



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně:



sídlem



zastoupena advokátem Mgr. Danielem Čekalem
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2018, č. j. 6069/18/5100-41458-711539

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 2. 2018, č. j. 6069/18/5100-41458-711539, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně v zákonné lhůtě napadla shora označené rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítnul její ve společném řízení projednaná odvolání a potvrdil zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro Liberecký kraj, Územní pracoviště v České Lípě (dále jen „správce daně“), č. j. 1469166/17/2602-00540-501832, č. j. 1469181/17/2602-00540-501832,

č. j. 1469210/17/2602-00540-501832,	č. j. 1469225/17/2602-00540-501832,
č. j. 1469133/17/2602-00540-501832,	č. j. 1469075/17/2602-00540-501832,
č. j. 1469453/17/2602-00540-501832,	č. j. 1469438/17/2602-00540-501832,
č. j. 1469369/17/2602-00540-501832,	č. j. 1469296/17/2602-00540-501832,
č. j. 1469331/17/2602-00540-501832,	č. j. 1469511/17/2602-00540-501832,
č. j. 1469406/17/2602-00540-501832,	č. j. 1469425/17/2602-00540-501832,

 č. j. 1469386/17/2602-00540-501832, č. j. 1469469/17/2602-00540-501832, všechny ze dne 8. 12. 2017.
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“), žalobkyni uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor – červenec 2016, říjen – prosinec 2016 a leden – červenec 2017, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 19 446 755,51 Kč na depozitní účet správce daně.
3. Zajišťovací příkazy byly vydány poté, co byla u žalobkyně v průběhu roku 2016 postupně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období únor – červenec 2016 a v průběhu roku 2017 zahájen postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017. Správce daně i žalovaný shodně důvodně předpokládali, že žalobkyni bude s vysokou pravděpodobností stanovena DPH.
4. Správce daně odůvodnil zjištěnou účast žalobkyně na nestandardních obchodních transakcích v rámci řetězového obchodu ve zdaňovacích obdobích únor 2016 – červenec 2016, kdy žalobkyně nakupovala zdanitelná plnění (luxusní automobily) od společností **XX**, **XX** a **XX** a následně zdanitelná plnění uskutečňovala směrem ke společnosti **XX**. Dodavatelé žalobkyně přitom pořizovali automobily z jiného členského státu, přeproductovali je žalobkyni, přičemž zároveň neuhradili ze zdanitelných plnění DPH a vykazovali tedy znaky plátce typu „missing trader“. U společnosti **XX** zjistil správce daně, že sídlí na adrese považované za virtuální sídlo, není známa provozovna, kde by společnost vykonávala ekonomickou činnost, nemá internetové stránka, není uvedena na stránkách zabývajících se prodejem motorových vozidel, jednatel je fyzická osoba s pobytem mimo ČR a dle obchodního rejstříku se společnost zabývá pronájmem nemovitostí bytů a nebytových prostorů, společnost je nekontaktní a neplní si daňové povinnosti. Také u společnosti **XX** správce daně zjistil, že má sídlo na adrese, kde

se nachází velké množství daňových subjektů, společnost nemá internetové stránky, zabývá se pronájmem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Jednatelka této společnosti v rámci svědecké výpovědi uvedla, že se pouze stala jednatelkou společnosti, která se měla zabývat oděvnictvím, dále již o uvedené společnosti neslyšela, žalobkyni neznala, popřela, že by s ní kdy jednala o dodávkách automobilů. Třetí dodavatel společnost [XX], rovněž nebyla zjištěna na internetových stránkách, pro správce daně je nekontaktní, jednatel má bydliště na ohlašovně, také tato společnost neplní daňové povinnosti. Správce daně dále zjistil, že peněžní prostředky byly v obchodním řetězci uhrazovány zpětně a byly poukazovány na bankovní účty, které nebyly zveřejněny podle § 96 odst. 2 zákona o DPH. S ohledem na tyto nestandardní okolnosti obchodování v řetězci měl správce daně za to, že zdanitelná plnění žalobkyní přijatá od dodavatelů jsou velmi pravděpodobně zasažena podvodem na DPH a vzhledem k tomu, že žalobkyně nepřijala opatření k vyloučení účasti na podvodu, vyjádřil správce daně domněnku, že žalobkyni s vysokou pravděpodobností nebude přiznán nárok na odpočet daně z plnění přijatých od uvedených dodavatelů a za uvedená zdaňovací období bude žalobkyni stanovena DPH v celkové výši 8 232 252,51 Kč. Při stanovení výše zajišťované částky za zdaňovací období únor – červenec 2016 správce daně využil údaje tvrzené žalobkyní v podaných daňových tvrzeních a jednotlivé zajišťované částky stanovil na základě výše odpočtu na dani uplatňovaného žalobkyní z plnění přijatých od těchto dodavatelů.

5. Závěr o zapojení do podvodného řetězce žalobkyně ve zdaňovacích obdobích říjen 2016 – červenec 2017 správce daně zdůvodnil tím, že žalobkyně v kontrolních hlášeních uvedla přijetí zdanitelných plnění od společností autasgaranci.cz, s.r.o., dále [XX] a [XX], přičemž správce daně zjistil, že tyto společnosti jsou spolu s žalobkyní zapojeny do propracovaného a strukturovaného podvodného řetězce. Společnost autasgaranci.cz sídlí v místě, kde sídlí více než 1 000 subjektů, přijímala plnění od obchodních společností, které jsou nekontaktní, povětšinou sdílí své sídlo na adrese s mnoha dalšími obchodními společnostmi, některé z těchto společností jsou personálně propojeny, jednatelem a společníky jsou osoby s trvalým pobytem v zahraničí a společnosti mají nedoplatky na dani v řádech milionů Kč a selhaly při úhradě DPH z předmětných zdanitelných plnění, tedy vykazují znaky „missing trader“. Znaky plátce „missing trader“ vykazuje i společnost [XX], rovněž sídlící na adrese s více než 1 000 subjekty, kdy jednatelem a společníkem je osoba s trvalým pobytem v Polsku, která je jednatelem a společníkem dalších obchodních společností

zapojených

do podvodného řetězce na pozici tzv. „missing trader“, společnost je nekontaktní a selhala při úhradě DPH. Další dodavatel společnost [XX] fungovala v řetězci jako prostředník, přijímala pouze zdanitelná plnění od společnosti autasgaranci.cz a dále je dodávala žalobkyni, se kterou byla personálně propojena jednatelem a společníkem žalobkyně. Úhrady

za předmětná zdanitelná plnění byly obratem odepisovány z bankovního účtu žalobkyně, jen v období od ledna 2017 do konce srpna 2017 bylo na účet žalobkyně připsáno celkem 44 651 284,03 Kč a v krátkých časových intervalech odepsáno celkem 44 692 465,75 Kč. S ohledem na tyto nestandardní okolnosti obchodování v obchodním řetězci dospěl správce daně k závěru, že zdanitelná plnění přijatá od uvedených dodavatelů jsou velmi pravděpodobně zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně s největší pravděpodobností musela vědět. Žalobkyni tak s velkou pravděpodobností nebude přiznán nárok na odpočet daně ani z plnění přijatých za zdaňovací období říjen 2016 – červenec 2017 v celkové výši 11 214 503 Kč. Žalovaný pak korigoval celkovou výši zajišťované

částky za tato zdaňovací období, kterou správce daně nesprávně uvedl v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Podle žalovaného

ale byly správně uvedeny jednotlivé částky ve výrocích zajišťovacích příkazů, což je pro věc podstatné. Rovněž v tomto případě správce daně jako pomůcku pro stanovení výše zajišťovaných částek za jednotlivá zdaňovací období použil údaje tvrzené žalobkyní v podaných daňových přiznání, a to ve výši odpočtu na DPH, který žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích z plnění přijatých od uvedených dodavatelů.

6. Dle správce daně i žalovaného byla splněna podmínka obavy ohledně budoucího výběru daně. Tato obava vyplývá zejména ze zjištění, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu pravděpodobně zasaženého podvodem na DPH, o němž žalobkyně velmi pravděpodobně věděla. Nastavený obchodní model řetězce ve všech zdaňovacích obdobích nebyl podle správce daně i žalovaného nahodilý. Předpokládaná vědomá účast žalobkyně na podvodném řetězci výrazně snižuje pravděpodobnost dobrovolné úhrady dosud nestanovené daně. Existuje tak vysoký předpoklad toho, že v okamžiku, kdy bude s vysokou pravděpodobností vědomé jednání žalobkyně odhaleno, může žalobkyně učinit opatření k tomu, aby vyvedla veškerá exekučně postižená aktiva mimo dosah správce daně. Odůvodněnou obavu z budoucího výběru daně podle orgánů finanční správy vyvolávají i majetkové poměry žalobkyně, která není vlastníkem žádné nemovité věci, žádného motorového vozidla. Správce daně se podrobně věnoval rozboru aktiv žalobkyně, zdůraznil, že jsou tvořena převážně oběžnými aktivy, zásoby lze označit za rizikové z pohledu vědomé účasti žalobkyně na podvodném řetězci a vzhledem k vysoké likviditě motorových vozidel, se kterými žalobkyní obchoduje. Správce daně konstatoval, že nezjistil kvalitu krátkodobých pohledávek, nemohl proto vyloučit ani jejich započtení na krátkodobé závazky, které svou výší krátkodobé pohledávky značně převyšují. Správce daně proto dovedl, že pohledávky bez dalšího nemůže považovat za aktivum, ze kterého by mohla být budoucí daň uhrazena. Žalobkyně sice vlastní bankovní účet, z něho jsou však peněžní prostředky krátce po připsání okamžitě odepisovány, přičemž i z dalšího bankovního účtu docházelo ve sledovaném období k okamžitému výběru peněžních prostředků. Zůstatky na účtech by podle správce daně k úhradě budoucí dosud nestanovené daně nepostačovaly. Také dlouhodobý hmotný majetek a skutečnost, že za zdaňovací období leden – říjen 2017 žalobkyně žádný další dlouhodobý hmotný majetek nepořídila, vedl správce daně k závěru, že ani tento majetek nepostačuje k úhradě dosud nestanovené daně. Pasiva žalobkyně byla tvořena převážně cizími zdroji a záporným vlastním kapitálem, tedy ani tento majetek žalobkyně nepostačuje k úhradě dosud nestanovené daně, žalobkyně naopak vykazuje faktickou předluženost, když cizí zdroje převyšují aktiva žalobkyně. K odůvodněné obavě ohledně budoucího výběru daně rovněž přispělo zjištění o nízké ekonomické výkonnosti žalobkyně. Ta za zdaňovací období 2014 a 2016 vykázala záporný výsledek hospodaření, kladný výsledek hospodaření vykázala pouze ve zdaňovacím období roku 2015, a to ve výši 230 000 Kč. Ten však z pohledu úhrady dosud nestanovené daně považovaly finanční orgány za zcela nedostatečný. Dále se správce daně zabýval tím, že žalobkyně vykázala nízkou rentabilitu tržeb, kdy ve zdaňovacích obdobích 2014 a 2016 byla rentabilita záporná, tedy nedocházelo k zisku, a ve zdaňovacím období 2015 dosáhla pouhých 0,23 %. Správce daně provedl i

analýzu výkonnosti žalobkyně z pohledu DPH, a to podle podílu uskutečněných zdanitelných plnění vůči přijatým, a rovněž zjistil nedostatečnou ekonomickou výkonnost. Tyto skutečnosti spolu se zjištěním, že žalobkyně je podle rozvahy ke dni 31. 12. 2016 fakticky předlužena, závazky téměř dvojnásobně převyšují pohledávky, přičemž krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky a žalobkyně disponuje dlouhodobým majetkem pouze ve výši 1 771 000 Kč a po okamžitých výběrech zůstává na bankovních účtech pouze nízký zůstatek, vyvolávají obavu ohledně schopnosti žalobkyně v budoucnu uhradit dosud nestanovenou daň a naznačují nedobrou ekonomickou situaci.

7. Správce daně i žalovaný měli shodně 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 se žalobkyně účastnila obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH a žalobkyně o této skutečnosti s vysokou pravděpodobností věděla. Nebezpečí z prodlení bylo odůvodněno i zjištěním, že peněžní prostředky žalobkyně krátce po připsání okamžitě z bankovních účtů vybírá.
8. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dále doplnil, že v průběhu zahájených daňových kontrol správce daně nashromáždil dostatek indicií o nestandardnosti obchodních transakcí a pravděpodobně vědomém zapojení žalobkyně do podvodných řetězců. Pro vydání zajišťovacích příkazů přitom postačí doložit pouze tzv. přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena v určité výši, a zároveň přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu nedobytná či její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Žalovaný odmítl, že žalobkyni lze označit za dlouhodobě podnikající subjekt. Uvedl, že k jejímu zápisu do obchodního rejstříku došlo až v březnu 2012 a nelze ji považovat ani za finančně stabilizovanou, což podle žalovaného správce daně podrobně popsal v zajišťovacích příkazech, když zejména uvedl, že žalobkyně je fakticky předlužena, dosahuje nízké ekonomické výkonnosti a dostatečně popsal strukturu aktiv a pasiv. Podle žalovaného nebylo zpochybněno faktické přijetí zdanitelných plnění, ale bylo zjištěno, že tato předmětná zdanitelná plnění jsou s vysokou pravděpodobností zasažena podvodem na DPH. V takovém případě by žalobkyni nenáležel odpočet daně. Podle žalovaného po žalobkyni sice nelze požadovat, aby si ověřovala, zda její dodavatelé hradí daňové povinnosti, ale lze po ní požadovat, aby zachovávala přiměřenou míru obezřetnosti ve vztahu ke svým obchodním partnerům. Žalovaný pak uvedl konkrétní skutečnosti, které měly v žalobkyni vzbudit podezření o charakteru podnikání jejích dodavatelů. Rovněž nízká marže je podle žalovaného jednou z nestandardních okolností, která správce daně vedla k důvodné pochybnosti o skutečném účelu obchodních transakcí. Žalobkyně pak tvrzení o nízké marži, jež by měla být standardem trhu, nijak neprokázala, stejně jako tvrzení, že vyžadovala v případě plateb na nezveřejněné účty dodavatelů doložení smlouvy na bankovní účet. Žalovaný rovněž zdůraznil, že ke vzniku podstatné části dodavatelů žalobkyně došlo jen několik měsíců před uskutečněním předmětných transakcí. Dále uvedl, že majetkové ani personální propojení žalobkyně s dodavateli s výjimkou společnosti Manta Ray spol. s r.o. nebylo tvrzeno. Skutečnost, že tato společnost, která byla personálně propojena s žalobkyní, v podvodném řetězci figurovala pouze jako přeprodejce a neuhradila DPH za

uvedená zdaňovací období, nebyla jedinou skutečností, ze které by správce daně zapojení do podvodného řetězce dovodil. Závěr byl postaven zejména na tom, že DPH z předmětných zdanitelných plnění neuhradil ani jeden z nekontaktních dodavatelů plátců typu „XX“.

Ani skutečnost, že žalobkyně plnila daňové povinnosti, nemohla ve světle dalších okolností rozptýlit odůvodněnou obavu správce daně. Tvzení, že žalobkyně si vždy řádně plnila daňové povinnosti, nadto žalovaný zpochybnil. Poukázal na případy, kdy tomu tak nebylo, a rovněž zmínil neplnění jiných povinností, nikoliv finančního charakteru, zejména nezveřejňování účetních závěrek

ve sbírce listin obchodního rejstříku. Správce daně podle žalovaného netvrdil, že by žalobkyně měla disponovat dlouhodobým majetkem, ale zjištěná výše dlouhodobého hmotného majetku

ve výši zcela nedostačující k úhradě dosud nestanovené daně spolu se skutečností, že bankovní účty žalobkyně mají ryze průtokový charakter, odůvodňují obavu z budoucí dobytnosti dosud nestanovené daně. Aktivní kroky ke zcizování majetku pak nejsou nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů. Výše zajišťovaných částek byla podle žalovaného v odůvodnění zajišťovacích příkazů řádně zdůvodněna, stejně jako aplikace § 103 zákona o DPH. Žalovaný dále rozvedl, proč nepovažuje za důvodné námitky žalobkyně týkající se porušení základních zásad daňového řízení. Uzavřel tím, že správce daně nebyl povinen zkoumat případný likvidační účinek vydaných zajišťovacích příkazů.

II. Žaloba

9. V prvním žalobním bodě žalobkyně uplatnila námitky týkající se nahlížení do spisu a zpochybňující podklady pro rozhodnutí. Uvedla, že při nahlížení do spisu u správce daně dne 1. 3. 2018 jí na základě plné moci pro právního zástupce nebylo umožněno nahlédnout do spisů vedených v souvislosti se zajišťovacími příkazy. Toto bylo umožněno až dne 28. 3. 2018,

což žalobkyně považovala za jednání v rozporu se základními právy na spravedlivý proces a účinnou obhajobu. Nesouhlasila s tím, že vyhledávací část spisu správce daně žalobkyni nezpřístupnil. Namítala, že spisy byly neuspořádané, nebylo z nich jasné, jaké dokumenty v určitém okamžiku byly ve spisech zařazeny, ze spisů nevyplývalo, že dokumenty byly podkladem pro zajišťovací příkazy a toto nevyplývá ani ze zajišťovacích příkazů nebo rozhodnutí. Žalobkyně dále namítala, že ze spisů nevyplývá propojení obchodních společností zapojených do podvodného řetězce nebo zapojení žalobkyně, ani získání prospěchu, dále skutečnost, že společnosti neuhradily své daňové povinnosti, naopak ze spisu vyplývá, že společnosti nebyly registrovány v registru nespolehlivých plátců DPH. Dále spisy podle žalobkyně neobsahují podklady o tom, že by se správce daně zabýval tím, zda žalobkyně ověřovala své dodavatele, ani informace o charakteru transakcí, jejich nestandardnosti,

jakož i podnikání žalobkyně. Spisy proto neobstojí jako podklad pro vydání zajišťovacích příkazů, tvzení správce daně nemají nikde oporu.

10. Podle žalobkyně byl skutkový stav zjištěn nedostatečně a nesprávně, závěry nebyly důkazně podloženy a došlo k nesprávné aplikaci právních předpisů. Žalobkyně zdůraznila, že působí jako zprostředkovatel, vlastní veškerý nezbytný majetek pro své podnikání a má transparentní majetkovou strukturu. Provádí standardní, ekonomicky opodstatněné obchody, k nimž má veškeré potřebné doklady jako jsou objednávky, písemné smlouvy,

dodací listy apod. Žalobkyně neprováděla žádné nestandardní transakce, nezmenšovala svůj majetek. Společnosti uváděné správcem daně a žalovaným nejsou, s výjimkou společnosti **XX**, s žalobkyní jakkoliv propojeny. Neplnění povinností zmíněnou společností bylo zapříčiněno vydáním zajišťovacích příkazů, s nimiž společnost nesouhlasila. U ostatních dodavatelů nebylo zjištěno žádné majetkové propojení nebo jiné nestandardní chování.

Žalobkyně nemohla vědět, že se jedná o nespolehlivé plátce a už vůbec nemohla vědět, že dodavatelé neodvádí daně. Žalobkyně se ohradila proti tvrzení, že je zapojena do řetězce přepravek zboží, jehož hlavním cílem je podvod na DPH, a vylučovala, že by se účasti na podvodném jednání dopustila. Orgány finanční správy podle ní účelově vybíraly skutečnosti pro vydání zajišťovacích příkazů, ignorovaly charakter podnikání žalobkyně, její chování v minulých letech, doklady pro uplatnění nadměrného rozpočtu.

11. Podle žalobkyně nebyl prokázán důvodný předpoklad budoucího stanovení daně, zjištění v zajišťovacích příkazech a rozhodnutí žalovaného byla založena na kusých obecných konstatováních o několika společnostech. Uvedené skutečnosti netvořily logický ucelený celek,

ze kterého by vyplynula důvodná obava, že žalobkyně se těchto údajných podvodných transakcí účastnila nebo o nich věděla nebo mohla vědět. Podvodné jednání nebylo dostatečně vysvětleno. Virtuální sídla jsou standardní praxe zprostředkovatelských společností, které nepotřebují velké prostory. Správce daně a žalovaný neprokázali, že by transakce probíhaly za nestandardních okolností, nezabývali se tím, zda se žalobkyně chovala jako obezřetný podnikatel, nezabývali se její ekonomickou podstatou a způsobem podnikání, nepokusili se o racionální vysvětlení transakcí, přičemž správce daně neznal trh luxusních a sportovních vozidel.

12. Žalobkyně namítala, že výše zajišťované částky nebyla správně stanovena. Správce daně se výši zajištěné částky nezabýval. Neuvedl, jaká výše daně těmito společnostmi nebyla uhrazena

a za jaká období a zda souvisela s předmětnou zajištěnou částkou. Žalobkyně dále namítla, že odstranění pochybností týkajících se odpočtů ani daňová kontrola nebyly dosud ukončeny. Správce daně neuvedl, jaké doklady mu chybí, nebo je potřeba doplnit, aby žalobkyně oprávněnost odpočtů prokázala. Žalobkyně zdůraznila, že za dodané zboží zaplatila a dodané zboží dále prodala, má tak nárok na odpočet zajištěné částky. Správce daně se nezabýval tím, zda má žalobkyně potřebné doklady k prokázání, zda dodavatel plnění přiznal a uvedl v kontrolních hlášeních. Znovu zopakovala, že údajné podvodné jednání, resp. zapojení do podvodného řetězce nebylo prokázáno. Správce daně si nemůže vybrat společnost v tvrzeném podvodném řetězci, kterou postihne, aniž by byla prokázána souvislost mezi tím, kdo daň neodvedl a daňovým subjektem. Pokud orgány finanční správy považovaly žalobkyni za součást podvodného řetězce, mohly zajistit jakoukoliv jinou částku odpočtů daně za předchozí období, případně jakoukoliv jinou částku např. z titulu ručení. Žalobkyně dále správci daně a žalovanému vytýkala, že v zajišťovacím příkazu neurčili dobu, po kterou budou zajišťovací příkazy v platnosti, proto rozhodnutí trpí procesní vadou.

13. Rovněž existence důvodné obavy z nedobytnosti daně nebyla prokázána. Pokud nebyl žádný silný důvod, např. snaha daňového subjektu zbavovat se účelově majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, ohrožení konkurzem, nekontaktnost, nespolupráce se správcem

daně, může správce daně zajišťovací příkazy vydat pouze, pokud ucelený a logický okruh indicií přesvědčivě svědčí o nedobré ekonomické situaci. To v jejím případě nebylo splněno. Za silný důvod nelze pokládat ani uváděnou existenci podvodných transakcí, neboť tento důvod nevyplývá ze spisů zajišťovacích příkazů ani odvolání. Správce daně a žalovaný pouze konstatovali, že podnikání žalobkyně má nízkou rentabilitu tržeb, vysokou

likviditu na bankovních účtech, vysokou likviditu motorových vozidel, resp. nedostatečnou ekonomickou výkonnost, více však obavu z vybrání daně neodůvodnili. Nezabývali se charakterem podnikání, ekonomickou situací, ani transakcemi, ani trhem luxusních a sportovních vozidel a způsobem nákupu a prodeje na tomto trhu. Žalobkyně znovu konstatovala, že nevykazuje neobvyklé prvky podnikání, ani žádné excesivní změny, plní veřejnoprávní povinnosti, spolupracuje se správcem daně, má dobrou daňovou historii, nedošlo ke změnám ve vlastnické nebo organizační struktuře nebo prodeji majetku, navýšení závazků. Správce daně se nevypořádal ani s okolnostmi, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada zajištěné částky je vyloučena, nebo že by byla žalobkyně schopná při vynaložení úsilí plnit povinnosti postupně, např. externím financováním. O podmínkách úhrady zajištěné daně správce daně s žalobkyní nejednal. Žalobkyně v souvislosti s tím zdůraznila likvidační charakter vydaných rozhodnutí.

14. Žalovaný pak potvrzením zajišťovacích příkazů porušil zásadu zákonnosti daňového řízení, neboť nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Došlo ke zneužití správního uvážení, protože správce daně vydáním zajišťovacích příkazů nesledoval smysl tohoto institutu, kterým je zajištění placení daně. Jediným důvodem bylo pochybné podezření správce daně o zapojení žalobkyně do podvodné struktury a nedostatečnost finančních prostředků. Žalovaný uvedené pouze zopakoval, blíže se osvědčením důvodu ze strany správce daně nezabýval. Nezkoumal, zda mají zajišťovací příkazy podklad ve shromážděných důkazech. Žalobkyně se bránila tomu, aby byla automaticky považována za nesolventního podvodného podnikatele před vydáním jakéhokoliv pravomocného rozhodnutí. Došlo též k porušení oficiality, zásady vyhledávací, volného hodnocení důkazů, součinnosti a vstřícnosti. Získané informace byly hodnoceny v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, orgány finanční správy neměly důkazy na podporu svých tvrzení, postupovaly vrchnostensky, nikoliv v souladu se zásadou součinnosti a vstřícnosti, neboť žalobkyně neměla možnost se k shromážděným podkladům a obavám správce daně vyjádřit. Nadto byly zajišťovací příkazy vydány před Vánoci, aniž byla ukončena řízení o odstraňování pochybností o odpočtu DPH a daňové kontroly. Do řetězce byla zahrnuta i společnost Manta Ray spol. s r.o., která nemohla daňovou povinnost uhradit z důvodu vydání zajišťovacích příkazů. Došlo k porušení zásady proporcionality, zdrženlivosti a procesní ekonomie, neboť se jednalo o projev libovůle správce daně a žalovaného nad rámec jejich pravomocí, kdy zajišťovací příkazy jsou potencionálně schopny zlikvidovat zdravý ekonomický subjekt. Správce daně neuvažoval nad jiným prostředkem pro účely zajištění placení daně. Žalobkyně zopakovala, že doručením 32 rozhodnutí v předvánočním čase byla její činnost ochromena. Orgány finanční správy také postupovaly v rozporu se zásadou předvídatelnosti a legitimního očekávání, správce daně totiž předpokládá, že žalobkyně nesplní podmínky pro uplatnění odpočtu daně bez dalšího vysvětlení. Přitom žalobkyně činila veškeré preventivní kroky k zajištění ochrany před zapojením v podvodných obchodních modelech. O rizikovosti a detailech podnikání dodavatelů nevěděla ani vědět nemohla.

15. Ze všech uvedených důvodů nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, žalobkyně proto navrhovala, aby byly zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí žalovaného zrušeny a žalovanému uložena povinnost nahradit jí náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

16. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nejprve shrnul průběh dosavadního řízení. Dále rozvedl teoretické předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů a související judikaturu. K námitkám zpochybňujícím podklady pro rozhodnutí uvedl, že spis postoupený správcem daně obsahuje všechny podklady, na základě kterých byly zajišťovací příkazy vydány. Pokud jde o personální propojení žalobkyně a společnosti Manta Ray spol. s r.o., to vyplývá z výpisu z obchodního rejstříku, jiné personální propojení obchodních společností v podvodném řetězci správce daně ani žalovaný netvrdili. Pokud jde o personální propojenost (např. v podobě jednatele a společníka) obchodních společností zapojených do podvodného řetězce ve zdaňovacím období říjen 2016 – červenec 2017, rovněž vyplývá z výpisu z obchodního rejstříku. Na chybějící DPH v podvodných řetězcích správce daně usuzoval ze skutečností uvedených v úředním záznamu ze dne 6. 12. 2017 a z přehledu stavu osobních daňových účtů DPH ve vyhledávací části spisu.
17. Žalovaný zdůraznil, že pro vydání zajišťovacího příkazu je podstatná již samotná účast daňového subjektu na podvodu DPH, případné prokazování dobré víry ve vztahu k účasti daňového subjektu je otázkou řízení nalézacího. Přesto správce daně v době vydání zajišťovacích příkazů disponoval dostatečným množstvím indicií, které naznačovaly, že se žalobkyně podvodných řetězců účastnila velmi pravděpodobně vědomě. K tomu odkázal žalovaný na body [21] a [27] svého rozhodnutí. Předpoklad stanovení daně byl velmi pravděpodobný, což se v průběhu daňového řízení potvrdilo. Správce daně při hodnocení ekonomické situace žalobkyně vycházel z účetních závěrek ke konci roku 2014, 2015 a 2016, které sice žalobkyně nezveřejnila, ovšem správce daně je měl k dispozici a byly součástí správního spisu. Správce daně tak vycházel z údajů z daňových přiznání k DPH, která žalobkyně sama podala, a z analýzy ekonomické činnosti.
18. K dalším námitkám, které byly identické s odvolacími námitkami, žalovaný odkázal na body [26] – [29] napadeného rozhodnutí, v nichž se vypořádal s předpoklady budoucího stanovení daně, body [30] – [35], ve kterých se věnoval obavám o vybrání daně v budoucnu, na body [36] – [38], v nichž se vypořádal s tvrzením žalobkyně o možnosti využití alternativního zajištění daně, a body [39] – [47], ve kterých posoudil námitky porušení základních zásad správy daní a proti možnému likvidačnímu účinku zajišťovacích příkazů.
19. Žalovaný zdůraznil, že ve vztahu k zajišťovacím příkazům vydávaným na základě podezření správce daně o zapojení daňového subjektu do podvodu na dani judikatura dovodila, že okolnosti, jež mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Významná je již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu není posouzení, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela

jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do řetězce. Podle žalovaného byly splněny obě podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, pro obě podmínky svědčily silné důvody. Byly přezkoumatelným způsobem popsány skutečnosti nasvědčující budoucímu stanovení daně, byl popsán způsob účasti žalobkyně v podvodných řetězcích na DPH. Nastavený model ve zdaňovacím období říjen 2016 – červenec 2017 fungoval tak, že na počátku podvodného řetězce stála vždy obchodní společnost, která selhala při úhradě DPH, žalobkyně přijímala zdanitelná plnění od obchodních společností, které sdílely své sídlo s velkým počtem jiných subjektů, popř. byly s žalobkyní personálně propojeny, přičemž peněžní prostředky z účtu žalobkyně byly ve velkých objemech prakticky okamžitě po svém připsání vybírány, což nelze označit za nahodilé. Za nahodilý nelze považovat ani obchodní model podvodného řetězce ve zdaňovacím období únor – červenec 2016, kdy na počátku stály vždy obchodní společnosti, které pořizovaly automobily z jiného členského státu a selhaly při úhradě DPH, přičemž se jednalo o obchodní společnosti vzniklé několik měsíců před uskutečněnou transakcí, které sdílely své sídlo s velkým počtem jiných subjektů, nedisponovaly internetovými stránkami a nebyly uvedeny na internetových stránkách zabývajících se prodejem automobilů a peněžní prostředky za předmětná plnění byly v podvodném řetězci uhrazovány zpětně od konce, přičemž byly hrazeny na bankovní účty, které nebyly zveřejněny ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH, a k odepsání peněžních prostředků docházelo prakticky obratem po jejich připsání. Skutečnost, že žalobkyně dosahovala v rámci podvodného řetězce v období února 2016 – července 2016 pouze nízké marže, byla jen další z nestandardních okolností, která vedla správce daně k důvodné pochybnosti o skutečném účelu obchodních transakcí.

Protože žalobkyně nepřijala opatření k vyloučení své účasti na podvodu na DPH, předpokládal správce daně, že jí nebude za předmětná zdaňovací období přiznán nárok na odpočet a bude jí stanovena DPH. Tento předpoklad se ostatně naplnil, neboť dne 13. 4. 2018 byly po ukončené daňové kontrole vydány platební výměry na DPH za zdaňovací období únor – červenec 2016, a to ve výši jistoty stanovené zajišťovacími příkazy na DPH za uvedená zdaňovací období. Ve výši jistoty stanovené zajišťovacími příkazy na DPH za zdaňovací období červen – červenec 2017 byla také po postupu k odstranění pochybností platebními výměry ze dne 12. 3. 2018 a 20. 4. 2018 vyměřena DPH za uvedená zdaňovací období.

20. Pokud jde o důvody zakládající obavu o budoucí vybrání daně, žalovaný ji podrobně popsal v bodech [21] – [24] napadeného rozhodnutí. Odůvodněná obava správce daně vyplynula jednak ze zjištění o pravděpodobně vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, dále ze zjištění, že majetek žalobkyně nepostačuje k úhradě dosud nestanovené daně a žalobkyně naopak vykazuje faktickou předluženost, když cizí zdroje převyšují její aktiva, a konečně ze zjištění o nedobré ekonomické situaci žalobkyně ve vztahu k výši dosud nestanovené daně.
21. Žalovaný uzavřel tím, že napadená rozhodnutí netrpí žalobkyní namítanou nezákonností a nepřezkoumatelností. Proto žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. Napadené rozhodnutí žalovaného a zajišťovací příkazy a řízení jejich vydání předcházející 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.
23. Stěžejní otázkou posuzovaného případu je, zda byly u žalobkyně splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu.
24. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, 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. 2 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 (odst. 3). 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 (odst. 4).
25. 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 sepiše o tom úřední záznam.
26. 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).
27. 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 dobytost), 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).

28. Ve shodě se žalovaným soud připomíná, že 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).
29. 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 svědčící s vysokou pravděpodobností o nejspíše vědomé účasti žalobkyně na podvodném řetězci obchodů s luxusními automobily. Stejně tak je zřejmé, jak byla posouzena celková majetková situace žalobkyně, proč byla vyhodnocena jako nedostatečná a o jaké podklady orgány finanční správy svá zjištění opíraly.
30. Namítala-li žalobkyně, že správce daně nepostupoval správně při nahlížení do spisů vedených v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů, je třeba uvést, že případné vady postupu správce daně při těchto úkonech nemohou mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť proběhly až po vydání zajišťovacích příkazů i rozhodnutí žalovaného. Soud proto neprováděl dokazování předkládanými protokoly o nahlížení do spisu a souvisejícími písemnostmi. Samotné, podle žalobkyně neuspořádané, vedení spisů rovněž nemůže způsobit nezákonnost přezkoumávaných rozhodnutí. Žalobkyni nic nebránilo, aby jednotlivé indicie o struktuře a fungování nastíněného podvodného řetězce obchodů, včetně vlastní role či zapojení ostatních společností do jeho struktury, zpochybňovala či vyvracela. Stejně tak mohla žalobkyně brojít proti jednotlivým dílčím zjištěním a závěrům, které správce daně

učinil ve vztahu k jejím majetkovým poměrům a finanční situaci. Soud dodává, že ve správním soudnictví neprovádí dokazování obsahem spisového materiálu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. ve Sb. NSS 2383/2011).

31. Soud připomíná, že zajišťovací příkazy byly vydány nikoli na základě provedeného dokazování, po němž by muselo přijít na řadu „klasické“ hodnocení důkazních prostředků a jejich přeházení ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu do veřejné části spisu. Zajišťovací příkazy byly vydány na základě indicií, vyplývajících jednak z vyhledávací činnosti správce daně a jednak z prováděných daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností správce daně. Ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně, č. j. 62 Af 75/2014-230, publ. ve Sb. NSS 3335/2016, vyplývá, že procesní aktivitu daňového subjektu spočívající v nahlédnutí do vyhledávací části spisu v rámci odvolacího řízení supluje žalovaný jako odvolací orgán, následně správní soud v rámci soudního přezkumu vydaných zajišťovacích příkazů a rozhodnutí odvolacího orgánu.
32. Po prostudování předloženého spisového materiálu, a to nejen veřejné části, ale zejména vyhledávací části spisu, dospěl soud k závěru, že zjištění správce daně, z nichž při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, nejsou pouhými spekulacemi. Obsahem spisu byly dostatečně doloženy okolnosti zahájení daňových kontrol za některá zdaňovací období, pochybnosti, které správce daně s přijetím určitých zdanitelných plnění od konkrétních dodavatelů vyjádřil, okruh skutečností, k jejichž prokázání žalobkyni vyzval, i jeho náhled na vyjádření žalobkyně a jí předkládané daňové doklady. Obdobně lze konstatovat i k postupu správce daně dle § 89 daňového řádu a sdělením o výsledcích tohoto postupu. Personální propojení žalobkyně a jejího dodavatele společnosti Manta Ray spol. s r.o. prostřednictvím jednatelů a společníků vyplývá z veřejného rejstříku, žalobkyně ostatně tuto skutečnost nepopírá. Jiné personální propojení společností obchodujících v podvodném řetězci za zdaňovací období únor – červenec 2016 správce daně ani žalovaný netvrdili, žalovaný se touto námitkou zabýval v bodě [28] rozhodnutí. Personální propojení jiných obchodních společností zapojených do podvodného řetězce (zmiňovaný A. T.) ve zdaňovacích obdobích říjen 2016 – červenec 2017 je z logiky věci také doloženo údaji ve veřejném rejstříku, stejně jako údaje, které správce daně čerpal o adresách sídel společností, době jejich založení, změnách názvů či statutárních orgánů, včetně toho, že je jedné o osoby s trvalým pobytem mimo území ČR. Soud nepovažuje za vadu, pokud součástí spisů nejsou výpisy z veřejného rejstříku, neboť tyto údaje jsou jednoduše zjistitelné nahlédnutím na internetový portál Ministerstva spravedlnosti www.justice.cz. Údaje o tom, jaké společnosti neplnily svoje daňové povinnosti (a tímto způsobem ve struktuře řetězce obchodů získaly neoprávněný prospěch), byly ve vyhledávací části spisu doloženy úředním záznamem ze dne 6. 12. 2017, č. j. 982653/17/2600-11440-507240, a přehledy o stavu osobních daňových účtů k DPH.
33. K námitce, že ze spisů nevyplývá, že by se správce daně zabýval tím, zda si žalobkyně prověřovala obchodní partnery, je třeba zopakovat, že pro vydání zajišťovacích příkazů je podstatná již samotná účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Jak správně argumentoval 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 č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 ze dne 11. 6. 2015, dostupný na www.nssoud.cz). Ovšem v souzené věci má soud ve shodě se žalovaným za to, že správce daně již v době vydání zajišťovacích příkazů disponoval dostatečným množstvím indicií, které naznačovaly, že se žalobkyně podvodných řetězců účastnila pravděpodobně vědomě. V podrobnostech soud odkazuje na body [21] a [27] napadeného rozhodnutí žalovaného. Soud dodává, že ve spisovém materiálu našel např. výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2017, č. j. 1134184/17/2602-60563-506910, v níž jsou na str. 19 podrobně rozvedeny objektivní okolnosti, které správce daně identifikoval jako důvody, pro které žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Toto odůvodnění bylo obsaženo i v dalších výzvách, s nimiž byla žalobkyně před vydáním zajišťovacích příkazů seznámena. Je přitom zřejmé, že tyto skutečnosti správce daně čerpal zejména z protokolů o ústních jednáních, při nichž se k těmto otázkám vyjadřovali jednatelé žalobkyně ■■■ a ■■■. Charakter transakcí a důvody, které vedly správce daně k závěru, že jde o nestandardní obchody, vyplývají z napadených rozhodnutí. Úředními záznamy ve vyhledávací části spisu byly doloženy skutečnosti, které byly místním šetřením zjištěny ve vztahu k dodavatelům žalobkyně (společnostem ■■■, ■■■ stejně tak skutečnosti, které správce daně zjistil ohledně podnikání žalobkyně. To, že zjištěné skutečnosti správce daně a žalovaný hodnotili odlišně od náhledu žalobkyně, neznamená, že by se jejím podnikáním nezabývali dostatečně. Odmítnout je třeba námitku, že se správce daně nezabýval ekonomickou výkonností žalobkyně. V tomto směru soud odkazuje na pasáže zajišťovacích příkazů, v nichž správce daně rozebral výkonnost žalobkyně na základě rentability tržeb, jakož i na základě údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních. Tyto skutečnosti přitom správce daně čerpal z daňových priznání žalobkyně a údajů ve výkazech zisku a ztráty za jednotlivá zdaňovací období, které měl k dispozici a které jsou součástí veřejné části spisu. Stejně tak bylo obsahem spisu doloženo, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a motorová vozidla.

34. Primárním důvodem obav správce daně bylo jednoznačně zapojení žalobkyně do řetězce obchodů (a zejména ve zdaňovacích obdobích říjen 2016 – červenec 2017 strukturovaného a propracovaného, jak plyne z grafického schématu včetně popisu zapojení jednotlivých obchodních společností do obchodního řetězce) s luxusními vozidly. Správce daně dostatečně zdůvodnil, že v modelu obchodů, jak fungoval ve zdaňovacích obdobích únor – červenec 2016 stály na počátku společnosti, které pořizovaly vozidla z jiného členského státu, přeprodávaly je žalobkyni, přičemž neuhradily z těchto zdanitelných plnění DPH a vykazovaly znaky plátce tzv. missing trader – šlo o společnosti vzniklé několik měsíců před uskutečněním obchodů, nekontaktní (resp. jednatelka společnosti ■■■ v rámci svědecké výpovědi odmítla, že by měla co do činnosti s uvedenou společností a obchody uzavřené s žalobkyní), s virtuálními sídly, bez odpovídajícího zázemí a zaměstnanců, bez internetových stránek, nefigurujících na internetových stránkách zabývajících se prodejem motorových vozidel, dle údajů ve veřejném rejstříku s jiným předmětem podnikání, případně které později změnily jednatele, a které si neplnily daňové povinnosti, nespolupracovaly se správcem daně, mající

dluhy. Odběratelem žalobkyně v tomto řetězci obchodů byla výhradně společnost ■■■, což také nelze považovat za zcela obvyklé. Správce daně se rovněž zabýval tím, jak v řetězci obchodů probíhaly platby (zpětně, na nezveřejněné bankovní účty). Tyto skutečnosti spolu s tím, že žalobkyně dříve vykazovala vysoký nadměrný odpočet a po zavedení kontrolního hlášení DPH počala vykazovat nízkou daňovou povinnost při vysokém obratu obchodů, a tedy měla velmi nízkou marži, jednoznačně vedou k závěru, že je zde vysoká pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena DPH. V podrobnostech odkazuje soud zejména na str. 6 – 8 zajišťovacích příkazů a dále pasáže, v nichž správce daně podrobně rozvedl důvody, pro které považuje dodavatele žalobkyně za problematické a v čem spatřuje narušení principu daňové neutrality v řetězci obchodů, což vede k závěru o možném budoucím doměření DPH. Tyto skutečnosti znovu shrnuje i rozhodnutí žalovaného na str. 6 – 7 a v bodu [21] a také [26] – [29].

35. Dostatečně bylo orgány finanční správy objasněno i fungování podvodného řetězce obchodů s vozidly ve zdaňovacích obdobích říjen 2016 – červenec 2017. Správce daně zjistil, že žalobkyně přijímala zdanitelná plnění – luxusní automobily od společnosti autasgaranci.cz, s.r.o., sídlící na virtuální adrese a především přijímající zdanitelná plnění od společností, které vykazují znaky tzv. missing trader (viz v podrobnostech str. 10 a 11 zajišťovacích příkazů za předmětná zdaňovací období a schéma obchodů na str. 13), přičemž tento dodavatel posléze změnil majetkovou strukturu a jednatele (nyní s trvalým pobytem mimo ČR), neplní daňové povinnosti. Také další dodavatel žalobkyně společnost ■■■ vykazovala znaky tzv. ■■■, neboť šlo o společnost se sídlem na adrese spolu s mnoha dalšími subjekty, s naprosto jiným předmětem podnikání, posléze měnící majetkovou strukturu a jednatele, jímž se stala osoba s trvalým pobytem mimo ČR (právě ■■■ figurující v jedné ze společností dodávajících společnosti autasgaranci.cz). Od dodavatele autasgaranci.cz pořizoval zdanitelná plnění další z přímých dodavatelů žalobkyně společnost ■■■, s žalobkyní personálně propojená. Správce daně i v tomto případě zkoumal úhrady za předmětná zdanitelná plnění, skutečnost, že úhrady za zdanitelná plnění byly z účtu žalobkyně odepisovány či vybírány v hotovosti, přičemž obrat za sledovaná zdaňovací období byl velmi vysoký, vedou k závěru o nestandardním obchodování v popsané struktuře řetězce. V podrobnostech lze opět odkázat na odůvodnění zajišťovacích příkazů a str. 7 a bod [21] a dále [26] – [29] rozhodnutí žalovaného.

36. Ve shodě se žalovaným konstatuje soud, že účast žalobkyně na podvodném řetězci nebyla ničím nepodloženou domněnkou, ale vysoce pravděpodobnou skutečností, jak plyne z podrobných zjištění správce daně. Svoje zjištění ohledně účasti žalobkyně v řetězci obchodů s luxusními vozidly, v nichž na počátku vždy figuruje dodavatel se znaky tzv. missing trader, neplnící daňové povinnosti ve velkém rozsahu, odůvodnil správce daně velmi podrobně v zajišťovacích příkazech. Ještě detailněji byly princip fungování podvodného obchodního řetězce a nestandardní okolnosti obchodů správcem daně popisovány v jednotlivých výzvách, kterými se na žalobkyni obracel v průběhu daňových kontrol a v rámci vedených postupů k odstranění pochybností. Nelze konstatovat, že by se jednalo pouze o obecné, kusé a ničím nepodložené konstatování, jak žalobkyně namítá. Popsaný mechanismus obchodů žalobkyně nijak nezpochybňovala, soustředila se pouze na popření svojí vědomé účasti na podvodu na DPH. Pokud znovu zdůrazňovala specifika trhu s luxusními vozidly, ničím svoje tvrzení nepodepřela. Lze tedy

uzavřít, že první podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu v podobě existence objektivních skutečností zakládajících s přiměřenou pravděpodobností obavu, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena DPH, byla naplněna.

37. Nedůvodnými shledal soud námitky, v nichž žalobkyně zpochybňuje výši zajišťované částky.

Ze zajišťovacích příkazů vyplývá, že výše jednotlivých částek, jejichž složení bylo žalobkyni uloženo, správce daně zdůvodnil. Protože vycházel z toho, že podvodem byla zasažena zdanitelná plnění, která žalobkyně v prověřovaných zdaňovacích obdobích přijala právě

od dodavatelů v řetězci, jak byl shora popsán, stanovil správce daně výši jistoty podle výše odpočtu daně z těchto přijatých zdanitelných plnění, a to na základě tvrzení žalobkyně v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. K námitkám týkajícím se prokazování nároku na uplatnění odpočtu je třeba uvést, že bylo a je na žalobkyni, aby své důkazní břemeno plnila v rámci nalézacího řízení. Proto soud ani neprováděl dokazování daňovými

doklady a smlouvami, které žalobkyně bez dalšího vysvětlení soudu zaslala. Ve shodě se žalovaným podotýká soud, že správce daně nezpochybňoval samotnou fakticitu přijatých zdanitelných plnění, ale vydání zajišťovacích příkazů postavil na závěru, že zde jsou silné indicie svědčící o tom, že řetězec obchodů je zasažen podvodem na DPH, o němž nadto žalobkyně s vysokou pravděpodobností měla a mohla vědět.

38. S výtku procesní vady zajišťovacích příkazů spočívající v absenci doby jejich platnosti se žalovaný vypořádal v bodu [37] rozhodnutí a s jeho závěry se soud plně ztotožňuje. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu zaniká účinnost zajišťovacího příkazu okamžikem stanovení daně, která nebyla dosud stanovena, a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Z toho

vyplývá, že zajišťovací příkaz na zajištění daně, která dosud nebyla stanovena (jako tomu bylo v případě žalobkyně), platí po dobu, dokud ke stanovení takové daně nedojde. Dříve může o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu rozhodnout správce daně, pominou-li dle § 168 odst. 3 daňového řádu před stanovením daně důvody, pro které bylo zajištění uplatněno, o čemž byla žalobkyně poučena. Žalobkyně právní argumentaci žalovaného ničím nezpochybňovala, pouze opakovala dříve odvolací námitky.

39. 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 daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií

a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (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).

40. Účastnila-li se žalobkyně s vysokou pravděpodobností vědomě podvodného řetězce, existuje

tu důvodná obava, že bude-li toto jednání v daňovém řízení s konečnou platností potvrzeno, může žalobkyně učinit opatření k tomu, aby vyvedla exekučně postižitelná aktiva mimo dosah správce daně a znemožnila tak dobytost dosud nestanovené daně. Uvedené okolnosti totiž činí z žalobkyně rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění daňových povinností, nelze do budoucna odhadovat. Závěr o nedobytnosti daně však správce daně a žalovaný v souladu

se stávající judikaturou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, či ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 – 38), nepostavili pouze na této skutečnosti. Na základě velmi podrobné analýzy majetkové situace žalobkyně (v podrobnostech odkazuje soud na obsah zajišťovacích příkazů, v nichž správce daně popsal výši i charakter aktiv i pasiv žalobkyně), finančních prostředků (pohyby prostředků na zjištěných bankovních účtech a výše jejich zůstatků) a rovněž její výkonnosti (jak na základě dosavadních ekonomických výsledků, tak na základě rentability služeb a poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění) správce daně s přihlédnutím k celkové výši daně, jejíž stanovení lze předpokládat (celkem 19 446 755,51 Kč) založil správce daně svoji obavu ohledně schopnosti žalobkyně v budoucnu uhradit dosud nestanovenou daň.

41. Není pravdou, že by odvolací námitky uplatněné žalobkyní proti existenci důvodné obavy z budoucí nedobytnosti daně žalovaný paušálně odmítl. Rozhodnutí žalovaného obsahuje obsáhlé odůvodnění, proč žalovaný považuje zjištění a závěry správce daně v tomto směru za správné. Soud odkazuje na body [21] – [24] rozhodnutí žalovaného a dále také na body [27] a rovněž [30] – [35], v nichž se žalovaný námitkám žalobkyně dále podrobně věnoval. Opakování toho, co vyčerpávajícím způsobem uvedl již žalovaný, považuje soud za nadbytečné.

42. Lze dodat, že judikatura správních soudů označuje právě obchodování za nestandardních podmínek, vykazování vysokého obratu, oproti tomu ale pouze minimální zisk, 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. Pouhá skutečnost, že žalobkyně nezměnila vlastnickou a organizační strukturu a

na trhu působí 6 let a dosud nepodnikla aktivní kroky k vyvedení majetku, nemohou vyvrátit zjištění správce daně ohledně její faktické předluženosti, vysoké likvidity majetku a průtokového charakteru jejích bankovních účtů, ohledně dosavadní neziskovosti a nízké výkonnosti, a tedy nikoli dobré ekonomické prognózy.

43. Námitky týkající se možné dobrovolné úhrady zajištěné částky, stejně jako námitky proti likvidačnímu účinku zajišťovacích příkazů žalobkyně uplatnila již v odvoláních a žalovaný její výhrady řádně vypořádal. Proti jeho argumentaci žalobkyně žádné konkrétní námitky v žalobě neuplatnila, soud tedy pouze odkazuje na body [38], [43] a [47] odůvodnění napadeného rozhodnutí, se závěry žalovaného se plně ztotožňuje.
44. Vzhledem k tomu, že správce daně a žalovaný dospěli ke správnému závěru ohledně odůvodněné obavy, že daň, která dosud nebyla u žalobkyně stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, byly zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů vydány.
45. Soud nezjistil, že by správce daně či žalovaný porušili základní zásady daňového řízení způsobem, který by mohl vést k nezákonnosti napadených rozhodnutí. Jak soud podrobně zdůvodnil shora, k porušení zákona vydáním zajišťovacích příkazů nedošlo, zákonné podmínky pro zajištění daně zakotvené v § 167 odst. 1 daňového řádu byly u žalobkyně naplněny. Dle názoru soudu nedošlo ani ke zneužití správního uvážení. Jak správně podotkl žalovaný v bodu [40] svého rozhodnutí, správce daně svou pravomoc v daném případě uplatnil v rámci zákonných mantinelů § 167 odst. 1 daňového řádu, a pokud byly zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů splněny a úkolem správce daně bezpochyby je zabezpečit placení daní, nelze vydání zajišťovacích příkazů označit za zneužití správního uvážení. Z ničeho nevyplývá, že by u žalobkyně správce daně vydáním zajišťovacích příkazů sledoval jiný než jejich zákonný účel, kterým je zajištění placení daně. Žalobkyně pak nemůže s úspěchem správcu daně vytýkat, že zajištění nebylo vztaženo i na další než prověřovaná zdaňovací období.
46. K námitce porušení zásady oficiality, vyhledávací, zásady volného hodnocení důkazů a zásady součinnosti a vstřícnosti soud v podrobnostech opět odkazuje na závěr odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného. Porušení právě uvedených zásad totiž žalobkyně opět namítala již v odvoláních a žalovaný se s těmito odvolacími námitkami řádně vypořádal, na jeho argumentaci žaloba již konkrétně nereaguje. Ve shodě s žalovaným tedy soud pouze stručně shrnuje, že vydání zajišťovacích příkazů nepředchází dokazování, v rámci něhož by správce daně hodnotil důkazní prostředky způsobem předvídaným v § 8 daňového řádu. Soud odmítá, že by správce daně či žalovaný zjištěné okolnosti vyhodnotili nelogicky, tendenčně, nepřipustně vrchnostensky, bez přihlédnutí k cíli správy daní. Nelze souhlasit ani s tím, že by správce daně odhlédl od zjištěné povahy podnikání žalobkyně a jednotlivých obchodních případů. Zcela správně však na základě všech shora podrobně popsanych důvodů dovodil, že je zde celá řada nestandardních okolností odůvodňujících závěr, že jde o řetězec obchodů postižených podvodem na DPH. Porušení zásady součinnosti a vstřícnosti nelze spatřovat v časovém okamžiku doručení zajišťovacích a exekučních příkazů, ani jejich počtu. Je zřejmé, že

vydání těchto rozhodnutí před vánočními svátky, stejně jako jejich větší množství (což se odvíjelo od zdaňovacích období, která byla prověřována), představovalo pro žalobkyni nepochybně administrativní a organizační zatížení. Ovšem s ohledem na charakter a smysl zajišťovacích příkazů nemůže správce daně s jejich vydáním otálet, jsou-li splněny podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu, zejména pokud se odůvodněná obava správce daně odvíjela od vysoce pravděpodobného, nejspíše vědomého zapojení žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.

47. K proporcionalitě, zdrženlivosti a procesní ekonomii správce daně při vydání zajišťovacích příkazů se soud již vyjádřil. Zbývá tak zopakovat, že postup správce daně nebyl projevem libovůle, jež by byl veden s cílem zlikvidovat žalobkyni. Daňový řád nezná jiný prostředek k zajištění budoucí úhrady dosud nestanovené daně, stěží tak mohl správce daně uvažovat o jiných alternativních postupech či dobrovolné úhradě zajišťovaných částek. Nástroje, jakými je vydávání výzev k odstranění pochybností a prokázání tvrzených skutečností a ke sdělení údajů potřebných pro určení výše daně, mají své místo v nalézacím řízení v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností správce daně. V daném případě těchto institutů správce daně využíval, jak o tom svědčí obsah předloženého spisového materiálu. Ovšem konečné vyhodnocení těchto instrumentů je věcí závěrů vedených daňových kontrol či výsledů postupů správce daně k odstranění pochybností, pro vydání zajišťovacích příkazů postačila existence objektivních skutečností zakládajících odůvodněnou obavu z budoucího stanovení daně v určité výši. Vydání zajišťovacích příkazů nebránilo, že daňové kontroly, případně postupy k odstranění pochybností nebyly správcem daně ukončeny.
48. Závěry správce daně nepředstavují ani porušení zásady předvídatelnosti a legitimního očekávání. Opětovně ve shodě se žalovaným (viz bod [46] napadeného rozhodnutí) konstatuje soud, že zajišťovací příkazy jsou předstižným opatřením, kterým se o stanovení daně s konečnou platností nerozhoduje. Jednou ze zákonných podmínek pro jejich vydání je pouze přiměřená pravděpodobnost, že daň bude žalobkyni v budoucnu vyměřena. Pokud orgány finanční správy u žalobkyně splnění této podmínky shledaly, nevylučuje to, že v průběhu nalézacího řízení žalobkyně svou důkazní aktivitou splnění nároku na odpočet daně nakonec prokáže. Pokud žalobkyně namítala, že vydání zajišťovacích příkazů je v rozporu s předchozím postupem správcem daně, svoje tvrzení nijak neupřesnila. Žalobkyně rovněž nedoložila, že by správce ve skutkově a právně obdobných případech postupoval jiným způsobem, který by proto mohla legitimně očekávat. A lze zopakovat, že ke vzniku odůvodněné obavy, že daň bude žalobkyni v budoucnu doměřena, postačí její s vysokou pravděpodobností zjištěná účast v podvodném řetězci obchodů s luxusními automobily. V této fázi řízení není bezpodmínečně nutné prokazovat, zda žalobkyně byla či nebyla v dobré víře, že se účastní obchodů podvodem na DPH nezatížených (znovu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).

V. Závěr a náklady řízení

49. S ohledem na shora uvedené argumenty dospěl soud k závěru, že žalobní námitky nebyly opodstatněné, soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
50. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně a presumovaného souhlasu žalovaného.
51. 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.
52. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí 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 22. únor 2019.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu

