



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Ludmily Sandnerové ve věci

žalobkyně: **AMIWARE s.r.o.**, IČO 29134293
sídlem Průmyslová 1472/11, 102 00 Praha 10
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Pohorským
sídlem Revoluční 767/25, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2017 č. j. 30637/17/5100-41453-711866,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) se žalobkyně domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný potvrdil devět rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 (dále též „*správce daně*“), všechny ze dne 30. 5. 2017 č. j. 4760337/17/2010-80541-109657, č. j. 4760350/17/2010-80541-109657, č. j. 4760362/17/2010-80541-109657, č. j. 4760367/17/2010-80541-109657, č. j. 4760381/17/2010-80541-109657, č. j. 4760394/17/2010-80541-109657, č. j. 4760403/17/2010-80541-109657, č. j. 4760407/17/2010-80541-109657 a č. j. 4760414/17/2010-80541-109657 (dále též „*zajišťovací příkazy*“). Těmito zajišťovacími příkazy bylo žalobkyni uloženo, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období květen 2016 až leden 2017, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 3 311 583 Kč.
2. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojí podanou žalobou. Vznesené námitky lze rozdělit do těchto žalobních bodů:

3. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů. Podle žalobkyně se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, mechanicky převzal argumentaci správce daně, na kterou toliko odkázal. Zajišťovací příkazy postrádají předpokládané odůvodnění a absentují v nich konkrétní důvody, které by vedly k odůvodněným obavám ve vztahu k výběru daně.
4. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítá nesplnění podmínek pro vydání zjišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*DR*“), jelikož se nepodílela na obchodních transakcích zasažených daňovým podvodem s chybějící DPH na počátku řetězce, současně nevěděla a ani vědět nemohla o zapojení do podvodného řetězce. Odkazuje k tomuto na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017 č. j. 1 Afs 335/2016-38, ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104, či ze dne 28. 2. 2017 č. j. 2 Afs 108/2016-132.
5. Žalobkyně uvádí, že žádný právní předpis jí nezakazuje virtuální adresu sídla, na něm je žalobkyně kontaktní pro obchodní partnery i pro správce daně, na adrese Pramenná 3, hala D, má žalobkyně sklady. Tvzení správce daně, že ekonomickou činnost žalobkyně i její majetek lze snadno převést na jiný subjekt, považuje žalobkyně za absurdní, protože se týká de facto všech obchodních společností. Žalobkyně správcem daně zajištěnou částku v podstatě okamžitě splatila, majetkovou dostatečnost měla. Její majetková analýza byla proto provedena v rozporu s právními předpisy s cílem poškodit žalobkyni. Použití zajišťovacích příkazů považuje žalobkyně za nepřiměřené, namísto toho ji správce daně mohl vyzvat k vysvětlení či k dobrovolnému zaplacení. Správce daně byl veden snahou vybrat daň u subjektu, u kterého je to nejjednodušší, aniž by provedl jakoukoliv vyhledávací činnost. Zneužil tím své postavení, jelikož o nezákonném jednání společnosti ACTIVE CAPITAL s.r.o., sídlem Křenova 438/7, 162 00 Praha 6, DIČ: CZ28919076 (dále též „*společnost ACTIVE CAPITAL*“) a společnosti TERINA Company s.r.o., sídlem Příční 120/12, Zábrdovice, 602 00 Brno, DIČ: CZ04327446 (dále též „*společnost TERINA*“), dopředu věděl, aniž by včas zasáhl. Porušil tím zásadu legality ve spojení se zásadou oficiality. Podle rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 11 Tdo 1236/2015 žalobkyně není součástí organizované skupiny, ani není článkem podvodných řetězců. Správce daně v zajišťovacích příkazech pro svoje tvrzení neuvádí žádné důkazy, svůj závěr opírá pouze o skutečnost, že mezi společnostmi ACTIVE CAPITAL a žalobkyní a společnostmi TERINA a žalobkyní proběhly platby hotovostním způsobem. Správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů vycházel bez důkazů z nedostatečných jednostranných úvah v neprospěch žalobkyně. Hotovostní platby jsou v obchodním styku přitom běžnou činností, která není žádným zákonem zakázána, toliko je limitovaná. Žalobkyně má jednotlivé obchody zadokumentované daňovými doklady, které však jako navrhované důkazy nebyly provedeny, a proto nebyly zjištěny. Žalobkyně postupuje při svém obchodování obezřetně, své dodavatele si opakovaně prověřuje na stránkách finanční správy, zde ani jedna ze jmenovaných společností nebyla vedena za nespolehlivého plátce v době, kdy s nimi žalobkyně obchodovala. Poslední obchodní transakce se společností ACTIVE CAPITAL proběhla dne 30. 11. 2016 a se společností TERINA dne 24. 1. 2017. Podle zajišťovacích příkazů byla informace o nespolehlivosti plátce společnosti ACTIVE CAPITAL zveřejněna způsobem umožňující dálkovým přístup až dne 14. 1. 2017 po poslední obchodní transakci. Nelze proto vůči žalobkyni namítat jakékoli pochybení, či připustit retroaktivitu odpovědnosti. Žalobkyni nelze klást za vinu, že nesledovala internetové stránky, na nichž zákazníci společnosti ACTIVE CAPITAL upozorňovali, že se jedná o podvodnou firmu. Žalobkyně byla oprávněna předpokládat, že její obchodní

partneři dodržují zásady poctivého obchodního styku, neměla indicie, že tomu tak není. V daném případě obě jmenované společnosti se chovaly způsobem v obchodu s textilem obvyklým. Nelze žalobkyni klást ani k tíži, že neměly zveřejněné účetní závěrky, to je jejich odpovědnost. Neznamená to, že se společnost, která nemá zveřejněné účetní závěrky, nelze obchodovat. Stejně tak žádný právní předpis nestanovuje podnikateli mít webovou stránku. Žalobkyně nad své povinnosti uložené zákonem od jednotlivých společností vyžadovala kontrolní hlášení, aby si ověřila, zda kontrolní hlášení podávají. Nevěděla a vědět nemohla o zapojení do podvodného řetězce, k tomuto žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014-60. Podle žalobkyně správce daně analýzu konkrétních podezřelých skutečností neprovedl, postupoval pouze na základě domněnek a obecných tezí. Žalobkyně je schopna logicky vysvětlit, že není účastna na daňovém podvodu a neporušila princip neutrality z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 200/2014-28.

6. Podle žalobkyně správce daně provedl analýzu majetku a její finanční situace pouze povrchně a v rozporu s ustálenou judikaturou. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že nemovitý majetek zatížený zástavním právem nelze považovat za relevantní pro posouzení majetkové situace, odkazuje k tomuto na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017 č. j. 1 Afs 335/2016-38. Zatížení nemovitého majetku zástavním právem by nemělo být na překážku, protože žalobkyně si své daňové povinnosti plní a majetku se nezabývá. Správce daně pouze obecně uvádí tvrzení, že movitý majetek žalobkyně není pro posouzení správce daně relevantní, což žalobkyně považuje v rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017 č. j. 1 Afs 335/2016-38 a ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31. Indicie popsané v zajišťovacích příkazech jsou obecné a jejich hodnocení se nevztahuje individuálně k žalobkyni, přičemž objem zásob žalobkyně řádově převyšuje případnou pohledávku správce daně. Správci daně muselo být zřejmé z pohybu na účtech, že žalobkyně je schopna částku podle zajišťovacích příkazů zaplatit při odčerpání Cash flow, jejich vydáním však došlo k zablokování veškerých účtů žalobkyně, proto musela požadovanou částku obstarat jiným způsobem, což nelze klást žalobkyni k tíži. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66 je třeba upřednostnit standardní stanovení daně, je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně. Aniž by tak správce daně učinil, rovnou vydal zajišťovací příkazy. Správce daně porušením zásady přiměřenosti podle § 5 odst. 3 DŘ zasáhl do podnikatelské činnosti žalobkyně, která byla nucena zajistit krátkodobé financování s ohledem na okamžité odčerpání Cash flow. Tím došlo ke ztrátě důvěry u financujících bank, k odmítnutí převzetí již nasmlouvaných odběrů zboží od zahraničních subjektů, k nutnosti zvýšení reklamního úsilí a snižování cen. I přesto částku požadovanou v zajišťovacích a exekučních příkazech žalobkyně složila na účet správce daně ještě též den.
7. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítá porušení práva na spravedlivý proces a na možnost řádné obhajoby, jelikož chyběla kontrolní část spisu, a ze spisového materiálu nebylo zřejmé, na základě jakých skutečností byly vydány zajišťovací příkazy, jediným podkladem byla pouze zpráva z kontrolního oddělení Finančního úřadu Ústí nad Orlicí. Z této skutečnosti dovozuje žalobkyně formálnost odůvodnění zajišťovacích příkazů, protože správní orgán ani nemohl dostát své povinnosti hodnotit podmínky pro vydání zajišťovacích případů individuálně ve vztahu k žalobkyni, k tomu neměl žádné podklady. Uvedený stav přetrvával i při nahlédnutí do spisu právním zástupcem žalobkyně. Odkaz na možnost do zmiňované části spisu nahlédnout u kontrolního oddělení územního

pracoviště v Ústí nad Orlicí považuje žalobkyně za nepřípadný, či možnost posláni na územní pracoviště Finančního úřadu na Praze 10, protože takový postup ztěžuje možnost řádné obhajoby, byť správce daně vyšel žalobkyni vstříc a vybrané podklady později poslal jejímu právnímu zástupci datovou schránkou.

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 23. 11. 2017 navrhl zamítnutí žaloby, odkázal na napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně. Žalovaný uvádí, že jakmile je detekována dostatečně silná skutečnost, či více skutečností nižší intenzity, jež jsou kumulativně dostatečně intenzivní, je tím naplněna odůvodněná obava podle § 167 odst. 1 DŘ, kdy sebelepší daňová historie je irelevantní. Odkazem na konkrétní bod rozhodnutí správce daně se nejedná o mechanické převzetí argumentace správce daně, jelikož žalovaný uvedené skutečnosti přehledně sumarizoval pro účely odvolacího řízení tak, aby je mohl přezkoumat a aby napadené rozhodnutí bylo srozumitelné, tedy i přezkoumatelné, a proto i zákonné. Majetková nedostatečnost žalobkyně byla konstatována správcem daně a potvrzena žalovaným. Potvrdila ji i zajišťovací daňová exekuce, její výtěžek nebyl s to pokrýt zajišťovanou daňovou povinnost. Majetková analýza tudíž nebyla provedena v rozporu s právními předpisy, či s cílem zlikvidovat žalobkyni. Výtěžkem zajišťovací daňové exekuce nepokrytá část byla sice žalobkyní následně uhrazena, nicméně tento rozdíl byl uhrazen z prostředků obchodní korporace VIOLET MOON s.r.o., v níž v rozhodný okamžik (26. 1. 2017-12. 7. 2017) působil stejně jako u žalobkyně coby jediný jednatel a zároveň jediný společník pan G.W. Je tudíž nutno rozlišovat mezi jednotlivými právními osobami, které jsou samostatnými osobami jak z pohledu práva jako celku, tak i z pohledu práva daňového. Dále je třeba rozlišovat organizovanou skupinu obecně a organizovanou skupinu v mantinelech trestněprávní roviny, vzájemný průnik obou množin není vyloučen. V daném případě byla odůvodněná obava ve smyslu § 167 odst. 1 DŘ naplněna souborem dílčích skutečností uvedených pod bodem 10 napadeného rozhodnutí, jež jsou konkrétně vyjádřeny, proto žalovaný musí námitku nekonkrétnosti odmítnout. Uvedený zamítavý závěr se vztahuje i na vytýkanou obecnost skutečnosti, kdy správce daně v rámci majetkové analýzy žalobkyně hodnotil její byt, který byl shledán pro účely zřízení zástavního práva podle § 168 odst. 4 DŘ neadekvátním nikoli proto, že již je zatížen jiným zástavním právem, nýbrž že je zatížen zástavním právem ve výši 10 milionů Kč a příslušenství budoucí pohledávky do výše 10 milionů Kč do 24. 8. 2036. Není přítěžující okolností, že doplatek na zajišťovanou daňovou povinnost nepocházel z majetku žalobkyně, ale okolností potvrzující závěry správce daně o majetkové nedostatečnosti žalobkyně. Tvzení, že žalobkyně získala peněžní prostředky na dofinancování úhrady zajišťované daňové povinnosti na základě úhrady pohledávky od obchodní korporace VIOLET MOON s.r.o., je zavádějící, neboť v předmětný moment jediným jednatelem a zároveň jediným společníkem žalobkyně a současně jmenované společnosti byla tatáž osoba; a úhrada inkriminované pohledávky, respektive její vznik, pak nepůsobí důvěryhodně. Pokud by podpisy na smlouvě, byla-li uzavřena v písemné formě, byly alespoň úředně ověřeny, situace by byla diametrálně odlišná. Argumentace žalovaného, že k dofinancování zajišťované daňové povinnosti došlo prostřednictvím jiné společnosti, respektive úhradou pohledávky, kterou za ní měla žalobkyně, z důvodu zablokování veškerých účtů žalobkyně exekučními příkazy ze zajišťovací daňové exekuce nevylučuje, že prostředky z uvedené „pohledávky“ nebyly zápujčkou.
9. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále

těž „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

10. Při jednání před soudem konaném dne 21. 5. 2021 strany setrvaly na své argumentaci a k dotazu soudu nenavrhovaly provedení žádných důkazů.
11. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti:
12. Jednotlivými zajišťovacími příkazy shora uvedenými uložil správce daně žalobkyni, tehdy daňovému subjektu, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období květen 2016 až leden 2017, složením jistoty v souhrnné výši 3 311 583 Kč na depozitní účet správce daně. Správce daně v odůvodnění zajištění daně popsal, že daňový subjekt je článkem podvodných řetězců. V jednom řetězci je se společností ACTIVE CAPITAL, která plní roli tzv. missing tradera, tj. subjektu, který je pro správce daně nekontaktní a který krátí DPH, již ve formě nároku na odpočet daně získal ze státního rozpočtu daňový subjekt. Společnost ACTIVE CAPITAL v kontrolních hlášeních za zdaňovací období duben až listopad roku 2016 vykazuje v kontrolních hlášeních pouze zdanitelná plnění přijatá z jiného členského státu Evropské unie, ale žádná zdanitelná plnění přijatá v tuzemsku. Vzhledem k tomu, že zdanitelná plnění uskutečňuje v tuzemsku, měla by vykazovat vysoké daňové povinnosti na DPH, avšak vykazuje pouze daňové povinnosti ve výši do 20 000 Kč, neboť v daňových přiznáních vykazuje i tuzemská přijatá zdanitelná plnění. Z uvedeného vyplývá, že tato společnost krátí daň uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění, jedná se tedy o tzv. missing tradera typu cross-invoicer. Správce daně zjistil, že účet č. 1052144/2210, který byl určen ke zveřejnění, od 1. 1. 2016 vykazoval trvale nulový zůstatek a žádné pohyby, z čehož plyne, že veškeré platby mezi společností ACTIVE CAPITAL a daňovým subjektem proběhly hotovostním způsobem nebo nebyly provedeny. Druhý řetězec, kterého byl daňový subjekt účasten, tvoří společnost TERINA, která byla rovněž v pozici tzv. missing tradera. Společnost TERINA v kontrolních hlášeních za zdaňovací období měsíce říjen až prosinec roku 2016 (za září kontrolní hlášení nepodala) vykazuje pouze zdanitelná plnění přijatá z jiného členského státu Evropské unie, ale žádná zdanitelná plnění přijatá v tuzemsku. Vzhledem k tomu, že zdanitelná plnění uskutečňuje v tuzemsku, měla by vykazovat vysoké daňové povinnosti na DPH, avšak vykazuje pouze daňové povinnosti ve výši do 21 000 Kč, neboť v daňových přiznáních vykazuje i tuzemská přijatá zdanitelná plnění. Z uvedeného vyplývá, že tato společnost krátí daň uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění, jedná se tedy rovněž o tzv. missing tradera typu cross-invoicer. Správce daně dále zjistil, že v lednu 2017 společnost TERINA změnila pozici v řetězci na tzv. buffera a na roli tzv. missing tradera byla postavena společnost EKOLINE GROUP s.r.o., v likvidaci, sídlem Martinická 987/3, 197 00 Praha 9, DIČ: CZ27463478 (dále též „společnost EKOLINE GROUP“). V daném případě společnost EKOLINE GROUP také krátí DPH vykazáním fiktivních přijatých zdanitelných plnění, čímž krátí daň na výstupu, kterou si ve formě nároku na odpočet daně uplatňuje daňový subjekt. Tomu svědčí neuvedení přijatých zdanitelných plnění společností EKOLINE GROUP v kontrolním hlášení, ale jejich vykazání v daňových přiznáních.
13. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že daňový subjekt přijal od společnosti ACTIVE CAPITAL s.r.o., zdanitelná plnění v celkové výši základu daně 10 685 130 Kč + DPH ve výši 2 243 877,30 Kč za zdaňovací období měsíců květen 2016 až listopad 2016. U těchto přijatých zdanitelných plnění si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Společnost ACTIVE CAPITAL

podle zjištění správce daně sídlí na virtuální adrese, její jednatel má bydliště na adrese městského úřadu a byl rovněž jednatelem a společníkem společnosti, u které bylo vyhlášeno insolvenční řízení, které bylo skončeno pro nedostatek majetku. Společnost ACTIVE CAPITAL nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin, správce daně nedohledal na internetu žádné webové stránky, které by prokazatelně patřily této společnosti, naopak na internetu zjistil informace, ve kterých zákazníci této společnosti upozorňují na to, že se jedná o podvodnou firmu v oblasti obchodování s akciemi. Správce daně zjistil, že společnost ACTIVE CAPITAL s. r. o. neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvy správce daně nebo nepředkládá bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně, opakovaně nepodává daňová přiznání k DPH a kontrolní hlášení a vykazuje vysoké nedoplatky na DPH. Ode dne 13. 12. 2016 je společnost ACTIVE CAPITAL nespolehlivý plátc. Správce daně zjistil, že daňový subjekt přijal od společnosti TERINA zdanitelná plnění v celkové výši základu daně 4 278 210 Kč + DPH ve výši 898 424,10 Kč za zdaňovací období měsíců září 2016, říjen 2016 a prosinec 2016 a za zdaňovací období měsíce leden 2017 ve výši základu daně 806 100 Kč + DPH ve výši 169 281 Kč. U těchto přijatých zdanitelných plnění si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Společnost TERINA od svého vzniku nezveřejnila žádnou účetní závěrku ve Sbírce listin. Správci daně se nepodařilo z veřejně dostupných zdrojů o tomto subjektu dohledat bližší informace o jeho činnosti či jeho webové stránky. V živnostenském rejstříku nemá společnost TERINA uvedenu žádnou provozovnu, její sídlo je v činžovním domě. Jmenovaná společnost se od října 2016 vyhýbá snaze správce daně o zahájení daňové kontroly. Na základě nabytých pochybností správcem daně nebyla její přiznání k DPH za zdaňovací období září 2016 až leden 2017 vyměřena. Co se týče společnosti EKOLINE GROUP správce daně zjistil, že má sídlo na virtuální adrese, od svého vzniku nezveřejnila žádnou účetní závěrku ve Sbírce listin, správce daně nenalezl žádné její webové stránky a ani v živnostenském rejstříku neměla uvedenu žádnou provozovnu. Ke dni 7. 2. 2017 tato společnost ukončila činnost v režimu živnostenského zákona a nemá ve veřejném rejstříku zapsán žádný předmět podnikání. Ke dni 19. 4. 2017 byla podle výpisu z obchodního rejstříku společnost zrušena s likvidací z důvodu neodstranění nesouladu mezi zapsanou adresou sídla a sídlem skutečným. Uvedená společnost je pro správce daně nekontaktní, správce daně u ní zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce prosinec 2016 až únor 2017, ale tato společnost na výzvy vůbec nereagovala a neposkytla ani žádnou součinnost. V daňových přiznáních vykazuje téměř obdobnou výši přijatých zdanitelných plnění jako je vykázaná výše uskutečněných zdanitelných plnění, čímž vykáže nízkou daňovou povinnost, ale v kontrolním hlášení v oddílu B. 2 neuvádí žádná přijatá zdanitelná plnění.

14. Na základě posouzení ekonomické situace daňového subjektu, jakož i dalších okolností, dospěl správce daně k závěru, že v době vymahatelnosti bude předmětná daň nedobytná, popřípadě bude její vymáhání spojeno se značnými obtížemi. Obavy správce daně o vymahatelnost daně pramení mimo jiné ze skutečnosti, že ačkoliv je daňový subjekt vlastníkem bytu, je vlastnické právo k němu omezeno zástavním právem. Daňový subjekt sice disponuje třemi vozidly, jejich tržní hodnota je však maximálně 800 000 Kč. Daňový subjekt vykázal významnou hodnotu zásob, ale správce daně má obecný poznatek, že hodnota zásob pro případný exekuční výnos je zásadně nižší než hodnota účetní. Nadto se jedná o údaj k 31. 12. 2016 a obrat zásob na skladě je velmi rychlý, stav zásob ke dni vydání zajišťovacího příkazu nebo v době splatnosti daňových povinností tak může být velmi

odlišný. Hodnota závazků daňového subjektu výrazně převyšuje výši pohledávek a finančního majetku. Celková zadluženost daňového subjektu za rok 2016 představovala výši 93,7 %, daňový subjekt tudíž významně překročil mantinely zdravého zadlužení (30% – 60%). Hodnota cizích zdrojů tvoří téměř patnáctinásobek hodnoty vlastního kapitálu a ekonomickou činnost daňového subjektu lze snadno převést na jiný subjekt. Správce daně poukázal na skutečnost, že daňový subjekt sídlí na virtuální adrese a jako skutečné sídlo uvádí na svých internetových stránkách adresu Pramenná 3, Hala D, 148 00 Praha 4, Kunratice, v živnostenském rejstříku však nemá nahlášenou žádnou provozovnu.

15. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání do protokolu o soupisu věcí ze dne 30. 5. 2017 č. j. 4901410/17/2010-80542-109657 provedeném v daňové exekuci nařízené vydáním exekučních příkazů v protokolu specifikovaných, které po výzvě správce daně doplnila.
16. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil, neboť dospěl k závěru, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů stanovené v § 167 DŘ byly naplněny. Potvrdil rozhodnutí správce daně, v němž je uvedeno, že daňový subjekt se stal článkem v řetězci plátců, kteří vykazují znaky podvodného jednání s cílem neodvedení DPH z uskutečněných plnění. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, podle něhož daňový subjekt o možné účasti na podvodu věděl či vědět měl a mohl. Uvedl, že je plně odpovědností daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontaktů se snažil dbát o bezproblémovost svých obchodních partnerů. Žalovaný shrnul skutečnosti, z nichž správce daně vyšel při shledání odůvodněné obavy podle § 167 odst. 1 DŘ a nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), a konstatoval, že uvedené důvody jsou pro osvědčení ohrožení vybrání dosud nestanovené daně v době její splatnosti dostačující a plně tak naplňují stav odůvodněné obavy podle § 167 odst. 1 DŘ. Vydání zajišťovacích příkazů považuje žalovaný za adekvátní a postup správce daně za zákonný. Žalovaný se dále vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám.
17. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
18. Podle § 167 odst. 1 DŘ *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.*
19. Podle § 103 ZDPH *brozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.*
20. Podle § 66 odst. 1 DŘ *daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.*
21. Soud shledal, že žaloba není důvodná.
22. Nejprve se městský soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů, která je žalobkyní namítána v prvním žalobním bodu.

Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6A 63/93-22).

23. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
24. Městský soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí správce daně tak mohl zhojit žalovaný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47). Námitku nepřezkoumatelnosti je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
25. Napadené rozhodnutí jakož i zajišťovací příkazy posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná.
26. Ani tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jež má spočívat ve skutečnosti, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a pouze mechanicky převzal argumentaci správce daně, soudem zjištěna nebyla. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal skutkový stav včetně právního řešení dané věci, přičemž se podle soudu zcela dostatečně vypořádal s odvolací argumentací. Soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument

uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud, stejně jako žalovaný, rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu přílehavě uvádí Ústavní soud *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Městský soud tudíž zcela v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.

27. Stejně tak nebyla zjištěna ani nepřezkoumatelnost jednotlivých zajišťovacích příkazů, u nichž žalobkyně namítá absenci předpokládaného odůvodnění a konkrétních identifikovaných důvodů, které by vedly k odůvodněným obavám ve vztahu k výběru daně. Správce daně u každého uvedl řešení otázky, která byla předmětem řízení, včetně důvodů pro které byly zajišťovací příkazy vydány. Podle soudu napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti stanovené § 68 odst. 2 správního řádu. Totéž pak lze vztáhnout na rozhodnutí správce daně.
28. Námitky prvního žalobního bodu jsou tudíž nedůvodné.
29. Podstatou námitek druhého žalobního bodu je spor o to, zda byly naplněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 DŘ.
30. K předpokladům pro vydání zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8. 1. 2021 č. j. 5 Afs 362/2019-32, tak, že *„[s]právce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 9, vyslovil, že je „správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené“. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 uvedl, že „naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně 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. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daně v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicí a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).⁶ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. 6 Afs 108/2015 – 35, k tomu zdejší soud doplnil: „Pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“ Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde zdejší soud dovodil, že „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prokům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně však uvedl, že „[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému proku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.

31. Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení nalézacím, resp. vyměřovacím či doměřovacím. Od otázky samotné existence daňové povinnosti a potažmo stanovení daně však zcela jistě nelze odhlédnout; v opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02; též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly, resp. v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet daně unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci tohoto soudního řízení (jakož ani řízení před městským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29).
32. Lze tedy shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu

stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků, neboť nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“ Žalobkyně v podané žalobě rozporovala splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 DŘ.

33. Soud se nejprve zabýval splněním první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v daném případě existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena.
34. Zajišťovací příkazy byly odůvodněny správcem daně dostatečně podrobně, o čemž svědčí obsah odůvodnění, v němž správce daně popsal strukturu řetězců, včetně úlohy jednotlivých subjektů a rovněž nestandardní okolnosti daných obchodů, na jejichž základě dospěl k závěru, že účelem řetězců bylo spáchání podvodu na DPH. Správce daně v jednotlivých zajišťovacích příkazech specifikoval existenci ztracené daně v řetězci dodávek. Správcem daně byly jednoznačně označeny všechny subjekty účastníci se v uvedených řetězcích v rozhodných zdaňovacích obdobích, a to včetně subjektů typu „missing trader“, které stály vždy na začátku daného řetězce a kterými nebyla odvedena DPH do státního rozpočtu. Ve vztahu k uvedenému správce daně označil objektivní okolnosti, které doprovázejí plnění zasažená daňovým podvodem, jichž se žalobkyně v posuzovaném období účastnila. V jednom z řetězců stála na pozici tzv. missing tradera společnost ACTIVE CAPITAL, jenž krátila DPH, kterou si následně ve formě nároku na odpočet daně získala ze státního rozpočtu žalobkyně. Společnost ACTIVE CAPITAL vykazovala v kontrolních hlášeních za rozhodná zdaňovací období pouze zdanitelná plnění přijatá z jiného členského státu Evropské unie, ale žádná zdanitelná plnění přijatá v tuzemsku, oproti tomu v daňových přiznáních vykazovala přijatá zdanitelná plnění také od tuzemských plátců. V druhém řetězci stála na pozici tzv. missing tradera společnost TERINA plnící stejnou úlohu jako společnost ACTIVE CAPITAL v přechodném řetězci. V podaných kontrolních hlášeních společnost TERINA vykazovala pouze přijatá zdanitelná plnění z jiného členského státu a uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku, zatímco v přiznání k DPH navíc ještě vykazovala přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku. V měsíci prosinec 2016 a leden 2017 jsou navíc vykazované i rozdílné hodnoty plnění. Za zdaňovací období měsíce říjen až prosinec 2016 společnost TERINA vykazovala v kontrolním hlášení pro žalobkyni pouze jedno uskutečněné zdanitelné plnění, ačkoli podle údajů v kontrolním hlášení žalobkyně jich mělo být v tomto období uskutečněno celkem sedmáct. V lednu 2017 společnost TERINA změnila pozici v řetězci na tzv. buffera a na roli tzv. missing tradera byla postavena společnost EKOLINE GROUP, která také krátila DPH vykazáním fiktivních přijatých zdanitelných plnění, čímž krátila daň na výstupu, kterou si ve formě nároku na odpočet daně uplatňovala žalobkyně. Správce daně rovněž velmi detailně zpracoval informace získané vyhledávací činností ohledně jednotlivých společností svědčící o existenci podvodného řetězce. Žalovaný popsaná zjištění správce daně po jejich posouzení shrnul a doplnil pod bodem 8. napadeného rozhodnutí na str. 4, že „odvolateli nebude přiznán nárok na daňový odpočet, neboť zjevně nedostál své povinnosti věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu (podvodném řetězci), jehož se účastnil (byl jednou z komponent), věděl či vědět alespoň mohl. Je tedy plně odpovědností odvolatele (plátce daně),

aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, obzvláště těch se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát (informovat) o bezproblémovosti svých obchodních partnerů (jiných komponent řetězce)“. Soud se s výše uvedeným hodnocením ztotožňuje a dodává, že zjištěné skutečnosti popsané správcem daně, resp. žalovaným, nasvědčují tomu, že žalobkyně byla zapojena do obchodního řetězce, který vykazuje znaky vysoké rizikovosti, přičemž žalobkyně mohla předem disponovat takovými informacemi o svých přímých dodavatelích, které by jí varovaly do tohoto kontraktu vstoupit. Námitky stran podnikatelské obezřetnosti žalobkyně tudíž městský soud neshledal relevantními ani vyvracejícími výše předestřenu úvahu správce daně, potažmo žalovaného. Nelze přehlédnout, že k obchodní činnosti žalobkyně došlo v souvislosti se jmenovanými dodavateli opakovaně. Jak již bylo správcem daně uvedeno, žalobkyně si mohla zjistit o svých dodavatelích dostatek informací o jejich obchodní činnosti i o jejich obchodní historii, které ji mohly předem varovat do takového kontraktu vstoupit. Skutečnost, že právě s takovými obchodními subjekty spojila žalobkyně svou obchodní činnost, vyvolává pochybnost o účelovosti tvrzené obrany žalobkyně a nesvědčí o její podnikatelské obezřetnosti.

35. K námitce, že správce daně byl veden snahou vybrat daň u subjektu, u kterého je to nejjednodušší, aniž by provedl jakoukoliv vyhledávací činnost, soud připomíná, že v daném případě se nejednalo toliko o neodvedení daně, nýbrž daň chyběla v důsledku podvodného jednání za účasti žalobkyně, o čemž svědčí právě identifikace podvodného řetězce i chybějící daň; a objektivní okolnosti svědčící o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce transakcí, včetně vysvětlení jeho fungování, byly správcem daně podrobně popsány (srov. str. 2 – 9 zajišťovacích příkazů) a tyto skutečnosti měly podklad v obsahu správního spisu.
36. Nelze přistoupit na tvrzení žalobkyně, že správce daně zneužil svého postavení, když de facto o nezákonném jednání společnosti ACTIVE CAPITAL a společnosti TERINA dopředu věděl, aniž by včas zasáhl. Taková obranná argumentace žalobkyně je ryze účelová, neboť není možné na správce daně přenášet odpovědnost za jednání daňových subjektů, přičemž to bylo právě jednání žalobkyně, které spolu s jednáním společnosti ACTIVE CAPITAL a společnosti TERINA tvořilo podvodný řetězec, jímž se finanční orgány zabývaly.
37. Žalobkyni je třeba přisvědčit v tom, že většina popsanych okolností sama o sobě zákonu neodporuje (virtuální sídlo žalobkyně, hotovostní platby dodavateli, povinnost webových stránek), ale ve svém souhrnu, a ve spojení s dalšími popsányi okolnostmi svědčí o nestandardních poměrech a obchodních zvyklostech žalobkyně i jejích dodavatelů, jež nasvědčují zapojení žalobkyně do řetězce zatíženého daňovým podvodem.
38. Ze shora citované judikatury vyplývá, že při vydávání zajišťovacího příkazu není třeba obšírně prokazovat skutečnosti, které se z povahy věci týkají stanovení daně samotné, avšak nepodmiňují nutně existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 DŘ. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu na podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (podle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně. Správce daně v zajišťovacích příkazech popsal zcela konkrétní indicie svědčící o možné účasti žalobkyně řetězci zatíženém podvodem na DPH. Prokázání skutečného vědomého zapojení žalobkyně do daňových podvodů je předmětem

nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly, respektive v řízení ve věci vyměření daně.

39. Správní orgány tak ve svých rozhodnutích přezkoumatelně nabídly logický a ucelený řetězec indicií, jež dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odeprání nároku na daňový odpočet a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. Veškeré skutečnosti svědčící o tomto závěru byly v jednotlivých rozhodnutích přesvědčivě popsány, přičemž podklady, z nichž správce daně vyšel, jednak vyplývají ze zajišťovacích příkazů, jednak mají oporu v obsahu správního spisu. První podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů byla splněna.
40. Co se týče druhé podmínky, a sice odůvodněné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně, shledal soud v daném případě zajišťovací příkazy ohledně posouzení splnění této podmínky dostatečně podrobnými, obsahující řadu indicií, které daly vznik obavám správce daně, a které se týkají konkrétních poměrů žalobkyně v návaznosti na výši dosud (v té době) nestanovené daně.
41. Předně správce daně vyšel ze zjištění, že se žalobkyně podílela na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH s chybějící daní z přidané hodnoty, a učinil kvalifikovaný odhad daně k zajištění za předmětná období. Následně se věnoval zjištění a posouzení majetkové situace žalobkyně, kterou vyhodnotil jako nedostatečnou k pokrytí předpokládané výše vyměřené daně, přičemž vyhodnotil i míru rizika převedení majetku žalobkyně jako vysokou, na základě čehož se obava správce daně ještě prohloubila. Obavy o budoucí dobytost daně přitom nevyplývaly jen z majetkové nedostatečnosti žalobkyně, nýbrž ze struktury jejího majetku.
42. Správce daně vycházel z údajů uvedených žalobkyní v rozvaze ke dni 31. 12. 2016, z nichž vyplývá, že žalobkyně za rok 2016 vykázala pohledávky a krátkodobý finanční majetek ve výši cca 13 000 000 Kč, ale závazky ve výši cca 51 000 000 Kč. Dále správce daně zohlednil, že je žalobkyně evidována jako vlastníka tří vozidel, jejichž tržní hodnota ke dni vydání zajišťovacích příkazů činila cca 800 000 Kč. Podle údajů v katastru nemovitostí zjistil správce daně vlastnictví bytu, který je však zatížen zástavním právem ve výši 10 milionů Kč a příslušenství budoucí pohledávky do výše 10 milionů Kč vzniklé do 24. 3. 2036, kdy celková zadluženost žalobkyně dosahovala za rok 2016 výše 93,7 %. Žalobkyně sice vykazovala významnou hodnotu zásob, ale jedná se o stav ke dni 31. 12. 2016 a z obecných poznatků z praxe správce daně příhodně dovedl, že hodnota zásob pro případný exekuční výnos je zásadně nižší než hodnota účetní, přičemž obrát zásob na skladě je velmi rychlý a stav zásob se tak ke dni vydání zajišťovacích příkazů nebo splatnosti daňových povinností může lišit. Podle výpisů stavů bankovních účtů žalobkyně cca 2 měsíce před vydáním zajišťovacích příkazů se na těchto účtech nacházela částka cca 2 000 000 Kč, vzhledem k jejich snadné převoditelnosti vyhodnotil správce daně tyto peněžní prostředky bez zásadního významu. Správce daně uvedené skutečnosti shrnul tak, že „[z] výše uvedeného je sice zřejmé, že daňový subjekt by mohl disponovat majetkem, jehož výše by přesahovala výši dosud nestanovené daně, ale jedná se o majetek, který je zasažen omezením vlastnického práva (byt) nebo který je vysoce likvidní (peněžní prostředky, vozidla i pohledávky), přičemž tento majetek je také zatížen vysokou hodnotou závazků daňového subjektu, neboť daňový subjekt je velmi výrazným způsobem zadlužen. Tato skutečnost v návaznosti na další skutečnosti (viz následující text) vede správce daně k důvodné obavě o ohrožení budoucího výběru dosud nestanovené daně“. Městský soud výše uvedené hodnocení shledává zcela přiléhající posuzovaným zjištěním a správnou shledal i úvahu žalovaného uvedenou pod bodem 44

napadeného rozhodnutí, a sice že analýza majetku daňového subjektu byla provedena dostatečným způsobem. Nelze akceptovat žalobní námitku, že indicie ohledně majetkové situace žalobkyně popsané v zajišťovacích příkazech jsou obecné a jejich hodnocení se nevztahuje individuálně k žalobkyni, neboť jak je zřejmé ze shora uvedeného, správce daně i žalovaný hodnotili majetkovou situaci žalobkyně na základě konkrétních skutečností a přesvědčivě její situaci popsali; soud v tomto postupu nezjistil žádný rozpor s právními předpisy, jak namítá žalobkyně. Nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že majetková analýza byla činěna s cílem jí poškodit. Celý proces daňového řízení je nutně ovládnut vyloučením libovůle finančních orgánů, proto musí být již z vlastního správního spisu zřejmé, podle jakých pomůcek správce daně postupoval a jakým způsobem o jejich přiměřenosti uvažoval. Tyto podmínky byly v právě posuzované věci orgány finanční správy naplněny.

43. Co se týče námitek stran majetkové dostatečnosti žalobkyně, jedná se pouze o obecné tvrzení, neboť žalobkyně nedoložila nic konkrétního, co by zpochybnilo závěr správce daně, který majetkovou situaci žalobkyně popsal podrobně, dostatečně zohlednil jednotlivé aspekty, že jediný nemovitý majetek žalobkyně je zatížen zástavním právem. Tuto okolnost nehodnotil správce daně pro žalobkyni jako přítěžující, jak žalobkyně namítá, ale konstatoval ji jako jednu z okolností, které ve svém souhrnu svědčí o možné budoucí nedobytnosti daně.
44. Namítaná skutečnost, že žalobkyně není nespolehlivým plátcem a plní si své daňové povinnosti, nemůže rozptýlit výše uvedené obavy ohledně vybrání budoucí daně založené na zcela konkrétních skutečnostech. Součinnost žalobkyně a jí tvrzenou dosud bezproblémovou daňovou historii je samozřejmě třeba zohlednit v její prospěch, v tomto případě však nemůže převážet nad již uvedenými okolnostmi svědčícími pro opak, pro důvodnost obavy orgánů finanční správy ohledně vybrání daně. Relevantní není ani námitka žalobkyně, že se nezabývá svého majetku, neboť to není nezbytnou podmínkou pro osvědčení důvodné obavy o možné nedobytnosti daně, a jak vyplývá z citované judikatury, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit, jako je tomu v předmětné věci. Ze zjištění správce daně vyplývá nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo možno následně postihnout a využít exekucí k úhradě stanovené daně. Soud proto nemá žádné pochybnosti, že správcem daně a žalovaným byly shledány dostatečné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně.
45. V souzené věci byly splněny obě podmínky pro zajištění dosud nestanovené daně, neboť byly dány takové okolnosti, které odůvodňovaly jednak přiměřenou pravděpodobnost, že bude daň v budoucnu stanovena, jednak obavu o budoucí vymahatelnost daně, přičemž orgány finanční správy se těmito okolnostmi dostatečně zabývaly a ve svých rozhodnutích je přesvědčivě popsaly.
46. K zásadě přiměřenosti je třeba zdůraznit, že přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce je dána už samotným faktem, že institut zajišťovacího příkazu je právně upraven a podléhá zákonným podmínkám, za jejichž naplnění je správce daně oprávněn zajišťovací příkaz aplikovat. Splněním zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy naplněno kritérium přiměřenosti. Jelikož v daném případě byly splněny zákonem stanovené podmínky pro použití zajišťovacího příkazu, nelze postup (při němž existují

skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 DŘ), jenž je v souladu s daňovým řádem, považovat za porušení zásady přiměřenosti. Tvzení žalobkyně, že mohl správce daně použít jiné, mírnější prostředky, než zajišťovací příkazy, shledal soud rovněž nedůvodným, neboť podle soudu správce daně za daných okolností žádné jiné nástroje, které by dosáhly stejného cíle jako zajišťovací příkazy, při užití mírnějšího zásahu do práv žalobkyně, neměl.

47. Žalobkyně tvrdila, že pro ni měly zajišťovací příkazy likvidační důsledky, tuto námitku nepodložila žádnými konkrétními tvrzeními o svých příjmových a majetkových poměrech. Je-li zajišťovací příkaz proporcionálním prostředkem zajištění daně, která bude pravděpodobně v budoucnu stanovena, není důvodem pro jeho nevydání ani případné zjištění, že může mít na daňový subjekt likvidační účinky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016 č. j. 4 Afs 158/2016-27). Jelikož v nyní projednávané věci bylo použito zajišťovacích příkazů přiměřené, není toliko tvrzený likvidační dopad na žalobkyni rozhodný.
48. Námitky druhého žalobního bodu jsou nedůvodné.
49. K třetímu žalobnímu bodu soud uvádí, že správce daně vydal zajišťovací příkazy na základě podkladů a informací zjištěných vyhledávací činností Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, a následně zaslaných správci daně. Soud připomíná, že podle § 66 odst. 1 DŘ je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Toto omezení je pochopitelné s ohledem na smysl vyhledávací části spisu vyplývající z vymezení písemností, které se do této části spisu podle § 65 DŘ zakládají. Část podkladů, z nichž správce daně při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, byla ve vyhledávací části spisu zařazena. Nelze proto přisvědčit tvrzení žalobkyně, že správce daně neměl pro vydání zajišťovacích příkazů vůbec žádné podklady, neboť správce daně těmito disponoval. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů vyplývá skutečnost, že správce daně měl k dispozici dostatek relevantních podkladů a informací, aby mohl individuálně ve vztahu k žalobkyni posoudit, zda je v jejím případě dána přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a současně obava o její následné možné nedobytnosti. Zástupce žalobkyně požádal po vydání zajišťovacích příkazů o nahlédnutí do části spisu týkající se řízení ve věci zajišťovacích příkazů, tyto podklady byly žalobkyni na její žádost zaslány do datové schránky, což potvrdila i sama žalobkyně. Není tak zřejmé, jak tímto postupem bylo zasaženo do práv žalobkyně, když měla k dispozici podklady, na jejichž základě byly zajišťovací příkazy vydány, a sama žalobkyně žádné konkrétní znemožnění výkonu jejího práva nenamítá.
50. Třetí žalobní bod je proto nedůvodný.
51. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 21. května 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu