



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen advokátem advokátní kanceláře KODAP Legal s.r.o. Mgr.
Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec 7
proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37898/19/5100-41456-712609

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2019, č. j. X, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce jako insolvenční správce dlužníka X (dále jen „společnost X“) napadl v zákonné lhůtě shora označené rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný ve společném řízení zamítnul odvolání společnosti X a potvrdil zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) dne 16. 7. 2019, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X a č. j. X.
2. Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), uložil společnostiv, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů, neboť hrozí nebezpečí z prodlení, zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec – prosinec 2018 a duben a květen 2019, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 1 583 620 Kč na depozitní účet správce daně.
3. Zajišťovací příkazy byly vydány poté, co správce daně vyhledávací činností zjistil indicie o tom, že se společnost X v předmětných zdaňovacích obdobích roku 2018 a 2019 zapojila do podvodného řetězce plátců DPH. Písemností ze dne 7. 8. 2019 správce daně oznámil zahájení daňové kontroly DPH za předmětná zdaňovací období.
4. Správce daně dovodil, že společnost X uplatnila nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, přijatých od svých přímých dodavatelů X X a X v celkové výši 1 583 620 Kč neoprávněně, a to z důvodu zapojení do podvodného obchodního řetězce, a tedy nárok na odpočet uplatnila v rozporu se smyslem Směrnice Rady č. 2016/112/ES o DPH. Správce daně v zajišťovacích příkazech podrobně popsal strukturu podvodného řetězce za každé zdaňovací období, a to včetně grafického zobrazení, popsal jednotlivé obchodní operace mezi články řetězce, kterými byly kromě společnosti X a jejích přímých dodavatelů společnostmi X, X a X, další společnosti X, X, X, X a X popsal charakteristiku jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti v řetězci, chybějící daň.
5. Při stanovení výše zajišťované částky za předmětná zdaňovací období využil správce daně údaje tvrzené společností X v podaných daňových přiznáních a kontrolních hlášeních a jednotlivé zajišťované částky stanovil na základě výše odpočtu na dani uplatňovaného z plnění přijatých od shora uvedených dodavatelů.
6. Závěr o zapojení do podvodného řetězce společnosti X ve zdaňovacích obdobích červenec – prosinec 2018 a duben a květen 2019 správce daně zdůvodnil tím, že přijala zdanitelná plnění mj. od článků obchodního řetězce – společností X a X, resp. X s tím, že tato přijatá zdanitelná plnění činí 84 – 100 % z celkového objemu přijatých zdanitelných plnění. Přitom správce daně dovodil, že tito přímí dodavatelé přijali zdanitelná plnění od dalších článků řetězce – společností X a X, resp. X Trade, označených jako tzv. *missing trader*, které nepřiznaly daň ve správné výši, ani ji ve správné výši neodvedly do státního rozpočtu, čímž došlo ke vzniku chybějící daně, kterou si nárokují další subjekty v řetězci, včetně společnosti X. Toto správce daně dovodil na základě zjištění, že uvedené společnosti vykazaly v oddílu B3 kontrolního hlášení (plnění do 10 000 Kč bez identifikace dodavatele)

nárok na odpočet DPH ve výši, že by tomu odpovídalo přijetí takového počtu jednotlivých zdanitelných plnění, jakému však neodpovídá jejich materiální a personální zázemí, a dále tyto společnosti uskutečněná zdanitelná plnění vykázaly v oddílu A4 kontrolního hlášení (plnění s hodnotou nad 10 000 Kč včetně DPH), což vedlo správce daně k závěru, že se s největší pravděpodobností jedná o fiktivní plnění. Chybějící daň správce daně identifikoval i u dalších článků v řetězci – společnost X, X, X, X, které v řetězci označil shodně jako společnost X v pozici tzv. *buffer*. K závěru, že se jedná o podvodný řetězec obchodů, vedlo správce daně také zjištění, že společnosti tvořící řetězec obchodů nemají zaměstnance (kromě společnosti X, u které správce daně tento údaj neuvedl), sídlí na tzv. virtuálních sídlech, nemají evidovány žádné provozovny, jejich jednatele a společníci jsou cizí státní příslušnosti, případně jménem společníka jedná statutární orgán, který je cizím státním příslušníkem (viz X), neprezentují své služby na internetu, nezveřejňují řádné účetní uzávěrky ve veřejném rejstříku, mají nedoplatky na dani, společnosti X, X, X a X se staly nespolehlivými plátcí, tedy uvedené společnosti souhrnně vykazují řadu znaků typických pro rizikové subjekty. Dále správce daně uvedl, že odběratelé společnosti X inzerují předmět své ekonomické činnosti v oblasti kovovýroby pro automobilový průmysl nebo v oblasti textilní výroby. S ohledem na to a s ohledem na hlavní ekonomickou činnost uváděnou společnostmi X a hotovostní výběry, charakteristické pro vyplácení mezd zahraničním dělníkům bez zázemí na území ČR, a dále skutečnosti finanční správě známé ohledně fungování personálních agentur, správce daně předpokládal, že svým odběratelům společnost X poskytuje personální kapacity.

7. Dle správce daně byla splněna i podmínka obavy o budoucí výběr daně. Tato obava vyplývá z majetkové nedostatečnosti s ohledem na předpokládanou celkovou výši vlastní daně, současně správce daně hodnotil jako vysokou míru rizika převedení veškerého majetku mimo sféru správce daně. Správce daně hodnotil majetek a výkonnost na základě účetních výkazů za rok 2018 a zdůraznil, že společnost nevykazovala žádný dlouhodobý majetek, tudíž netvořila majetkové zázemí pro svou ekonomickou činnost. Tvořila pouze oběžná aktiva, která ale nejsou stabilní, což vyplývá z jejich proměnlivé hodnoty v čase. Dále se správce daně zabýval generováním zisku a zdůraznil, že s ohledem na rentabilitu tržeb v úrovni 0,02 vzniká reálná obava o výběr daně v budoucnu, např. z úvěru. Správce daně vyšel z analýzy přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a hodnotil, že vstupy od problematických dodavatelů tvoří velmi vysoké procento z celkových vstupů, z čehož dovozoval důvodnou obavu, že se společnost bude chtít vyhnout placení daně, která je stižena zkrácenou DPH ve velkém rozsahu. Správce daně provedl analýzu bankovního účtu a konstatoval, že finanční prostředky, které byly ve sledovaném období na účet připsány ve výši cca 23 mil. Kč, byly následně vybrány v hotovosti v celkové výši cca 21 mil. Kč, přičemž vysoké výběry následovaly do několika dnů po připsání finančních prostředků na účet. Výběry v identifikované dny přesáhly limit 270 000 Kč stanovený pro hotovostní platby, z čehož správce daně dovozoval pochybnosti o souladu výběrů se smyslem tohoto zákonného omezení a souvislost s chybějící daní u dalších článků řetězce obchodů. Dispoziční právo k účtu měly osoby, které nejsou statutárním orgánem ani majitelem společnosti, proto správce daně konstatoval, že jednatel a majitel není osobou fakticky společnost ovládající. Správce daně také zohlednil riziko plynoucí z účasti společnosti na daňovém podvodu, která nemohla být náhodná. K tomu přistoupilo zjištění ohledně místa zapsaného sídla společnosti X, jímž byl zvnějšku zchátralý bytový dům, kde nebylo uvedeno sídlo společnosti, ale jen jména fyzických osob odlišných od vlastníka zapsaného v katastru nemovitostí, přičemž na této adrese bylo zapsáno sídlo dalších

ekonomických subjektů. A dále skutečnost, že společnost X neměla hlášenu provozovnu, neinzerovala své služby, neměla žádné webové stránky.

8. Správce daně měl za to, že byly naplněny podmínky § 103 zákona o DPH. Důvodem, pro který v době vydání zajišťovacích příkazů hrozilo nebezpečí z prodlení, byla zejména skutečnost, že jediný majetek, resp. majetek, jehož tvorbu lze předpokládat, jsou pouze peněžní prostředky na bankovním účtu, které je možné kdykoli jednoduše převést.
9. Se závěry správce daně o naplnění podmínek dle § 167 daňového řádu se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil. Konstatoval, že správce daně popsal strukturu podvodného řetězce včetně grafického zobrazení, popsal jednotlivé obchodní operace mezi články řetězce a jejich charakteristiku, nestandardnosti v řetězci, objektivní okolnosti svědčící o podvodu, chybějící daň i kvalifikovaný odhad daně k zajištění. Předpoklad, že společnost X o zapojení do podvodného řetězce mohla a měla vědět, správce daně dovozoval z toho, že společnost nehradila uvedeným přímým dodavatelům jejich pohledávky převodem na účet, ačkoliv mají zveřejněný bankovní účet, a přestože její vlastní pohledávky jí byly hrazeny bezhotovostně. Žalovaný podotknul, že s ohledem na charakter řízení, ve kterém je zajišťovací příkaz vydáván, je významná samotná účast v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH, otázka vědomosti o účasti na podvodu není v této fázi daňového řízení podstatná. Žalovaný rovněž přitakal správci daně, který dovedl existenci důvodné obavy o nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Za podstatné považoval zejména absenci dlouhodobého majetku či nemovitostí, a to, že jediný zjištěný majetek, oběžná aktiva, jsou majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stabilitnosti ani v krátkém časovém horizontu. Toto žalovaný hodnotil v kontextu ekonomického chování společnosti X, kdy byly peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části (87 % ve sledovaném období) vybírány v hotovosti, často v částkách ve výši 1 mil. Kč a více za jeden den. I žalovaný dovedl, že je oslaben argument tvorby zisku jako zdroje pro budoucí úhrady daně, neboť i vytvořený zisk kumulovaný na bankovním účtu je součástí výběrů hotovosti z účtu. Další podstatnou skutečností je podle žalovaného absence oprávnění disponovat s jediným bankovním účtem společnosti pro jednatele a jediného společníka. Proto nelze společnost označit za stabilní ekonomický subjekt, ačkoliv disponuje 12 zaměstnanci, je podnikatelským subjektem s delší dobou fungování a generuje zisk, byť při velmi nízké ekonomické výkonnosti. Zjištěné masivní hotovostní výběry z účtu za současné majetkové nedostatečnosti žalovaný postavil na roveň vyvádění majetku, což je důvodem pro silnou intenzitu obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně. Žalovaný nezohlednil jako okolnost zvyšující obavu o dobytost daně účast v podvodném řetězci, protože otázka vědomosti společnosti X o účasti na podvodu bude řešena v nalézacím řízení a nelze ji jednoznačně dovést. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že při vydání zajišťovacích příkazů hrozilo nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH, což vyplývá zejména ze struktury majetku, který netvoří žádný hodnotný dlouhodobý majetek, ale pouze oběžná aktiva. Vlastnictví bankovního účtu žalované hodnotil jako majetkovou hodnotu velmi rizikovou a upozornil na pravidelné výběry v hotovosti ve značných objemech. Tyto skutečnosti vedly k větší intenzitě obavy správce daně ohledně budoucí úhrady daně a správce daně správně dovedl, že i krátká lhůta stanovená v § 167 odst. 3 daňového řádu ke složení jistoty by byla riziková.

II. Žaloba

10. Podle žalobce správní orgány neprokázaly opodstatněnou obavu, že je ohrožen budoucí výběr daně. Správce daně závěr, že vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi, nedoložil a neprokázal. V důsledku nezákonného rozhodnutí žalovaného, který se nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, byl žalobce podroben likvidačnímu postupu v podobě vydaných a souběžně též vymožených zajišťovacích příkazů.
11. Žalobce namítal, že správce daně neprovedl řádné dokazování. Zajišťovací příkazy byly vydány ještě před tím, než byla ve vztahu k DPH za období červenec – prosinec 2018 a duben a květen 2019 zahájena daňová kontrola. Tedy ve fázi, kdy nebylo možné s jistotou ani jakoukoli mírou pravděpodobností dovodit, že na straně společnosti X bude takto rozsáhlá daňová povinnost. Není možné před zahájením daňové kontroly z dokladů, které měl správce daně k dispozici, dospět k závěru ohledně předpokládané daňové povinnosti. V době vydání zajišťovacích příkazů nebyla společnost ani vyzvána, aby se k dílčím závěrům správce daně vyjádřila a na podporu svých tvrzení navrhla důkazní prostředky. Vydání zajišťovacích příkazů by mohlo mít opodstatnění, pokud by správce daně v prvopočátku kontroly disponoval doklady, které by vylučovaly nárok na odpočet DPH.
12. Správce daně v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem neuvedl, z jakých skutečností dovozuje, že v budoucnu dojde ke stanovení daně v konkrétní předpokládané výši. Zajišťovací příkazy nesplňují závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015. Předpokládaný doměrek, jak jej vymezil správce daně, se neopírá o žádný právní názor vyplývající z ustálené judikatury, nýbrž jen o pochybnosti správce daně před provedením dokazování v průběhu daňové kontroly.
13. Správce daně uvedl, že důvodně předpokládá, že daňový subjekt neprokáže nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH, ačkoli nepřistoupil k aplikaci institutu postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly. Žalobce zopakoval, že správce daně měl pochybnosti ohledně daňové povinnosti či uplatněných daňových odpočtů formulovat, aby na ně společnost X mohla reagovat.
14. Žalobce nesouhlasil se závěry orgánů finanční správy o nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH. V době vydání zajišťovacích příkazů platilo, že společnost své daňové povinnosti přiznávala a plnila v nezanedbatelném rozsahu. S touto okolností se správce daně ani žalovaný nevypořádali.
15. Žalobce poukázal na to, že podnikatelská činnost společnosti nevyžaduje vlastnické právo k majetku v podobě nemovitých věcí a dalšího dlouhodobého majetku, čímž se žalovaný rovněž nezabýval.
16. Správce daně při vydání zajišťovacích příkazů nedbal, aby výše zajištěné částky byla přiměřená, což mělo pro likvidační účinky. Správce daně uvedl řadu hypotéz, nápravu v tomto směru nezjednal ani žalovaný. Finanční orgány tak opomněly zohlednit zajišťovací funkci zajišťovacích příkazů a nevzaly v potaz, že takto provedené zajištění povede k okamžitému ukončení činnosti daňového subjektu. Za nepřipadné označil žalobce spekulace o převoditelnosti finančního majetku mimo sféru vlivu správce daně. Uvedl, že na řádně vedeném účtu má dostatek finančních prostředků k úhradě správcem daně předpokládaných daňových povinností. Správce daně neprokázal odůvodněnou obavu o budoucích značných obtížích při vymáhání daně.
17. Žalobce nesouhlasil také s tím, jak byla hodnocena ekonomická situace společnosti X. Ta byla do okamžiku vydání zajišťovacích příkazů zcela v pořádku, opak nebyl prokázán.

Společnost byla řádně fungující obchodní korporací, která plnila své peněžité a zákonné povinnosti a nebyla v úpadku. Závěr o tom, že je potencionálně rizikovým subjektem, u něhož existuje nebezpečí, že po odhalení zapojení do řetězce zasaženého podvodem DPH, dojde k utlumení ekonomické činnosti, označil za nepodloženou spekulaci. Žalobce popřel, že by se společnost zapojila do jakéhokoliv podvodného řetězce, nebylo jejím záměrem profitovat ze systému DPH. Rovněž tyto závěry správce daně jsou spekulací. Žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, sp. zn. 7 Afs 67/2017, a namítal, že chybí dostatečně průkazná úvaha správce daně či žalovaného o obtížích při budoucím výběru daně. Dále žalobce poukázal na názory vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, sp. zn. 5 Afs 321/2017, správce daně, resp. žalovaný nezohlednil dostatečným způsobem dosavadní daňovou kázeň, solventnost, ziskovost, postavení na trhu a ekonomický vývoj.

18. Podle žalobce vydání zajišťovacích příkazů nelze odůvodnit jednáním, které se týká jiných subjektů či korporací, pokud na straně dotčeného daňového subjektu neexistují pochybení či nestandardní skutečnosti. Úvaha o údajně vysoké míře rizika převedení veškerého majetku je nepodložená. Žalobce zopakoval, že si daňový subjekt daňové povinnosti plnil a nezavdal důvod k takovému závěru.
19. Dále žalobce namítal, že z hlediska naplnění podmínek § 72 a 73 zákona o DPH není určující, kde má dodavatel své oficiální sídlo, zda prezentuje na internetu, zda zveřejňuje ve sbírce listin své účetní závěrky a podobně. Žalobce odmítl, že by se ve zmiňovaných zdanitelných plnění mělo jednat o rovinu obchodních vztahů postižených daňovým podvodem, správce daně v tomto směru neuvedl žádný důkazní prostředek, který by měl jeho předpoklad prokázat. Z hlediska daňového subjektu se jednalo o společnost, které se projevovaly jako řádně fungující podnikatelské subjekty, které nebyly uvedeny na žádném oficiálním seznamu, z něhož by bylo možné identifikovat společnost jako pochybnou.
20. Žalobce se dále ohradil proti tvrzení ohledně nedůvěryhodnosti. Uvedl, že společnost existuje od roku 2004, od roku 2006 v ní působí stejný jednatel a společník, jedná se tedy o zcela stabilní subjekt, který řádně vykonával svou ekonomickou činnost a plnil si řádně povinnosti vůči orgánům veřejné moci.
21. Jako zavádějící označil žalobce argument správce daně, že společnost sídlí ve zchátralém bytovém domě, kde není označení sídla. Daňový subjekt byl ve vztahu ke správci daně vždy kontaktní, měl transparentní činnost generující zdanitelné výnosy. Správce daně zamlčel, že byl informován o tom, že v daném období docházelo k rekonstrukci sídla a že mu byl zaslán údaj o náhradní kontaktní adrese. Ani to, že neměl daňový subjekt registrovanou provozovnu a neměl vlastní webové stránky, nesvědčí o tom, že by podnikatelskou činností neprovozoval řádně, takové povinnosti nejsou ničím uloženy.
22. Rovněž úhrada faktur v hotovosti je zcela běžná v daném oboru. Skutečnost, že dispoziční právo k bankovnímu účtu měla G. K. a V. Y. nesvědčí o tom, že by podnikání bylo jakkoli nestandardní. Jednatel za společnost aktivně vystupoval, např. došlo ke vkladu zbývajících částky dle vydaných zajišťovacích příkazů na účet společnosti, z čehož vyplývá, že se daňový subjekt svým platebním povinnostmi nevyhýbal. Tuto skutečnost žalovaný nerefletoval.
23. Žalobce rovněž nesouhlasil s argumentem hotovostních výběrů přesahující zákonný limit 270 000 Kč. Namítal, že se zákonné limity netýkají výběrů z banky, nýbrž hotovostních plateb. Výběr částek tak nebyl nezákonný, ale standardní.

24. Dále se žalobce ohradil proti závěru správce daně, že se jej týkají závěry o podvodných personálních agenturách, u kterých se ve větší míře vyskytují zdanitelná plnění na vstupu zatížená daňovým podvodem nebo uplatněním fiktivních vstupů. Pro takový závažný závěr správce daně nepředložil jakýkoli důkaz. Neprokázal, že by se žalobce účastnil jakéhokoli podvodného jednání.
25. Nebyly tedy splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle daňového řádu. Žalobce proto navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

26. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, v němž řádně vypořádal námitky žalobce.
27. Stručně připomenul, že odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu správce daně vyvolala pravděpodobnost budoucího stanovení DPH na základě zapojení společnosti X do podvodného řetězce subjektů, ve kterém nebyla řádně odvedena DPH z uskutečněných zdanitelných plnění, a majetková nedostatečnost.
28. Na základě skutečností uvedených v zajišťovacích příkazech správce daně předběžně dovodil, že společnost uplatnila nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, přijatých od některých svých přímých dodavatelů, v celkové výši 1 583 620 Kč neoprávněně z důvodu zapojení do podvodného obchodního řetězce, a proto je výše uvedená částka nároku na odpočet považována za výši dosud nestanovené daně. Správce daně podrobně popsal strukturu aktuální podoby podvodného řetězce, a to včetně grafického zobrazení, popsal jednotlivé obchodní operace mezi články řetězce, charakteristiku jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti v řetězci, objektivní okolnosti, chybějící daň i kvalifikovaný odhad daně k zajištění. Podstatná je samotná účast v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH, otázka vědomosti o účasti na podvodu není v této fázi daňového řízení podstatná, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015.
29. K existenci obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně žalovaný uvedl, že ji hodnotí jako silnou. Za podstatnou považuje zejména absenci dlouhodobého majetku či nemovitostí, přičemž jediný zjištěný majetek, oběžná aktiva, neskýtá záruku stability. Tím spíše v kontextu ekonomického chování společnosti X, kdy byly vybírány peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti ve vysokých částkách za jeden den. I vytvořený zisk, kumulovaný na bankovním účtu, byl součástí výběrů hotovosti z účtu, proto je argument tvorby zisku oslaben. Dále žalovaný zdůraznil, že s jediným bankovním účtem neměl právo disponovat jednatel a jediný společník, tuto neobvyklou skutečnost žalobce neobjasnil ani v odvolání. Také absence skutečného sídla, provozoven a neexistence webové prezentace služeb jsou skutečnosti, které neumožňují označit společnost X za stabilní ekonomický subjekt, ačkoliv disponuje 12 zaměstnanci, je podnikatelským subjektem s delší dobou fungování a generuje zisk (byť při velmi nízké ekonomické výkonnosti). Hotovostní výběry z účtu za současné majetkové nedostatečnosti lze považovat za ekvivalent vyvádění majetku, což je důvodem důvod pro silnou intenzitu obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně, žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 nebo č. j. 9 Afs 57/2010-139.

30. Ke konstatování hrozby nebezpečí z prodlení dle § 103 zákona o DPH správce daně vedla zejména struktura majetku, který netvoří žádný hodnotný dlouhodobý majetek, nýbrž jen oběžná aktiva. Zjištěné vlastnictví bankovního účtu je obecně jako majetková hodnota velmi rizikové, peněžní prostředky lze z bankovního účtu ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což se také pravidelně a ve značných objemech dělo.
31. Žalovaný odmítl i další žalobní námitky. V napadeném rozhodnutí se splněním podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů podrobně zabýval, přezkoumal i nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH a vypořádal všech 15 odvolacích námitek, a to dostatečně a úplně, a vždy řádně odůvodnil odlišný názor na splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.
32. K námitce ekonomické likvidace žalobce žalovaný uvedl, že otázka ekonomických dopadů zajišťovacích příkazů je z pohledu posouzení jejich zákonnosti irelevantní. Samotný zajišťovací příkaz ani likvidační charakter nemá, negativní účinky mohou nastat až v důsledku následného postupu správce daně v rámci zajištění neuhrazené jistoty. Pokud by správce daně a žalovaný při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumali, zda tato platební povinnost může vyvolat tzv. rdousící efekt, byl by takový postup v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
33. Žalovaný uzavřel tím, že napadené rozhodnutí netrpí namítanou nezákonností a nepřezkoumatelností. Proto žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

34. Napadené rozhodnutí žalovaného a zajišťovací příkazy přezkoumal krajský soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
35. Stěžejní otázkou posuzovaného případu je, zda byly u společnosti X splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu.
36. 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. Dle odst. 3 citovaného ustanovení zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky. Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Dle odst. 4 téhož ustanovení u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.*

37. Ustanovení § 103 zákona o DPH stanoví, 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 sepíše o tom úřední záznam.*
38. Institutem zajišťovacího příkazu se zabývá početná judikatura správních soudů. Jak uvedl již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může obrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ Dále konstatoval, že: „*správce povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, bod 23; obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz).
39. Na tyto závěry navázala i další judikatura Nejvyššího správního soudu zabývající se splněním zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Podle ní předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že 1) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
40. Pro vydání zajišťovacího příkazu není namístě podrobně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, neboť nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujícím obavám správce daně. V této souvislosti bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (v návaznosti na další zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, či rozsudky ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38). Pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodného obchodního řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v této struktuře. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28).
41. Soud především uvádí, že napadené rozhodnutí žalovaného a vydané zajišťovací příkazy považuje za plně přezkoumatelné. Z odůvodnění rozhodnutí vydaných v obou stupních daňového řízení vyplývá, na základě jakých skutečností správce daně a žalovaný dospěli

k závěru, že zde jsou indicie s vysokou pravděpodobností svědčící o účasti společnosti X v řetězci obchodů zasaženém podvodem na DPH. Stejně tak je zřejmé, jak byla posouzena celková majetková situace společnosti, proč byla vyhodnocena jako nedostatečná a o jaké podklady orgány finanční správy svá zjištění opíraly. Přezkoumatelný je i závěr, na jehož základě bylo aplikováno ustanovení § 103 zákona o DPH. Vytýkal-li žalobce žalovanému, že se nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, nemohl této námitce soud přisvědčit. Naopak žalovaný se odvolacími námitkami řádně zabýval, vypořádal je v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečným způsobem (viz body [32] až [43] rozhodnutí). Z rozhodnutí je též zřejmé, jak žalovaný nahlížel na skutečnost, že společnost X dosud plnila své daňové povinnosti a že ke své podnikatelské činnosti dle svého tvrzení nepotřebuje nemovitý a další dlouhodobý majetek. Žalovaný se rovněž věnoval otázce likvidačních účinků zajišťovacích příkazů. Ve shodě se žalovaným soud konstatuje, že žalovaný dostatečně vysvětlil svůj odlišný názor na splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, včetně jejich vykonatelnosti jejich vydáním.

42. V souzeném případě byly zajišťovací příkazy vydány ještě před zahájení daňové kontroly DPH za předmětná zdaňovací období, správce daně nepřistoupil ani k zahájení postupu k odstranění pochybností, které mu v souvislosti s deklarovanými přijatými zdanitelnými plněními vznikly. Soud souhlasí se žalovaným, že zahájení, resp. vedení daňové kontroly, případně postupu k odstranění pochybností a v rámci toho vydání výzvy k předložení důkazních prostředků za účelem rozptýlení pochybností správce daně, není podmínkou vydání zajišťovacích příkazů. Soud připomíná, že nebylo namístě prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, neboť v případě vydání zajišťovacích příkazů nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy zajišťovací příkazy byly vydány nikoli na základě provedeného dokazování, po němž by muselo přijít na řadu „klasické“ hodnocení důkazních prostředků, třeba i předložených daňovým subjektem. Zajišťovací příkazy byly vydány na základě indicií, které vyplynuly z vyhledávací činnosti správce daně zdokumentované ve spisovém materiálu, která byla zaměřena jednak na společnost X, ale také na její přímé dodavatele X, X a X a další články obchodního řetězce. Úkolem žalovaného jako odvolacího orgánu a následně úkolem soudu je posoudit, zda zjištění správce daně, na základě nichž dovodil existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti dosud nestanovené daně v budoucnu, mají reálný podklad (viz též závěry rozsudku Krajského soudu v Brně, č. j. 62 Af 75/2014-230, publ. ve Sb. NSS 3335/2016).
43. Po prostudování předloženého spisového materiálu, a to nejen veřejné části, ale též vyhledávací části spisu, dospěl soud k závěru, že zjištění správce daně, z nichž při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, nejsou pouhými spekulacemi, jak opakovaně namítal žalobce. Pokud jde o předpoklad budoucího stanovení daně, na základě okolností podrobně popsanych především v jednotlivých zajišťovacích příkazech a zachycených mj. ve vyhledávací části spisu soud konstatuje, že orgány finanční správy se důvodně domnívají, že daň bude v budoucnu společnosti X stanovena, neboť je přiměřeně pravděpodobné, že bude prokázáno její zapojení do řetězce obchodů, v němž došlo ke zkrácení DPH. Správce daně vyhověl požadavkům formulovaným judikaturou správních soudů (viz shora zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, či ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38) a podrobně v zajišťovacích příkazech popsal strukturu propracovaného řetězce obchodů,

jehož jednotlivé články doznaly v některých zdaňovacích obdobích změn, a zapojení a úlohu společnosti X jako tzv. *buffer* v tomto řetězci. Struktura řetězce byla detailně zachycena v grafickém znázornění, a to včetně výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění mezi jednotlivými články řetězce a identifikace chybějící daně jako nutného předpokladu pro závěr o daňovém podvodu. Celý mechanismus fungování obchodního řetězce byl správcem daně a následně žalovaným v bodech [15] až [22] napadeného rozhodnutí popsán, soud si proto na skutečnosti tam uvedené dovoluje odkázat. Stručně řečeno správce daně a žalovaný měli na základě vyhledávací správce daně (kontrolní hlášení, daňová přiznání, výzvy k podání daňových přiznání, přehledy o daňových povinnostech, výzvy k zahájení daňových kontrol, platební výměry, atd. shromážděné ve spisovém materiálu) za přiměřeně pravděpodobné, že přijatá plnění od přímých dodavatelů společností X, X a X, která tvořila v jednotlivých zdaňovacích obdobích 84 – 100 % přijatých zdanitelných plnění, jsou zatížena daňovým podvodem, neboť tito dodavatelé, stejně jako další články v řetězci obchodů (společnosti X, X, X, X a X), vykazaly nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v takovém rozsahu, že to neodpovídá jejich faktickému fungování, z čehož správce daně dovozoval, že se jedná s největší pravděpodobností o fiktivní plnění. Popsaný mechanismus obchodů v řetězci žalobce nezpochybňuje žádnou konkrétní argumentací, pouze v obecné rovině opakuje, že se jedná o nepodložené spekulace správce daně, aniž by byl schopen cokoli bližšího k přijetí zdanitelných plnění v daném rozsahu od přímých dodavatelů X, X a X objasnit.

44. Správce daně příhodně poukázal na řadu objektivních skutečností, které vypovídají o tom, že se s největší pravděpodobností jedná o podvodný řetězec společností založený s cílem neodvést DPH, resp. nezákonně nárokovat nárok na odpočet daně, jakými jsou sídla společností na tzv. virtuálních sídlech, absence zaměstnanců (s výjimkou X, u níž tento údaj nebyl zjištěn) a provozoven k reálnému provozování ekonomické činnosti, dále to, že všechny tyto společnosti mají jednatele a společníky fyzické osoby, kteří jsou cizími státními příslušníky, neprezentují své podnikání na internetu či jinak veřejně, nezveřejňují účetní závěrky, mají nedoplatky na dani, některé ze společností byly označeny jako nespolehliví plátcí DPH. Jednoznačně jde o skutečnosti, které ve svém souhrnu ukazují na nestandardní způsob obchodování v řetězci, jehož byla společnost X prokazatelně součástí. Přitom údaje o struktuře zdanitelných plnění a tom, jaké společnosti neplnily svoje daňové povinnosti (a tímto způsobem ve struktuře řetězce obchodů získaly neoprávněný prospěch), byly ve vyhledávací části spisu doloženy.
45. Soud navazuje na obecná východiska zmíněná shora a zdůrazňuje, že pro posouzení zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů není podstatné, zda si společnost X byla těchto nestandardností a podezřelých okolností vědoma či nikoli a že svou účast na podvodu s DPH popírá. Je třeba zopakovat, že pro vydání zajišťovacích příkazů je podstatná již samotná účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Jak uvedl žalovaný, případné prokazování dobré víry ve vztahu k účasti daňového subjektu na podvodu na DPH je až otázkou řízení nalézacího. Pokud by správce daně otázku dobré víry prokazoval již v řízení o zajištění daně, daň by byla stanovována v podstatě nadvakrát, což není možné ani žádoucí (srov. již shora označený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). A pokud měl správce daně dostatečně silné indicie pro závěr, že obchodování v řetězci je zatíženo podvodem, mohl účast společnosti X v tomto řetězci zohlednit i na základě zjištění, která učinil nikoli přímo vůči této společnosti.

46. Nestandardní okolnosti obchodování však správce daně identifikoval také na straně společnosti X, když uvedl, že právě zmíněným problematickým dodavatelům byla přijatá zdanitelná plnění hrazena v hotovosti (když takto hrazené částky by navíc přesáhly zákonný limit pro hotovostní platby). Tento závěr dovozoval správce daně logicky z toho, že ve prospěch těchto dodavatelů nebyly realizovány bezhotovostní platby, ač bylo možné závazky jim platit bezhotovostně na účet registrovaný správcem daně, přičemž právě z těchto plnění nebyla uvedenými společnostmi uhrazena daň v řetězci. Oproti tomu postavil správce daně skutečnost, že ostatní platby realizovala společnost X bezhotovostně, převodem na bankovní účet jí také odběratelé platili jí uskutečněná zdanitelná plnění. V podrobnostech si soud opět dovolí odkázat na skutečnosti rozvedené zejména v těch bodech zajišťovacích příkazů, v nichž se správce daně podrobně věnoval příčinné souvislosti chování společnosti X s chybějící daní v řetězci a její pozici v řetězci a objektivním okolnostem na její straně [viz zejména body ohledně postavení jako tzv. *buffer* a bod 4)].
47. Soud se také souhlasí s tím, že správce daně na podkladě výsledků místního šetření v místě zapsaného sídla společnosti a pořízené fotodokumentace přihlédl k sídlu společnosti X jako k dalšímu rizikovému faktoru. Správce daně doložil, že společnost sídlí v neopraveném, zčásti neobsazeném bytovém domě, kde neměla označeno sídlo, nebylo zde označeno ani jméno společníka ani jiné osoby, která by měla se společností souvislost, pouze zde byla označena jména nájemníků. Správce daně také zjistil, že na dané adrese má zapsané sídlo 7 ekonomických subjektů, adresa tedy sloužila jako tzv. virtuální sídlo. Tvrděním, že se sídlo společnosti rekonstruuje, se zabýval již žalovaný. Ve shodně s ním soud konstatuje, že svá tvrzení v daném směru žalobce neprokázal, proti tomuto závěru žalovaného žádné konkrétní výhrady žalobce neuplatnil.
48. Ohledně výše daně k zajištění pak správce daně učinil v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu kvalifikovaný odhad a vyšel z údajů vykázaných společností X v daňových přiznáních a kontrolních hlášeníh. Výši předpokládané daně v návaznosti na výši nároku na odpočet daně na vstupu správce daně dostatečně odůvodnil v bodu 5) zajišťovacích příkazů, v tomto směru považuje soud odůvodnění zajišťovacích příkazů za plně vyhovující požadavkům judikatury správních soudů. Soud připomíná, že zajišťovacími příkazy je stanovena zajišťovaná částka, nejedná se o stanovení výše daně na základě provedeného dokazování, které má své těžiště v nalézacím řízení.
49. Pokud žalobce odkazuje na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Afs 8/2015, soud ve shodě se žalovaným (viz bod [33] rozhodnutí) uvádí, že v právě projednávané věci se nejedná o nejasný či judikaturou neřešený sporný právní závěr, a proto by správce daně nemohl dospět k závěru o pravděpodobném budoucím vyměření daně. Naopak má soud za to, že správce daně postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se předpokladů vydání zajišťovacích příkazů, která požaduje na straně správce daně dostatečně silné indicie svědčící o zapojení daňového subjektu do řetězce obchodních případů zasaženého podvodem na DPH.
50. K námitce, v níž se žalobce dovolává podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH, soud konstatuje, že zajišťovací příkaz je ze své podstaty předběžné rozhodnutí, jehož smyslem je zajistit úhradu daně, nikoliv daň stanovit. Přestože správce daně v zajišťovacích příkazech zmínil zákonnou úpravu nároku na odpočet daně a podmínky pro jeho prokázání, předpoklad budoucího vyměření daně založil na závěru, že s vysokou pravděpodobností bude prokázáno, že přijetí zdanitelných plnění od zmíněných

dodavatelů je zatíženo daňovým podvodem a přiznání nároku na odpočet tak bude vyloučeno z důvodu jeho uplatnění v rozporu se smyslu Směrnice Rady č. 2006/112/ ES ze dne 28. 11. 2006. Splněním zákonných podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH se tedy správce daně nezabýval, což však nebylo chybou.

51. Druhou podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů je odůvodněná obava ve vztahu k dobytosti dosud nestanovené daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. ve Sb. NSS 3049/2014 Sb. NSS, existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Dále je třeba uvést, že vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat také tehdy, pokud 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 dan 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 (judikatura zmiňuje opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (typicky 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).
52. Posledně uvedeným skutečnostem odpovídají závěry orgánů finanční správy v řešeném případě. Závěr o důvodné obavě z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, případně jejího vybrání se značnými obtížemi, odůvodňovaly orgány finanční správy jednak majetkovou strukturou, nízkou rentabilitou tržeb a vysokými výběry hotovosti z bankovního účtu ve spojení se skutečností, že jediný jednatel a společník nedisponoval oprávněním k tomuto účtu. Také s těmito úvahami se soud ztotožňuje.
53. Jako velmi rizikové správce daně a žalovaný hodnotili, že žalobce nevlastní žádný nemovitý ani jiný dlouhodobý majetek (motorová vozidla, plavidla, lodě). Jediný zjištěný majetek tvořila oběžná aktiva (krátkodobé pohledávky, o jejichž podstatě nebylo nic známo, a peněžní prostředky). Jejich výše by sice postačovala k úhradě předpokládaného celkového doměrku DPH, nicméně soud se přikládání k názoru žalovaného, že se jedná o majetek, který ze své podstaty nedává dostatečnou záruku stabilitnosti ani v krátkodobém horizontu (viz zůstatek na bankovním účtu evidovaný ke dni 21. 6. 2019 pouze ve výši 81 152,21 Kč), natož ve světle ekonomického počínání společnosti X ve sledovaném období.
54. Pokud žalobce vytýkal žalovanému, že se nezabýval tím, že podstata podnikatelské činnosti společnosti X nevyžaduje vlastnictví nemovitých věcí a dalšího dlouhodobého majetku, musí soud odkázat na bod [35] napadeného rozhodnutí. Je zřejmé, že žalovaný se vznesenou výhradou dostatečně zabýval a soud se s jeho názorem ztotožňuje. Není pochyb o tom, že řada podnikatelů k zajištění své ekonomické činnosti nepotřebuje nemovitý ani

dlouhodobý majetek (stranou soud ponechává, že žaloba se k podstatě ekonomické činnosti společnosti X, která by takové zázemí nevyžadovala, vůbec nevyjadřuje), takové subjekty však lze z pohledu budoucí dobytosti daně hodnotit jako rizikovější, neboť nemají stabilní majetkové zázemí, které by např. také mohlo představovat zajištění pro účely úvěrování k úhradě daňových povinností.

55. Dále není pravdou, že by se správce daně a po něm žalovaný nezabývali historií fungování společnosti X a pominuli, že v minulosti plnila svoje daňové povinnosti, nevyhýbala se správci daně a byla kontaktní. Tyto okolnosti orgány finanční správy v úvahu vzaly, konstatovaly, že z hlediska časového jde o společnost fungující od roku 2004, od roku 2006 se stejným společníkem a zároveň jednatelem, která plní daňové povinnosti. Správce daně však mj. konstatoval, že společnost dosud nebyla vystavena tak vysoké vlastní daňové povinnosti. Žalovaný dodal, že ani řádné plnění daňových povinností v minulosti nemůže zabránit vzniku odůvodněné obavy správce daně o budoucí nedobytnost daně, neboť sama o sobě nevypovídá o aktuálních majetkových poměrech, možnostech a vůli daň v budoucnu uhradit. Také s tímto názorem se soud ztotožňuje, neboť samotné plnění daňových povinností v minulosti nevyklučuje odůvodněnou obavu správce daně o budoucí úhradu daně, postavenou na tom, že v podstatně veškerý správci daně dostupný majetek je držen ve vysoce likvidní podobě, ve spojení se zjištěním ohledně vysokých výběrů hotovosti prakticky vzápětí poté, co na bankovní účet společnosti byly bezhotovostně připsány peněžní prostředky, přičemž výběry činily osoby bez zjištěné vazby na společnost (nikoli jednatel a společník, nikoli zjištění zaměstnanci společnosti). Zmiňoval-li žalobce, že jeho ekonomická situace byla až do vydání zajišťovacích příkazů dobrá, pak soud odkazuje na rozbor výkonosti ekonomické činnosti na podkladě údajů z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob a přiložených příloh. Jako logický hodnotí soud závěr, že společnost sice generovala zisk před zdaněním ve výši 593 329 Kč, ovšem při obratu 20 469 065 Kč činila rentabilita tržeb pouze 0,02, což při zohlednění dalších skutečností nemohlo obavu správce daně o dobytost daně rozptýlit. Správce daně pak na základě tohoto zjištění v podstatě vylučoval možnost případného budoucího úvěru k úhradě dosud nestanovené daně, ve spojení s absencí majetku vhodného jako zástava. Orgány finanční správy také správně poukázali na to, že veškerý vytvořený zisk kumulovaný na bankovním účtu byl součástí vysokých výběrů hotovosti z účtu.
56. Ve shodě se správcem daně a žalovaný soud pohlíží na skutečnost, že jediný společník a jednatel X neměl dispoziční právo k bankovnímu účtu, kam byla společnosti X bezhotovostně placena odběrateli uskutečněná zdanitelná plnění, zatímco obratem byly v hotovosti vybírány částky nezřídka přesahující 1 mil. Kč osobami, které neměly žádnou spojitost se společností (viz seznam zjištěných zaměstnanců, na kterém nefigurovaly). Také soud považuje tuto okolnost za velmi rizikový faktor. Pokud žalobce poukazuje na to, že je to obvyklé a že jednatel běžně uděluje některá oprávnění jednat jménem společnosti jiným osobám, v odvolání ani v žalobě roli a vztah X a X ke společnosti X a jejímu jednatele nevysvětlil, nedoložil.
57. K dílčí námitce týkající se výběrů hotovosti z bankovního účtu a zákonného limitu 270 000 Kč pro hotovostní platby, je třeba uvést, že orgány finanční správy porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, nespárovaly přímo v samotných vysokých výběrech hotovosti. Logicky však poukázaly na smysl tohoto zákonného omezení a jako rizikové a ve spojení s účastí společnosti X v řetězci obchodů zatížených podvodem na DPH hodnotily, že právě problematickým dodavatelům platila společnost přijatá

zdanitelná plnění v hotovosti, přičemž výše výběrů ukazuje na pravděpodobné obcházení zákonného limitu plateb v hotovosti a snahu zastřít tok plateb v řetězci obchodů zatížených podvodem na DPH. Žalovaný správně hodnotil, že se jedná také o jednu z indicií, které obavu správce daně ve smyslu § 167 daňového řádu zvyšují.

58. Skutečnostmi naposledy zmíněnými bylo také správně odůvodněno hrozící nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH, a jako důvodný se proto jeví postup správce daně, který si zajistil okamžitou účinnost zajišťovacích příkazů a neumožnil společnosti X pozdější úhradu stanovených částek. Časté a především vysoké výběry v podstatě pro správce daně jediného majetku v podobě finančních prostředků na bankovním účtu mají oporu v předloženém spisovém materiálu, a s ohledem na ně ve spojení se zjištěním, že k bankovnímu účtu měly bez bližšího vysvětlení dispoziční právo osoby odlišné od jednatele a společníka, považuje soud obavu o budoucí nedobytnost daně za velmi intenzivní. Pokud bylo v odvolání a následně v žalobě uvedeno, že to byl společník a jednatel společnosti X, kdo za daňový subjekt aktivně jednal a také učinil vklad na bankovní účet k úhradě zbytku zajištěné částky, zůstalo tak pouze v rovině tvrzení.
59. Soud dodává, že judikatura správních soudů označuje obchodování za nestandardních podmínek, jako tomu bylo v projednávané věci, vykazování vysokého obratu, oproti tomu ale pouze minimální ziskovost, generování na bankovních účtech milionových částek, které jsou obratem v hotovosti vybírány nebo převáděny, vlastnictví majetku buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačujícího se vysokou likviditou, za takové indicie, které ve svém souhrnu odůvodňují obavu z budoucí nedobytnosti daně. Veškeré zmíněné indicie byly správcem daně i žalovaným spolehlivě zjištěny. Skutečnost, že společnost X působila na trhu delší dobu, plnila dosud své daňové povinnosti, nebyla pro správce daně nekontaktní a dosud nepodnikla aktivní kroky k vyvedení majetku, nemohou vyvrátit zjištění správce daně ohledně její majetkové nedostatečnosti, vysoké likvidity majetku a průtokového charakteru jejího bankovního účtu, ohledně absence dlouhodobého majetku, dosavadní nízké výkonnosti, a tedy nikoli dobré ekonomické prognózy. Následná úhrada zajišťovacími příkazy stanovené jistoty dosud nestanovené daně tyto skutečnosti nemůže vyvrátit.
60. Námitky týkající se likvidačních účinků zajišťovacích příkazů byly uplatněny již v odvoláních a žalovaný je řádně vypořádal. S jeho argumentací se soud ztotožnil, neboť odpovídá stabilní judikatuře Nejvyššího správního soudu. K likvidačnímu charakteru zajišťovacích příkazů soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, ve kterém soud uvedl: *„Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena. Navíc posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky.“*

61. V obecné rovině lze žalobci přitakat, že při vydávání zajišťovacích příkazů má být správce daně zdrženlivý, neboť se jedná o zásadní zásah do práv daňového subjektu. Nicméně v souzeném případě se při zjištění shora popsané velmi pravděpodobné účasti společnosti X v řetězci obchodů zatížených podvodem na DPH a dalších skutečnostech odůvodňujících obavu o nedobytnost v budoucnu stanovené daně, resp. jejího vymáhání se značnými obtížemi, stěží nabízela jiná možnost zajištění úhrady v budoucnu stanovené daně (viz též dříve zmíněný závěr správce daně o nemožnosti uhradit předpokládanou výši dani z úvěru).
62. Na základě všech dosud uvedených argumentů soud konstatuje, že správce daně a žalovaný dospěli ke správnému závěru ohledně odůvodněné obavy, že daň, která dosud nebyla společnosti X stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu splněny.
63. Na tomto závěru nic nemůže změnit dílčí argumentace správce daně, který vzhledem ke skutečnostem známým mu z úřední činnosti o způsobu snižování daňových povinností personálními agenturami, dovozoval, že společnost X vykazuje obdobné znaky. Závěr správce daně nebyl v tomto směru kategorický a správci daně nelze vytýkat, že společnost X, která měla pouze zahraniční zaměstnance, po rozboru jí uskutečňovaných zdanitelných plnění (po zjištění charakteru ekonomické činnosti jejich odběratelů) a při zohlednění vysokého procenta přijatých zdanitelných plnění od problematických dodavatelů, k fungování těchto agentur připodobnil. V daném směru žalovaný v bodu [46] rozhodnutí případně upozornil na to, že se v odvolání společnost ani nebránila tvrzení, že svým odběratelům pracovníky poskytuje. Její obrana v odvoláních stejně jako v žalobě byla uplatněna v obecné rovině, bez souvislosti s konkrétními skutečnostmi vztahujícími se k plněním poskytovaným odběratelům, na které mohla poukázat.

V. Závěr a náklady řízení

64. S ohledem na shora uvedené argumenty dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
65. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce a presumovaného souhlasu žalovaného.
66. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
67. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, soud proto rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Poučení:

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

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

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

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

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

Liberec 21. duben 2020.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu