



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Petra Kuchynky a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobkyně: **KOLASOL, s. r. o.**, IČ 02714779, Slovanské údolí 233/16,
318 00 Plzeň,
zastoupené JUDr. Zdeňkem Veberem, advokátem, Purkyňova 10,
301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2017, č.j. 21409/17/5100-41458-711539,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 22. 6. 2017, Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 26. 6.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

2017, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2017, čj. 21409/17/5100-41458-711539 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobkynina odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 20. 3. 2017, čj. 473196/17/2301-51522-402477, čj. 473414/17/2301-51522-402477, čj. 473504/17/2301-51522-402477, čj. 473540/17/2301-51522-402477, čj. 473567/17/2301-51522-402477, čj. 473592/17/2301-51522-402477, čj. 473638/17/2301-51522-402477, čj. 473690/17/2301-51522-402477, a ze dne 28. 3. 2017, čj. 545143/17/2301-51522-402477, čj. 545167/17/2301-51522-402477, čj. 545184/17/2301-51522-402477 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“ nebo „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy vydanými dne 20. 3. 2017 uložil správce daně žalobkyni, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až září 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 6 828 354 Kč na depozitní účet správce daně. Zajišťovacími příkazy vydanými dne 28. 3. 2017 uložil správce daně žalobkyni, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 až prosince 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 2 450 701 Kč na depozitní účet správce daně. Celková částka zajištěná všemi výše uvedenými zajišťovacími příkazy za zdaňovací období února 2016 až prosince 2016 činí 9 279 055 Kč.

2. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění účinném pro rok 2016 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).
3. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

[III] Žaloba

4. Žalobkyně je právnickou osobou, a byť neručí totožně jako fyzická osoba veškerým svým majetkem, je její podnikání a generované výnosy dostatečnou zárukou pro případné vymožení nedoplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen DPH). Žalobkyně podniká od roku 2014 a od té doby se vypracovala na stabilní a prosperující firmu, která řádně plní své závazky vůči obchodním partnerům i státu a současně generuje zisk obvyklý v daném předmětu podnikání. Platební výměry, které byly vydány k zajištění daně, není žalobkyně schopna uhradit, což z ní činí nespolehlivého plátce s negativními dopady do jejího hospodaření.
5. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V tomto rozhodnutí chybí komparace současného stavu se stavem, kdy bude potencionálně daň vybírána. Je-li vybírání daně stejně obtížné v obou časových okamžicích, není důvod k vydání zajišťovacích příkazů. Samotný závěr o obtížnosti vybrání daně je popírán tím, že za dobu od vydání zajišťovacích příkazů do 17. 5. 2017, tj. za cca 2 měsíce, zajistil správce daně částku přesahující 9 000 000 Kč, a to pouze zajištěním pohledávek žalobkyně u jejích obchodních partnerů, za situace, kdy činnost žalobkyně byla vydanými zajišťovacími příkazy výrazně paralyzována. Je tedy nepochybné, že příslušný správce daně by měl možnost vybrat případný nedoplatek na DPH bez jakýchkoliv obtíží, pokud by nechal žalobkyni nadále podnikat a vyvíjet svoji obchodní činnost. Námitka obtížné vymahatelnosti tak nemůže dle názoru žalobkyně obstát.
6. Dle žalobkyně nebyly splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 167 odst. 1 daňového

řádu. Uvedené ustanovení umožňuje vydat zajišťovací příkaz buď k zajištění daně, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo u daně dosud nestanovené. Žalobkyně poukazuje na to, že ve všech zdaňovacích obdobích, pro něž byly zajišťovací příkazy vydány, jí již daň stanovena byla a den splatnosti již uplynul. Skutkový stav se tak ocitá mimo dispozici normy zakotvené v § 137 odst. 1 daňového řádu. Jednou vyměřená splatná daň je dle názoru žalobkyně překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu.

7. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.
8. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).
9. Žalobkyně konstatovala, že v jejím případě nebyla splněna ani jedna ze shora uvedených podmínek. Když samotná nevymahatelnost je vyvrácena postupem správce daně, který, jak je uvedeno výše, zajistil za necelé dva měsíce cca 97 % částky, pro kterou vystavil zajišťovací příkazy.
10. Žalobkyně po celou dobu své podnikatelské činnosti, až do dne vydání zajišťovacích příkazů a následného provedení daňové exekuce, řádně a v plné výši plnila své daňové povinnosti. Tyto povinnosti plnila řádně i po vydání předmětných zajišťovacích institutů. Nejedná se o nekontaktní virtuální firmu, nýbrž o solidní podnik se zaměstnanci, jehož statutární orgány jsou kontaktovatelné, spolupracovaly a spolupracují se správními orgány.
11. Žalobkyně učinila veškerá opatření, která po ní bylo možné rozumně vyžadovat a která předpokládá zákon a ustálená judikatura, aby vyloučila, že přijetí plnění od jejích dodavatelů povede k její účasti na případném daňovém podvodu. Žalobkyně je přesvědčena, že zajišťovací příkazy byly vydány na základě neúplného dokazování, a jsou tak nezákonné, jelikož rozhodující důkazní prostředky nebyly správcem daně dosud provedeny a ze stejných neúplných závěrů vycházel rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí. Správce daně nedoložil odůvodněnou obavu, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Správce daně měl k dispozici pouze daňová přiznání, kontrolní hlášení a výpisy z účtu žalobkyně.
12. Správce daně uvedl, že z pohledu vymahatelnosti daňových nedoplatků hodnotí jako rizikové zejména následující skutečnosti:
 - Žalobkyně není v katastru nemovitostí evidována jako vlastník nemovitého majetku.
 - Dlouhodobý majetek žalobkyně uvedený v účetních výkazech ke dni 31. 12. 2015 v hodnotě 524 000 Kč dosahuje pouhých 6 % z hodnoty aktiv daňového subjektu a dle zjištění správce daně je tvořen výhradně provozovaným vozidlem.
 - Žalobkyně neuvádí v přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 žádné pořízení dlouhodobého majetku.
 - Příímými dodavateli jsou v drtivé většině osoby zapojené v obchodním řetězci, na jehož počátku stojí osoby vždy selhávající při zaplacení daně nebo přímo osoba, která sama selhává při placení daně. Správce daně konstatuje, že popsanou situaci, kdy z více než 94

% žalobkyní vykázaných přijatých plnění ve výši více než 32,5 milionů Kč v základu daně nebyla podle dosavadních zjištění správce daně řádně přiznána a odvedena daň, nelze v žádném případě pokládat za nahodilou.

- Žalobkyně vybírá podstatnou část finančních prostředků, které získá jako úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění, v hotovosti, když podle jejích vlastních kontrolních hlášení má hradit za přijatá zdanitelná plnění svým dodavatelům v částkách v řádu stovek tisíc korun, a úhrada hotovostně je tedy nelogická, riziková a rozhodně nestandardní.
- Žalobkyně hradí dle údajů uvedených ve výpisech ze svého bankovního účtu na nezveřejněné bankovní účty.
- Žalobkyně dosahuje nízké ekonomické výkonosti.
- Správci daně nejsou kromě informací vyplývajících z daňových tvrzení žalobkyně známy žádné další údaje vztahující se k faktickému uskutečňování její ekonomické činnosti, žalobkyně se nijak neprezentuje veřejnosti jako poskytovatel plnění v deklarované hodnotě desítek milionů korun.
- Žalobkyně nemá zaměstnance.

13. Další odůvodnění správce daně, který konstatoval, že tyto důvody vyplývají mj. také z minimálních aktiv žalobkyně ve spojení s její ekonomickou výkoností, měřenou rentabilitou výkonů a objemů finančních prostředků, neskytají jakékoliv jistoty ohledně schopnosti žalobkyně dostát svým závazkům z titulu v budoucnu doměřené daně z přidané hodnoty, považuje žalobkyně za naprosto nedostatečná, nepřípustná a v rozporu s ustálenou judikaturou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139).
14. K jednotlivým výše vytyčeným argumentům žalovaného se žalobkyně podrobněji vyjádřila, vysvětlila okolnosti vedení svého podnikání a uvedla protiargumenty (viz obsah žaloby strana 5- 8). Žalobkyně je toho názoru, že rozhodnutí správce daně o vydání zajišťovacích příkazů povede k její likvidaci a k nutnosti ukončit pracovní poměry zaměstnanců.
15. Dle žalobkyně správce daně nezohlednil předchozí řádné plnění daňových povinností žalobkyní, řádné zveřejňování účetní závěrky ve veřejném rejstříku, ani to, že žalobkyně po zahájení daňové kontroly nezměnila rozsah své podnikatelské činnosti, nezmenšovala svůj majetek, nesnižovala svoji podnikatelskou aktivitu ani nerušila své obchodní závazky, ale naopak dochází k navyšování obchodního potenciálu žalobkyně. Podnikání žalobkyně rozhodně nelze označit za rizikové, neboť od samého svého počátku se pohybuje v kladných hodnotách a existuje velmi málo obchodních korporací, které by hned v druhém roce svého podnikání měly takový obrat jako ona.
16. Žalobkyně dále upozornila, že správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů neprovedl test proporcionality a nedoložil, že hrozí nebezpečí z prodlení. Nutnost použití zajišťovacího příkazu vyplývá z ustálené judikatury, např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 14/2010-104, dle kterého je nutno tento test provést při vydávání rozhodnutí o záznamní povinnosti. Vydání zajišťovacího příkazu je mnohem intenzivnějším zásahem do ústavně chráněných práv daňových subjektů než uložení záznamní povinnosti, a tím spíše tak při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu musí být proveden test proporcionality.
17. Žalobkyně je přesvědčena, že při vydání zajišťovacího příkazu je nutno respektovat nikoli

pouze § 167 daňového řádu, ale rovněž základní zásady správy daní a ústavně právní principy. Z dosud shromážděných důkazů je podle žalobkyně nesporné, že míra pravděpodobnosti doměření daně je nulová, a nebyla tak splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu. Jestliže u jednoho z uvedených subjektů (LUCK EVER s. r. o.) proběhla kontrola správce daně s negativním výsledkem (rovněž tak probíhá u dalších odběratelů daňového subjektu korporací KOMA Tachov s. r. o., MARZON s. r. o. bez dosud zjištěných nedostatků), žalobkyně hradí pouze na zveřejněné účty, veškeré platby odpovídají poskytnutým plněním, pak lze s pravděpodobností hraničící s jistotou očekávat, že k doměření daně nedojde.

18. Žalobkyně byla vyzvána k zajištění daně z přidané hodnoty, kterou zaplatila řádně svým dodavatelům, kteří ji ve svých daňových přiznáních přiznali a odvedli do rozpočtu. Přístup správce daně považuje za naprosto nepřiměřený. V této souvislosti poukazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, čj. 7 Afs 66/2013-78, č. 3051/2014 Sb. NSS. Správce daně provedl neúplné dokazování a neumožnil provést důkazní prostředky, které by s největší pravděpodobností vyvrátily jeho kontrolní závěr. Nepodložené a bez důkazů obvinil žalobkyni z nevědomé účasti na daňovém podvodu.
19. Stran podmínek vydávání zajišťovacích příkazů žalobkyně dále odkázala na rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, a Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, čj. 15 Af 76/2014-56.
20. Žalobkyně dále shrnula. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu. Dle žalobkyně a s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 3/2008-90, a ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, je správce daně povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Pokud by tomu tak nebylo, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobitelným podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného v tomto smyslu neobstálo, a zajišťovací příkazy a následné rozhodnutí žalovaného jsou dle názoru žalobkyně nezákonné.
21. Žalobkyně se dále věnovala údajným důvodům nasvědčujícím budoucí nedobytnosti daně.
22. Za „silný“ důvod nelze v žádném případě pokládat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládaná výše daně, jejímž budoucímu stanovení však nasvědčují pouze „slabé“ důvody, převyšuje majetek či jmění daňového subjektu. Za „silný“ důvod nelze pokládat ani žalovaným uváděnou domněnku o neprezentování se veřejnosti nebo hotovostní platby. Správce daně nijak nezohlednil ohledně budoucí vymahatelnosti daně skutečnost, že žalobkyně je finančně stabilizovanou osobou, má stále zaměstnance, v minulosti neměla

daňové nedoplatky a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšuje svůj majetek, není předlužená apod.

23. Lze tedy konstatovat, že neexistují dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoli nelze vyloučit budoucí stanovení daně, skutečnosti uváděné správcem daně v napadených zajišťovacích příkazech pro takový závěr nepředstavují silnou oporu. Žalobkyně nevidí podstatné okolnosti, které by vzbuzovaly odůvodněnou obavu ohledně budoucí dobytosti daně v intenzitě, která by umožňovala vydání zajišťovacího příkazu.
24. Na straně jedenácté žalobkyně (pod opakovaně uvedenou částí III.) uvedla, že správce daně měl rovněž možnost vydat zajišťovací příkazy pouze co do části předpokládané budoucí vyměřené daně, a nikoliv do jejích 100 %. Již tímto postupem by dostatečně zjistil budoucí snazší vymahatelnost a současně zachoval žalobkyni možnost dále fungovat. Je nepochybné, že správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv žalobkyně. Jak uvedl 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.“ (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).
25. Akceptovatelné zajišťovací příkazy by musely být podpořeny konkrétními indiciemi svědčícími o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření žalobkyně a zároveň o nedobytnosti či značných (nikoli běžných) obtížích při výběru budoucí daně.
26. Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (citovaný rozsudek č.j. 6 Afs 108/2015-35, bod 14). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č.j. 6 As 38/2014-14). 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 tak nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).
27. V daném případě neuvedl správce daně žádný takový důvod, který by shora uvedené obavy ospravedlňoval. Daňový řád předpokládá existenci „značných obtíží“ při výběru daně, nikoli pouhou nemožnost uhradit dobrovolně doměřenou daň najednou; je třeba vážít možnost splátek, posečkání či jiných reálně v úvahu přicházejících institutů.
28. Nelze ani konstatovat, že by žalobkyně v daném obchodním řetězci plnila roli missing trader, tedy subjektu, který neodvede daň a následně se stane nekontaktním. Žalobkyně se v uvedených obchodních řetězcích nacházela zcela nahodile a bez znalosti obchodních toků. Toto muselo být správcem daně zřejmé i bez obsáhlého zkoumání, k čemuž není v této fázi řízení povinen. Správce daně v zajišťovacím řízení nepostupoval správně a

neshromáždil dostatečné indicie (ve smyslu výše citované judikatury), které správce daně oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že žalobkyni v budoucnu bude doměřena daň.

29. Žalobkyně nepochybně, že 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 ostatně podle § 167 odst. 1 daňového řádu je toliko otázka odůvodněných obav správce daně. V daném případě však správce daně zcela ignoroval zjevné skutečnosti - ekonomickou stabilitu daňového subjektu, rozšiřování obchodních aktivit, nabírání zaměstnanců, hrazení pouze na zveřejněné účty, transparentní účtování, nulová míra zadluženosti, minimální doba mezi inkasem a platbami apod. Jakékoliv tvrzené zapojení do údajně podvodného řetězce (což žalobkyně popírá) jí nepřineslo jakoukoliv výhodu. Jakékoliv omezení činnosti korporací v řetězci, které měly nedoplatky na dani, nepřineslo jakékoliv omezení činnosti žalobkyně.
30. V daném případě nic nenasvědčuje tomu, že by šlo o standardní obchodní případy, nebo se jednalo o podvodné jednání. Mezi jeho typické rysy se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprdej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl.
31. V části IV. žaloby se žalobkyně neztotožnila s konstatováním žalovaného v odstavci 36 napadeného rozhodnutí, dle kterého správce daně nemusí zkoumat při vydání zajišťovacího příkazu, zda výše částky může být pro daňový subjekt likvidační.
32. Správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li řadu měsíců daňovou kontrolu, vytváří současně strategii, jak pomocí právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce, jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav.
33. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, což jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň

bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Dále je nutné poukázat na tu skutečnost, že správce daně netvrdí, že by daňový subjekt žalobce podezíral z účasti na daňovém podvodu.

34. V případě jako je tento, kdy daňové orgány nestanovily (budoucí) daňovou povinnost v návaznosti na důvodné podezření účasti na podvodu na DPH a chybí náznaky snahy o vyvádění majetku, který by mohl sloužit jak k uspokojení daňového nedoplatku, tak ale i ke generování zisku použitelného k umoření daňového dluhu, bylo dle názoru žalobkyně namíste postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu. Nelze pouštět ze zřetele, že konstrukce institutu zajišťovacího příkazu umožňuje kromě rychlého, akčního odčerpání značných prostředků na úhradu daně i způsobení závažných nežádoucích následků kvůli bezprostředně navazující (nevhodně provedené či excesivní) exekuci.
35. Vydání zajišťovacích příkazů má v případě daňového subjektu závažné následky na provozování podnikatelské činnosti. V důsledku vydání zajišťovacích příkazů nezíská potvrzení o bezdlužnosti (k čemuž by nedošlo, pokud by byla daň již doměřena a např. povoleny splátky), což způsobí, že nebude důvěryhodným obchodním partnerem pro své dodavatele a odběratele. Očekávané ukončení činnosti dosud generující zisk zřetelně povede k dalšímu prohlubování ekonomických potíží žalobkyně a snižující budoucí dobytost daně. Totéž platí o důsledcích uplatnění institutu tzv. nespolehlivého plátce. Žalobkyně je toho názoru, že v posuzované věci lze předpokládat, že i kdyby nepřerušila podnikání v oboru, nebylo by příliš pravděpodobné, že by dále svou obchodní činnost vyvíjela způsobem, který podle správce daně neumožňuje uznat odpočet DPH, a vystavila se tak znovu konfrontaci s přímým prosazováním právního názoru správce daně, jak byl prezentován ohledně předmětných zdaňovacích období.
36. V části V. žaloby žalobkyně brojila proti správcem stanovené výši zajištěné daně, kterou správce daně zcela nedostatečně, prakticky vůbec, nevysvětlil. V tomto směru je napadené rozhodnutí zcela nepřezkoumatelné. Již samotná částka za jednotlivé měsíce, za které je daň zajišťována, je zcela nelogická, když na žalobkyni je zřejmě přenášena daňová zátěž z celého obchodního řetězce. Správce daně tuto svojí úvahu vůbec nezdůvodnil, když se doslova omezil pouze na tvrzení, že se řídil kvalifikovaným odhadem, tj. ve výši uplatněných odpočtů daně z deklarovaných přijatých plnění od korporace LUCK EVER s. r. o., a to i přesto, že právě u této korporace proběhla v inkriminovaném období daňová kontrola za účelem odstranění pochybností (viz výše) se závěrem, že tento daňový subjekt uskutečňuje předmětnou ekonomickou činnost a jím uplatněný nárok na odpočet DPH odpovídá deklarovaným zdanitelným plněním.
37. Žalobkyně zcela postrádá objasnění zásadní otázky, proč taková výše a proč její umocnění aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. To vynikne zejména vedle správcem daně nikterak nezpochybňované krátké doby podnikatelské činnosti daňového subjektu a faktu, že předchozí daňová povinnost (ve vztahu k DPH) byla žalobkyní uhrazena.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

38. Žalovaný se vyjádřil k žalobkynině žalobě v podání ze dne 9. 10. 2017, v němž konstatoval, že předmětem sporu mezi ním a žalobkyní je otázka, zda byly zajišťovací příkazy vydány v souladu se zákonem.

39. Žalobkyně v článku III. žaloby mimo jiné namítala, že daň, která jí má být doměřena, je vypočtena na základě v zásadě nového právního názoru správce daně, který je nesprávný. K uvedenému žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, všechny zde uvedené rozsudky krajských soudů i Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz – poznámka soudu). Žalobkyně dále dodala, že platební výměry, které byly vydány k zajištění daně, není schopna uhradit, což z ní činí nespolehlivého plátce s negativními důsledky na hospodaření.
40. K těmto námitkám žalovaný uvedl, že v zajišťovacích příkazech žalobkyni nebyla vypočtena daň, ale stanovena povinnost k úhradě jistoty na úhradu dosud nestanovené daně, jejíž výše byla správcem daně stanovena v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek. Jako pomůcku využil správce daně v souladu s výše uvedeným ustanovením údaje tvrzené žalobkyní v jí podaných daňových tvrzeních, přičemž výše zajišťované částky byla stanovena na základě výše odpočtu na DPH uplatněné žalobkyní ve zdaňovacích obdobích únor 2016 až prosinec 2016 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) z plnění přijatých od obchodních společností LUCK EVER s. r. o., WORTEX spol. s r. o., Kopacil plus s. r. o., Marzom s. r. o. (všechny výše uvedené obchodní společnosti dále také jako „předmětné společnosti“).
41. Žalobkyní zmíněný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, je zcela nepřiléhavý, neboť v uvedeném případě bylo předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na DPH, tj. rozhodnutí vydané v rámci řízení nalézacího. V případě žalobkyně jsou však předmětem soudního přezkumu zajišťovací příkazy, tj. rozhodnutí při placení daní ve smyslu § 134 odst. 3 písm. c) daňového řádu, v rámci kterých není daň stanovena, ale pouze zajištěna, a to ve výši, jakou správce daně stanoví v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek.
42. K námitce žalobkyně, že částku stanovenou platebními výměry není schopna uhradit, což z ní činí nespolehlivého plátce, žalovaný opakuje, že žalobkyni nebyla daň stanovena platebním výměrem, ale zajištěna zajišťovacím příkazem, tj. rozhodnutím předběžné povahy, jímž se zajišťuje úhrada dosud nestanovené daně do budoucna. Skutečnost, že žalobkyně podle svého tvrzení není schopna uhradit jistotu stanovenou v zajišťovacích příkazech, z žalobkyně nečiní automaticky nespolehlivého plátce. V případě žalobkyně správce daně dosud nevydal rozhodnutí, kterým by žalobkyni za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a ZDPH prohlásil.
43. Žalovaný k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, uvedl, že podstatou zajišťovacího příkazu je odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude v této době spojeno se značnými obtížemi. Z výše uvedeného je patrné, že 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 tu pravděpodobně nastane v době vymahatelnosti daně. Z tohoto pohledu odvoláním i žalobou napadená rozhodnutí tuto úvahu zcela zřetelně obsahují (k uvedenému body [19] až [22] žalobou napadeného rozhodnutí). Výše uvedená úvaha však zároveň neznamená, že si správce daně bude opatřovat znalecké posudky k ocenění aktiv a pasiv 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 (k uvedenému např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015-45) a s ohledem na pravděpodobně vědomé zapojení žalobkyně do řetězového podvodu na DPH a s tím souvisejícího nebezpečí z prodlení, by takové jednání správce daně nejenom že popřelo samotnou podstatu institutu zajišťovacího příkazu, ale bylo by taktéž v případě existence skutečností zakládajících odůvodněnou obavu v rozporu se zásadou oficiality (§ 9 odst. 2 daňového řádu) a obecným cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

44. Žalobkyně dále zpochybňovala fakt, že po vydání zajišťovacích příkazů správce daně zajistil částku přesahující 9 milionů Kč, a to pouze zajištěním pohledávek žalobkyně za jejími obchodními partnery, z čehož podle žalobkyně vyplývá, že případný nedoplatek by byl správce daně schopen vybrat bez jakýchkoli obtíží, pokud by žalobkyni nechal dále podnikat a vyvíjet svou obchodní činnost.
45. K tomu žalovaný sdělil, že úspěchem či neúspěchem následné zajišťovací exekuce nelze v žádném případě zpětně hodnotit zákonnost zajišťovacího příkazu. Podle zjištění správce daně byla žalobkyně pravděpodobně úmyslně zapojena do poměrně sofistikovaných podvodných řetězců, a to na pozici tzv. „brokera“. Schéma podvodných řetězců bylo správcem daně popsáno v zajišťovacích příkazech ze dne 20. 3. 2017 na stranách 7 až 8, v zajišťovacích příkazech ze dne 28. 3. 2017 na stranách 4 až 5 a dále graficky vyobrazeno v úředním záznamu čj. 670752/17/2201-61562-307365 (součástí správního spisu ÚzP v Českých Budějovicích, k zajišťovacím příkazům ze dne 20. 3. 2017) a úředním záznamu čj. 1080332/17/2314-00560- 404823 (součástí správního spisu ÚzP ve Stríbrně, k zajišťovacím příkazům ze dne 28. 3. 2017). Tato skutečnost má podle žalovaného jednoznačný vliv nejen na pravděpodobnost budoucího stanovení daně, ale je rovněž jednou ze skutečností, která zakládá odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
46. Odůvodněná obava byla v případě žalobkyně dále umocněna zjištěním o její nedobré ekonomické situaci ve vztahu k dosud nestanovené dani. Podle zjištění správce daně z rozvahy ke dni 31. 12. 2015 žalobkyně nedisponovala aktivy postačujícími k uhrazení dosud nestanovené daně, přičemž vykazovala poměrně vysoký poměr zadlužení (tj. poměr cizích zdrojů vůči aktivům netto) ve výši 85%. Převážná většina aktiv žalobkyně byla tvořena krátkodobými pohledávkami, u kterých správci daně nebyla známa jejich kvalita, přičemž nebylo možno vyloučit ani jejich započtení se závazky žalobkyně v téměř stejné výši. Jediným dlouhodobým majetkem žalobkyně bylo podle zjištění správce daně motorové vozidlo Hyundai Santa Fe, RZ: ..., jehož hodnota se odráží v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 v položce dlouhodobého hmotného majetku ve výši 524 000 Kč. Nehledě na technický stav vozidla, který správci daně nebyl v době vydání zajišťovacích příkazů znám, nebylo možné již s ohledem na poměrně vysokou likviditu tohoto aktiva a zapojení žalobkyně do podvodného řetězce předpokládat, že by tento majetek mohl být v budoucnu využit k úhradě dosud nestanovené daně. Žalobkyně sice disponovala peněžními prostředky na bankovním účtu, ovšem vzhledem k tomu, že peněžní prostředky připsané ve prospěch zmíněného bankovního účtu byly žalobkyní obratem vybírány v hotovosti, popř. jiným způsobem odepisovány tak, že na bankovním účtu zbýval pouze relativně nízký zůstatek (zůstatek ke dni 27. 12. 2016 činil 80 129,95 Kč), jevil se žalovanému tento majetek již s ohledem na pravděpodobně úmyslné zapojení žalobkyně do podvodného řetězce jako velmi rizikový. Odůvodněnou obavu správce daně konečně umocňovaly i další ekonomické ukazatele jako například nízká rentabilita z pohledu DPH, která při posouzení spolu se skutečností, že žalobkyně vykazovala poměrně vysokou míru

zadluženosti (více než 85 %), obratem vybírala peněžní prostředky z bankovních účtů, kromě pohledávek nedisponovala žádnými většími aktivy, docházelo k nárůstu objemu krátkodobých pohledávek vůči celkovým aktivům netto (v roce 2014 poměr 0,7164 a v roce 2015 poměr 0,9244) a v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 žalobkyně vykazala ve vztahu k dosud nestanovené dani pouze poměrně nízký výsledek hospodaření (1 274 614 Kč). Tyto údaje naznačovaly nedobrou ekonomickou situaci žalobkyně, která ve vztahu k výši dosud nestanovené daně vyvolala obavu o schopnost žalobkyně daň v době její vymahatelnosti řádně a včas uhradit (k uvedenému např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31). Z výše popsaných skutečností tedy podle žalovaného jednoznačně vyplynula obava správce daně o budoucí dobytost dosud nestanovené daně, kterou podle žalovaného nelze zpětně revidovat na základě toho, zda byla, popř. v jaké výši, v následné zajišťovací exekuci vybrána jistota stanovená zajišťovacími příkazy. Jak žalobkyně sama správně podotýkala, v jejím případě nebyla dosud vymožena celá zajišťovaná částka.

47. Podle žalobkyně jí byla v předmětných zdaňovacích obdobích daň již stanovena, přičemž podle jejího názoru je jednou vyměřená a splatná daň překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň. K tomu žalovaný konstatuje, že zákonodárce použil v § 167 odst. 1 daňového řádu slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“, přičemž pojem „stanovení daně“ je zřejmý z dikce § 147 odst. 1 daňového řádu, podle kterého daní, která dosud nebyla stanovena, může být daň dosud nestanovená jak platebním výměrem, tak i dodatečným platebním výměrem. S ohledem na uvedené proto není při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou (jako v případě žalobkyně). Uvedené potvrdil také Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015 - 69, v němž tento soud uvedl, že výše uvedený závěr podporuje i samotný účel zajišťovacího příkazu, jímž je zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, přičemž na tento účel nemá vliv, je-li pohledávka předepsána platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem.
48. Žalobkyninu námitku, že daňová exekuce vedená na základě zajišťovacích příkazů může zapříčinit její ekonomický kolaps, žalovaný dle svého názoru zcela přezkoumatelným způsobem vypořádal v bodě [11] a [36] žalobou napadeného rozhodnutí. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že správce daně není oprávněn zkoumat skutečnost, zda výše zajišťované částky bude mít na daňový subjekt likvidační účinek. Takový požadavek nemá zákonnou oporu. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu stanoví správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Z výše uvedené textace zákona tedy vyplývá, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační účinek. Naopak jeho povinností jakožto správce daně je se uvedeným ustanovením zákona řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v zákoně obsažena. Posuzování likvidačního důsledku při určení výše úhrady zajištěné daně by navíc postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně je podle § 167 odst. 1 daňového řádu odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky (k uvedenému například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-30).
49. K uvedenému lze navíc konstatovat, že v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu nelze zkoumat zákonnost nebo přiměřenost zajišťovací exekuce. Z povahy věci zajišťovací

příkaz nemůže nikdy sám o sobě zapříčinit likvidaci daňového subjektu, neboť zajišťovacím příkazem je daň pouze zajištěna. To, jestli povinnost k úhradě jistoty stanovené v zajišťovacím příkazu bude či nebude mít likvidační účinek na daňový subjekt, tak záleží až na následném postupu správce daně v rámci případné zajišťovací exekuce. Z výše uvedeného vyplývá, že v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu nelze namítat likvidační účinek zajišťovacího příkazu, neboť zajišťovací příkaz sám o sobě nikdy likvidační účinky nemá a rovněž ani likvidační účinek zajišťovací exekuce, neboť její zákonnost a přiměřenost není předmětem přezkoumání v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.

50. Vzhledem k tomu, že byla žaloba v části čl. IV. až VI až na několik málo doplněných vět, ke kterým se žalovaný dále vyjádřil, co do obsahu zcela totožná s odvoláním žalobkyně proti zajišťovacím příkazům ze dne 20. 3. 2017 (podáno dne 13. 4. 2017, duplicitně znovu dne 13. 4. 2014 a dne 19. 4. 2017, evidováno pod písemnostmi č. 15 až 22, č. 26 až 33 a č. 37 až 44, které byly přesunuty do spisu odvolacího orgánu), byly odvolací námitky již žalovaným zcela přezkoumatelným způsobem vypořádány v bodech [23] až [51] žalobou napadeného rozhodnutí, na které žalovaný odkázal.
51. K žalobkynině námitce, že vymahatelnost daně nebyla ohrožena, neboť správce daně v rámci zajišťovací exekuce následně zajistil 97% zajišťované částky, se žalovaný již vyjádřil v předmětném vyjádření.
52. Správce daně údajně nepostupoval stejně vůči všem subjektům zapojeným do podvodného řetězce. Podle žalobkyniných informací správce daně nevydal zajišťovací příkazy u společnosti Marzom s. r. o., a to přestože tato společnost oproti žalobkyni nemá tuzemského vlastníka, ani majetek a sociální vazby v České republice. K tomu žalovaný doplnil, že je pozoruhodné, jakými informacemi žalobkyně o svých obchodních partnerech disponuje. Ve standardním podnikatelském prostředí není zcela běžné, aby odběratel o svém dodavateli věděl detailní informace z daňového řízení. Uvedená skutečnost podle žalovaného jen potvrzuje nestandardní propojení žalobkyně s předmětnými společnostmi v rámci podvodného řetězce a utvrzuje správce daně v tom, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci s největší pravděpodobností věděla. Informace z daňového řízení se společností Marzom s. r. o. ostatně nejsou jedinou podivnou skutečností, kterou žalobkyně v odvolání uvedla. Žalobkyně například namítala, že předmětné společnosti neměly v předmětných zdaňovacích obdobích žádné neuhrazené závazky vůči správci daně, přičemž uvedla dokonce konkrétní rozhodnutí správce daně včetně čísla jednacího, které správce daně ohledně společnosti LUCK EVER vydal (bod [25] žalobou napadeného rozhodnutí). Dále se žalobkyně vyjadřovala k daňovým kontrolám se společností Marzom a obchodní společností KOMA Tachov s. r. o. (bod [30] žalobou napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že žalobkyně disponuje konkrétními informacemi z daňového řízení s ostatními subjekty zapojenými do podvodného řetězce, podle žalovaného jednoznačně potvrzuje jeho nestandardní propojení s uvedenými obchodními společnostmi a je jednou z indicií, která naznačuje, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce pravděpodobně věděla.
53. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí namítanou nezákonností a nepřezkoumatelností, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Doplnění žaloby

54. Žalobkyně podáním ze dne 10. 5. 2018 dále doplnila svoji žalobu následovně. Zajišťovací

příkaz je institutem upraveným v § 167 a dalších daňového řádu. Z uvedeného ustanovení plynou pro vydání zajišťovacího příkazu dvě podmínky, které žalobkyně aplikuje na meritum této žaloby. První je podmínka, že musí existovat reálný předpoklad budoucí existence daně, která nebyla dosud stanovena, druhou podmínkou, vázající se na první, je skutečnost, že musí existovat důvodná obava, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Tyto podmínky považuje žalobkyně za kumulativní, tedy že teprve v případně naplnění obou podmínek může dojít k aplikaci tohoto ustanovení a zajišťovací příkaz může být správcem daně vydán.

55. Žalobkyně má za to, že pokud prokáže skutečnost, že první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. předpokládaná reálnost budoucího stanovení daně, nenastala a nastat ani nemohla, nemohlo dojít ani při splnění druhé podmínky (existence důvodné obavy) k vydání zajišťovacího příkazu v souladu s § 167 daňového řádu. Dle žalobkyně je v rámci aplikace § 167 daňového řádu již esenciální podmínkou samotná reálnost daně, kterou správce daně „zajišťuje“. Měl by tak ve svém zajišťovacím příkazu uvést, na jakých základech, důkazních prostředcích a úvahách tuto daň předpokládá. Tento samotný důvod by měl být samostatně přezkoumatelný, neboť úvahou ad absurdum by mohlo docházet jinak k situaci, kdy by správce daně mohl tvrdit ve vztahu k existenci daně libovolné skutečnosti, a následně pouze řádně odůvodnit obavu, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Takový výklad je dle žalobkyně neudržitelný.
56. Možnost odmítnout nárok na odpočet daně lze buď na základě zákonných podmínek, nebo za podmínek dovozených judikaturou. Prvním je situace, kdy nedošlo k naplnění hmotně právních podmínek, čímž se rozumí stav, kdy daňový subjekt neprokáže, že plnění skutečně přijal, tedy že přijaté plnění bylo fiktivní, či neprokáže, že přijaté plnění použil ke své ekonomické činnosti, druhým je situace, kdy se správci daně podařilo prokázat, že plnění přijaté daňovým subjektem bylo zasaženo podvodem na dani, a že se daňový subjekt na tomto podvodu aktivně podílel. Za takové situace odmítnutí nároku na odpočet daně judikoval Soudní dvůr Evropské unie například v rozhodnutí ve věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft nebo ve věci C-285/11 Bonik EOOD, kde explicitně stanovil, kdy a za jakých podmínek je aplikace odmítnutí nároku na odpočet daně přípustné.
57. Lze uzavřít, že je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno ve věci prokázání řetězového podvodu a že je to on, kdo musí řádně odůvodnit, na základě jakých objektivních okolností lze usoudit, že se takového řetězového podvodu účastnil daňový subjekt vědomě, či o něm vědět měl. Ačkoliv je samotná podstata účasti na řetězovém podvodu řešena až v rámci nalézacího řízení, má žalobkyně za to, že by měl jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný poukázat na některé skutečnosti, které alespoň v základních indiciích dovozují či prokazují účast na řetězovém podvodu, a tudíž naplňují primární podmínku vydání zajišťovacího příkazu – tedy pravděpodobnost budoucí existence daně, která nebyla dosud stanovena.
58. Žalobkyně dále doplnila námitku stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, resp. zajišťovacích příkazů. V těchto rozhodnutích prvostupňový správce daně tvrdil, že byla žalobkyně zapojena ve sledovaných zdaňovacích obdobích „v řetězovém obchodním modelu zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty.“ Přitom, ačkoliv na straně 7 zajišťovacích příkazů uvedl, že dodavatelé žalobkyně (obchodní korporace WORTEX

spol. s. r. o. a Kopacil plus s. r. o.) v celém analyzovaném období přijali zdanitelná plnění od obchodní korporace Impex Europe s. r. o. a jejího dodavatele Durpida s. r. o., které „vždy selhaly při úhradě daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu“, tak tato skutečnost neprokazuje, že došlo k daňovému podvodu, z čehož žalobkyně odkazem na judikaturu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 – 60, odst. 61; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, čj. 7 Afs 66/2013-78) dovozuje, že ne každé neodvedení daně lze považovat za podvod na dani. Je potřeba vždy zkoumat, kdy a za jakých okolností k tomuto neodvedení daně došlo. Zejména ve vztahu k žalobkyni je proto potřeba vypořádat se i se skutečností, že se u společnosti Durpida s. r. o. a Impex Europe s. r. o. nejedná o nahodilou skutečnost, ale dlouhodobé chování těchto subjektů, neboť dle prvostupňového správce daně „obě zmíněné korporace vykazují na svých osobních daňových účtech vysoké dluhy na dani z přidané hodnoty (blíží se v součtu 30 milionům korun) a jsou shodně nespolehlivými plátcí“. Vykazovaný dluh tak spíše svědčí o vlastní indolenci správce daně. Dále je potřeba přihlédnout vždy k předmětnému plnění, u kterého mělo dojít k podvodu na dani z přidané hodnoty. Nelze totiž tvořit řetězec, aniž by se předmětné plnění v tomto řetězci „nepohybovalo“. A v neposlední řadě nelze svévolně rozšiřovat řetězec subjektů bez ohledu na hranici zjišťovacích schopností daňových subjektů. U žalobkyně se jedná o řetězce, kde jako missing trader figuruje dodavatel dodavatele, či dokonce dodavatel dodavatele dodavatele (obchodní korporace Durpida s. r. o.).

59. Žalobkyně na skutečnost, že prvostupňový správce daně daňový podvod pouze tvrdil, aniž by ovšem uvedl jakékoliv (byť domnělé) propojení žalobkyně s dodavatelem jejího dodavatele poukazovala již ve svém odvolání (na straně 4). Žalovaný se s touto skutečností nijak nevypořádal, naopak pouze zopakoval závěry prvostupňového správce daně. V zajišťovacích příkazech tak shodně absentuje jakákoliv indicie (byť domnělá) navozující účast na řetězovém podvodu. Zcela absentuje také jakákoliv možnost vědění o tomto podvodu nebo o tom, že by žalobkyně o dodavatelích svých dodavatelů věděla či je znala. Nijak není vypořádána ani skutečnost, že předmět přijatých plnění se týká poskytování pracovníků a jejich práce, tedy se nejedná o plnění, která by bylo možno v řetězci přeprodávat.
60. Samotný řetězec týkající se dodavatele žalobkyně, obchodní korporace LUCK EVER s. r. o., je rovněž nepřezkoumatelný. Prvostupňový správce daně uvedl: „Mezi dodavateli korporace LUCK EVER s.r.o. pak byly v období od února 2016 do září 2016 zjištěny subjekty buď přímo zapojené ve shodném výše popsaném podvodném obchodním modelu s účastí subjektů typu „missing trader“ anebo samy selhávající při placení daně, o čemž svědčí vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty na jejich osobních daňových účtech.“. Tyto dodavatele však prvostupňový správce daně nikterak nevyjmenovává, ani se o nich dále nikde nezmiňuje. Takový závěr je tudíž zcela nepřezkoumatelný, když absentují jakékoliv identifikační údaje o těchto subjektech, stejně tak jako absentuje jakákoliv indicie o tom, že se žalobkyně i v tomto případě účastní na řetězovém podvodu na dani z přidané hodnoty. S touto skutečností se žalovaný také nevypořádal. Za těchto okolností je i jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.
61. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl na straně 5 v bodu [15], že „správcem daně bylo zjištěno, že se odvolatel účastnil obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, přičemž odvolatel o této skutečnosti pravděpodobně věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl“, jedná se o nepřezkoumatelný závěr, neboť tuto skutečnost prvostupňový správce daně nikde netvrdil. Jak již žalobkyně

poukázala výše, jakákoliv indicie (byť domnělá) o jejím zapojení do řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty zcela absentuje. Žalovaný tak stricto sensu uvedl skutečnosti s odkazem na prvostupňového správce daně, který tyto nikde netvrdí a ani netvrdil.

62. S přihlédnutím k výše uvedenému lze dospět spíše k závěru, že se žalovaný pokusil vyztužit již tak špatné rozhodnutí prvostupňového správce daně, když se snaží napravit zcela zjevné absence indicií a okruhu otázek týkající se zapojení žalobkyně do řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty. Ani tento přitom tyto indicie nijak blíže neuvedl.
63. V předmětné věci žalovaný zcela nepochopil, že žalobkyně spolupracovala pouze s obchodními korporacemi WORTEx spol. s r. o., Kopacil plus s. r. o. nebo LUCK EVER s. r. o., a jejich údaje si vždy ověřila. K tomu také mířilo sdělení v odvolání, neboť subjekty před dodavatelem žalobkyně nezná. Žalovaný přesto zde požaduje, aby žalobkyně prověřovala i všechny dodavatele (případně dodavatele dodavatelů) svých dodavatelů. Taková skutečnost je nejen zcela absurdní, ale také protiprávní. Dodavatelé si často své dodavatele a jejich totožnost chrání, neboť se jedná o obchodní tajemství. Za jiných okolností by mohlo dojít k obcházení obchodního tajemství, což je především z ekonomického pohledu zcela vyloučeno.
64. Pokud dále žalovaný dovozuje, že žalobkyně zná poměry svých dodavatelů vůči správci daně, zejména obchodní korporace LUCK EVER s.r.o., a proto se účastnila daňového podvodu vědomě, pak tato skutečnost zůstává opět pouze v rovině tvrzení. Je zcela logické, že pokud dojde ke sporům se správcem daně, tak daňové subjekty kontaktují své dodavatele. Tato skutečnost naopak vypovídá o zcela nadstandardním charakteru obchodní spolupráce (čemuž odpovídá také vysoký poměr přijatých zdanitelných plnění) a tedy i skutečnost, že se nejedná o nahodilou obchodní spolupráci, ale spolupráci dlouhodobou, založenou na vzájemné důvěře a osobních stycích. Správce daně vyhodnotil tuto skutečnost zcela absurdně, když opětovně zcela absentuje jakékoliv propojení ve vztahu k tvrzeným missing traderům.
65. Ve vztahu k platbám žalovaný uvádí v bodu [32] napadeného rozhodnutí, že je nestandardní okolností, když žalobkyně hradí svým dodavatelům závazky v hotovostních platbách. Žalobkyně se tomuto již věnovala ve své žalobě, proto pouze doplní, že tato část je opětovně nepřezkoumatelná. Žalovaný pouze tvrdí, že se jedná o rizikovější, časově náročnější a nákladnější formu úhrady, aniž by tuto skutečnost ovšem prokázal, na jakém základě a důkazních prostředcích tomu tak je. Žalobkyně zde poukázala na až absurdní neznalost žalovaného, který by měl být nadán jakožto odvolací orgán naprostou odborností. Vyjádřením žalovaného dochází ke kriminalizaci jednání, které je nejen legitimní, ale nadto povoleno zákonem. Zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění k předmětnému období (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“) stanovil zákonodárce, jak již napovídá název zákona, omezení pro provedení hotovostních plateb. V souladu s § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti je tento limit ve výši 270 000 Kč, kdy pokud by jej měl poskytovatel platby překročit, je povinen provést tuto platbu bezhotovostně. To znamená, že platby pod tímto limitem jsou legitimní a zcela legální. Tvrzení žalovaného, že se jedná o nestandardní okolnost, tak zcela postrádá logický základ.
66. V závěru žalovaný uvedl, že v obchodním styku je transparentní a naprosto běžná bezhotovostní forma úhrady. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasila a uvedla argumenty na podporu svých tvrzení.

67. Dále se žalobkyně věnovala testu proporcionality při vydávání zajišťovacích příkazů, když uvedla, že s žalovaným se nelze ztotožnit ani v důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů bez ohledu na test proporcionality. Ten naopak musí zkoumat všechny aspekty, především aspekty ekonomické, aby dospěl k závěru, zda například dochází k ukončování ekonomické činnosti žalobce a zda je vhodné vydat zajišťovací příkaz. V obdobné věci vydal Nejvyšší správní soud rozsudek ze dne 31. 10. 2016 čj. 2 Afs 239/2015-66. V tomto rozhodnutí stanovil, že by správcem daně měla být plně reflektována zásada přiměřenosti a zdrženlivosti, kterou lze nalézt v § 5 odst. 3 daňového řádu.
68. Odborná literatura k tomu dodává následující: „V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti (srov. § 5 odst. 3) volí správce daně při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Nepostačí, bude-li obsahem odůvodnění pouze obecné konstatování obavy, ale musí obsahovat podrobné důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou, případně správce daně musí uvést, v čem spočívají značné obtíže při budoucím výběru daně, aby mohl být odůvodněn závěr o zdrženlivém přístupu. Výběr daně může být jistě spojen s obtížemi, avšak teprve jejich vyšší míra dává správci daně oprávnění k vydání zajišťovacího příkazu. Vyšší míra obtíží znamená, že vybrání daně by běžnými prostředky, které má správce daně jinak k dispozici, nemuselo být dostatečně účinné, případně by mohlo dojít k úplnému zmaření výběru daně. Jde zejména o to, že při obvyklém běhu řízení, zejména v tradičních časových intervalech, by mohl daňový subjekt činit kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018, [cit. 07. 05. 2018], ISBN: 978-80-7357-564-9).
69. Dané stanovisko udržuje také tuzemská judikatura. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, čj. 2 Afs 239/2015-66, by měl správce daně v souladu s výše zmíněnou zásadou vždy zkoumat všechny okolnosti a posuzovat, zda je vhodné zajišťovací příkaz vydat. Před vydáním zajišťovacího příkazu by měl správce daně postupovat v souladu se zásadou materiální pravdy dle § 8 daňového řádu, a vždy kontrolovat, zda daňový subjekt naplní podmínku odůvodněné obavy dle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Ovšem ani při naplnění podmínek se nejedná o obligatorní povinnost správce daně tento institut využít. Jak dovozuje tuzemská judikatura: „Je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66).
70. Žalovaný tak nemá dle žalobkyně bezzubě hodnotit majetkové poměry, ale hodnotit je vždy individuálně ve vztahu k ekonomické činnosti daňového subjektu, neboť každá ekonomická činnost vyžaduje zcela rozdílné prostředky, a zejména rozdílný majetek. Pokud je například žalobkyni vyčítáno, že nemá žádný nemovitý majetek, pak musí jak prvostupňový správce daně, tak zejména žalovaný posoudit, zda jej vůbec ke své ekonomické činnosti vyžaduje. Žalobkyně již několikrát poukazovala na fakt, že nemovitý majetek nepotřebovala, neboť prostory a výrobní stroje pronajímala. Za těchto okolností

by pořízení nemovitého majetku naopak nesloužilo k ekonomické činnosti žalobkyně.

71. Jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný, měli své úvahy vztahovat také k tomu, zda není možné tuto daň případně uhradit postupně. Z vlastní provedené analýzy naopak vyplynulo, že žalobkyně během jednoho roku rentabilitu tržeb (ukazatel ROS) téměř ztrojnásobila. Tento označuje, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb.
72. Výše zmíněné skutečnosti podporuje také vlastní rozkol v řízení před prvostupňovým správcem daně. Dle ustálené tuzemské judikatury a judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ze dne 06. 09. 2012 ve věci C-324/11 G.T.) je vždy potřeba nejprve zkoumat, zda jsou naplněny hmotněprávní a formální podmínky pro nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH (resp. čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty) a teprve při naplnění hmotněprávních a právních podmínek lze přistoupit k odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani.
73. V rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až září 2016 (tedy období zcela shodné s obdobím, za které byly vydány zajišťovací příkazy) vydal správce daně dne 20. 04. 2018 výsledek kontrolního zjištění čj. 723751/18/2201-61565-307365. V něm jako výsledek uvedl na straně 39 následující: „Na základě všech uvedených skutečností správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Daňový subjekt tedy neprokázal přijetí plnění tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu, a neprokázal použití plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti dle § 72 zákona o DPH.“.
74. Výsledkem dle žalobkyně je tak zcela schizofrenní situace, kdy byly vydány zajišťovací příkazy znějící na odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu, přičemž v samotném nalézacím řízení tento stejný správce tvrdí, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek, což je situací zcela rozdílnou.
75. Celý postup prvostupňového správce daně je tak zcela chaotický, trpící vlastní rozporností, když v nalézacím řízení popírá prvostupňový správce daně sám sebe, a především své vydané rozhodnutí. Jestliže totiž zajišťovací příkazy byly vydány s tím, že předpokládaná doměřená daň se týkala účasti na řetězovém podvodu na dani z přidané hodnoty, lze vzhledem k výše uvedené judikatuře předpokládat, že správce daně má již hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně za splněné, a tudíž bude v nalézacím řízení vázán tímto důvodem. Zde tomu tak ovšem není.
76. Dle žalobkyně lze shrnout jednoznačnou nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ve více částech pouze uvádí své úvahy, aniž by je jakkoliv blíže specifikoval, či uvedl důkazní prostředky, kterými tyto své úvahy podpořil. Dále v rozhodnutí odkazuje na prvostupňového správce daně a jeho závěry (např. bod [15]), přičemž tyto u prvostupňového správce daně zcela absentují. Nelze tak jednoznačně seznat, na jakých základech žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno. Co do důsledku se ani dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně, že zcela absentuje jakákoliv spojitost mezi ní a údajnými missing tradery, neboť tuto skutečnost nebral prvostupňový správce vůbec v potaz.
77. Především absentuje jakákoliv úvaha o tom, jak se žalobkyně účastnila řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty a na jakých důkazních prostředcích či indiciích prvostupňový správce daně či žalovaný tuto skutečnost postavil. Absentuje zcela také subjektivní hledisko žalobkyně o tom, zda o daňovém podvodu věděla či vědět mohla. Lze

tak uzavřít, že esenciální okruh otázek týkajících se řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty zcela chybí.

78. Co do důsledku tak výše zmíněné skutečnosti potvrzují také aktuální postup prvostupňového správce daně, který v rámci daňové kontroly tvrdil, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek dle zákona o dani z přidané hodnoty.

[V] Původní rozsudek krajského soudu, rozsudek Nejvyššího správního soudu

79. Krajský soud rozhodl o žalobě rozsudkem ze dne 12. 12. 2018, č.j. 30 Af 32/2017-90 (dále jen „původní rozsudek krajského soudu“ nebo „původní rozsudek“), kterým žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně byl původní rozsudek krajského soudu následně zrušen Nejvyšším správním soudem, a to rozsudkem ze dne 27. 8. 2020, č.j. 1 Afs 103/2019-87 (dále též „zrušující rozsudek“).
80. Kasační soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že se krajský soud nezabýval všemi žalobními námitkami. Krajský soud je tak v novém řízení povinen, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, nejprve zkoumat, zda byly námitky žalobkyně uvedené v jí podaném doplnění žaloby vůbec přípustné, či zda byly podány až v době, když již nastala koncentrace řízení, a proto byly podány opožděně. Dále se zdejší soud bude zabývat tím, zda daňové orgány dostatečně popsaly údajný daňový podvod, jehož měla být žalobkyně součástí a zda se dostatečně zabývaly dopady plnění daňových povinností ze strany obchodních partnerů žalobkyně, společností LUCK EVER, s.r.o., WORTEX, spol. s.r.o., a Kopacil plus, s.r.o., když tyto společnosti neměly za období od 1. února 2016 do 30. září 2016 žádné neuhrazené závazky vůči správci daně.
81. Dále je zdejší soud povinen vypořádat námitku žalobkyně stran odůvodněnosti obav správce daně o dobytost daně, když žalobkyně uvedla konkrétní námitky týkající se struktury jejího obchodního majetku, důvodů pro provádění plateb v hotovosti z její strany a potenciality jiných, méně invazivních způsobů vymáhání její daňové povinnosti.
82. Soud je dále povinen zabývat se námitkou žalobkyně ohledně nedostatečného vysvětlení stanovené výše daňové povinnosti správcem daně, když žalobkyně tvrdí, že je na ni přenášena daňová zátěž z celého obchodního řetězce.
83. Společným jmenovatelem všech těchto žalobních námitek žalobkyně je, zda byly předmětné zajišťovací příkazy vydány v souladu s právními předpisy a zda byly náležitě odůvodněny, tudíž je zdejší soud povinen se takovou otázkou zabývat.

[VI] Nové rozhodnutí krajského soudu

84. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
85. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
86. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
87. Soud o věci samé rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
88. Žaloba není důvodná.
89. Soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti námitek obsažených v podání žalobkyně

nazvaném „Doplnění žaloby na zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 21409/17/5100-41458-711539“ (dále jen „Doplnění“) ze dne 10. 5. 2018.

90. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. platí: „Žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.“
91. Podle § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. platí: „Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“
92. Jak je zřejmé z uvedených ustanovení soudního řádu správního, žalobní body jsou jednou z obligatorních náležitostí žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, přičemž po uplynutí lhůty k podání žaloby již nelze žalobu rozšiřovat a doplňovat o další žalobní body (k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č.j. 1 Afs 25/2004-69, nebo ze dne 20. 12. 2018, č.j. 6 Afs 283/2018-39).
93. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 15. 5. 2017. Lhůta pro podání žaloby tak ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 40 odst. 2 s. ř. s. uplynula dne 15. 7. 2017. Námitky v žalobě neuplatněné a prvně uvedené až v Doplnění ze dne 10. 5. 2018 tak soud shledal nepřipustnými. Předně se jedná se o námitku vyjevenou v bodu [16] doplnění ohledně nepřezkoumatelnosti závěrů správce daně stran řetězce subjektů páchajících daňové podvody týkajících se dodavatele žalobkyně, společnosti LUCK EVER, s.r.o. Žaloba tuto námitku neobsahovala, objevila se až v Doplnění, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Touto námitkou se soud tedy nezabýval. Ze stejného důvodu se soud nezabýval ani námitkou uvedenou pod bodem [19] Doplnění stran nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného ohledně nepřijetí žádných opatření k vyloučení účasti žalobkyně na daňovém podvodu, když žalovaný odkázal na odůvodnění rozhodnutí správce daně, přičemž však správce daně, dle žalobkyně, k takovému závěru nedošel.
94. Soud se nemohl zabývat ani námitkou uvedenou pod bodem [24] Doplnění brojící proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v závěru o neprověřování obchodních partnerů žalobkyně. I tato námitka byla totiž uplatněna až v Doplnění. Stejně tak se soud nezabýval ani námitkou uvedenou v bodu [25] Doplnění ohledně nadstandardního charakteru obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností LUCK EVER, s.r.o., neboť i tato námitka byla prvotně uplatněna až v Doplnění, a proto byla opožděná. Ke stejnému závěru (a ze stejných důvodů) dospěl soud i stran námitky uvedené pod bodem [38] a násl. Doplnění, kde žalobkyně tvrdila, že daňové orgány došly ke schizofrennímu závěru ohledně její účasti na daňovém podvodu a neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.
95. Soud se nezabýval ani námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného o rizikovosti, časové náročnosti a vyšší nákladnosti provádění plateb v hotovosti oproti platbám bezhotovostním, uvedenou v bodu [26] Doplnění, neboť tato námitka brojící proti nepřezkoumatelnosti takového závěru byla uplatněna až v Doplnění žaloby, nikoliv v žalobě samotné, kde žalobkyně názor o nepřezkoumatelnosti tohoto závěru vůbec neprezentovala. Opožděnou shledal soud i žalobní námitku uvedenou pod body [30] a [31] Doplnění, neboť tvrzení o vnitřní rozpornosti závěru žalovaného prezentovaného v bodu [35] napadeného rozhodnutí bylo taktéž uplatněno až v Doplnění, tudíž opožděně.
96. Ostatní námitky uvedené v Doplnění žaloby soud shledal jako přípustné, neboť se dle jeho

názoru jedná o rozhojnění a rozvinutí argumentace uvedené již v žalobě. Takový postup je ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu aprobován (k tomu srov. např. rozsudky ze dne 18. 7. 2013, č.j. 1 Afs 54/2013-36, ze dne 4. 9. 2020, č.j. 5 As 401/2019-37, ze dne 22. 5. 2020, č.j. 8 As 5/2019-29, usnesení ze dne 28. 7. 2005, č.j. 2 Azs 134/2005-43).

97. Stran žalobních námitek nedostatečně vypořádaných v původním rozsudku krajského soudu uvádí soud následující.
98. Žalobkyně ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení daně namítala, že daňové orgány dostatečně nepopsaly daňový podvod, do kterého měla být zapojena. Obchodní partneři žalobkyně uvedení v zajišťovacích příkazech, tj. společnosti LUCK EVER, s. r. o., WORTEX, spol. s. r. o., a Kopacil plus, s. r. o., neměly za období od 1. 2. 2016 do 30. 9. 2016 žádné neuhrazené závazky vůči správci daně. U společnosti LUCK EVER, s.r.o., proběhla v roce 2016 dokonce kontrola za účelem odstranění pochybností a správcem daně bylo dne 11. 1. 2017 rozhodnuto (pod č.j. 1418/14/2302-60561-401185) tak, že daňový subjekt splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění.
99. Právní úprava týkající se zajišťovacího příkazu je obsažena v § 167 daňového řádu.
100. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
101. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu, zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
102. Podle § 167 odst. 3 daňového řádu, 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.
103. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu, 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.
104. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů soud zjistil, že správcem daně bylo schéma podvodných řetězců popsáno na str. 7 a 8 zajišťovacích příkazů ze dne 20. 3. 2017 a na str. 4 a 5 zajišťovacích příkazů ze dne 28. 3. 2017. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně měla v předmětných daňových podvodech figurovat na pozici tzv. brokera, kdy již samotná účast daňového subjektu je dle judikatury kasačního soudu významnou indicií pro vydání zajišťovacího příkazu vůči daňovému subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48).
105. Žalovaný vyjevil v bodu [15] napadeného rozhodnutí závěr, že „*správcem daně bylo zjištěno, že předmětné společnosti (= LUCK EVER, s.r.o., WORTEX spol. s.r.o., Kopacil plus, s.r.o., a Marzom, s.r.o.) jsou zapojeny do řetězového obchodu, který je zasažen podvodem na DPH. Bez ohledu na to, která z předmětných společností byla dodavatelem odvolatele, na počátku podvodného řetězce vždy stála obchodní korporace, která se správcem daně nespolečupracuje a selhala při úhradě DPH z předmětných zdanitelných plnění (tzv. „missing trader“), přičemž to byl vždy odvolatel, kdo z předmětných zdanitelných plnění uplatnil odpočet daně.*“ K závěru o existenci daňového podvodu páchaného v řetězci více obchodních korporací, kterého se

měla účastnit i žalobkyně, dospěl i správce daně, když v odůvodnění zajišťovacích příkazů konstatoval mj. toto: „Z analýzy kontrolních hlášení bylo zjištěno, že se daňový subjekt zapojil do řetězce daňových subjektů, ve kterém na jeho počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. Tato skutečnost významně ovlivňuje důvěryhodnost přijatých zdanitelných plnění, která daňový subjekt ve svých přiznáních k dani z přidané hodnoty dosud uvedl, a negativně ovlivňuje i vypovídací schopnost údajů o vstupech daňového subjektu uvedených v těchto přiznáních, když tvrzené přijímání zdanitelných plnění, u kterých v žádném z případů nebyla odvedena daň, je z hlediska stability ekonomické činnosti daňového subjektu rizikovým faktorem.“ Správce daně dále uvedl, že „na začátku zmíněného obchodního řetězce dodavatelů v případě korporací WORTEX, spol. s r.o., a Kopacil plus, s.r.o., v celém analyzovaném období (tedy od února 2016 do září 2016) stála u naprosté většiny deklarovaných uskutečněných plnění korporace Impex Europe, s.r.o., (DIČ: CZ24804347) a dále její dodavatel, korporace Durpida, s.r.o., (DIČ: CZ24298344). Obě tyto korporace plnily roli tzv. missing traderů, tj. osob, které nespolupracují se správcem daně a vždy selhaly při úhradě daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Bez ohledu na to, která z obou uvedených korporací byla tvrzeným poskytovatelem plnění pro daňový subjekt, byl obchodní model vždy zcela shodný, když na počátku řetězce plátců stál vždy ten, který z daných plnění nikdy neodvedl daň, zatímco daňový subjekt nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v řetězci vždy uplatnil. Obě zmíněné korporace vykazují na svých osobních daňových účtech vysoké dluhy na dani z přidané hodnoty (bližící se v součtu 30 milionům korun) a jsou shodně nespolehlivými plátcí (Durpida s.r.o. od 10.05.2016 a Impex Europe s.r.o. od 08.02.2017). Vysoký dluh na svém osobním daňovém účtu v částce více než 15 milionů Kč vykazuje aktuálně rovněž korporace WORTEX spol. s r.o., od níž tvrdil daňový subjekt ve zdaňovacích obdobích únor 2016 až září 2016 přijetí plnění v hodnotě 9 900 782 Kč v základu daně. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši přesahující 200 tis. korun je aktuálně evidován rovněž na osobním daňovém účtu korporace Kopacil plus, s.r.o. Mezi dodavateli korporace LUCK EVER s.r.o. pak byly v období od února 2016 do září 2016 zjištěny subjekty buď přímo zapojené ve shodném výše popsaném podvodném obchodním modelu s účastí subjektů typu „missing trader“ anebo samy selhávající při placení daně, o čemž svědčí vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty na jejich osobních daňových účtech. Plnění, u nichž nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, pak tvořila dle zjištění správce daně 99,8 procent deklarovaných přijatých plnění korporace LUCK EVER s.r.o. ve sledovaných zdaňovacích obdobích. Správce daně konstatuje, že popsané nastavení obchodního modelu, při kterém z naprosté většiny deklarovaných přijatých plnění daňového subjektu v hodnotách desítek milionů korun nebyla řádně odvedena daň, zatímco daňový subjekt nárok na odpočet daně z daných plnění vždy uplatnil, nelze v žádném případě považovat za nahodilé. Daňový subjekt tak postupně deklaroval přijetí více než 94 procent plnění od korporací, které byly samy součástí podvodného obchodního řetězce nebo se na něj prostřednictvím svých dodavatelů napojily či přijímaly plnění od plátců selhávajících při placení daně. Shora uvedená zjištění stran nastaveného obchodního modelu, který vždy začínal u subjektu selhávajícího při placení daně, zcela korespondují s výše uvedenými zjištěními správce daně, dle nichž daňový subjekt vybírá převážnou většinu finančních prostředků získaných od svých odběratelů na bankovní účet v hotovosti, a to i přesto, že by daňový subjekt měl provádět úplaty za přijatá zdanitelná plnění v řádu stovek tisíc či dokonce milionů Kč. Správcem daně bylo dále zjištěno, že úhrady ze svého bankovního účtu provádí daňový subjekt rovněž ve prospěch nezveřejněných bankovních účtů. Daňový subjekt tak tvrdí přijatá zdanitelná plnění od subjektů zapojených v obchodním řetězci, na jehož začátku nebyla nikdy zaplacená daň z přidané hodnoty, nebo přímo od poskytovatele plnění, selhávajícího při placení daně z přidané hodnoty.“ Z výše uvedeného tedy vyplývá jednoznačný závěr, a sice že správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně je

účastna v řetězci subjektů páchajících podvody na DPH. Správce daně tento řetězec dostatečně podrobně popsal. Uvedl jednak, jaké subjekty jsou v pozici tzv. missing tradera selhávajícího při placení DPH, a dále, že žalobkyně v předmětném řetězci měla vystupovat v pozici tzv. brokera. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 17. 10. 2018, č.j. 9 Afs 373/2017-38) pak vyplývá, že v této souvislosti je významná „již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (v návaznosti na další zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být z předložených indicíí patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28).“ Dle názoru soudu, daňové orgány splnily kvalitativní podmínky kladené na popis řetězce obchodních společností páchajících daňové podvody a identifikovaly jejich role.

106. Daňové orgány dostatečně konkrétně popsaly existenci a mechanismus fungování obchodního řetězce páchajícího daňové podvody, jehož se měla účastnit i žalobkyně, když přímo konkretizovaly i její roli v řetězci. Byla tu tak podstatná indicie zakládající na straně daňových orgánů domněnku o vysoce pravděpodobném budoucím stanovení daně. Nicméně, ani účast daňového subjektu v daňovém podvodu nemůže sama o sobě odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č.j. 9 Afs 330/2017-60, vyjevil mj. toto: „*Nejvyšší správní soud nicméně nikdy nedospěl k závěru a považuje za chybný argument stěžovatele, dle kterého účast na podvodném řetězci automaticky vede jak k přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, tak k obavám o její dobytost. Vždy je potřeba vážit, jaký význam mají konkrétní poznatky, které správce daně či stěžovatel ve věci získali. Učinit tuto úvahu je o to důležitější v situaci, kdy neexistují indicie o vědomém zapojení subjektu do podvodného řetězce; skutečnost, že subjekt byl neopatrný a do řetězce se nevědomě zapojil, ještě nic nevypovídá o jeho schopnosti a ochotě daň uhradit (bez ohledu na to, že mu daň bude pravděpodobně doměřena). Jak tedy v této souvislosti příhodně konstatoval žalobce, pro účely vydání zajišťovacího příkazu sice není nutné prokázat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, ale to ještě neznamená, že se jedná o okolnost irelevantní. Pokud správce daně disponuje poznatky směřujícími k nevědomé účasti na podvodném řetězci (subjekt mohl a měl vědět), zpravidla se bude jednat o indicie vztahující se výlučně k podmínce budoucího stanovení daně, nikoli k obavě o její dobytost. Jestliže zjistí skutečnosti svědčící vědomému a aktivnímu zapojení subjektu do podvodu, půjde o okolnosti, které mají význam jak ve vztahu k budoucímu stanovení daně, tak mohou mít význam ve vztahu k její dobytosti. Nejvyšší správní soud nicméně považuje za nutné znovu zdůraznit, že závažnost jednotlivých indicíí je nutné hodnotit případ od případu, nikoli je posuzovat paušálně, k čemuž stěžovatel na některých místech kasační stížnosti směřuje.“*- 107. Žalovaný v bodu [19] napadeného rozhodnutí učinil závěr o vysoce pravděpodobném vědomém zapojení žalobkyně do řetězce společností páchajících daňové podvody, kdy žalobkyně o tomto svém zapojení věděla nebo přinejmenším vědět mohla, přičemž k tomuto závěru vedla daňové orgány detailní znalost daňových řízení vedených s ostatními společnostmi, které měly být součástí předmětného obchodního řetězce. Ve smyslu výše uvedené judikatury kasačního soudu byla již samotná pravděpodobně vědomá účast žalobkyně na daňovém podvodu silnou indicíí pro předpoklad stanovení daně i pro

důvodné obavy o její dobytost. Žalovaný dále odůvodněnou obavu daňových orgánů ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu o dobytost daně založil i na jiných skutečnostech, a sice na ekonomické situaci žalobkyně a jejích majetkových poměrech, průtokovém charakteru jejího bankovního účtu, kdy finanční prostředky byly v průběhu několika málo dnů od jejich připsání vybírány. Tyto skutečnosti popsal žalovaný v bodech [19] až [22] napadeného rozhodnutí. Soud tedy považoval obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. pravděpodobné stanovení, v tomto případě doměření, daně a důvodné obavy o její dobytost za splněné, a proto tuto žalobní námitku neshledal důvodnou.

108. A důvodná nebyla ani dílčí námitka spočívající v tvrzení, že žalobkyniny obchodní partneři uvedení v zajišťovacích příkazech, tj. společnosti LUCK EVER, s. r. o., WORTEX, spol. s. r. o., a Kopacil plus, s. r. o., neměly za období od 1. 2. 2016 do 30. 9. 2016 žádné neuhrazené závazky vůči správci daně, resp. že u společnosti LUCK EVER, s.r.o. proběhla v roce 2016 kontrola za účelem odstranění pochybností a správcem daně bylo dne 11. 1. 2017 rozhodnuto tak, že daňový subjekt splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění.
109. Zde je nutno upozornit na to, že jedním z důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů byla obava správce daně, že vzhledem k přítomnosti žalobkyně v řetězci obchodních společností páchajících daňový podvod, žalobkyně s vysokou pravděpodobností neprokáže svůj nárok na odpočet DPH, a proto ji bude doměřena daň (bod [16] odůvodnění napadeného rozhodnutí). Z bodu [19] odůvodnění napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že subjektem nárokujícím odpočet DPH byla vždy žalobkyně. Řádné plnění daňových povinností uvedenými obchodními společnostmi, které jsou součástí řetězce, není relevantní pro existenci předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. V rámci obchodního řetězce došlo ze strany daňových orgánů k jednoznačné identifikaci tzv. missing tradera a zároveň k odůvodněnému určení role žalobkyně jako tzv. brokera. Ačkoliv jiné subjekty plnily své daňové povinnosti řádně, na straně daňových orgánů tu byla směrem k žalobkyni vysoká pravděpodobnost budoucího doměření daně proto, že to byla žalobkyně, kdo v předmětném řetězci uplatňoval nárok na odpočet DPH. Pokud tedy subjekty vyskytující se v předmětném řetězci mezi tzv. missing tradery a žalobkyní řádně plnily své daňové povinnosti, neměnilo to ničeho na potencialitě existence odůvodněných obav o dobytost daně, jejíž stanovení je v budoucnu vysoce pravděpodobné, jak je uvedeno výše. Ze skutkových zjištění provedených v jiném daňovém řízení (žalobkyní tvrzená kontrola u společnosti LUCK EVER, s. r. o. a závěry z ní plynoucí) nadto nelze dovozovat relevantní závěry pro předmětné daňové řízení, v němž došlo k vydání zajišťovacích příkazů, což vyplývá i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 29. 5. 2013, č.j. 9 Afs 34/2012-40; ze dne 21. 3. 2019, č.j. 1 Afs 360/2018-24; ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 43/2020-35).
110. Žalobkyně dále namítala, že absence dlouhodobého majetku v jejím vlastnictví nezakládá potenciální ztížení vymáhání případné doměřené daně, neboť platné právní předpisy umožňují využít v rámci případného exekučního řízení i jiné postupy, než je prodej majetku daňového subjektu, a to například obstavení pohledávek či exekuci příkázáním z účtu.
111. Stran této námitky soud zdůrazňuje, že předmětem soudního řízení je přezkum legality rozhodnutí žalovaného, který potvrdil oprávněnost vydání zajišťovacích příkazů. Jinými slovy, bylo nutno přezkoumat, zda byly naplněny podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Soud dospěl k závěru, že námitka, tak jak byla uplatněna, se mýlí s předmětem nynějšího

soudního řízení. Námitka totiž nesměruje vůči legalitě zajišťovacího příkazu nebo rozhodnutí žalovaného (a tedy naplnění podmínek § 167 daňového řádu), ale namítá se jí možnost využití jiných postupů v rámci případného (následného) exekučního řízení (§ 175 a násl. daňového řádu). A ona následná exekuce předmětem řízení v žalobkynině věci není. Námitka tak nebyla důvodná.

112. Dále, stran odůvodněných obav správce daně a žalovaného o dobytosti daně žalobkyně uvedla, proč nesouhlasí s posouzením jednotlivých skutečností, na nichž tyto obavy daňové orgány založily. Zejména zdůraznila, že s ohledem na svůj předmět podnikání pro ni nemá ekonomický smysl pořizovat si dlouhodobý majetek, což však dle jejího názoru nezakládá potenciální ztížení vymáhání případné doměřené daně, neboť lze využít i jiné postupy, například obstavení pohledávek či exekuci příkázáním z účtu. Žalobkyně rovněž tvrdila, že nelze usuzovat na nestandardnost jí uskutečňovaných obchodních transakcí z toho důvodu, že provádí hotovostní platby, neboť ty jsou všechny řádně zaúčtovány a spárovány s příslušnými daňovými doklady a odpovídají provedenímu zdanitelnému plnění. Pokud pak zákon platby v hotovosti v rozsahu činěném žalobkyní umožňuje, nelze jí klást k tíži, že této možnosti využívá. Žalobkyně rozporovala i závěr žalovaného o rychlejším průběhu bezhotovostní platby, když prezentovala dobu, po kterou trvá provedení bezhotovostní platby od uskutečnění platebního příkazu po připsání částky na účet adresáta. Žalobkyně konstatovala, že je pro ni naopak časově náročnější provádět bezhotovostní platbu než platbu hotovostní. Nadto, dle žalobkyně absentuje jakákoliv úvaha žalovaného, zda by v případě uskutečňování bezhotovostních plateb nedocházelo ke ztrátě na dani. Z toho pak dle žalobkyně plyne spíše účelovost a snaha uměle vytvořit domnělý řetězec, čemuž odpovídá i skutečnost, že jak správce daně, tak žalovaný uvedli v rámci plateb také obchodní korporaci Abydos, která ovšem v předmětných řetězcích nikterak nefiguruje.
113. Soud k tomuto okruhu žalobních námitek, inspirován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č.j. 1 Afs 88/2019-57, uvádí, že daňové orgány na základě výše uvedených skutečností toliko založily své důvodné pochybnosti o dobytosti daně. Z uvedených skutečností v žádném případě nedovozovaly protiprávní jednání žalobkyně. Uvedené faktory, jako je struktura obchodního majetku, uskutečňování plateb v hotovosti, promptní výběry finančních prostředků z bankovního účtu žalobkyně po jejich připsání, resp. nízká rentabilita z pohledu DPH, se pouze promítly do hodnocení potenciální dobytosti daně v budoucnu doměřené. Založení odůvodněné obavy o dobytost daně na výše uvedených indicích je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, když v posledně uvedeném rozsudku došel kasační soud k závěru, že tyto indicie mohou předmětné odůvodněné obavy na straně daňových orgánů založit. Soud k tomu uvádí, že výše uvedené okolnosti tedy oprávněně založily ony důvodné pochybnosti o dobytosti daně na straně daňových orgánů.
114. Žalobkyně dále brojila proti samotné výši daně, když na ni dle jejího tvrzení byla přenášena daňová zátěž z celého obchodního řetězce. Správce daně dle žalobkyně dostatečně nevysvětlil, proč stanovil výši daně v takové výši, když pouze uvedl, že se řídil kvalifikovaným odhadem, tj. výši uplatněných odpočtů daně z deklarovaných přijatých plnění od společnosti LUCK EVER, s. r. o., a to i přesto, že u této společnosti probíhala v rozhodné době daňová kontrola za účelem odstranění pochybností se závěrem, že tato uskutečňuje předmětnou ekonomickou činnost a jí uplatněný nárok odpovídá deklarovaným zdanitelným plněním. Soud nepovažoval ani tuto námitku za důvodnou.

115. K tomuto okruhu žalobních námitek soud uvádí následující. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek, eventuálně v případě neexistence nebezpečí z prodlení může vyzvat daňový subjekt ke sdělení údajů potřebných pro určení výše zajišťované daně. Použití pomůcek pak upravuje § 98 odst. 1 až 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se k použití pomůcek v průběhu stanovení zajišťované částky v případě vydání zajišťovacího příkazu vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 6. 2018, č.j. 9 Afs 69/2017-75, kde mj. uvedl: *„Konstrukce § 167 odst. 4 daňového řádu, pokud jde o zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň, je však zcela odlišná. Ta vychází z toho, že výši zajišťované daně stanoví správce daně podle pomůcek vždy. Pouze rozlišuje, zda se bude jednat jen o vlastní pomůcky správce daně nebo zda se na jejich obstarání bude podílet i daňový subjekt. Je to ostatně zcela pochopitelné, neboť u nestanovené daně se bude muset vždy jednat o více či méně kvalifikovaný odhad budoucí daňové povinnosti, což plný standard dokazování z povahy věci vylučuje.“*
116. Žalovaný svůj kvalifikovaný odhad založil na údajích tvrzených žalobkyní v jí podaných daňových tvrzeních (body [16] až [18] napadeného rozhodnutí). V bodu [30] napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že žalobkyní tvrzený postup k odstranění pochybností na straně společnosti LUCK EVER, s. r. o. se netýkal předmětných zdanitelných plnění. Z tvrzení žalobkyně vyplývá, že společnost LUCK EVER, s. r. o. měla v rámci odstraňování pochybností prokázat, že splnila podmínky nároku na odpočet daně, tj. že uskutečňuje ekonomickou činnost a jí uplatněný nárok odpovídá deklarovaným zdanitelným plněním. Pro určení zajišťované částky, a vlastně i výše potenciální daňové povinnosti žalobkyně, jejíž doměření bylo z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu pravděpodobné a o jejíž dobytosti měly daňové orgány odůvodněné obavy, však byl významný rozsah a hodnota přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů žalobkyně, mezi něž patřila i společnost LUCK EVER, s. r. o. Z výsledků postupů k odstranění pochybností na straně společnosti LUCK EVER, s. r. o. plynulo však jen to, že tato společnost přijala deklarované zdanitelné plnění a uskutečňuje ekonomickou činnost. Zde je nutno zdůraznit, že LUCK EVER, s. r. o. neplnila v rámci tvrzeného řetězce obchodních společností páhajících daňové podvody ani roli tzv. missing tradera, ani roli tzv. brokera. To, že prokázala svůj nárok na odpočet daně, pak dle názoru soudu nemůže mít relevantní dopad na určení zajišťované částky žalobkyně, když ta byla určena na základě skutečností tvrzených žalobkyní v jí podaných daňových tvrzeních, když se konkrétně jednalo o žalobkyní uplatněný odpočet na DPH za předmětná zdaňovací období. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem pak vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č.j. 4 Afs 158/2016-27). Daňové orgány tudíž postupovaly při určení výše zajištěné částky v souladu se zákonem a výsledky postupu k odstranění pochybností na straně společnosti LUCK EVER, s. r. o., nemohly na výši zajištěné částky ničeho změnit.
117. Soud rovněž nepřítakal žalobnímu tvrzení, že správce daně nepostupoval stejně vůči všem subjektům zapojeným do podvodného řetězce. Předně, soud v dané věci posuzoval zákonnost zajišťovacích příkazů (resp. odvolacího rozhodnutí) vydaných vůči žalobkyni. A dále, soud neměl k dispozici žádné relevantní informace stran situace u jiných, žalobkyní zmíněných společností, když k důvodnosti tvrzení nepostačí argument, že byla-li zajišťovacími příkazy „postižena“ žalobkyně, mělo by se tak stát i jiným, v údajném podvodném řetězci zapojeným, společností.
118. Ve vztahu k námitce, v níž žalobkyně zpochybnila vydání zajišťovacích příkazů tvrzením, že v jejím případě *„ve všech zdaňovacích obdobích, pro něž byly zajišťovací příkazy vydány,*

mu již daň stanovena byla a den splatnosti již uplynul“, soud, stejně jako v původním rozsudku, připomíná rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č.j. 22 Af 8/2015-69. Ostravský soud dospěl mj. k těmto závěrům: „Žalobce se dovolával toho, že zákonodárce v § 143 odst. 1 d. ř. výslovně uvedl, že právní moc rozhodnutí o stanovení daně není na překážku rozhodnutí o doměření daně, a proto pokud by jednou vyměřená daň neměla být na překážku vydání zajišťovacího příkazu, zvolil by zákonodárce stejnou formulaci i v § 167 d. ř. Dále žalobce poukazoval na rozdíl mezi jazykovým a teleologickým výkladem, kdy měl za to, že má být upřednostněn ten, který méně zasahuje do právní pozice daňového subjektu. Nejasnost normy má vést vždy k interpretaci dle zásady *in dubio mitius*, tedy ve prospěch daňového subjektu. (...) Samotné slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“ nevede samo o sobě k jednoznačnému závěru, zda se může jednat jen o daň prvotně stanovenou, nebo i daň dodatečně stanovenou. Jazykový výklad proto nepostačuje pro přitakání jedné nebo druhé výkladové variantě. Toho si byl zřejmě i vědom žalobce, který podporuje svůj závěr poukazem na systematiku zákona a ustanovení § 143 odst. 1 věty druhé d. ř., kde je stanoveno, že „[p]rávní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku“. Žalobce následně argumentuje, že totožné ustanovení by mělo být obsaženo i v § 167 d. ř., a pokud tam absentuje, znamená to, že dosavadní rozhodnutí o stanovení daně je na překážku zajišťovacímu příkazu ve prospěch budoucího doměření daně. Soud však ve shodě se žalovaným poukazuje na ustanovení § 147 odst. 1 d. ř., kde je uvedeno, že „[s]práve daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam“. Pojem „stanovení daně“ je tak vyložen v samotném textu procesního předpisu. Z výkladu plyne, že daní, která dosud nebyla stanovena, může být daň dosud nestanovená jak platebním výměrem, tak i dodatečným platebním výměrem. Tento závěr podporuje i smysl právní úpravy, jímž je zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, přičemž na tento účel nemá vliv, je-li pohledávka předepsána platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem. Pokud se žalobce dovolával ustanovení § 143 odst. 1 d. ř., pak toto ustanovení nemusí být opakováno v § 167 d. ř. Právě skutečnost, že zajišťovací příkazy jsou navázány na jednotlivé formy stanovení daně, způsobuje, že vše, co je stanoveno o vzájemném poměru těchto forem, lze s ohledem na systematický výklad normy aplikovat i na zajišťovací příkazy, které jsou jen předstižnými rozhodnutími ve vztahu k rozhodnutím o stanovení daně, ať už mají jakoukoliv formu.

Jednotlivé interpretační metody, resp. elementy výkladu tak vedou souladně k jednomu nespornému uchopení normy, podle níž byla vydána napadená rozhodnutí. Obsah této normy odpovídá tomu, jak k ní přistoupil žalovaný. Žalobcem namítaná nejasnost je jen zdánlivá, neboť vyplývá z toho, že klade proti sobě výklad náležitý a výklad nekorektní. Protože soud slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“ vůbec nepokládá za *dubio sum*, neotevřel se ani prostor pro zvažování aplikace zásady *in dubio pro mitius*. (...)

119. Prezentovaný názor následně obstál i v testu před Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66). S ohledem na uvedené proto není při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou. Žalobní výtka tak nebyla důvodná.
120. Stran této námitky soud konstatuje, že se k ní vyslovil kasační soud ve zrušujícím rozsudku takto: „[32] Za nepřezkoumatelný naopak Nejvyšší správní soud nepovažuje odkaz krajského soudu na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 - 69. Odkazem na tento rozsudek krajský soud reagoval na námitku, že za období, pro která byly zajišťovací příkazy vydány, již daň byla stanovena a den splatnosti uplynul. Stěžovatelka namítá, že krajský soud uvedl, že závěr prezentovaný v citovaném rozsudku následně obstál i

v přezkumu před Nejvyšším správním soudem, ačkoliv ten se touto námitkou vůbec nezabýval, a z toho důvodu považuje závěr soudu za nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je však dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že krajský soud na podkladu rozsudku Krajského soudu v Ostravě jasně formuloval svůj závěr, že při vydání zajišťovacích příkazů není rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou. Tento závěr je zcela přezkoumatelný, jeho věcnou správnost však stěžovatelka nezpochybnila. Otázka, zda se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 AfS 239/2015 - 66, tímto závěrem zabýval či nikoliv, tak není rozhodná.“.

121. Soud stran leitmotivu žaloby dospěl na základě výše uvedeného k závěru, že předmětné zajišťovací příkazy byly, v kontextu s uplatněnými žalobními námitkami, vydány v souladu s právními předpisy a byly i náležitě odůvodněny.
122. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby a jako takovou ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
123. Pro úplnost soud uvádí, že zástupcem žalobkyně, který jejím jménem podal žalobu, byl advokát JUDr. Zdeněk Veber. V průběhu řízení došlo ke změně zástupce žalobkyně, namísto JUDr. Vebera se jím stala TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. V řízení o kasační stížnosti však žalobkyni znovu zastupoval JUDr. Zdeněk Veber. Vzhledem ke generální plné moci (datovaná dne 27. 3. 2019), která byla v řízení před kasačním soudem předložena, tak krajský soud v dalším řízení považoval za zástupce žalobkyně právě JUDr. Vebera.

[VII] Náklady řízení

124. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo. Soud pro úplnost uvádí, že pro výrok o nákladech řízení je rozhodující finální úspěch ve věci, nikoliv mezitímní úspěch žalobkyně v řízení o kasační stížnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. 11. 2020

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu