



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové, ve věci

žalobkyně: **STORMONT, s. r. o.**, IČO: 25261801
sídlem 5. května 441, Nemošice, 530 03 Pardubice
zastoupena Rambousek a partner, a. s., obchodní společností
zajišťující daňové poradenství prováděné prostřednictvím daňového
poradce
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.12.2017, č.j. 52738/17/5100-41458-711539,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

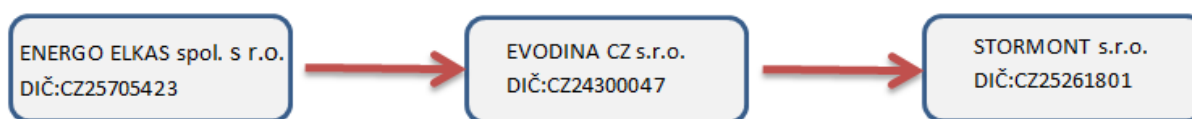
Žalobou napadené rozhodnutí a řízení, z něhož žalobou napadené rozhodnutí
vzešlo

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 52738/17/5100-41458-711539, bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „prvostupňový správce daně“ či „správce daně“) ze dne 9. 10. 2017, č. j. 1604147/17/2801-80541-605252, vydané podle § 167 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), jímž bylo žalobkyni uloženo, aby do 3 pracovních dnů ode dne oznámení rozhodnutí zajistila úhradu dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob za období 1. 1. 2016 až 31. 12. 2016, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 1.187.500,- Kč.

2. Orgány finanční správy zjistily, že žalobkyně byla do obchodního rejstříku zapsána dne 17. 12. 1996, obchodní firmu STORMONT, s. r. o., však žalobkyně užívá až od 22. 2. 2015, taktéž současní vlastníci žalobkyně nabyli obchodní podíly až v roce 2015. Žalobkyně nemá u správce daně zaregistrovanou žádnou provozovnu. Rovněž tak ani ve výpisu ze živnostenského rejstříku není uvedena žádná provozovna. Žalobkyně sídlí na adrese místa pobytu jednatele a společníka M. J. V roce 2016 žalobkyně vykazovala 9 až 13 zaměstnanců. V daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně specifikoval svou hlavní činnost jako „montáž a demontáž lešení a bednění“.

3. V průběhu daňové kontroly zaměřené na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden až listopad 2016 (zahájena dne 19. 4. 2017) bylo orgány finanční správy zjištěno, že žalobkyně byla součástí řetězce plátců DPH, mezi kterými byla velmi pravděpodobně fakturována fiktivní plnění, která žalobkyně v rámci daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 zahrnula mezi daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“). Řetězec obchodních společností fakturujících si mezi sebou pravděpodobně fiktivní plnění zahrnoval obchodní společnost ENERGO ELKAS, spol. s r.o., se sídlem Na Maninách 1288/17a, 170 00 Praha, DIČ: CZ25705423 (dále též „společnost Energo Elkas“), která vystavila faktury na dodávky služeb obchodní společnosti EVODINA CZ, s. r. o., se sídlem Smetanovo nábřeží 327/14, 110 00 Praha, DIČ: CZ24300047 (dále též „společnost Evodina“), která tyto dodávky služeb dále fakturovala žalobkyni. Grafické znázornění řetězce je následující:



4. Dále bylo zjištěno, že mezi žalobkyní a společností Evodina nebyla uzavřena žádná písemná smlouva, jednatel žalobkyně M. J., si nepamatuje, jak došlo k navázání spolupráce se společností Evodina a jak tato spolupráce probíhala. Orgánům finanční správy nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly existenci výše uvedených zdanitelných plnění. Faktury vystavené společností Evodina nebyly žalobkyní hrazeny na bankovní účet společnosti Evodina, nýbrž na základě příkazní smlouvy o správě pohledávek na bankovní účet obchodní společnosti SIRLEN OPTIMAL LLC, FILE NUMBER: 5238101, 160 GREENTREE DRIVE, SUITE 101, CITY OF DOVER, DELAWARE, USA (dále též společnosti „Sirlen Optimal LLC“). Peněžní prostředky tak nebyly připsány tuzemské obchodní společnosti, která žalobkyni údajně poskytla tvrzená

plnění (služby), ale naopak zahraniční právnické osobě se sídle ve státě Delaware (USA), který je často využíván k nedovolené daňové optimalizaci.

5. Společnost Energo Elkas se již několik let nenachází na adrese svého zapsaného sídla, nijak se veřejně neprezentuje, nepodává daňová tvrzení, nereagovala na výzvu správce daně k poskytnutí informací ohledně předmětných plnění a je pro správce daně nekontaktní (pozn. soudu: společnost Energo Elkas je od 14. 7. 2018 evidována jako nespolehlivý plátc DPH). Společnost Evodina má virtuální sídlo, nemá zveřejněn žádný bankovní účet a počínaje 19. 4. 2017 byla prohlášena za nespolehlivého plátce DPH.

6. Provedeny byly též výslechy paní Š. (účetní společnosti Evodina; protokol ze dne 17. 10. 2017, č. j. 1616319/17/2801-60564-609313), paní M. (účetní, která za společnost Evodina vystavovala daňové doklady; protokol ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1616332/17/2801-60564-609313) a jednatele a společníka společnosti Evodina pana B. S. (protokol ze dne 8. 11. 2017, č. j. 1702868/17/2801-60564-609313). Ze svědecké výpovědi jednatele společnosti Evodina pana S. vyplynulo, že ten ve společnosti Evodina působil jako tzv. bílý kůň (sám se takto označil). Podle jeho vyjádření společnost Evodina v roce 2016 nevykonávala žádnou činnost. Žalobkyni pan S. nezná, nezná ani výše uvedené účetní. Z vyjádření obou účetních společnosti Evodina dále vyplynulo, že pro vystavování daňových dokladů neměly od společnosti Evodina žádné hodnověrné informace a vycházely pouze z ústních instrukcí. Jednatel společnosti Evodina pan S. přitom uvedl, že žádné takové instrukce neposkytl. Výpověď účetní paní M. zaznamenaná v protokolu o ústním jednání č. j. 1616332/17/2801-60564-609313 se přitom rozchází s její výpovědí před orgány Policie ČR, v rámci níž uvedla, že ústní pokyny ji dával pan K. a pan P. a nikoli pan N. a S., jak uvedla správci daně ve výše zmíněném protokolu.

7. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem měly orgány finanční správy za to, že služby fakturované společností Evodina žalobkyni nebyly s vysokou pravděpodobností nikdy žalobkyni poskytnuty a jednalo se o fiktivní plnění. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení neprokáže, že výdaje (náklady) za dodávky služeb od společnosti Evodina jsou daňově uznatelnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a proto žalobkyni bude doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2016 ve výši 1.187.500,- Kč. Jako pomůcku pro stanovení výše zajišťované částky za předmětné zdaňovací období využily orgány finanční správy v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu údaje tvrzené žalobkyní v daňovém přiznání, přičemž výše zajišťované částky byla stanovena jako součin výše sazby daně z příjmů právnických osob (19%) a neoprávněně uplatněných nákladů z plnění přijatých od společnosti Evodina (6.250.000,- Kč; k určení výše dosud nestanovené daně srov. strany 3 až 8 zajišťovacího příkazu).

8. Orgány finanční správy dále měly obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Tato obava pramenila především ze skutečnosti, že se žalobkyně účastnila řetězce obchodních společností, které si mezi sebou s vysokou pravděpodobností fakturovaly fiktivní plnění s cílem neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu na DPH a krácení daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že skutečným smyslem celé transakce bylo vylákání nadměrného odpočtu na DPH, resp. úmyslné krácení daně z příjmů právnických osob, není dle orgánů finanční správy pravděpodobné, že by žalobkyně v případě stanovení dosud nestanovené daně tuto daň dobrovolně uhradila.

9. Obava orgánů finanční správy byla dále posilována zjištěními, která se týkala majetkových poměrů žalobkyně. Žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci, nedisponuje žádnými skladovými prostory a nemá ani žádné zásoby. Jediným zjištěným (ověřitelným) majetkem žalobkyně je tak pouze pět motorových vozidel specifikovaných na straně 8 zajišťovacího příkazu, jejichž hodnotu správce daně odhadl na částku 1.359.680,- Kč (výpočet odhadované částky popsán na stranách 8 až 10 zajišťovacího příkazu). Jedná se navíc o likvidní aktivum, s jehož využitím pro úhradu dosud nestanovené daně nelze s ohledem na skutečnosti uvedené níže reálně počítat. Obavy orgánů finanční správy byly navíc zesíleny vyjádřením jednatele žalobkyně M. J. ze dne 5. 10. 2017 (protokol č. j. 1599152/17/2801-60564-609313), dle kterého žalobkyně plánuje z důvodu zabránění platební neschopnosti prodat své zdaleka nejhodnotnější vozidlo Mercedes-AMG, RZ: XXX XXXX (cena odhadovaná správcem daně činí 1.112.097,- Kč, kupní cena činila v květnu roku 2016 1.985.888,79 Kč).

10. Z rozvahy ke dni 31. 12. 2016 (pozn. soudu: rozvaha ke dni 31. 12. 2017 byla do sbírky listin obchodního rejstříku založena až dne 31. 8. 2018) byla navíc zřejmá výrazná zadluženost žalobkyně (poměr cizích zdrojů vůči aktivům netto) přesahující 84 % (za kritickou lze přitom považovat hodnotu 70 % a vyšší). Riziková byla i skladba cizích zdrojů, které byly z 53,66% tvořeny krátkodobými závazky. Aktiva žalobkyně ve výši 20.037.000,- Kč byla z převážné části tvořena krátkodobými pohledávkami ve výši 4.837.000,- Kč a krátkodobým finančním majetkem ve výši 12.462.000,- Kč.

11. Pokud jde o pohledávky, pak vzhledem k tomu, že orgánům finanční správy nebyla známa jejich kvalita (žalobkyně navíc obchoduje převážně se zahraničními subjekty, což může ztěžovat případnou daňovou exekuci podlužníka), nebylo tyto možno bez dalšího považovat za aktivum, ze kterého by mohla být uhrazena dosud nestanovená daň. Jde-li o krátkodobý finanční majetek ve výši 12.462.000,- Kč, pak orgány finanční správy vzhledem ke konečnému stavu pokladny ke dni 30. 11. 2016 ve výši 7,7 milionů Kč (údaj z hlavní knihy za období od 1. 1. 2016 do 30. 11. 2016) a vzhledem ke skutečnosti, že v průběhu prosince 2016 došlo k poklesu krátkodobých pohledávek z 12,4 milionů Kč ke dni 30. 11. 2016 na 4,8 milionů Kč ke dni 31. 12. 2016, dospěly k závěru, že krátkodobý finanční majetek ve výši 12.462.000,- Kč ke dni 31. 12. 2016 představovaly peněžní prostředky na bankovních účtech či v hotovosti. Jelikož jednatel žalobkyně M. J. dne 5. 10. 2017 prohlásil (protokol č. j. 1599152/17/2801-60564-609313), že žalobkyně bude nucena z důvodu zabránění platební neschopnosti prodat svůj zdaleka nejhodnotnější dlouhodobý majetek v podobě vozidla Mercedes-AMG, RZ: XXX XXXX, a požádat Českou spořitelnu, a.s., o kontokorentní úvěr, uzavřely orgány finanční správy, že žalobkyně ke dni 5. 10. 2017 již nedisponovala krátkodobým finančním majetkem ve výši, v jaké jej vykazovala ve své rozvaze ke dni 31. 12. 2016. S ohledem na zapojení žalobkyně do řetězce, jehož účelem bylo vylákání neoprávněného nadměrného odpočtu na DPH a krácení daně z příjmů právnických osob, by však ani případná existence krátkodobého finančního majetku (tj. zejména peněžních prostředků) nemohla zabránit odůvodněné obavě správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť krátkodobý finanční majetek představuje jedno z nejlikvidnějších aktiv, které může být poměrně snadno a rychle vyvedeno z dosahu orgánů finanční správy.

12. Obava orgánů finanční správy byla konečně zesilována i jednáním společníků žalobkyně, kteří v průběhu daňové kontroly založili novou obchodní společnost STORMONT MONTAGE, s.r.o., DIČ: CZ06159281 (do obchodního rejstříku zapsána 2.

6. 2017), což orgány finanční správy vedlo k závěru, že by se žalobkyně mohla pokusit převést svou ekonomickou činnost nebo majetek na nově založenou obchodní společnost. V této souvislosti orgány finanční správy upozornily též na skutečnost, že jednatel a společník žalobkyně M. J. byl v minulosti společníkem v obchodní společnosti JIROUT REKLAMY, s. r. o., DIČ: CZ27552632 (dále též „společnost Jirout reklamy“), která byla taktéž zapojena do podvodného řetězce, přičemž obchodní podíl v této společnosti M. J. dne 24. 8. 2017 převedl na fyzickou osobu jménem N.-J. E. Společnost Jirout reklamy po převodu obchodního podílu neplní své daňové povinnosti a je pro správce daně nekontaktní. Orgány finanční správy proto uzavřely, že za těchto okolností je jejich obava, že dojde k vyvádění majetku žalobkyně (popř. k převádění její ekonomické činnosti na nově založenou obchodní společnost se stejnou vlastnickou strukturou), zcela na místě.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

13. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 52738/17/5100-41458-711539, které tvoří společně s rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9. 10. 2017, č. j. 1604147/17/2801-80541-605252, jeden celek, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů a nebyla respektována relevantní judikatura správních soudů. Žalobkyně se předně domnívá, že nic nenasvědčuje tomu, že by žalobkyni měla být v budoucnu daň z příjmů právnických osob za výše uvedené zdaňovací období stanovena. Žalobkyně trvá na tom, že jí společnost Evodina „na základě smluv dodala pracovníky a tito na zahraničních zakázkách odvedli práci, která byla následně žalobkyní vyfakturována zahraničním dodavatelům“. Žalobkyni nelze přičítat k tíži, že se jediný jednatel a společník společnosti Evodina S. označil za bílého koně. Ostatně žalobkyně s ním nejednala, jednala s panem N., který následně dával pokyny účetním. I kdyby se však žalobkyni nepodařilo prokázat, že plnění žalobkyni poskytla konkrétně společnost Evodina, nevedlo by to bez dalšího k neuznání vynaložených výdajů v situaci, kdy plnění bylo uskutečněno za přiměřené ceny, neboť dle žalobkyně je „nerozhodné, kdo ono plnění skutečně poskytl“. Žalovaný se však ani „nepokusil zkoumat, že práce byly odvedeny, zaplacený v odpovídající ceně a vyfakturovány dodavatelům“.

14. Žalobkyně se též domnívá, že nebyly řádně odůvodněny ani obavy orgánů finanční správy o dobytost dosud nestanovené daně. Žalobkyně po zahájení daňové kontroly (zahájena dne 19. 4. 2017) nijak nezměnila své chování, nezačala ukrývat majetek apod., Mercedes AMG nebyl ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí prodán. Společnost Stormont montage, s. r. o., byla založena z důvodu realizace zakázek ve Francii. Navíc dne 19. 10. 2017 rozhodla valná hromada společnosti o zrušení společnosti s likvidací ke dni 19. 10. 2017, aby společníci žalobkyně „vyloučili tento argument žalovaného“. Pokud jde o společnost Jirout reklamy, s. r. o. (dnes ELEC REKLAMY, s. r. o.), pak společník a jednatel žalobkyně pan J. již není od 22. 8. 2017 společníkem uvedené korporace (tím je N.-J. E.), a proto nemůže za to, že nový vlastník a jednatel neplní povinnosti mu uložené zákonem.

15. Žalobkyně též v odůvodnění rozhodnutí orgánů finanční správy postrádá „úvahu, proč je v budoucnu větší riziko na vymáhání daně než v současnosti“. Dle žalobkyně navíc orgány finanční správy vycházely „z rok starých údajů“ a žalovaný „se nepokusil toto aktualizovat“.

16. Konečně žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že orgány finanční správy neplní povinnosti plynoucí z § 168 odst. 3 daňového řádu a nezkoumají, zda před stanovením daně nepominuly důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno.

17. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobkyně přesvědčena, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno, zrušeno by mělo být i rozhodnutí prvostupňového správce daně.

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

19. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že **ž a l o b a n e n í d ů v o d n á**.

20. Předně je třeba uvést, že základní námitky obsažené v žalobě již byly žalobkyní uplatněny v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a velmi podrobně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí (které soud hodnotí jako plně přezkoumatelné, věcně správné a zákonné). Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze stručně dodává následující:

21. Je nutno rozlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, bod 13, shodně srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Jinými slovy při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45, či rozsudek ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 – 42, bod 35).

22. Podle § 167 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 (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2). 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).

23. Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. Nepochybně je třeba přihlídnout např. ke skutečnostem nasvědčujícím hrozbě insolvenční daňového subjektu či k jeho jiným majetkovým potížím, jakož i k tomu, že se daňový subjekt zbavuje postižitelného majetku. Je však možno zohlednit i skutečnosti s jeho majetkovou situací nesouvisející (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12). Je proto nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, v jehož odůvodnění byl vysloven závěr, že „...účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně“),¹ povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně objasňovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

24. Nelze tedy přisvědčit názoru, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně v na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena a v jaké konkrétní výši. To je problém, jenž zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13).

1. Pro vydání zajišťovacího příkazu je tak významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci (popř. v řetězci, který znaky podvodného řetězce v době vydání zajišťovacích příkazů vykazuje), účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou naopak otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není to, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostní nezatíženého zapojení žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 34). Konečné vyhodnocení transakcí bude výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40, bod 54).

25. Zásadně proto postačí, pokud finanční orgány v hrubých obrysech popíší charakter transakce, která byla daňový subjekt nesprávně zdaněna (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27). Z předložených indicií musí být zřejmé, že se nejedná jen o spekulaci správce daně nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 35).

26. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně existují-li jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, body 11 až 15).

27. Při stanovení výše zajištění správce daně též není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu. Ani Ústavní soud kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. náleze ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 48, či rozsudek téhož soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017 – 27, bod 30).

28. Současně platí, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod 55, rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Podstatná je identifikace základních rizik a hospodářský kontext daňového subjektu (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, bod 32, a rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozící) insolvenční daňového subjektu či účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicií nižší intenzity (viz odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

29. Lze tedy shrnout, že z § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 59). Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prokům (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.“

30. V bodě 58 odůvodnění rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, pak Nejvyšší správní soud své úvahy upřesnil a uvedl, že je možno vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod.“

31. Zajišťovací příkazy vydané v nyní projednávané věci zákonným a judikturním požadavkům výše uvedeným vyhovují.

32. Jak plyne již z narativní části tohoto rozsudku (srov. zejména body 2 až 12), orgány finanční správy srozumitelně popsaly skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, přičemž soud se s jejich závěry ztotožňuje a plně na ně odkazuje. Pouze dodává, že zde nepochybně je přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude doměřena daň z příjmů právnických osob, neboť bylo spolehlivě zjištěno, že žalobkyně byla součástí řetězce obchodních společností, v němž vystupovaly subjekty, které neplní své daňové povinnosti a jsou pro správce daně nekontaktní (ENERGO ELKAS spol. s r.o.), nebo dokonce subjekty (EVODINA CZ, s. r. o.), jejichž vlastníci a jednatele v procesním postavení svědka (po poučení o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi) před správcem daně uvedli, že byli zneužití a plnili roli tzv. bílého koně (osoba, která je „nastrčena“ k páchání trestné činnosti a jejímž úkolem je zakrýt skutečného pachatele či osobu, která má z této činnosti prospěch). Jestliže tedy žalobkyně tvrdila, že v průběhu roku 2016 přijala plnění od společnosti EVODINA CZ, s. r. o., jejíž jediný jednatel a vlastník (který je evidenčně hlášen na adrese ohlašovny) vypověděl, že EVODINA CZ, s. r. o., v uvedeném období nevykonávala žádnou činnost, nelze než uzavřít, že závěr orgánů finanční správy, že se jednalo o fiktivní plnění² (a proto

²Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, zákon o dani z přidané hodnoty rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů. Fiktivní plnění, fiktivní závazky, fiktivní obchod, fiktivní obchodní transakce atd. jsou proto ustálenou součástí pojmosloví daňového práva od počátku jeho novodobé existence v 90. letech minulého století, když postihují např. situaci, kdy daňový subjekt uplatňuje pro účely daně z příjmů takový výdaj, který nebyl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, č. 264/2004 Sb.). Obdobně pro účely daně z příjmů o fiktivní transakci, která je kryta toliko fiktivní fakturou, lze hovořit tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal, že jím deklarované transakce byly reálně uskutečněny (z nepřeborné judikatury Nejvyššího správního soudu lze zmínit např. rozsudek ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Afs 207/2005 – 121, rozsudek ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 11/2006 – 61, nebo rozsudek ze dne 29. 11. 2006, č. j. 2 Afs 131/2006 – 64).

tvrzené výdaje nelze považovat za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP), je nepochybně přiměřeně pravděpodobný, zvláště když mezi žalobkyní a EVODINA CZ, s. r. o., nebyla uzavřena písemná smlouva, jednatel žalobkyně M. J., si nepamatoval, jak došlo k navázání spolupráce s EVODINA CZ, s. r. o., ani jak tato spolupráce probíhala, správci daně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly existenci výše uvedených zdanitelných plnění, a faktury vystavené EVODINA CZ, s. r. o., nebyly žalobkyní hrazeny na bankovní účet EVODINA CZ, s. r. o., nýbrž na základě příkazní smlouvy o správě pohledávek na bankovní účet obchodní společnosti SIRLEN OPTIMAL LLC, DELAWARE, USA. Za těchto okolností nebylo třeba ve vztahu k první podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu nic dalšího osvědčovat, neboť jak již bylo uvedeno výše, při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu (dokazování bude prováděno v nalézacím řízení), nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám orgánů finanční správy.

33. Lze tedy učinit dílčí závěr, že pokud na základě výše uvedených skutečností orgány finanční správy dospěly k závěru, že u žalobkyně je vysoká pravděpodobnost dodatečného stanovení daně z příjmů právnických osob, pak soud jejich závěr považuje za správný a dostatečně (pro účely vydání zajišťovacích příkazů) odůvodněný. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že konečné vyhodnocení transakcí žalobkyně bude výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci orgány finanční správy postupně shromáždí a vyhodnotí důkazní prostředky (tedy budou posuzovat i věrohodnost svědků, vypořádají se s případnými rozpory v jejich výpovědích apod.) a se svými závěry seznámí žalobkyni. S ohledem na to, že se v nyní posuzované věci nejedná o meritorní rozhodnutí orgánů finanční správy týkající se daňové povinnosti žalobkyně, soud nemůže v podrobnostech hodnotit obchodní transakce a najisto postavit, zda šlo o krácení daně z příjmů (popř. o zneužití práva) a podvod na DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40, bod 54). V této chvíli je postačující, že orgány finanční správy v hrubých obrysech popsaly charakter transakcí, které byly žalobkyní nesprávně zdaněny (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27), jakož i to, že z předložených indicií je zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci orgánů finanční správy nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 35). Z těchto důvodů nebylo třeba dokazovat, zda „*práce byly skutečně odvedeny, zaplacený v odpovídající ceně a vyfakturovány dodavateli*“.

34. Pro úplnost je možno dodat, že se žalobkyně mýlí i v tom, že je „nerozhodné, kdo ono plnění skutečně poskytl“. Pokud jde o daň z přidané hodnoty, převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 – 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 – 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33 či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 – 39). V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, Nejvyšší správní soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to,

Shodu s prvopisem potvrzuje

že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ V citovaných rozsudcích se promítá podmínka toho, že žadatel o odpočet daně musí prokázat, že „od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění [...] a že tyto věci použil při podnikání.“ Nejvyšší správní soud v řadě rozsudků upřesňuje, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (srov. např. rozsudek ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 Afs 112/2014 - 43 či ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 - 36).

35. Taktéž v případě daně z příjmů právnických osob je osoba dodavatele plnění relevantní. Orgány finanční správy v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31, bod 33, a rozsudek téhož soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, bod 34).

36. Soud se též ztotožňuje se závěrem orgánů finanční správy, že v projednávané věci v době vydání zajišťovacích příkazů existovala odůvodněná obava, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

37. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může zohlednit též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, což se v nyní projednávané věci zcela správně stalo (v podrobnostech viz bod 8 tohoto rozsudku). Obava orgánů finanční správy byla dále posilována zjištěními, která se týkala majetkových poměrů žalobkyně. Žalobkyně nevlastní nemovité věci, nedisponuje skladovými prostorami a nemá ani zásoby, z rozvahy byla navíc zřejmá výrazná zadluženost žalobkyně (poměr cizích zdrojů vůči aktivům netto) přesahující 84 % (za kritickou lze přitom považovat hodnotu 70 % a vyšší). Riziková byla i skladba cizích zdrojů, které byly z 53,66% tvořeny krátkodobými závazky. Aktiva žalobkyně ve výši 20.037.000,- Kč byla z převážné části tvořena krátkodobými pohledávkami ve výši 4.837.000,- Kč a krátkodobým finančním majetkem ve výši 12.462.000,- Kč.

38. Jediným zjištěným (ověřitelným) majetkem žalobkyně tak bylo pouze pět motorových vozidel specifikovaných na straně 8 zajišťovacího příkazu, jejichž hodnotu správce daně odhadl na částku ve výši 1.359.680,- Kč (výpočet odhadované částky popsán na stranách 8 až 10 zajišťovacího příkazu). Jedná se navíc o likvidní aktivum, s jehož využitím pro úhradu dosud nestanovené daně není možno s ohledem na skutečnosti uvedené pod body 40 a 41 tohoto rozsudku reálně počítat. Obavy orgánů finanční správy byly navíc zesíleny vyjádřením jednatele žalobkyně M. J. ze dne 5. 10. 2017 (protokol č. j. 1599152/17/2801-60564-609313), dle kterého žalobkyně plánuje z důvodu zabránění platební neschopnosti prodat nejhodnotnější vozidlo - Mercedes-AMG, RZ: XXX XXXX (cena odhadovaná správcem daně činí 1.112.097,- Kč). Skutečnost, že k prodeji posledně zmíněného vozidla ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí nedošlo, není podstatná, podstatné je, že k prodeji snadno mohlo a může dojít.

39. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že orgánům finanční správy nelze vytýkat, jak to činí žalobkyně v žalobě, že vycházely „z *rok starých údajů*“, neboť žalobkyně žádné aktuálnější údaje orgánům finanční správy do vydání žalobou napadeného rozhodnutí nepředložila a např. rozvaha (a výkaz zisku a ztrát) ke dni 31. 12. 2017 byla do sbírky listin obchodního rejstříku založena až 31. 8. 2018, tedy téměř rok po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

40. Soud též shodně s orgány finanční správy považuje za vydatný zdroj obav o vymahatelnost daně jednání společníků žalobkyně, kteří v průběhu daňové kontroly založili novou obchodní společnost STORMONT MONTAGE, s. r. o., DIČ: CZ06159281 (do obchodního rejstříku zapsána 2. 6. 2017), na níž by se žalobkyně mohla pokusit převést svou ekonomickou činnost. Není přitom podstatné, že dne 19. 10. 2017 rozhodla valná hromada společnosti STORMONT MONTAGE, s. r. o., o zrušení společnosti s likvidací ke dni 19. 10. 2017, neboť valná hromada může rozhodnutí změnit, dokud ještě nedošlo k naplnění účelu likvidace (srov. § 170 zák. č. 89/2012 Sb.), a společnost může být užita k účelu zmíněnému orgány finanční správy. Ostatně to, že likvidace zmíněné společnosti, která byla do obchodního rejstříku zapsána teprve 2. 6. 2017, dosud nebyla ukončena, svědčí spíše o tom, že rozhodnutí o zrušení společnosti s likvidací bylo pouze formálním krokem. Pokud jde o snahu žalobkyně vysvětlit založení STORMONT MONTAGE, s.r.o., jako nezbytný krok ke vstupu na francouzský trh, pak takové vysvětlení je zcela nepřesvědčivé, navíc žalobkyně svá tvrzení v řízení před soudem ničím nedoložila.

41. Legální a legitimní je i postup orgánů finanční správy, které v této souvislosti poukázaly na skutečnost, že jednatel a společník žalobkyně M. J. byl v minulosti společníkem v obchodní společnosti JIROUT REKLAMY, s. r. o., DIČ: CZ27552632 (dále též „společnost Jirout reklamy“), která byla taktéž zapojena do podvodného řetězce, přičemž obchodní podíl v této společnosti M. J. dne 24. 8. 2017 převedl na fyzickou osobu jménem N.-J. E. Společnost Jirout reklamy po převodu obchodního podílu neplní své daňové povinnosti a je pro správce daně nekontaktní. Tuto poznámku orgánů finanční správy totiž nelze interpretovat jako jejich snahu přičítat M. J. jednání (opomenutí) jiných osob (N.-J. E.), nýbrž jako snahu poukázat na zvýšené riziko, že by M. J. jakožto společník žalobkyně mohl obdobným způsobem postupovat i v případě žalobkyně (modus operandi). Taková obava orgánů finanční správy byla a je dle názoru soudu opodstatněná.

42. Lze tedy shrnout, že obava orgánů finanční správy, že ekonomická činnost žalobkyně by mohla být snadno převedena na jiný ekonomický subjekt, byla a je odůvodněná. Ostatně i Nejvyšší správní soud v minulosti akceptoval snadnou převoditelnost majetku jako důvod pro vydání zajišťovacího příkazu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27). Tímto je žalobkyni současně poskytnuta odpověď na otázku obsaženou v žalobě, jaké existuje „*budoucí riziko*“, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Oním „*budoucím rizikem*“ je především možnost, že ekonomická činnost žalobkyně by mohla být snadno převedena na jiný ekonomický subjekt, resp. že by aktiva žalobkyně mohla být snadno vyvedena (ostatně zajištění daně se provádí právě proto, že zde je obava, že daňový subjekt v budoucnu již nebude disponovat prostředky, kterými v době vydání zajišťovacího příkazu disponoval). Tato možnost zde vzhledem k existenci společnosti

STORMONT MONTAGE, s.r.o., stále je, a proto nejsou splněny pro postup dle § 168 odst. 3 daňového řádu.

43. Všechny výše uvedené okolnosti (zejména krácení daňové povinnosti neoprávněným uplatněním nákladů, snadná převoditelnost ekonomické činnosti žalobkyně na jiný subjekt) vedly orgány finanční správy k závěru, že nemohou důvodně očekávat, že by žalobkyně dobrovolně splnila povinnosti peněžité povahy spočívající v úhradě dosud nestanovených daňových povinností. Takováto úvaha je dle soudu racionální a řádně odůvodněná a soud ji opět schvaluje.

44. Nad rámec nutného odůvodnění je možno dodat, že úhrada provedená na základě zajišťovacích příkazů sama o sobě není skutečností, která by měla význam pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 9 Afs 384/2017 – 25, body 28 a 29). Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů jsou dvě: přiměřená pravděpodobnost stanovení daně a odůvodněná obava ohrožení dobytnosti daně. Obě tyto podmínky se ve svém důsledku týkají situace, která teprve nastane v budoucnu (daň bude vyměřena, ale daňový subjekt nebude mít prostředky k jejímu zaplacení). Je tedy logické, že jejich splnění v budoucnu nelze s jistotou zjistit a správce daně je povinen v době rozhodování zhodnotit jemu aktuálně známé okolnosti, z nichž lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti usoudit na finanční situaci daňového subjektu v budoucnu. Z uvedeného také plyne, že samotný fakt, že na základě zajišťovacích příkazů byla daňovým subjektem složena požadovaná jistota na účet správce daně, nemusí mít žádný vztah k tomu, jaké prostředky by měl daňový subjekt v budoucnu, tedy v době, až bude daň stanovena.

IV.

Závěr a náklady řízení

45. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

46. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

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

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

Pardubice 7. listopadu 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje