v celkové výši 1 419 602 Kč (DPH na vstupu). Správce daně přitom v zajišťovacích příkazech přehledně popsal tyto obchodní transakce (včetně navazujících obchodních transakcí) s grafickým znázorněním řetězce. V řetězci transakcí je žalobkyně v pozici tzv. bufferu, tj. subjektu, přes kterého je přefakturováno plnění, a korporace Š. a M. P. jsou v pozici tzv. missing tradera, tj. v pozici subjektů, které v daném případě neodvedly DPH za uvedená období, již si nárokují další subjekty v řetězci. Tato neuhrazená daň oběma subjekty představuje chybějící daň. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k tomu, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u uvedených zdanitelných plnění přijatých od přímých obchodních partnerů (korporací Š. a M. P.) neoprávněně, a to z důvodu zapojení do podvodného obchodního řetězce, o kterém mohla a měla vědět. Výše jistoty byla stanovena podle pomůcek, kterými jsou údaje o zdanitelných plněních vykázané žalobkyní v daňových priznáních k DPH a kontrolních hlášeních podaných žalobkyní za příslušná zdaňovací období od korporací Š. a M. P.. Předpoklad, že žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce minimálně vědět mohla a měla, je dovozován z popsané charakteristiky rizikovosti subjektů včetně toho, že ve všech zdaňovacích obdobích jsou daňové doklady uvedenými subjekty vystaveny s datem uskutečnění zdanitelného plnění vždy v jeden den s tím, že plnění na nich je rozděleno tak, že jednotlivé částky nepřekračují denní hotovostní limit, avšak ve svém součtu ho překračují, což zakládá podezření ze snahy vyhnout se hotovostnímu limitu dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a činí tak tato přijatá zdanitelná plnění nestandardními, a to ve spojení s jejich hotovostní úhradou žalobkyní. Dalším významným rizikovým faktorem je skutečnost, že ačkoliv má korporace M. P. zveřejněný bankovní účet, žalobkyně jí nehradí pohledávky na

bankovní účet, přestože její vlastní pohledávky jsou jí hrazeny bezhotovostně. Navíc ačkoli má korporace Š. zveřejněný bankovní účet, tento není funkční a bezhotovostní úhrada tak není možná. Skutečnost, že podnikatelský subjekt, plátce DPH s významným obratem, nemá v současné době funkční bankovní účet, je nepochybně pro jeho obchodní partnery zcela zásadním signálem, aby vůči takovému podnikatelskému subjektu přijali opatření k zamezení případných negativních dopadů, vyplývajících ze spolupráce s takto nestandardním subjektem, tím spíše, pokud se jedná o pravidelné hotovostní obchodování ve významných objemech. Žalovaný shodně se správcem daně konstatoval, že předpoklad budoucího stanovení daně u žalobkyně je vysoce pravděpodobný. K existenci odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, správce daně ve vztahu k majetkovým poměrům žalobkyně zjistil skutečnosti podrobně popsané v zajišťovacích příkazech – že žalobkyně v místě svého sídla neprovozuje ekonomickou činnost, využívá služeb tzv. virtuálního sídla, nemá evidovány žádné provozovny, nevlastní žádný nemovitý majetek ani motorová vozidla a prakticky nemá zaměstnance, neboť za rok 2017 deklaruje pouze jednoho pracovníka na dohodu o provedení práce v rozsahu 0,25 úvazku. Ačkoliv v daňovém přiznání k DPH za březen 2018 uvádí žalobkyně jako svou hlavní činnost obchod, opravu a údržby motocyklů, jejich dílů a příslušenství, ani neprezentuje nabídku svých služeb na internetu, tj. žalobkyně je podnikatelským subjektem, u kterého absentuje potřebné zázemí pro provozování deklarované ekonomické činnosti. Jednatel a jediným společníkem odvolatele je osoba s trvalým bydlištěm na ohlašovně. Jeho obchodní podíl je pak od roku 2011 postižen exekucí příkazem k provedení exekuce. Tato osoba je současně také jednatelem a jediným společníkem v jiné obchodní korporaci, která je daňovým dlužníkem s nedoplatky v řádu deseti tisíc Kč. Žalobkyně si neplní své zákonné povinnosti, když nezveřejňuje od roku 2014 účetní uzávěrky v obchodním rejstříku. Navíc žalobkyně eviduje aktiva ve výši 1 265 000 Kč tvořená pouze oběžnými aktivy, jejichž podrobnou strukturu však nelze z předložené rozvahy zjistit, z povahy oběžných aktiv se však bude jednat o vysoce likvidní majetek, který lze snadno a rychle převést mimo dosah správce daně. Současně žalobkyně vykazuje na straně pasiv závazky prakticky ve stejné výši. Jejím jediným konkrétním majetkem zjištěným správcem daně jsou bankovní účty (ke dni 30. 8. 2018 se zůstatky ve výši 4 890 Kč a 3 280 Kč), prakticky veškeré připsané bezhotovostní platby jsou z těchto účtů obratem vybírány v hotovosti. Platby dodavatelům žalobkyně nejsou hrazeny bezhotovostně na jejich bankovní účty, ačkoliv platby od dodavatelů jsou na tyto účty přijímány, stejně tak nejsou z bankovních účtů žalobkyně hrazeny žádné režijní platby související s jejím podnikáním. Jedná se o vysoce likvidní majetek, který je možné v krátkém čase převést bezhotovostně mimo dosah správce daně či vybrat v hotovosti, což žalobkyně pravidelně činí. Veškeré výše uvedené skutečnosti svědčí dle žalovaného o existenci důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, a on se tak ztotožňuje s právním názorem správce daně vysloveným v zajišťovacích příkazech. Žalovaný též uvedl, že tyto závěry přezkoumal se zohledněním aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, tj. včetně souhrnného posouzení majetkové, výkonové a personální situace daňového subjektu a zvážení možnosti uhradit stanovenou jistotu jinak než zajištěním dosud nestanovené daně. Dospěl přitom k závěru, že žalobkyně nevlastní žádný dlouhodobý majetek, a to ani hmotný, ani nehmotný, což vylučuje potenciální využití dlouhodobého majetku k zajištění úhrady daně jiným způsobem (např. zajištění zřízením zástavního práva) a ztěžuje teoretickou možnost žalobkyně získat bankovní či jiný úvěr k úhradě

daně. Výsledek hospodaření před zdaněním za rok 2017 činí 28 000 Kč, za rok 2016 pak činil částku 4 000 Kč, což sice ukazuje na zlepšení hospodaření v čase, avšak stále za velice nízké ekonomické výkonnosti, což prakticky vylučuje eventuální použití zisku k úhradě daně. Žalovaný současně zdůraznil absenci zájemů pro výkon ekonomické činnosti deklarovaného rozsahu. Zjištěné finanční prostředky jsou jako majetková hodnota velmi rizikové, protože je lze velmi jednoduše vybrat v hotovosti, což také žalobkyně pravidelně činí a na účtech ponechává pouze velmi nízké zůstatky. Dalším faktorem, podporujícím obavu z hrozícího nebezpečí z prodlení, je účast žalobkyně v podvodném řetězci subjektů, jehož účelem je krácení DPH. I tak krátká lhůta ke složení jistoty, jako je lhůta tří pracovních dnů od doručení zajišťovacího příkazu stanovená v § 167 odst. 3 daňového řádu, by byla riziková, neboť zde hrozí reálné nebezpečí z prodlení. K odvolacím důvodům žalobkyně žalovaný uvedl, že splnění zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů – existenci objektivních skutečností zakládajících přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v dané výši stanovena – přezkoumal se závěrem, že existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v dané výši stanovena, jak plyne z předcházejícího odůvodnění. K námitce žalobkyně, že správce daně neprokázal existenci objektivních skutečností zakládajících odůvodněnou obavu, že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, žalovaný uvedl, že je vznesena pouze v obecné rovině bez toho, aby konkrétně vyvracela či snižovala důvodnou obavu správce daně ohledně budoucí úhrady daně, konstatovanou a řádně odůvodněnou v zajišťovacích příkazech. Je tedy nedůvodná. Žalovaný se ztotožnil s právním názorem správce daně a považuje za naplněnou zákonnou podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů také, co se týká existence obavy, že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (rovněž s odkazem na předcházející část napadeného rozhodnutí). Pokud jde o tvrzené neprokázání existence nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH správcem daně, žalovaný zdůraznil, že správce daně není povinen „speciálně“ určovat skutečnosti, z nichž závěr o hrozícím nebezpečí plyne, jelikož hrozící nebezpečí z prodlení prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jde pouze o určitou intenzivnější obavu stran budoucí dobytosti daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86). V daném případě pak tuto intenzivnější obavu ohledně budoucí dobytosti daně správce daně dovozoval jednak ze samotné účasti žalobkyně v podvodném řetězci, jednak ze struktury jejího majetku a skutečnosti, že finanční částky, které jsou bezhotovostně připisovány na účty žalobkyně, jsou v krátkém čase ve stejné výši vybírány v hotovosti, přičemž na účtech tak zůstávají pouze minimální zůstatky. I tato obecná námitka žalobkyně je tak dle názoru žalovaného nedůvodná.

III. Posouzení žaloby soudem

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 17. 2. 2019), osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť oba účastníci vyslovili s tímto postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Žalobu soud projednal v přednostním režimu, jelikož předmětem přezkumu jsou zajišťovací příkazy, jež mají zpravidla vážné ekonomické dopady do fungování daňového subjektu. Dospěl přitom k závěru, že není důvodná.

14. Dle § 167 odst. 1 a 2 daňového řádu může správce daně, 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, vydat zajišťovací příkaz. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
15. Dle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu stanoví u daně, která nebyla dosud stanovena, správce daně výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek.
16. Dle § 168 odst. 3 daňového řádu platí, že pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku. Dle § 168 odst. 4 téhož zákona pak platí, že dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
17. Dle § 103 zákona o DPH platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.
18. Soud v první řadě uvádí, že zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní. 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 svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015-53).
19. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.*“ Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků, neboť existují-li „slabší“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).

20. Jak vyplývá z výše citovaných ustanovení daňového řádu a též rozhodnutí soudů, zajišťovací příkaz je instrumentem předběžného a dočasného charakteru. V tomto smyslu se liší od samostatného rozhodnutí v nalézacím daňovém řízení (platebního výměru, dodatečného platebního výměru, hromadného předpisného seznamu), kterým je autoritativně stanovena výše daně, již je daňový subjekt povinen uhradit. Jakkoli je třeba mít na paměti, že zajišťovací příkaz je způsobilý (mnohdy podstatným způsobem) zasáhnout do majetkových práv daňového subjektu, je třeba současně zdůraznit, že z logiky věci na něj nemohou být kladeny přísné nároky stran dokazování, jelikož závěry správce daně zpravidla vychází z indicií a nikoli nepodstatná je i efektivita vyplývající z potřeby rychlosti jeho vydání. Navíc je zapotřebí zdůraznit, že v případě, pominou-li důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, je správce daně povinen (ve prospěch daňového subjektu) postupovat ve smyslu výše citovaného ustanovení § 168 odst. 3 a 4 daňového řádu. Ničeho to však v každém případě nemění na povinnosti správce řádně zdůvodnit nezbytnost jeho vydání, tedy ve smyslu existence „odůvodněné obavy“. V tomto smyslu je možné odkázat na odborný komentář (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, dostupné z www.beck-online.cz) k ustanovení § 167 daňového řádu, dle kterého nepostačí, *„je-li obsahem odůvodnění pouze obecné konstatování obavy; odůvodnění zajišťovacího příkazu musí obsahovat podrobné důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou, případně správce daně musí uvést, v čem spočívají značné obtíže při budoucím výběru daně. Rovněž nepostačí, pakliže jsou v odůvodnění zajišťovacího příkazu bez dalšího uvedeny např. obecné proklamace typu, že daňový subjekt je ‚vysoce rizikovým daňovým subjektem‘ či že je ‚součástí řetězce, a že daň v řetězci nebude zaplacená‘ bez konkretizace na skutkový stav. V této souvislosti je třeba odkázat i na § 92 odst. 2 DŘ, ze kterého vyplývá jednoznačná povinnost správce daně zjišťovat veškeré skutečnosti co nejúplněji; správce daně je proto i při vydání zajišťovacího příkazu povinen přihlížet ke všem skutečnostem a okolnostem, které vyšly najevo v rámci např. vyhledávací činnosti či jiných řízení vedených s daňovým subjektem.“* Uvedené závěry zastává i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31).
21. Soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející zajišťovací příkazy hodnotí v mezích žalobních bodů jako plně přezkoumatelné, jelikož obsahují všechny zákonem stanovené náležitosti. Současně je zřejmé, že žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval na odvolací důvody žalobkyně. Navzdory tomuto závěru je nicméně v každém případě nezbytné posoudit, zda byl správce daně vzhledem ke skutkové situaci, resp. indiciím, které měl, a to s ohledem na žalobní námitky uplatněné žalobkyní, oprávněn zajišťovací příkazy vydat.
22. Soud se ztotožňuje s odkazem žalovaného na rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil nezbytný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou (což je i předmětný případ), kterým je odůvodněná obava (přiměřená pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi s tím, že důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Za důležitý rovněž soud považuje závěr Nejvyššího správního soudu, že jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně.

23. Žalovaný i správce daně ve svých rozhodnutích popsali závažné indicie, na základě nichž považovali výběr budoucí (dosud nestanovené) daně za rizikový. Byl zevrubně popsán řetězec subjektů včetně okolností vzbuzujících značné podezření, že byl vytvořen za účelem zkrácení daně. Správce daně a následně i žalovaný popsali nejen jeho subjekty, ale též jejich předpokládanou roli v podvodném řetězci a zjištění plynoucí z vyhledávací činnosti orgánů finanční správy, které těmto rolím odpovídají. Byla zjištěna celá řada okolností vrhajících negativní světlo na zapojení žalobkyně v tomto řetězci, které nasvědčují tomu, že jí bude možné odepřít uplatněnou daň na vstupu, nebude-li posléze při podrobném dokazování o stanovení výše daně podstatná část indicí vyvrácena. Ať už jde o nekontaktnost dodavatelů a je ovládajících osob, neplnění jejich daňových povinností, prosté přeprodávání od nich získaného zboží jiným osobám s minimální marží, velmi omezený počet dodavatelů a odběratelů, který se nemění, prakticky neexistující jiná ekonomická činnost mimo účast v podezřelém řetězci nákupů a prodejů stíženém významným daňovým dluhem dodavatelů, relativně značný objem transakcí bez známek odpovídajícího ekonomického zázemí společnosti, skryté finanční toky založené na využívání hotovosti a sady několika souběžných vysokých hotovostních plateb vyhýbajících se limitům, při nichž je třeba dokladovat totožnost platící osoby a další skutečnosti. Nelze nezmínit též postižení obchodního podílu jediného jednatele a jediného společníka žalobkyně exekucí s tím, že tatáž osoba je současně jediným společníkem a jednatelem další společnosti vykazující nedoplatky vůči správci daně. Veškeré žalovaným i správcem daně uváděné skutečnosti dle názoru soudu odůvodňují mimořádně vysokou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu vyměřena. Z hlediska této otázky přitom není nutné provést žalobkyni zmiňovaný tzv. *Axel Kittel test*. Něco jiného by nepochybně bylo, byla-li by žalobkyně uznána za účastníka podvodného řetězce v rámci platebního výměru. V tom případě by byly nutně požadavky na odůvodnění přísnější. Zde je však nutné připomenout a znovu zdůraznit, že při vydání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o prověřování přítomnosti indicí důvodně nasvědčujících obavám správce daně (jak uvedl např. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78). I v případě, nebyl-li by později prokázán podvodný charakter výše uvedeného řetězce, neznamená to, že správce daně nemohl mít na základě výše uvedených skutečností oprávněné obavy. Pokud tyto indicie správce daně shromáždil a řádně popsal, mohl nepochybně institutu zajišťovacího příkazu přiměřeným způsobem využít. V tomto smyslu žalovaný dostal své povinnosti, neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí (ve spojení s odůvodněními zajišťovacích příkazů) bylo vyčerpávající a opírá se o faktická zjištění správce daně, byť je v dané fázi nebylo možné detailně prověřit v rámci řádného procesu dokazování. Podstatné je, že žalobkyně tato zjištění není schopna úspěšně zpochybnit, a to ani tvrzeními v nyní podané žalobě.
24. Pokud jde o otázku, zda žalobkyně věděla či mohla vědět o zapojení do podvodného řetězce, soud vychází z naposledy odkazovaného rozsudku, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „[k]omplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu však patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. V této fázi řízení není třeba zabývat se tím, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem.“ Nejvyšší správní soud dále připustil, že byť obecně není třeba pro účely vydání zajišťovacího příkazu prokázat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, neznamená to, že se

jedná o okolnost nevýznamnou. „Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena, a do jisté míry tak kompenzovat slabší intenzitu obav o dobytost daně (srov. rozsudky ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28, věc *Pneu servis Internacional*, body 52 až 54, či ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016-45, věc *ABK – Pardubice*, body 29 až 31). Pokud tedy správní orgány dospějí k závěru o vědomém a aktivním zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce a tato skutečnost je zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, lze nepochybně souhlasit se stěžovatelkou, že o této skutečnosti musí svědčit dostatečně silné indicie. Současně ale Nejvyšší správní soud podotknul, že v odkazované věci „neshledal, že by zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů bylo právě vědomé a úmyslné zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce a že by jí správní orgány právě tuto skutečnost kladly významně k tíži, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Správní orgány vědomé zapojení do podvodu (resp. skutečnost, že stěžovatelka měla a mohla vědět o podvodném jednání) zmínily jen při hodnocení první podmínky – pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. O naplnění první podmínky přitom svědčila celá řada neobvyklých okolností. Skutečnost, zda se stěžovatelka zapojila do podvodného řetězce vědomě či nevědomě, není pro naplnění této podmínky klíčová. Naplnění druhé podmínky – obav o dobytost daně – správní orgány založily čistě na hodnocení majetkové situace stěžovatelky a jejím budoucím vývoji. Ekonomická analýza podniku poskytovala podle správních orgánů dostatečně silné indicie o nedobytnosti daně v budoucnu. Správní orgány v tomto ohledu stěžovatelce vůbec nekladly k tíži skutečnost, že se měla vědomě účastnit podvodného řetězce. Nejedná se o případ, kdy by slabší intenzitu obav o dobytost daně správní orgány kompenzovaly argumenty o vědomém zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Nelze proto přisvědčit ani druhé části žaloby, dle které žalovaný a správce daně neprokázali, že žalobkyně věděla nebo měla či mohla vědět o svém zapojení do podvodného obchodního řetězce.“ Soud zkoumáním napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů dospěl k závěru, že ani v uvedeném případě nebylo esenciální otázkou případné povědomí žalobkyně o tom, zda se účastní daňového podvodu či nikoli, protože příslušná rozhodnutí jsou založena především na charakteristikách žalobkyně a subjektů, s nimiž příslušné transakce prováděla, které nepochybně vzbuzují opodstatněné pochybnosti o tom, že se nepodaří docílit řádného výběru DPH. Ani tato námitka žalobkyně tak není důvodná.

25. Soud navíc podotýká, že argumentaci žalobkyně považuje za velmi obecnou. Žalobkyně sice sama poukazuje na údajnou vágnost odůvodnění napadeného rozhodnutí, nicméně jako mnohem nekonkrétnější soud hodnotí podanou žalobu. Žalobkyně fakticky toliko opakovala některá zjištění správce daně, která jsou dle jejího názoru bez zásadního významu, a nijak konkrétně nerozporovala zjištění správce daně coby nepravdivá, například co se ekonomického stavu žalobkyně a pohybů na jejích bankovních účtech týče, stejně tak jako další skutečnosti. Dle přesvědčení soudu se zjištěné okolnosti týkají takřka všech zásadních aspektů podnikání žalobkyně a jejích nejvýznamnějších obchodních partnerů v předmětném období a ve svém souhrnu poskytují ucelený obraz o tom, že veškeré obavy o vymození daně byly v době vydání příslušných rozhodnutí opodstatněné. Nelze izolovaně posuzovat jednotlivé dílčí skutečnosti, jak se žalobkyně v podané žalobě pokouší, nýbrž je třeba je hodnotit v jejich komplexních souvislostech. Byť totiž samo nezveřejnění účetní závěrky nebo virtuální sídlo skutečně samo o sobě (stejně jako např. cizí státní příslušnost ovládající osoby) nepředstavuje bez dalšího rizikovou indicii vypovídající o možnosti o zapojení do řetězce krátkých daň, ve svém propojení již mohou, a to zejména se zjištěným způsobem práce s peněžními prostředky a značnou návazností na rizikové subjekty s daňovými nedoplatky, důvodné podezření zakládat.

26. Dosavadní předběžná zjištění také značně zpochybňují možnou dobytost v budoucnu stanovené daně v předpokládané výši. Za obzvlášť závažnou a obavy vzbuzující považuje soud už jen skutečnost, že na bankovních účtech žalobkyně se pravidelně nacházely takřka nulové zůstatky, protože mnohasetisícové částky byly obratem vybírány v hotovosti. Žalobkyně nevykazuje žádný majetek trvalejšího charakteru, který by nemohl být obratem vyveden z dosahu správce daně a který by eventuálně mohl sloužit k zajištění daně jiným způsobem. Stav věci, který byl v rámci předmětného řízení zjištěn, tak dle názoru soudu není ani v rozporu s tím, že zajišťovací příkazy mají být výjimečným prostředkem (*ultima ratio*), když žalovaný sám v napadeném rozhodnutí uvedl přesvědčivé důvody, proč nebylo namíste např. využití institutu zástavního práva dle daňového řádu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

27. Jak vyplývá z výše uvedeného, soud neshledal žalobu důvodnou. Proto žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.)
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů o žalobě netvrdil a ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 11. května 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

