



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Zdeňka Macháčka v právní věci žalobkyně: ■■■ s.r.o., se sídlem ■■■, zastoupena Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539, s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobkyně v zákonné lhůtě napadla shora označené rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítnul její ve společném řízení projednaná odvolání a potvrdil všech 17 zajišťovacích příkazů Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Turnově (dále také jen „správce daně“), ze dne 30. 11. 2016.

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 těchto zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2014, červen až srpen 2014, říjen až prosinec 2014, leden až červen 2015, srpen až září 2015 a listopad až prosinec 2015, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 43 783 274,79 Kč na depozitní účet správce daně.

Konkrétně bylo žalobkyni zajišťovacím příkazem:

- č. j. 1430542/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 1 982 450 Kč,
- č. j. 1430554/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 5 104 848 Kč,
- č. j. 1430563/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 433 884 Kč,
- č. j. 1430573/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 3 181 185 Kč,
- č. j. 1430590/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 2 854 958 Kč,
- č. j. 1430593/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 1 722 000 Kč,
- č. j. 1430600/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 1 214 818 Kč,
- č. j. 1430604/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 1 078 406,59 Kč,
- č. j. 1430609/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 3 906 640,65 Kč,
- č. j. 1430618/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 2 116 729 Kč,
- č. j. 1430621/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 6 683 371,38 Kč,
- č. j. 1430681/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši 7 688 424,24 Kč,
- č. j. 1430684/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 2 018 909,55 Kč,
- č. j. 1430685/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 409 859,10 Kč,
- č. j. 1430689/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 422 512,65 Kč,
- č. j. 1430691/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 1 118 003,45 Kč a
- č. j. 1430694/16/2609-00540-507160 uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 1 846 275,18 Kč.

Správce daně naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů

odůvodnil zjištěnou účastí žalobkyně na nestandardních obchodních transakcích v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, přičemž současně uvedl, že žalobkyně o této skutečnosti pravděpodobně věděla nebo vědět měla a mohla. Konstatoval, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění a dále že neoprávněně uplatnila osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Rozvedl, že žalobkyně si za předmětná zdaňovací období uplatnila odpočet na DPH z přijatých zdanitelných plnění (konkrétně technologie), u kterých byla v rámci obchodního řetězce několikanásobně navýšena jejich původní pořizovací cena. V této souvislosti správce daně zmínil nelogicky vysokou cenu nakoupených technologií, dodavatele bez historie, často nekontaktní, s fiktivním či virtuálním sídlem, či následně měnící vlastnickou strukturu, kteří před prodejem technologie žalobkyni několikanásobně navýšili cenu nakoupené technologie. Správce daně pochybnosti o přijetí technologie od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech opřel i o zjištění, že názvy technologie byly měněny oproti názvům, pod nimiž byly dodány skutečnými dodavateli, kteří provedli dodání a též zaškolení přímo v provozních prostorech žalobkyně. Rovněž se zabýval podezřelým způsobem úhrady za nákup technologie v obchodním řetězci (finanční prostředky hrazené žalobkyní byly v řetězci vybírány v hotovosti z bankovních účtů disponenty účtů nebo směněny a převáděny prostřednictvím konkrétně zjištěných korporací na Slovensko či do Polska). U materiálu, který měl být žalobkyni dodán, správce daně dovedl existenci vážné pochybnosti o jeho reálné existenci s tím, že se pravděpodobně jedná o fiktivní plnění. Shodný závěr učinil správce daně i v případě dodání výrobků na Slovensko. Vycházel ze zjištění, že se jednalo o značný objem materiálu, k němuž však nebyly předloženy žádné smlouvy na dodávku ani prodej výrobků na Slovensko, s tím, že obchodní partner nebyl žalobkyní uveden mezi nejvýznamnějšími obchodními partnery (uvedeny byly subjekty, které skutečně odebírají výrobky nebo dodávají materiál v běžném množství a ceně, přičemž u takových obchodů správci daně žádné takové pochybnosti nevznikly). Správce daně se opíral i o zjištění, které učinil ve vztahu k dopravě takového množství materiálu (nepoměr přepravovaného množství a nákladového prostoru vozidel, neexistující značky vozidel), resp. o zjištění, že dopravu nebylo možné u žalobkyně ani jiných subjektů ověřit (nekontaktnost přepravců, odběratelů na Slovensku). Správce daně popsal, že v obchodním řetězci byly vytvořeny podmínky pro zkrácení daňové povinnosti na DPH koncovým subjektem, kterým byla vždy žalobkyně uplatňující nárok na odpočet. Podrobně byly popsány podezřelé okolnosti ve vztahu k jednotlivým společnostem, které se řetězových obchodů účastnily, včetně jejich propojenosti a včetně osobních vazeb, které byly zobrazeny v grafickém schématu.

Správce daně z účasti žalobkyně v řetězci obchodů pravděpodobně zasažených podvodem na DPH dovozoval, že v okamžiku, kdy bude její jednání v rámci daňového řízení odhaleno, může žalobkyně učinit opatření k tomu, aby vyvedla svůj majetek mimo dosah správce daně a znemožnila dobytost dosud nestanovené daně. Tento předpoklad potvrzuje i fakt, že v průběhu daňové kontroly žalobkyně přemístila svoje sídlo z dosavadních prostor ve vlastnictví do pronajatých prostor. Na základě výše popsaných skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly tedy správce daně důvodně předpokládal, že žalobkyně pravděpodobně neprokáže nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, resp. v případě osvobozených zdanitelného plnění s nárokem na odpočet u dodání zboží na Slovensko, a bude jí s vysokou pravděpodobností doměřena DPH za kontrolovaná zdaňovací období v celkové výši 43 783 274,79 Kč. Při stanovení výše zajišťované částky

vycházel správce daně z dokladů předložených v rámci daňové kontroly a výše zajišťované částky byla v jednotlivých případech stanovena podle výše odpočtu na dani, který si žalobkyni z plnění přijatých, resp. osvobozených uskutečněných uplatnila na základě těchto dokladů.

Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu podle správce daně vyvolávají i majetkové poměry žalobkyně. Správce daně vyjádřil pochybnosti o věrohodnosti některých údajů v rozvahách za roky 2012, 2013, 2014 a 2015. Analýzou účetních závěrek dovedl, že žalobkyně navýšila základní kapitál tak, aby se účetně zbavila svého dluhu vůči společníkům a zakryla takto svou faktickou předluženost. Správce daně popsal, že společníci žalobkyně jen v roce 2015 postupně vložili do pokladny společnosti peněžní hotovost přesahující 76 mil. Kč. Správce daně pojal důvodné podezření, zda k uvedeným účetním operacím ve skutečnosti došlo. Správce daně také pojal podezření ohledně vkladu více než 28 mil. Kč na bankovní účet žalobkyně, neboť dle jeho zjištění společníci takovou hotovostí nedisponovali. Správce daně tyto vklady spojoval s výběry v hotovosti, které byly provedeny u dalších obchodních společností zapojených do řetězového obchodu. Uvedené skutečnosti správce daně shrnul tak, že aktiva žalobkyně v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 byla zkreslena o údaj v podobě hodnoty základního kapitálu, který byl zvýšen na základě údajných vkladů společníků do pokladny žalobkyně. Aktiva uvedená v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 byla zkreslena také o hodnotu vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku, protože hodnota pořízené technologie několikanásobně převyšovala původní pořizovací cenu. Podle výpočtů správce daně byla hodnota aktiv jen za kalendářní roky 2014 a 2015 nadhodnocena o 111,6 mil. Kč.

Správce daně zjistil, že peněžní prostředky na bankovních účtech žalobkyně ve výši 4 939 839,57 Kč a 255 118,78 EUR nepostačují k plné úhradě dosud nestanovené daňové povinnosti. Dále správce daně provedl odhad obvyklé ceny motorových vozidel ve vlastnictví žalobkyně a uvedl, že předpokládaný celkový výtěžek 4 108 500 Kč by rovněž nepostačoval k plné úhradě nedoplatků. Podle katastru nemovitostí správce daně zjistil, že je žalobkyně vlastníkem, případně podílovým spoluvlastníkem několika nemovitých věcí, které specifikoval. Jejich účetní hodnotu 61 703 000 Kč zjistil z rozvahy ke dni 31. 12. 2015. Vzhledem k zatížení nemovitých věcí v k. ú. ■■■ II zástavním právem pro pohledávky ve výši 120 000 000 Kč a budoucí pohledávky do stejné výše ve prospěch Československé obchodní banky, a.s., nelze podle správce daně předpokládat, že by dosud nestanovená daň mohla být uhrazena prodejem těchto nemovitostí. Za jediné exekučně postižitelné nemovitosti lze považovat pouze ty v k. ú. ■■■ u ■■■, a protože část předmětných nemovitých je v podílovém spoluvlastnictví, předpokládal správce daně exekuční výtěžek z jejich prodeje ve výši 31 750 000 Kč, rovněž s přihlédnutím k lokalitě. Hodnotu dlouhodobého hmotného majetku ke dni 31. 12. 2015 ve výši 217 748 000 Kč správce daně nepovažoval za objektivní ukazatel vzhledem k jeho hrubému nadhodnocení. Dále zjistil účetní hodnotu zásob ve výši 82 532 000 Kč. Konstatoval ale, že jak dlouhodobý hmotný majetek, tak zásoby jsou zajištěny zástavním právem a rozepsal výši částek dle úvěrových smluv uzavřených s jednotlivými bankami.

Správce daně dovedl, že pokud by nestanovil okamžitou účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů, mohlo by dojít ke zmaření účelu celého zajištění daně. V této souvislosti zdůraznil žalobkyninu účast v podvodném řetězce obchodů a pokus žalobkyně

neoprávněně získat daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet DPH.

Odvolání žalobkyně proti jednotlivým zajišťovacím příkazům žalovaný projednal ve společném řízení, všechny je zamítnul a zajišťovací příkazy potvrdil rozhodnutím ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1430694/16/2609-00540-507160. V jeho odůvodnění se žalovaný se skutkovými zjištěními a právním hodnocením správce daně prakticky ztotožnil, dovodil, že zákonné podmínky dle § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH byly splněny.

Podle žalovaného zjistil správce daně řadu skutečností, na základě kterých důvodně předpokládal, že žalobkyně pravděpodobně neprokáže nárok na odpočet DPH ve výši 43 783 274,79 Kč, který si uplatnila v předmětných zdaňovacích obdobích. Správce daně totiž zjistil, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný dovodil, že z majetkových poměrů, jak byly správcem daně popsány v zajišťovacích příkazech, vyplývá, že žalobkyně pravděpodobně disponuje dostatečným majetkem k uhrazení dosud nestanovené daně. Ale odůvodněná obava správce daně, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, vyplývá zejména ze zjištění, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, a o této skutečnosti pravděpodobně věděla nebo vědět měla a mohla. Navíc bylo správcem daně zjištěno, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly přesunula své sídlo z vlastních prostor do prostor pouze pronajatých, což může naznačovat, že se chystá zcizovat majetek. Samotná dobytost dosud nestanovené daně je ztížena i tím, že na některých nemovitých věcech vážnou zástavní práva ve prospěch jiného věřitele ve značné výši (řádově stamiliónu) a u některých nemovitých věcí je žalobkyně jen podílovým spoluvlastníkem. Žalovaný zmínil, že zástavním právem je zatížena i většina movitých věcí. Majetkem, který by mohl být využit na úhradu dosud nestanovené daně, jsou především peněžní prostředky na bankovních účtech. Vzhledem k tomu, že se jedná o nejlikvidnější aktiva, existuje reálná obava, že v případě, že by zajišťovací příkazy nebyly vydány, stal by se tento majetek v době splatnosti dosud nestanovené daně pro správce daně nedosažitelným. Žalovaný také zhodnotil, že za ohroženou považuje i dobytost pohledávek za třetími osobami (exekuce poddlužníka), neboť z úřední činnosti správce daně vyplývá, že dobytost takových pohledávek je problematická a zřídka přináší exekuční výnos.

Správce daně podle žalovaného v odůvodnění napadených zajišťovacích příkazů výslovně uvedl důvod, pro který hrozí nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH. Tímto byla účast žalobkyně v obchodních transakcích v rámci řetězového obchodu, které byly pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalobkyně o tom věděla nebo to vědět mohla. Žalovaný odmítnul, že by správce daně postupoval v rozporu se zásadou přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a zákon neupravuje jiný právní nástroj, jímž lze zajistit úhradu dosud nestanovené daně, nelze vydání zajišťovacích příkazů, tedy postup, jenž je v souladu s daňovým řádem, považovat za porušení zásady přiměřenosti.

Žalovaný konstatoval, že znalecký posudek ze dne 20. 4. 2016 na ocenění nemovitostí v k. ú. ■■■ pod ■■■ správce daně neměl k dispozici, žalobkyně ho předložila až v rámci odvolání. Účelem znaleckého posudku bylo stanovení věcné (nákladové) hodnoty předmětných nemovitých věcí podle § 2 odst. 5 písm. a) zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování

majetku. Ovšem v případě exekučního postihu nemovitých věcí se vychází z ceny obvyklé, jež lépe reflektuje skutečnou hodnotu, za kterou může být nemovitá věc reálně prodána v dražbě. Proto, a zejména s ohledem na skutečnost, že odůvodněná obava správce daně pramenila z účasti žalobkyně na daňovém podvodu, nezhodnotil žalovaný předložený znalecký posudek jako relevantní.

Vzhledem k tomu, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování neprovádí, vycházel dle žalovaného správce daně při odhadu výtěžku z prodeje předmětných nemovitých věcí z jemu dostupných důkazních prostředků a informací. Tedy zejména z rozvahy ke dni 31. 12. 2015, podle které je účetní hodnota všech nemovitých věcí žalobkyně 61 703 000 Kč. Od této účetní hodnoty správce daně odečetl kupní cenu zástavním právem zatížených nemovitostí v k. ú. ■■■ II ve výši cca 14,3 mil. Kč a stanovil předpokládanou účetní hodnotou předmětných nemovitých věcí ve výši 47 403 000 Kč. Vzhledem k okolnostem, které negativně ovlivňují možný výtěžek z dražby předmětných nemovitých věcí (např. existence podílového spoluvlastnictví, lokalita) odhadl správce daně předpokládaný výtěžek z prodeje v souladu § 222 odst. 1 daňového řádu ve výši cca 31 750 000 Kč, tedy nejnižšího dražebního podání, tj. dvou třetin účetní hodnoty předmětných nemovitých věcí, nestanovil tedy hodnotu nemovitostí nahodile. Žalovaný poté doplnil argumentaci správce daně, jakým způsobem lokalita nemovitostí ovlivnila závěr o ceně nemovitostí. Podle žalovaného ale již samotná existence podílového spoluvlastnictví je dostatečných důvodem k předpokladu, že výtěžek z jejich prodeje se bude pohybovat na hranici nejnižšího dražebního podání.

Žalovaný zdůraznil, že samotná existence majetku žalobkyně (třeba i ve výši dostačující k úhradě dosud nestanovené daně) nemůže zabránit vzniku odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, jež byla založena na více skutečnostech, z nichž nejvýznamnější bylo zjištění, že se žalobkyně účastnila podvodných obchodních řetězových transakcí. K námitkám žalobkyně, že se správcem daně spolupracovala, má úmysl pokračovat v podnikatelské činnosti, je ekonomicky stabilní, nedochází k žádným změnám ve vlastnické struktuře, a proto nejsou dány důvody, které by zapříčinily obavu ohledně budoucí úhrady dosud nestanovené daně, žalovaný konstatoval, že tato tvrzení nemohou odůvodněnou obavu správce daně rozptýlit.

II. Žaloba

Žalobkyně namítala, že ze strany žalovaného a správce daně nebyla doložena a prokázána odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Odůvodnění správce daně se zakládá pouze na jeho domnělých předpokladech, tedy na skutečnostech, které dosud nebyly postaveny na jisto, resp. na domněnce o údajné účasti žalobkyně na podvodném řetězci.

Žalovaný neuvedl žádné objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobkyně zbavuje majetku, nebo činí jiné kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Přitom pro vydání zajišťovacího příkazu je dle konstantní judikatury nutná vyšší míra těchto obtíží např. daňový subjekt je nekontaktní, v insolventi, jeho majetek je zcizován v dražbě nebo činí kroky ke zmaření budoucího výběru daně. Nic takového žalovaný neuvedl a neprokázal, že by žalobkyně snažila zbavovat postižitelného majetku či ukončit

podnikatelskou činnost. Neuvedl ani žádné skutečnosti svědčící o nedobré ekonomické situaci žalobkyně.

Žalobkyně zdůraznila, že v jejím případě nejde o osobu fiktivně podnikající, která dosahuje obratu nápadně jednorázově, která by neměla provozovnu, nevedla účetnictví, její statutární orgán by nebyl známý a podobně. Žalobkyně naopak stabilně a transparentně dlouhodobě podniká, disponuje logistickými centry, vlastní movitý i nemovitý majetek, dosahuje desetimiliónových měsíčních obrátů, společník a jednatel jsou místně známé osoby. Žalobkyně je také úspěšným příjemcem dotací z fondů EU s chráněnou dílnou s více než 100 pracovními místy a obdržela ocenění Odpovědná firma roku 2015 Libereckého kraje. Žalobkyně zopakovala, že správní úvahy o nedobytnosti či obtížnosti vybrání dosud nestanovené daně nebyly prokázány, žalovaný je dostatečně konkrétně nezdůvodnil. Bezproblémová daňová historie a bezproblémová spolupráce se správcem daně a plnění veřejnou právních povinností měly být dle názoru žalobkyně součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně.

Domněnka správních orgánů o podezření, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí, které jsou údajně zasaženy podvodem na DPH, nemůže být považována za skutečnost, ze které by šlo dovozovat, že následně doměřená daň bude nedobytná či obtížně vymahatelná. Žalobkyně popřela, že by se vědomě či nevědomě účastnila daňového podvodu. Odůvodněnou obavu o dobytost daně nelze podle žalobkyně shledat, jestliže nebyly žalovaným doloženy žádné snahy či pokusy žalobkyně o umělé snižování hodnoty majetku či o převod movitých nebo nemovitých věcí z jejího majetku. Žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014 – 56, v němž byl řešen obdobný případ. Krajský soud vyslovil, že podezření orgánů činných v trestním řízení a finančních orgánů nepředstavovalo samo o sobě důvod k vydání zajišťovacího příkazu. Ani skutečnost, že žalobce nevlastnil nemovitosti a jeho majetek byl poměrně likvidní, nebyla shledána dostatečnou oporou pro vydání zajišťovacího příkazu, který krajský soud z těchto důvodů zrušil.

Podle žalobkyně žalovaný také nesprávně a neúplně posoudil její majetkové poměry. Zejména účelově podhodnotil celkovou hodnotu majetku, zejména nemovitostí. Jen nemovitý majetek má hodnotu několikanásobně převyšující předpokládanou výši daňové povinnosti. Správci daně byl dne 30. 11. 2016 předán znalecký posudek Ing. ■■■ ze dne 20. 4. 2016, kterým byla stanovena hodnota nemovitostí v k. ú. ■■■ ve výši 119 985 800 Kč, tyto nemovitosti nebyly zatíženy zástavním právem. Správce daně také bez bližšího odůvodnění vyloučil nemovitosti v k. ú. ■■■ II, neboť dle něj nelze uvažovat, že by mola být budoucí daňová povinnost uhrazena prodejem této nemovitosti, poukázal přitom na zatížení zástavním právem pro pohledávky ve výši 120 mil. Kč. Ze správního spisu ani odůvodnění zajišťovacích příkazů ovšem nevyplývá, že by správce daně zjišťoval skutečnou výši závazků žalobkyně vůči bance. S touto námitkou žalobkyně se žalovaný nevypořádal. Žalobkyně uvedla, že věcná (nákladová) hodnota nemovitostí byla ve znaleckém posudku stanovena ve smyslu § 2 odst. 5 písm. a) zákona o oceňování majetku. Nesouhlasila s tím, že by obvyklá cena lépe reflektovala skutečnou hodnotu nemovitostí. Podle žalobkyně údajná účast na daňovém podvodu nemohla mít vliv na relevanci znaleckého posudku vypracovaného nezávislým soudním znalcem. Rovněž nebylo zřejmé, jakým způsobem správce daně dospěl k odhadu výtěžku zpeněžením nemovitostí ve výši 31 750 000 Kč.

Ačkoliv se žalovaný dovolával ceny obvyklé a odmítnul ocenění předložené žalobkyní, vycházel z účetní hodnoty nemovitých věcí dle rozvahy ke dni 31. 12. 2015. Účetní hodnota majetku stanovená na principu historických cen a pořizovacích cen, ponížených o případné dotace, byla podle žalobkyně irelevantní, toto ocenění nebylo objektivní. Cena stanovená znaleckým posudkem byly výstižnější než odhad ceny provedený žalovaným. Správce daně nebyl oprávněn učinit si sám úsudek o ohledně výtěžku zpeněžení nemovitostí, pokud mu byl předložen znalecký posudek.

Žalobkyně zopakovala, že disponuje majetkem reálně využitelným pro úhradu případné budoucí daňové povinnosti, který několikanásobně přesahuje její výši. Přes vědomost o hrozícím vysokém doměrku žalobkyně podniká, majetku se nezačala zbavovat, což žalovaný nezpochybnil. Obecné tvrzení o nutnosti vydání zajišťovacích příkazů je bez skutkové opory. Žalobkyně uvedla, že v září 2016 prostřednictvím jednatele předem informovala správce daně o chystané změně sídla, mj. s tím, že objekt tehdejšího sídla je dlouhodobě pronajat jinému subjektu. Tuto skutečnost správce daně účelově vyložil v neprospěch žalobkyně. Uzavření dlouhodobé smlouvy na pronájem nemovitostí dřívějšího sídla přineslo žalobkyni další budoucí příjmy a je z něj zjevné, že zde nejsou náznaky snahy zbavovat se majetku.

Vydání zajišťovacích příkazů a následná bezprostřední exekuce veškerého majetku, ke které správce daně v masivním měřítku přistoupil, může znamenat ekonomickou likvidaci žalobkyně a zajišťovací příkazy jsou tak v posuzované věci konečným, nikoliv předběžným opatřením. Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti sice nebyla v poměru vůči majetku žalobkyně marginální, ale nebyla taková, kterou by nemohla, byť i postupně splnit. Bezprostředně po zásahu správce daně žalobkyně začala odvádět na depozitní účet správce daně částku nájmu za pronájem svého dřívějšího sídla. Žalobkyně se v tomto směru dovolávala závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66.

Podle žalobkyně byla okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů stanovena v rozporu s § 167 odst. 3 daňového řádu. Napadené rozhodnutí postrádá přezkoumatelné odůvodnění, proč zde hrozilo nebezpečí z prodlení. Samotná domněnka o možnosti vyvedení majetku nemůže odůvodnit vydání zajišťovacích příkazů, pokud nejsou doloženy snahy či pokusy žalobkyně o snižování či vyvedení majetku. Ze strany správce daně se jednalo o účelové zneužití mocenského postavení a nepřiměřený postup s rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Daňové orgány nereflektovaly nutnost proporcionality zásahu do práva žalobkyně, právo na pokojné užívání majetku a právo podnikat dle čl. 11 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

Protože nebyly od počátku naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, navrhovala žalobkyně nejen zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, ale i zrušení zajišťovacích příkazů a požadovala náhradu nákladů řízení.

V doplnění žaloby žalobkyně namítala, že žalovaný řádně neodůvodnil existenci přiměřené pravděpodobnosti doměření daně, která nebyla prokázána v částkách, na které byly vydány zajišťovací příkazy. Zajišťovací příkazy nezohledňují nezpochybňovanou část nevrácených nadměrných odpočtů. V případě nákupu technologií byla dodávka předmětem

výběrových řízení podle podmínek Ministerstva průmyslu a obchodu a ze strany žalobkyně nemohlo dojít k nestandardnímu navyšování ceny technologií či nestandardním obchodům. Žalobkyně odkázala na způsob podání žádosti o dotaci, kterému předchází vyhlášení operačního programu. Tvrdila, že v procesu posuzování žádosti o přidělení dotace až po případnou konečnou realizaci je nastaveno několik úrovní kontrol, ve kterých je přijatelnost projektu, jehož součástí je i například vyhodnocení ekonomických ukazatelů a hodnocení ekonomického zdraví žadatele, posuzována. Žalobkyně si tedy nemohla vybrat dodavatele svévolně, musela akceptovat postup podle zákona o veřejných zakázkách a podmínky stanovené Ministerstvem průmyslu a obchodu. S ohledem na uvedené nelze přisvědčit podezření správce daně o zapojení žalobkyně do daňového podvodu.

Tvrzení žalovaného, že správcem daně bylo zjištěno, že v rámci obchodního řetězce nedošlo ohledně zdanitelných plnění k odvedení DPH, nemá podle žalobkyně oporu ve spisovém materiálu. Jak vyplývá z nahlížení do spisu u žalovaného dne 17. 2. 2017, ani po více než rok a čtvrt probíhající daňové kontrole správce daně neuvedl, ve které části údajného řetězce mělo dojít ke zkrácení nebo neodvedení DPH. Správce daně nebyl tuto skutečnost schopen objasnit ani na přímý dotaz žalobkyně, jak plyne z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 3. 2017. Z toho žalobkyně dovozovala, že zajišťovací příkazy byly vydány na základě ničím nepodloženého podezření správce daně. Spis ani rozhodnutí žalovaného neobsahují rekapitulaci neodvedení daně.

V dalším žalobním bodu žalobkyně rozporovala výši částek, které má složit dle zajišťovacích příkazů. V případě zajišťovacích příkazů, které se vztahovaly ke zdaňovacímu období listopad a prosinec 2015, správce daně nezdůvodnil, proč nezohlednil částky nevrácených nadměrných odpočtů za období říjen, listopad, a prosinec 2015. Podle žalobkyně musí žalovaný zohlednit částku, se kterou státní rozpočet disponuje, pokud ji správce daně nezpochybnil.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy obsahují úvahu o tom, že je zde odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude v této době spojeno se značnými obtížemi. Správce daně při úvaze o dobytnosti dosud nestanovené daně vychází ze stavu, který tu panuje v době vydání zajišťovacího příkazu, přičemž vztahuje svou odůvodněnou obavu ke stavu, který pravděpodobně nastane v době vymahatelnosti daně. To ale neznamená, že si bude opatřovat znalecké posudky k ocenění aktiv daňového subjektu, zpracovávat detailní finanční analýzy ohledně vývoje jeho ekonomické činnosti nebo jinak provádět dokazování s cílem komparovat aktuální finanční situaci daňového subjektu s finanční situací, která tu hypoteticky nastane v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně. S ohledem na předstižnou povahu zajišťovacího příkazu, při jehož vydání se dokazování zásadně neprovádí (žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 255/2015 – 45 ze dne 9. 6. 2016), a s ohledem na zapojení žalobkyně do řetězového podvodu na DPH a s tím související nebezpečí z prodlení, by takové jednání správce daně popřelo samotnou podstatu institutu zajišťovacího příkazu a bylo by v případě existence skutečností zakládajících odůvodněnou obavu v rozporu se zásadou oficiality a obecným cílem správy

daní.

Účast žalobkyně na podvodném řetězci nebyla podle žalovaného pouhou domněnkou, ale vysoce pravděpodobnou skutečností, která byla založena na faktech zjištěných v průběhu daňové kontroly. Správce daně odůvodnil a popsal, že žalobkyně je součástí strukturovaného řetězce společností povětšinou nekontaktních, s virtuálními nebo fiktivními sídly, bez zázemí a zaměstnanců, neplnících daňové povinnosti, nespolupracujících se správcem daně, které si mezi sebou přeprodávají zdanitelná plnění, jejichž cenu několikanásobně navyšují. Protože žalobkyně při existenci těchto okolností obchodování v obchodním řetězci nepřijala odpovídající opatření k vyloučení své účasti na podvodu na DPH, lze mít za vysoce pravděpodobné, že věděla nebo alespoň vědět měla a mohla, že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Vzhledem k vysoké organizovanosti podvodného řetězce, kdy nárok na odpočet daně z několikanásobně navýšené hodnoty přijatých zdanitelných plnění, popř. z fiktivních plnění, nárokovala vždy žalobkyně, přičemž u všech tří nekontaktních dodavatelských subjektů nedošlo k uhrazení DPH, nelze považovat její zapojení do podvodného řetězce za náhodné. Z těchto skutečností vyplývá i odůvodněná obava ve vztahu k dobytnosti dosud nestanovené daně. Z judikatury správních soudů vyplývá, že pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci. Naopak bezvýznamná pro tuto fázi daňového řízení bude dobrá víra daňového subjektu, zda se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 ze dne 11. 6. 2014 a č. j. 6 Afs 3/2016 – 45 ze dne 6. 4. 2016. V případě žalobkyně její účast na podvodném řetězci implikuje jednak vysokou pravděpodobnost doměření DPH a jednak i samotnou odůvodněnou obavu ohledně dobytnosti dosud nestanovené daně. Obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň vyslovené Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 ze dne 7. 1. 2016, tedy předpoklad budoucího stanovení daně a obava ohledně jejího budoucího vybrání, byly naplněny.

Dále žalovaný konstatoval, že aktivní kroky ke zcizování majetku nejsou nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu a dovolával se rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014 – 31 ze dne 16. 4. 2014. Kromě toho žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly přesunula své sídlo z vlastních prostor do pronajatých, což může naznačovat, že se chystá zcizovat majetek. Žalobkyně sice namítá, že skutečným důvodem je pronájem vlastních prostor, který generuje zisk, ovšem nebezpečí zcizení, popř. ukrytí majetku, který je ve faktické dispozici třetí osoby, se tímto úkonem zvyšuje.

K odkazu na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 76/2014 – 56 ze dne 30. 9. 2015 žalovaný uvedl, že argumentace tímto rozsudkem je nepřiléhavá. Daňový subjekt v citovaném rozsudku nebyl účasten řetězového podvodu na DPH, nemanipuloval se svými údaji v účetních závěrkách a nepanovaly ani další obavy ohledně dobytnosti jeho majetku. Obrana žalobkyně založená na tvrzení, že si vždy řádně plnila své povinnosti, se správcem daně spolupracovala, má úmysl pokračovat v podnikatelské činnosti, je ekonomicky stabilní, nedochází k žádným změnám ve vlastnické struktuře, nemůže s ohledem na velmi pravděpodobně úmyslné zapojení do vysoce strukturovaného podvodného řetězce na DPH, ztíženou dobytnost aktiv (většina movitého a nemovitého majetku zatížena zástavním právem, popř. v podílovém spoluvlastnictví) a pravděpodobnou faktickou předlženost účetně

zakrytou údajnými vklady společníků v hotovosti do pokladny a nadhodnocením vstupní hodnoty hmotného movitého majetku, odůvodněnou obavou správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu rozptýlit.

K posudku znalce ze dne 20. 4. 2016 na ocenění nemovitých věcí v k. ú. Bělá u Turnova žalovaný uvedl shodné skutečnosti jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Jeho vyjádření, že znalecký posudek není relevantní také s ohledem na zapojení žalobkyně do podvodného řetězce na DPH, je nutno chápat tak, že odůvodněná obava správce daně je založena primárně na zjištění o zapojení do podvodného řetězce. Tedy formální majetková dostatečnost, kterou žalobkyně znaleckým posudkem prokazovala a kterou žalovaný ani nerozporoval, nemůže vzniku odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zabránit. K námitce, že údaje o hodnotě nemovitých věcí z rozvahy ke dni 31. 12. 2015 nejsou relevantní, žalovaný konstatoval, že rozvaha ke dni 31. 12. 2015 je poslední účetní závěrkou, kterou správce daně při vydání zajišťovacích příkazů disponoval, a proto je v případě absence znaleckého posudku určujícího cenu obvyklou pro určení přibližné ceny předmětných nemovitých věcí relevantní. Nebylo možné odhlédnout od pravděpodobného faktického předložení žaloby, neboť vstupní hodnota dlouhodobého hmotného movitého majetku byla nadhodnocena o cca 111,6 mil. Kč. K tomu přistoupilo zjištění, že společníci žalobkyně pravděpodobně vložili do pokladny hotovost přesahující 76 mil. Kč, která byla následně účetně převedena na základní kapitál tak, aby se společnost zbavila výrazného zadlužení, přičemž o fakticitě účetní operace panují důvodné pochyby.

Správce daně není podle žalovaného oprávněn zkoumat, zda výše zajišťované částky bude mít na daňový subjekt likvidační účinek. Naopak je povinen řídit se § 167 daňového řádu a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v zákoně obsažena. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má likvidační účinky. Žalovaný v této souvislosti zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016 – 30 ze dne 20. 9. 2016. A doplnil, že následná zajišťovací exekuce nebyla vedena s cílem žalobkyni ekonomicky zlikvidovat. Naopak správce daně nepostihl věci související s manipulační dopravou a výrobou a zároveň některé bankovní účty. K nepřiměřenosti zajišťovacích příkazů se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015 ze dne 31. 10. 2016 nelze podle žalovaného na projednávaný případ aplikovat, neboť v citovaném rozsudku se daňový subjekt neúčastnil řetězového podvodu na DPH, což v rozsudku zdůraznil i Nejvyšší správní soud.

Žalovaný zopakoval, že důvodem, pro který hrozilo nebezpečí z prodlení, byla účast žalobkyně na podvodném řetězci. Správce daně není povinen „speciálně“ určovat skutečnosti, z nichž závěr o hrozícím nebezpečí plyne, jelikož hrozící nebezpečí z prodlení vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jde jen o určitou intenzivnější obavu stran budoucí dobytosti daně.

K doplněným žalobním bodům žalovaný uvedl, že tvrzené nadměrné odpočty na DPH byly správcem daně zohledněny. Zajišťovací příkazy na DPH za zdaňovací období listopad

2015 a prosinec 2015 byly vydány pouze ve výši daně, která přesahovala již zadržovaný nadměrný odpočet za uvedená zdaňovací období. Za zdaňovací období říjen 2015 zajišťovací příkaz vydán nebyl, neboť zadržovaný nadměrný odpočet byl tvrzen v částce vyšší, než činila předpokládaná dosud nestanovená daň.

Argumentaci žalobkyně dotačními pravidly žalovaný označil za irelevantní. Princip podvodného řetězce, do kterého byla s vysokou pravděpodobností žalobkyně úmyslně zapojena, spočíval v tom, že žalobkyně technologie, které si mohla obstarat sama u výhradních dodavatelů v ČR a na Slovensku, nakoupila prostřednictvím řetězce korporací, které jsou nekontaktní a které několikanásobně navýšily jejich cenu. Výhradní dodavatele v cca 90 % případů nakoupenou technologii instalovali přímo v prostorách žalobkyně a dále zde i prováděli záruční servis a opravy. Tyto výhradní dodavatele kontaktoval společník a zároveň zaměstnanec žalobkyně, který si u nich určil parametry nakupovaných technologií. Již v této chvíli tedy zcela nepochybně musel znát výši ceny, za kterou jsou technologie výhradním dodavatelem prodávány zákazníkům. Podle žalovaného je evidentní, že další přeprodej, v rámci kterého došlo k zásadnímu nadhodnocení ceny, byl uskutečněn za účelem krácení daňové povinnosti a uplatnění několikanásobně navýšeného nadměrného odpočtu. Bližší vysvětlení obsahuje výzva k prokázání skutečností č. j. 1376719/16/2609-60563-507032 ze dne 30. 11. 2016, která je součástí spisu.

K námitkám, že závěr o neuhrazení DPH z předmětných zdanitelných plnění, nemá oporu ve spise, žalovaný uvedl následující. Podvodný řetězec byl konstruován tak, že první dodavatel technologie je reálnou kontaktní obchodní společností, která prodá za tržní hodnotu technologii první obchodní společnosti zapojené do podvodného řetězce, přičemž z tohoto uskutečněného zdanitelného plnění odvede DPH. Obchodní společnost zapojená do podvodného řetězce, která zdanitelné plnění přijme za reálnou tržní cenu, několikanásobně navýší jeho cenu a uskuteční toto zdanitelné plnění směrem k další obchodní společnosti zapojené do podvodného řetězce, popř. přímo k žalobkyni. Vzhledem k tomu, že první, popř. další obchodní společnost zapojená do podvodného řetězce fiktivně navýší taktéž svoje přijatá zdanitelná plnění, její výsledná daňová povinnost je buď nulová anebo minimální. Neodvedené DPH a podvodnost celého řetězce tak spočívá v několikanásobném navýšení tržní ceny předmětného zdanitelného plnění, které je fiktivně uhrazováno mezi obchodními společnostmi zapojenými do podvodného řetězce, přičemž je to vždy žalobkyně, kdo nárokuje odpočet daně z takto několikanásobně navýšeného přijatého zdanitelného plnění. Žalobkyně byla s fungováním podvodného řetězce seznámena v rámci výzvy k prokázání skutečností č. j. 1376719/16/2609-60563-507032 ze dne 30. 11. 2016. Podrobné schéma fungování řetězce bylo také graficky vyobrazeno v zajišťovacích příkazech, které obsahovaly i konkrétní informace o všech subjektech zapojených do podvodného řetězce. Kromě toho žalobkyně opakovaně nahlížela do spisového materiálu, a to nejen do spisu kontrolního, ale i do vyměřovacího a registračního. Do rozsáhlého spisového materiálu, který zahrnuje vymáhací spis, žalobkyně u správce daně nahlédnout nepožádala, přestože na to byla dotazována.

Dle přesvědčení žalovaného netrpí napadené rozhodnutí namítanou nezákonností a nepřezkoumatelností, proto navrhoval, aby soud žalobu zamítl s tím, že se žalobkyni nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející 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.

Stěžejní otázkou posuzovaného případu je, zda byly u žalobkyně splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH.

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).*

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.*

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 obsažené v zákoně 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 ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.“* Dále konstatoval, *„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). Při přezkum zákonitosti zajišťovacího příkazu je pak úkolem soudu zabývat se posouzením, zda orgány finanční správy řádně zdůvodnily, že je dána odůvodněná obava, že daň (v souzeném případě dosud nestanovená DPH za uvedená zdaňovací období), bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu

ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tedy nelze spojovat jen 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 106, č. 3368/2016 Sb. NSS, body 46-47), platí, že oba prvky, tj. přiměřená pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněná obava o její budoucí dobytost, mohou být vyhodnoceny jak jednotlivě, tak i celkově. Nejvyšší správní soud dovodil, že „*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 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.*“

V nyní posuzovaném případě správce daně k vydání zajišťovacích příkazů vedla zejména účast žalobkyně v podvodném řetězci a rizika z toho plynoucí, a také ekonomická a finanční situace žalobkyně. Podpůrně správce daně zmínil přesun sídla žalobkyně z vlastních do pronajatých prostor.

Primárním důvodem obav správce daně bylo jednoznačně zapojení žalobkyně do řetězce obchodů (a to strukturovaného a propracovaného, jak plyne z grafického schématu jednotlivých nákupů i celkového grafického schématu včetně zapojení jednotlivých osob do obchodního řetězce) s technologií, do kterého byly zapojeny společnosti převážně nekontaktní, s virtuálními či fiktivními sídly, bez odpovídajícího zázemí a zaměstnanců, případně které měnily vlastnickou strukturu po uskutečnění daného obchodu, či jejichž webové stránky fungovaly pouze v době dotčených obchodních případů, a které si neplnily daňové povinnosti, nespolupracovaly se správcem daně. Do obchodního řetězce zapojené společnosti si mezi sebou přeprođávaly technologie, jejichž cena byla v řetězci obchodů několásobně navýšena oproti ceně, za niž byla technologie nakoupena u reálného dodavatele. Správce daně i žalovaný podle přesvědčení soudu dostatečně vysvětlili, jakým způsobem ke vzniku nároku na odpočet na konci řetězce obchodů, na němž vždy figurovala právě žalobkyně, a v důsledku toho podvodu na DPH, došlo. V podrobnostech odkazuje soud na str. 8 zajišťovacích příkazů a dále pasáže, v nichž správce daně podrobně rozvedl důvody, pro které považuje za fiktivní konkrétní nákupy materiálu a prodej výrobků a technologie na Slovensko. Tyto skutečnosti znovu shrnuje i rozhodnutí žalovaného na str. 5.

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 v průběhu daňové kontroly. Svoje zjištění ohledně účasti žalobkyně v řetězci obchodů s technologiemi zatíženém podvodem na DPH a vysoké pravděpodobnosti fiktivních zdanitelných plnění uvedl správce daně velmi podrobně – zajišťovací příkazy byly vydány v rozsahu 19 – 22 stran. Ještě detailněji byly princip fungování podvodného obchodního řetězce a navýšení cen nakoupené technologie a důvody, pro které správce daně považoval nákup materiálu a prodej výrobků a technologie na Slovensko s vysokou pravděpodobností za fiktivní zdanitelná plnění, osvětleny ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1376719/16/2609-60563-507032 ze dne 30. 11. 2016, čítající 55 stran, která je součástí spisu a která byla žalobkyni doručena téhož dne. Na tuto výzvu, která obsahuje ještě podrobnější popis zjištění správce daně, výslovně zajišťovací příkazy odkazují, stejně jako na obsah kontrolního spisu.

Správce daně zjistil, že žalobkyně je součástí strukturovaného a propracovaného řetězce společností, které technologie nakupovaly od skutečného dodavatele, následně si je mezi sebou přeprodávaly, když konečným článkem řetězce byla vždy žalobkyně. V rámci těchto obchodů byla technologie přejmenována a žalobkyně ji ve všech případech nakoupila za několikanásobně vyšší cenu, než za jakou technologií prodával reálný dodavatel. Správce daně rozvedl zjištění a důvody, pro které považuje společnosti (Industrial Pack s.r.o., ■■■ s.r.o., ■■■ s.r.o., extreme pack s.r.o., ■■■ s.r.o. se sídlem na Slovensku) zapojené do řetězce obchodů za nedůvěryhodné – podrobnosti a podklady, ze kterých správce daně při analytické vyhledávací a kontrolní činnosti vycházel, byly rozvedeny právě ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1376719/16/2609-60563-507032 ze dne 30. 11. 2016. Jednalo se většinou o nekontaktní společnosti, s virtuálními či fiktivními sídly, bez zázemí a zaměstnanců, neplnící daňové povinnosti, nespolupracující se správcem daně. Správce daně se rovněž zabýval personální propojeností společností a vazbami na žalobkyni (viz. str. 14 – 15 zajišťovacích příkazů, podrobnosti uvedeny též ve vztahu k jednotlivým obchodním případům ve výzvě ze dne 30. 11. 2016). Správce daně přitom vždy zjistil skutečného dodavatele technologie, název, pod kterým byla prodávána, a původní cenu. Detaily ohledně přejmenování konkrétních technologických zařízení či strojů byly uvedeny ve schématech jednotlivých obchodních případů. Při místním šetření ze dne 14. 9. 2016 (viz. str. 26 výzvy ze dne 30. 11. 2016) správce daně zjistil, že žalobkyně opatrovala polepy s názvy strojů, aby působily jako výrobní štítky a překryly původní názvy a označení výrobce. Na základě těchto skutečností správce daně logicky dospěl k závěru o provázanosti společností v obchodním řetězci zapojených a jejich vazbě na žalobkyni a především k závěru o snaze žalobkyně zakrýt dohledání informací o technologiích. Nepochybně velmi podstatné bylo též zjištění správce daně, že u většiny případů byla technologie dodána a nainstalována skutečným dodavatelem přímo v prostorách žalobkyně, žalobkyní převzata, a že dodavatelé rovněž provedli zaškolení zaměstnanců žalobkyně a předali jí technickou dokumentaci. Svoje závěry správce daně opřel o poznatky a jednotlivě uvedené listinné důkazy z daňových kontrol u dalších subjektů zapojených do řetězce obchodů, skutečných dodavatelů, jakož i z daňové kontroly prováděné u žalobkyně (místní šetření, fotodokumentace, předávací protokoly, apod.).

Správce daně snesl rovněž přesvědčivé důvody, pro které považoval konkrétní nákupy materiálu od společnosti extreme pack s.r.o. a ■■■ s.r.o. za fiktivní s cílem vylákat nárok na odpočet DPH, nikoli fakticky uskutečněná zdanitelná plnění. Shodně lze konstatovat také

k dodání specifikovaných výrobků a materiálu slovenským odběratelům ■■■ s.r.o. a ■■■ s.r.o. Správce daně se zabýval (viz. str. 8 – 10 zajišťovacích příkazů) značným množstvím nakoupeného materiálu a vysokou cenou základu daně, okolnostmi ohledně možného převzetí, skladování, přepravy deklarovaného množství materiálu (zde správce daně zjišťoval velmi detailně u jednotlivých zjištěných přepravců, zda je přeprava vůbec reálná, vycházel i ze zjištění z mezinárodní výměny informací se Slovenskem, i odpovědí Ředitelství silnic a dálnic dle údajů v mytném systému – viz. str. 43 – 55 výzvy ze dne 30. 11. 2016), detaily ohledně možností plateb v hotovosti, souvislosti s vklady hotovosti společníků do společnosti, výběry hotovosti osobami zapojenými do podvodného obchodního řetězce. I v těchto případech byla odůvodněna vysoká pravděpodobnost následného doměření DPH ve výši, jak odůvodnil správce daně na základě jednotlivých daňových dokladů.

Soud musí především odmítnout námitky žalobkyně, že správce daně a žalovaný nemohli naplnění zákonných podmínek ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu odvíjet pouze od účasti (podle žalobkyně pouze domnělé) v řetězci obchodů zatíženém podvodem na DPH. Správní soudy naopak dovodily, 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 (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 – 230, č. 3335/2016 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, a ze dne 6. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Již v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 13, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, 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 je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.*“ (pozn. potvrzení doplněno krajským soudem).

Již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci tedy může založit budoucí doměření DPH a odůvodnit současně obavu správce daně ve vztahu k dobytosti dosud nestanovené daně. Jakkoliv Nejvyšší správní soud opakovaně v označených rozsudcích uvedl, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně a dobrou vírou daňového subjektu, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatížených, nelze v daném případě pominout skutečnosti, které správce daně uvedl na podporu závěru o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce obchodů.

Shora uvedené okolnosti nákupů technologií a materiálu a uskutečněných zdanitelných plnění na Slovensko a fakt, že žalobkyně nepřijala odpovídající opatření k vyloučení své účasti na podvodu na DPH, ukazují na to, že je velmi pravděpodobné, že žalobkyně o zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH musela vědět, či alespoň vědět měla a mohla. Opět lze přisvědčit správci daně a žalovanému, že vzhledem k vysoké organizovanosti podvodného řetězce, kdy nárok na odpočet daně z několikanásobně navýšené hodnoty přijatých zdanitelných plnění, popř. z fiktivních plnění, nárokovala vždy žalobkyně, přičemž u dodavatelských subjektů nedošlo k uhrazení DPH, nelze považovat zapojení žalobkyně do podvodného řetězce za náhodné. Na tom závěru nic nemění ani žalobkyní tvrzené okolnosti, za nichž měla na nákup některých technologických zařízení získat dotace od Ministerstva průmyslu a obchodu. Samo získání dotace bez dalšího neznamená, že nemohlo dojít k porušení dotačních pravidel, a už vůbec nevyvrací správcem daně shora popsaná zjištění v rámci jeho analytické vyhledávací a kontrolní činnosti. Soud dodává, že ačkoli byla žalobkyně seznámena s důvody, pro které byla s vysokou pravděpodobností vnímána její účast v obchodním řetězci jako vědomá, omezila se pouze na tvrzení, že se žádného podvodu na DPH neúčastnila, aniž by ať v odvoláních, či žalobě, uvedla konkrétní argumenty směřující proti zjištěním správce daně.

Ze zjištěných skutečností potom vyplývá i odůvodněná obava ve vztahu k dobytosti dosud nestanovené daně. Účastní-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. Shora popsané okolnosti totiž činí z žalobkyně vysoce rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění daňových povinností, nelze do budoucna odhadovat. Jak bylo vysvětleno výše, žalobkyně byla posledním článkem řetězce a inkasovala odpočty na DPH. Správce daně logicky zdůraznil, že smyslem účasti žalobkyně na podvodu na DPH je právě získání daňového zvýhodnění a že lze důvodně předpokládat, že žalobkyně v okamžiku, kdy bude podvodné jednání v rámci daňového řízení odhaleno, učiní opatření k tomu, aby vyvedla postižitelná aktiva mimo jeho dosah. Žalovaný v této souvislosti příhodně zmínil, že žalobkyně neučila žádná opatření k vyloučení své účasti na podvodu na DPH.

Zásadně je třeba odmítnout argumentaci žalobkyně, že k naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu nemohlo v jejím případě dojít již proto, že nebyly orgány finanční správy prokázány účelové kroky k vyvedení konkrétního majetku ze společnosti či snaha ukončit podnikatelskou činnost. Jak již zaznělo v obecné rovině, vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat pouze se situací, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy aktivně činí jiné kroky, které by ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20, či ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016).

Shodně jako žalovaný má soud za to, že odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 76/2014 – 56 ze dne 30. 9. 2015, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, není přílehlavý. V prvně uvedeném rozsudku byly skutkové okolnosti případu odlišné, správce daně svoje obavy nezaložil na závěru o pravděpodobně vědomé účasti daňového subjektu v podvodném řetězci obchodních transakcí. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs

239/2015 – 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „je třeba rozlišovat mezi situacemi, kdy právní názor správce daně, na němž zakládá svou úvahu o pravděpodobnosti doměření daně, vychází z jasných zákonných ustanovení, jejich dlouhodobě nezpochybnovaném výkladu a aplikace, potvrzené případně i konzistentní judikaturou vysokých soudů, a na druhé straně situacemi typu té, v níž je nyní žalobce. Jde o nový výklad, se kterým byl daňový subjekt seznámen a ž v průběhu daňové kontroly a který je právně složitý a nebyl dosud judikurní potvrzen.“. Z citovaného vyplývá, že skutkové i právní okolnosti tehdy řešeného případu byly zcela odlišné, nejednalo se o situaci, kdy by se daňový subjekt účastnil řetězového podvodu na DPH. Tuto skutečnost též Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil, když uvedl: „Nejvyšší správní soud považuje v této věci za podstatné, že správce daně ani žalovaný v průběhu celého řízení (ani ve zprávě shrnující výsledky daňové kontroly) nikdy netvrdili, že by žalobce podezírali z účasti na daňovém podvodu. Celá věc se více než rok a půl (zahájení daňové kontroly 28. 8. 2013, vydání dodatečných platebních výměrů 24. 3. 2015) řeší jako čistý spor o právo. Konkrétně jde o výklad několika článků Směrnice 2006/112/ES a souvisejících ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ...“.

Pokud správce daně a žalovaný zmínili změnu sídla žalobkyně z vlastních prostor (■ –100) do prostor pronajatých (konkrétně na adresu bydliště jednoho ze společníků), je třeba souhlasit s tím, že takový krok lze vnímat jako možný náznak toho, že se žalobkyně s nemovitostí chystá naložit způsobem, který vylučuje, aby zde měla nadále sídlo. Tedy že nelze vyloučit ani zcizení tohoto majetku, čemuž pronájem prostor nemusí bránit. K námitce žalobkyně, že tento krok byl interpretován účelově, ačkoli jej správci daně sama oznámila, je třeba uvést, že i bez tohoto počínání žalobkyně by správce daně změnu sídla zjistil z údajů veřejného rejstříku. Jde-li o pronájem nemovitostí, který po vydání zajišťovacích příkazů žalobkyně dokládala smlouvami o nájmu (viz. protokol o ústním jednání ze dne 1. 12. 2016, č. j. 14546016/2607-00540-506874), stěží může učiněnou změnu sídla vysvětlit, a to právě proto, že se jednalo o pronájem dlouhodobý, uzavřený delší dobu před změnou sídla společnosti.

Hlavním zdrojem obav správce daně tedy byla jednoznačně účast žalobkyně v podvodném řetězci a z toho plynoucí vysoká pravděpodobnost doměření daně i rizika pro budoucí dobytost daně. Své obavy správce daně podpořil i zjištěními ohledně ekonomické a finanční situace žalobkyně. Ani s těmito závěry žalobkyně nesouhlasila, namítala především, že zejména její nemovitý majetek několikanásobně převyšuje dosud nestanovenou daňovou povinnost.

Jak vyplývá z konstantní judikatury správních soudů, při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu. Předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu je ostatně jen otázka odůvodněných obav správce daně. Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, často založeným na hypotetické úvaze správce daně, při jehož vydání správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žiškova M. *Daňový řád. Komentář*, II. díl. Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018).

Nebylo tedy vadou, pokud správce daně při hodnocení majetkové dostatečnosti vycházel z jemu dostupných údajů a nečinil další rozsáhlejší dokazování, např. výše závazků, které má žalobkyně aktuálně vůči bankám, v jejichž prospěch bylo zřízeno zástavní právo k movitým věcem, zásobám a nemovitostem v k. ú. ■■■ II. Správce daně a žalovaný nijak nerozporovali, že žalobkyně formálně disponuje majetkem, který by pravděpodobně k úhradě dosud nestanovené daňové povinnosti postačoval. Správce daně ovšem podrobně rozebral důvody, pro které považuje žalobkyni za pravděpodobně fakticky předluženou. Zejména se soustředil na okolnosti vkladů hotovosti ve značné výši společníky žalobkyně jak do pokladny společnosti (cca přes 76 mil. Kč), tak na její účet (cca 27 mil. Kč), kterou však nemohli společníci disponovat, jak správce daně detailněji uvedl opět ve výzvě ze dne 30. 11. 2016 – viz. str. 28 – 29). Z okolností zjištěných ve vztahu k zaúčtování hotovostních vkladů a zvýšení základního kapitálu správce daně dovozoval, že byl zkreslen hlavní ukazatel účetních rozvah, a to základní kapitál přibližně o 90 mil. Kč. Výrazné zkreslení aktiv o cca 111,6 mil. Kč, které bylo zapříčiněno také nadhodnocením vstupní ceny dlouhodobého majetku, spolu se zatížením movitého majetku a zásob žalobkyně a také nemovitostí v k. ú. ■■■ II zástavním právem logicky posílilo obavy správce daně o budoucí dobytnost dosud nestanovené DPH. Při hodnocení ekonomické situace správce daně také zohlednil, že žalobkyně od zavedení kontrolního hlášení přestala čerpat nadměrné odpočty DPH a nadále vykazuje daňové povinnosti s tím, že od ledna 2016 a dále od května 2016 má výše uskutečněných zdanitelných plnění sestupnou tendenci. Z toho správce daně dovozoval, že se ekonomická situace žalobkyně bude v důsledku doměření daňových povinností zhoršovat.

Právě uvedené důvody žalobkyně nijak nerozporovala, dovolávala se především výše ocenění nemovitých věcí v k. ú. ■■■ dle znaleckého posudku ze dne 20. 4. 2016. Ve shodě se žalovaným konstatuje soud, že správce daně při hodnocení možného budoucího uspokojení daňové pohledávky exekucí prodejem nemovitostí zcela logicky vycházel z údajů, které měl v daný moment k dispozici, tedy z jejich účetní hodnoty dle rozvahy ke dni 31. 12. 2015. Znalecký posudek ze dne 20. 4. 2016, na který žalobkyně poukazuje, byl správcem daně předložen až po vydání zajišťovacích příkazů, dne 16. 12. 2016 spolu s odvoláními. Ani tento posudek však nestanoví obvyklou cenu oceňovaných nemovitých věcí, ze které se při daňové exekuci vychází (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žiškova M. *Daňový řád. Komentář*, II. díl. Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1327). Především ovšem ani tento posudek nemůže sám o sobě zvrátit odůvodněné obavy správce daně založené primárně na s vysokou pravděpodobností vědomé účasti žalobkyně v řetězci obchodů zatíženém podvodem na DPH.

S ohledem na velmi pravděpodobně úmyslné zapojení do vysoce strukturovaného podvodného řetězce na DPH, ztíženou dobytnost aktiv (většina movitého a nemovitého majetku zatížena zástavním právem, nezatížený nemovitý majetek jen v podílovém spoluvlastnictví) a s ohledem na pravděpodobnou faktickou předluženost účetně zakrytou údajnými vklady společníků v hotovosti do společnosti a nadhodnocení vstupní hodnoty hmotného movitého majetku, jak bylo rozebráno shora, byla dána odůvodněná obava správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, kterou nemůže rozptýlit ani obrana žalobkyně založená na tvrzení, že řádně plnila daňové povinnosti, se správcem daně spolupracovala, pokračuje v podnikatelské činnosti a nepodnikla žádné aktivní kroky ve vlastnické struktuře ani k vyvedení majetku ze společnosti.

Soud tedy dospěl k závěru, že úvahy správce daně i žalovaného ob stojí, orgány finanční správy v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu přezkoumatelným způsobem identifikovaly a zdůvodnily dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně, jež jsou pro vydání zajišťovacích příkazů nezbytné.

A shora identifikované skutečnosti plně odůvodňují také postup dle § 103 zákona o DPH, tedy okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Soud neshledal, že by správce daně a žalovaný zatížili svá rozhodnutí v daném směru nedostatkem důvodů. Primárním důvodem vydání zajišťovacích příkazů byla, jak opakovaně zaznělo, s vysokou pravděpodobností vědomá účast žalobkyně v podvodném řetězci obchodních transakcí. Soud souhlasí se žalovaným, že správce daně nemusí zvlášť určovat skutečnosti, na nichž postaví závěr o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 167 odst. 3 daňového zákona, potažmo § 103 zákona o DPH. Skutečnosti, ve kterých lze spatřovat hrozící nebezpečí z prodlení prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, s tím, že jde o určitou intenzivnější obavu ohledně budoucí dobytnosti daně. Ta byla v posuzovaném případě dána účastí žalobkyně ve strukturovaném řetězci obchodních případů zatížených podvodem na DPH, s vysokou pravděpodobností vědomou, která ve spojitosti se ztíženou možností postihnout aktiva odůvodnila závěr o nebezpečí z prodlení, a tedy okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů.

Dále soud konstatuje, že správce daně podrobně a přesvědčivě stanovil také výši zajištění. Žalobkyně konkrétní námitky uplatnila jen ve vztahu k zajišťovacím příkazům, které se týkaly zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období listopadu a prosince 2015, když správci daně vytýkala, že nezohlednil částky nadměrných odpočtů za měsíce říjen, listopad a prosinec 2015. Předně soud uvádí, že k zajištění dosud nestanovené DPH za říjen 2015 nebyl zajišťovací příkaz vydán. Není tedy zřejmé, jakým způsobem měl správce daně k uplatněnému nadměrnému odpočtu za toto zdaňovací období přihlídnout při vydání zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období listopad 2015 a prosinec 2015 byly vydány, jak plyne z jejich odůvodnění (viz. str. 10, resp. 11), pouze ve výši daně, která přesahovala nevrácený nadměrný odpočet za uvedená zdaňovací období. Částka představující zadržený nadměrný odpočet tedy byla správcem daně při stanovení výše zajištění zohledněna.

Podle názoru soudu nebyl postup správce daně při vydání zajišťovacích příkazů v rozporu se zásadou přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu. Výše jistoty stanovená zajišťovacími příkazy vycházela z pravděpodobné výše budoucí daně, u které správce daně rovněž nezkoumá, zda má likvidační účinky. Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny, postup správce daně tak nelze vnímat jako nepřiměřený. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz. bod 26), s nímž se plně ztotožňuje.

Soud dodává, že z úřední činnosti (z věci sp. zn. 59 Af 1/2017, v níž soud přezkoumává zákonnost následně vydaných exekučních příkazů) je mu známo a také z obsahu předloženého vymáhacího daňového spisu vyplývá, že postup správce daně nebyl excesivní, nevedl k bezprostřednímu ochromení podnikatelské činnosti žalobkyně a poškození veškerého

jejího majetku. Ve stručnosti lze konstatovat, že správce daně volil takový způsob zajišťovací exekuce, aby nedošlo k žalobkyní popisovaným neblahým důsledkům, kdy by vydání zajišťovacích příkazů představovalo „konečné“, nikoli předstižné opatření. V podobnostech soud odkazuje na odůvodnění současně vydávaného rozsudku ve věci sp. zn. 59 Af 1/2017, ve kterém se zabýval zákonností exekučních příkazů správce daně.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na shora uvedené argumenty dospěl soud k závěru, že žalobní námitky uplatněné žalobkyní nebyly opodstatněné, soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za presumovaného souhlasu žalobkyně i žalovaného.

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.*

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.

P o u č e n í : 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 nejblíže 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.

V Liberci dne 30. října 2017.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu