



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **Speed media s.r.o.**, IČO: 241 44 878
se sídlem Náměstí Přátelství 1518/3, Praha 10

zastoupené společností Ekonomické služby Přerov s.r.o., IČO: 268 35 169
se sídlem Velká Dlážka 542/4, Přerov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36730/18/5100-41458-711929

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4545261/18/2010-80541-109657, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) složením

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

na depozitní účet finančního úřadu zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, a to ve výši 9 445 600 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz“). V odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně uvedl, že zajišťovací příkaz vydal na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2016 do 31. 12. 2016, neboť získal odůvodněnou obavu, že by daň v době její vymahatelnosti byla nedobytná, nebo že by v této době bylo vybírání daně spojeno se značnými obtížemi. Zároveň bylo rozhodnuto, že zajišťovací příkaz byl účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení. Zajišťovací příkaz byl potvrzen napadeným rozhodnutím.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného k žalobě

2. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla, že správce daně v rámci zajišťovacího příkazu nedoložil, že by existovala přiměřená pravděpodobnost, že by žalobkyni byla v budoucnu doměřena daň, jejíž úhrada byla v rámci zajišťovacího příkazu zajišťována. Podle žalobkyně byl v odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně povinen uvést důvody, pro které by bylo přiměřeně pravděpodobné budoucí stanovení daně, a vypořádat se s jejími námitkami. Důkazní břemeno stran doložení existence přiměřené pravděpodobnosti leželo na správci daně, a nepostačovalo tak pouhé konstatování skutečností, aniž by tyto měly jakýkoliv odraz v daňovém spise.
3. Podle žalobkyně správce daně odůvodňoval vydání zajišťovacího příkazu většinou jen popisem zjištění, přičemž se jednalo pouze o formální pochybení žalobkyně a domněnky správce daně, tj. např. data na smlouvách a fakturách a úhrady na nezveřejněný účet, kdy ve druhém případě měl správce daně nástroje, kterými mohl tuto skutečnost řešit. Nepatřičný byl také odkaz žalovaného na údajné virtuální sídlo žalobkyně.
4. Tvzení, že se ekonomická činnost žalobkyně jevila jako ryze formální a postrádající reálný základ, správce daně opíral pouze o to, že žalobkyně měla sídlo na adrese, kde oficiálně sídlí několik dalších subjektů, že žalobkyně nemá žádné zaměstnance, a že její základní kapitál činí 200 000 Kč. Správce daně však nevysvětlil, kde konkrétně vzniklo daňové zvýhodnění žalobkyně, případně jak vytvářela v souvislosti s popisovaným nákupem zboží neoprávněnou optimalizaci u jiných daňových subjektů, ani které daňové subjekty to jsou. Za nepřezkoumatelné žalobkyně považuje tvrzení správce daně, že činila aktivní kroky k tomu, aby před správcem daně zastřela skutečnou povahu a rozsah svého podnikání, domohla se neoprávněného daňového zvýhodnění v podobě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Správce daně nikterak nevysvětlil a nespecifikoval, jakou daňovou výhodu chtěla žalobkyně získat, když jí ani nevznikl nárok na odpočet DPH, a ani nespecifikoval, v čem lze spatřovat nestandardní chování žalobkyně.
5. Žalobkyně dále uvedla, že výše zajišťované částky vycházela z částky přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2016. Správce daně vůbec nezohlednil, že se jednalo o zboží, které bylo následně prodáno a DPH byla jako zdanitelné plnění na výstupu odvedena správci daně. Správce daně pouze stanovil dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek žalobkyně, k čemuž si účelově vybral údaje z přijatých faktur od jejích dodavatelů.
6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pak na jedné straně tvrdil, že „*lze s vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že odvolatel splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty ani následně neprokáže*“ (odst. [13] napadeného rozhodnutí), a že „*správce daně zpochybňuje naplnění základních*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

hmotně právních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty“ (odst. [21] napadeného rozhodnutí), zatímco na druhé straně tvrdil, že „*bylo správcem daně rovněž zjištěno, že odvolatel byl zapojen v řetězci transakcí sloužícím k páchání podvodu na dani z přidané hodnoty*“ (odst. [15] napadeného rozhodnutí), a že „*ačkoliv je úvaha správce dane zkratkovitá, jsou v zajišťovacím příkazu uvedena zjištění, která zcela jednoznačně nasvědčují tomu, že odvolatel představuje subjekt v pozici tzv. buffera v podvodném řetězci transakcí*“ ([bod 31] napadeného rozhodnutí). Žalovaný i správce daně tedy tvrdí, že na jednu stranu žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných plátců, a na stranu druhou jí žalovaný hodlá odepřít nárok na odpočet daně z důvodu podvodného jednání. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“), mj. na rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35 žalobkyně konstatovala, že takový postup možný není.

7. V této souvislosti žalobkyně poukázala na to, že po celou dobu své existence řádně plní veškeré veřejnoprávní povinnosti, podává daňová přiznání, hradí daňové povinnosti, reaguje na výzvy správce daně a poskytuje mu součinnost.
8. Žalobkyně shrnula, že důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, je správce daně povinen přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu; v odůvodnění rozhodnutí o odvolání má žalovaný řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. K tomu ale nedošlo, což zatížilo zajišťovací příkaz i napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti.
9. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla, že správce straně neuvedl důvody, kterými dovozoval budoucí nedobytnost daně. Správce daně sice v zajišťovacím příkazu uvedl, že se nejednalo „*o náhodné opomenutí, nýbrž o výkon ekonomické činnosti, který se opakuje i v následujících zdaňovacích obdobích, avšak od května 2017, tj. od doby zahájení daňové kontroly již s jiným dodavatelem z tuzemska a od února 2018 opět s jiným dodavatelem z tuzemska.*“, avšak již nikterak neodůvodnil, proč by tato kontinuálnost v obchodní činnosti měla představovat obavu ohledně nedobytnosti v budoucnu stanovené daně.
10. Žalobkyně namítla, že správce daně svou domněnku o tom, že nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že žalobkyně bude reálně schopna uhradit v budoucnu stanovenou daň, opřel pouze o skutečnost, že nezjistil, že by žalobkyně disponovala relevantními aktivy, že není vlastníkem nemovitých věcí ani motorových vozidel, že její základní kapitál činí 200 000 Kč, a že by disponovala finančními prostředky v hotovosti. Přitěžující okolností mělo být i to, že měla bankovní účet na Slovensku. Správci daně nebylo dle jeho tvrzení známo, že by žalobkyně disponovala dalšími použitelnými zdroji a pouze fabuloval, že v daňovém řízení nevyšlo najevo, že by žalobkyně byla ochotna a objektivně schopna uhradit předpokládanou v budoucnu stanovenou daňovou povinnost. Těmito domněnkami správce daně odůvodňoval obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
11. Podle žalobkyně správce daně pouze stanovil dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek žalobkyně. Námitka, že nevlastnila nemovité věci, případně vozidla, byla nepřipadná, protože ke své podnikatelské činnosti toto nepotřebovala a z hlediska cash-flow by to pro ni bylo nevýhodné. Správce daně tak *de facto* vytvářel nové podmínky v podnikání, pokud tvrdil, že jedním z kritérií pro vydání zajišťovacího příkazu je vlastnictví nemovitosti. Silný důvod nedobytnosti daně nebylo

možné spatřovat ani v tom, že správcem daně předpokládaná výše daně převyšovala majetek žalobkyně.

12. Správce daně dále odůvodňoval obavu o budoucí nedobytnosti daně skutečností, že žalobkyně nemá k dispozici žádné skladové prostory, ve kterých by předmětné zboží skladovala. Žalobkyně si však může svobodně a libovolně vybrat subjekt, se kterým hodlá uzavřít smlouvu. Je právně a ekonomicky nepřijatelné, aby jí správce daně diktoval, s kým a jaké smlouvy může uzavírat, a to pod hrozbou zajišťovacího příkazu.
13. Správce daně také neprovedl žádnou analýzu dat, pouze se vyjádřil k výši základního kapitálu, ačkoliv měl prokázat a zdůvodnit, že žalobkyně nebude schopna v budoucnu stanovenou daň zaplatit a nikoliv pracovat pouze s domněnkami. Neposoudil ani majetkové poměry žalobkyně ve vztahu ke schopnosti uhradit budoucí daňovou povinnost. Správce daně tak zatížil zajišťovací příkaz vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
14. Stran provádění analýzy bylo tvrzení žalovaného uvedené v bodu [29] napadeného rozhodnutí v rozporu s judikaturou a metodikou Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-30133-711377 (dále jen „metodika Generálního finančního ředitelství“), kde se uvádí, že odůvodněnou obavu je správce daně v zajišťovacím příkazu povinen odůvodnit, a to především provedením majetkové analýzy, která musí obsahovat vypsané informace. Zajišťovací příkaz tak nesplňoval ani požadavky, které na něj kladl jeho nadřízený orgán.
15. Ve **třetím žalobním bodu** žalobkyně brojila proti údajné existenci nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona o DPH. Správce daně pouze vágně deklaroval, že se žalobkyně snažila vylákat daňové zvýhodnění a chovala se nestandardně. Nepřezkoumatelné bylo tvrzení správce daně, že žalobkyně činila aktivní kroky k tomu, aby před správcem daně zastřela skutečnou povahu a rozsah svého podnikání a domohla se neoprávněného daňového zvýhodnění v podobě nároku na odpočet DPH.
16. Podle žalobkyně správce daně nevysvětlil a nespecifikoval, jakou daňovou výhodu chtěla žalobkyně získat, ani nespecifikoval, v čem spatřoval nestandardní chování žalobkyně. Dále nikterak nezdůvodnil, jaké aktivní kroky měla žalobkyně činit k tomu, aby zastřela před správcem daně skutečnou povahu a rozsah svého podnikání. Správce daně neprovedl v zajišťovacím příkazu vyhodnocení celkových ekonomických poměrů a neprovedl relevantní ekonomickou analýzu. Správce daně byl povinen důvody, pro které by bylo budoucí stanovení a vymožení daně spojeno s velkými obtížemi, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu.
17. Žalobkyně dále uvedla, že v návaznosti na vydání zajišťovacího příkazu správce daně rovněž vydal exekuční příkaz, který se v částce shodoval se zajištěnou částkou dle zajišťovacího příkazu, přičemž k vykonání zajišťovacího příkazu ve spojení s exekučními příkazy došlo již vydáním zajišťovacího příkazu, resp. ještě dříve, než došlo k oznámení rozhodnutí správce daně ve věci zajištění dosud nestanovené daně žalobkyni. Správce daně však učinil pouze vágní správní úvahu, z jakého důvodu je nutné aplikovat § 103 zákona o DPH, tj. že zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, čímž zatížil zajišťovací příkaz vadou nepřezkoumatelnosti.
18. Zákonodárce předpokládal tři možnosti, kdy se zajišťovací příkaz stane vykonatelným: (i) do tří pracovních dnů ode dne jeho oznámení, (ii) dnem jeho oznámení a (iii) dnem jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vydání. Zákonodárce tak dal správci daně při vydání zajišťovacího příkazu možnost volit ze tří možností stran jeho vykonatelnosti. Aplikace každé z těchto možností však podléhá striktním pravidlům. Správce daně si neuvědomil, že společným znakem všech tří možností je naplnění obecných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu presumovaných v § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. nelze automaticky, bez podrobného vysvětlení a přezkoumatelného odůvodnění, považovat jeden ze znaků vydání zajišťovacího příkazu za důvod pro stanovení vykonatelnosti již okamžikem jeho vydání.

19. Žalobkyně zopakovala, že správce daně je povinen přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč v dané situaci bylo nutné aplikovat tu nejpřísnější možnost a stanovit vykonatelnost rozhodnutí ve smyslu § 103 zákona o DPH již v návaznosti na okamžik vydání zajišťovacího příkazu.
20. Na základě shora uvedeného proto žalobkyně navrhla zrušit jak napadené rozhodnutí, tak zajišťovací příkaz.
21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že zajišťovací příkaz byl ve věci žalobkyně vydán v průběhu daňové kontroly a je založen na předpokladu, že žalobkyně neprokáže splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně nevede za účelem vydání zajišťovacího příkazu samostatné dokazování. Nelze proto ani dovozovat, že by v zajišťovacím řízení platilo odlišné rozložení důkazního břemene oproti řízení nalézacímu, z něhož má předpokládaná daňová povinnost vzejít. Správce daně je v zajišťovacím příkazu povinen uvést toliko skutečnosti, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné. V předmětném zdaňovacím období vykazala žalobkyně významný nárůst přijatých i poskytnutých zdanitelných plnění, načež žalovaný popsal, z jakého důvodu správce daně nabyl pochybnosti, zda žalobkyně skutečně zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele přijala.
22. Ačkoliv žalobkyně opakovaně předkládala správci daně různé podklady, nebyly pochybnosti správce daně odstraněny, naopak v posuzované věci vyvstaly další podezřelé okolnosti ohledně spolupráce žalobkyně se společností MATASK, s.r.o., IČO: 277 77 511 (dále jen „MATASK“). Žalobkyně neprokázala splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH a zároveň s ohledem na nekontaktnost osoby, jejíž svědeckou výpověď žalobkyně označila za jediný důkazní prostředek na podporu svého tvrzení, nelze prokázání těchto podmínek považovat ani do budoucna za pravděpodobné.
23. V předmětném zdaňovacím období se jednalo pouze o jednoho dodavatele žalobkyně, společnost MATASK, avšak předpokládaná výše budoucí daňové povinnosti nebyla vytvořena z účelově vybraných údajů, jak tvrdila žalobkyně, ale vyplývala z nárokovaného odpočtu DPH, u něhož na základě dosavadních výsledků daňové kontroly správce daně předpokládal, že žalobkyně neprokáže splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Na věci nic neměnila ani skutečnost, že žalobkyně následně u zdanitelných plnění, jejichž přijetí deklarovala od výše uvedeného dodavatele, uhradila DPH na výstupu. Správcem daně byl totiž zpochybněn nárok na odpočet DPH nárokovaný žalobkyní z přijetí zdanitelných plnění, nikoliv daňová povinnost žalobkyně vyplývající z poskytnutí zdanitelných plnění jejím odběratelům.
24. Ke **druhému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že se k důvodům, pro které správce daně považoval úhradu dosud nestanovené daně za ohroženou, komplexně vyjádřil v napadeném

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

rozhodnutí, nicméně zdůraznil, že sama majetková situace žalobkyně byla dostatečným důvodem pro zajištění úhrady daně. Majetek žalobkyně představují výlučně finanční prostředky na bankovním účtu. Na jeden z bankovních účtů žalobkyně bylo v průběhu přibližně 15 měsíců připsáno celkem 10 745 711,43 EUR, odčerpáno bylo za stejné období 10 775 330,62 EUR, přičemž finanční prostředky jsou z bankovního účtu žalobkyně převáděny krátce po jejich připsání. Vykázaná aktiva žalobkyně představují v naprosté většině krátkodobé pohledávky, přičemž jsou kryta z 96,5 % z cizích zdrojů. Nadto žalobkyně zboží přeprodávala s minimální marží, aniž by prováděla jakoukoliv kontrolu zboží či se zbožím jakkoliv manipulovala, a fakticky tak docházelo k pouhé prefakturaci zdanitelných plnění; zjištění že žalobkyně s danou komoditou a obchodními partnery obchoduje na základě „tipu od známého“, kterého však odmítla jmenovat, či zjištěné náhlé obměny dodavatelů žalobkyně představovaly skutečnosti, na jejichž základě v souvislosti s majetkovým zázemím žalobkyně a všemi dalšími skutečnostmi bylo možné učinit závěr, že žalobkyně představovala snadno nahraditelný článek řetězce transakcí, jehož jediným účelem bylo zneprůhlednit tok zdanitelných plnění. Úvahy správce daně o nedostatku reálného základu či smyslu ekonomické činnosti žalobkyně považoval žalovaný za legitimní.

25. Žalovaný závěrem podotkl, že jednotlivé dílčí složky majetkové analýzy žalobkyně jsou v zajišťovacím příkazu i v napadeném rozhodnutí obsaženy, ačkoliv jako majetková analýza nejsou označeny a nejsou soustředěny na jednom místě.
26. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že shodnou odvolací námitku vypořádal v napadeném rozhodnutí, na které v tomto směru odkázal.

III. Posouzení věci soudem

27. Při rozhodování ve věci samé soud vycházel zejména z této právní úpravy:
28. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31.12.2020 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.
29. Podle § 167 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31.12.2020 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.
30. Podle § 103 zákona o DPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
1. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Jádrem sporu v daném případě představuje otázka, zda byly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a nakolik žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně věcně a procesně správně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

32. Soud předesílá, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.
33. Soud obecně k žalobním námitkám uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci z velké části ignorovala skutečnost, že se obdobnými, ba dokonce zčásti zcela totožnými, námitkami zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě jen velmi obecně a pouze částečně reagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobkyně vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně pouze částečně a obecně refletovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobkyně tím, že se v žalobě omezila na shora reprodukováné námitky, aniž by řádně a odůvodněně reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ní nemohl domýšlet další argumenty. Soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31). Na tomto místě je třeba připomenout, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128). Soud s přihlédnutím k uvedeným judikatorním východiskům uzavírá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se v právě řešeném rozsahu ve všem podstatném překrývají s žalobkyní dříve uplatněnými odvolacími námitkami.
34. Povahou a náležitostmi zajišťovacích příkazů se ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jak uvedl v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, *„(f)inanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu (...). Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015 č.j. 6 Afs 108/2015-35, nebo ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014 č. j. 6 Afs 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 účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31).“*

35. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 Nejvyšší správní soud tyto své úvahy dále rozvinul a uvedl, že přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“. Zajišťovací příkaz lze pak 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 nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, obdobně též jeho rozsudek ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139). Zároveň z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 plyne, že „nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout – správce daně je povinen důvody, po které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání je třeba řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Jedná se tedy o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (dané závěry o odborné literatury viz také Burda, Z. Zajišťovací příkaz opět v centru pozornosti – judikatura správních soudů. Dostupné v systému ASPI: LIT238109CZ).“ (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2018, č. j. 29 Af 115/2016-80).
36. Lze tak shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, resp. přiměřená pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu stanovena a (ii) současně že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba identifikovat důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k nedobytnosti této daně, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Nelze nicméně po správci daně vyžadovat, aby v zajišťovacím příkazu, potažmo rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval skutečnosti relevantní pro stanovení daně. K tomuto dojde až v rámci řízení o stanovení (doměření) daně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017-84).
37. Na základě popsaných judikatorních východisek soud nejdříve přistoupil k přezkoumání toho, zda v posuzovaném případě byly splněny obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu; tedy jednak podmínka přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně (viz první žalobní bod) a jednak podmínka budoucí nedobytnosti daně (viz druhý žalobní bod).
38. Pro vydání zajišťovacího příkazu je v daném případě významné tvrzení, že žalobkyně neprokázala podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nad rámec toho však správce daně učinil tvrzení o účasti daňového subjektu v podvodném řetězci, které potenciálně s ohledem na pozdější zjištění provedená ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu, může založit doměření DPH v budoucnu (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Soud

k tomu dodává, že samotnou existenci objektivních okolností a vědomost o nich bude mít žalobkyně možnost případně namítat v řízení proti rozhodnutí o stanovení daně.

39. Je nutné opětovně poznamenat, že předmětem přezkumu ze strany soudu u zajišťovacího příkazu není unesení důkazního břemene v otázce zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, ale to, zda byla naplněna existence odůvodněné obavy pro zajištění daně, a to jak ve vztahu k předpokladu jejího budoucího stanovení, tak ve vztahu k její budoucí dobytosti. Judikatura v tomto ohledu dovodila, že účast v podvodném řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí analytickou činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt se účastní řetězce, v jehož rámci jsou transakce zatíženy podvodem na DPH, mohou představovat zdroj odůvodněných obav správce daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230). Zajišťovací příkaz tak může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. „V situacích, kdy správce daně na základě své analytické činnosti takové okolnosti zjistí (bez ohledu na případnou dobrou víru daňového subjektu v této fázi), pak lze předpokládat, že pravděpodobnost stanovení daně bude v těchto případech spíše vyšší. Jinými slovy v těchto situacích budou zpravidla dány výrazné důvody ve vztahu k pravděpodobnému doměření daně. Správce daně tak vychází z okolností daného případu a pohybuje se v rovině pravděpodobnostní (jinak by bylo možné stanovit již samotnou daň)“ (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017-84).
40. V nyní projednávané věci odůvodnění rozhodnutí správních orgánů – správce daně i žalovaného – (na něž je nutno nahlížet jako na celek) před výše uvedenými citovanými judikatorními závěry ob stojí. Soud odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů hodnotí jako dostatečná, zabývající se situací žalobkyně coby daňového subjektu, rozbořem jejích obchodních transakcí v předmětném zdaňovacím období, popisem příslušných plateb a též zhodnocením těchto transakcí z daňového pohledu a celkovým kontextem těchto veličin.
41. Při rozhodování soud vycházel zejména z obsahu předloženého elektronického spisového materiálu, napadeného rozhodnutí a vydaného zajišťovacího příkazu. Z těchto podkladů jsou zřejmé následující, pro věc rozhodné skutečnosti.
42. Pokud jde o důvody svědčící o budoucím stanovení daně, správce daně již v zajišťovacím příkazu podrobně poukázal na problematičnost obchodních transakcí žalobkyně. V rozhodném zdaňovacím období skokově narostla deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od společnosti MATASK (viz zajišťovací příkaz, tabulka č. 1 – přehled údajů daňových přiznání k dani z přidané hodnoty), která byla výlučným dodavatelem žalobkyně. Nadto bylo zjištěno, že jednatelem této společnosti byla osoba polské národnosti, sídlo dodavatele bylo situováno na virtuální adrese společně se sídly dalších 33 společností, v místě svého sídla nevykonávala dodavatelská společnost podnikatelskou činnost a správci daně nebylo známo, že by dodavatel žalobkyně disponoval skladovacími prostory nebo provozovnou. Společnost MATASK byla pro správce daně nekontaktní.
43. Správce daně zjistil, že společnost MATASK zajišťovala i hradila dopravu zboží do skladu společnosti PPL CZ s.r.o., IČ: 251 94 798, se sídlem K Borovému 99, 251 01 Říčany (dále jen „PPL CZ s.r.o.“), případně přímo konkrétnímu odběrateli žalobkyně. Žádnými doklady o přepravě však žalobkyně nedisponovala a nebyla schopná uvést jakékoliv

podrobnosti o přepravě zboží, jež přebírala nikoliv žalobkyně, ale pracovník společnosti PPL CZ s.r.o. [srov. Protokol ze dne 2. 5. 2017, č. j. 2069557/17/3212-60561-809808 (dále jen „protokol o zahájení daňové kontroly za období říjen až prosinec 2016“)]. Společnost PPL CZ s.r.o. však nebyla schopna identifikovat osoby, kterými byly zásilky předávány. Zboží bylo dodavatel (společnosti MATASK) žalobkyni uhrazeno až poté, co jej uhradil její odběratel. Zboží bylo hrazeno na účet dodavatele vedený v Polsku, jelikož společnost MATASK neměla mít účet v české bance, nicméně na některých fakturách byl uveden bankovní účet u České spořitelny. Správce daně rovněž zjistil, že na fakturách vystavených dodavatelem žalobkyni v říjnu a listopadu 2016 byla uvedena čísla bankovních účtů, které byly založeny až v prosinci roku 2016. Tato skutečnost vedla správce daně k domněnce, že s fakturami mohlo být manipulováno, resp., že mohly být vystavovány až zpětně.

44. Správce daně v rámci ústního jednání zjistil, že žalobkyně do obchodu s tonery a příslušenstvím mobilních telefonů vstoupila bez předchozích zkušeností, a to na radu známého, kterého však jednatel žalobkyně odmítl jmenovat. Přestože dle jednatele žalobkyně mělo k prvnímu jednání s jednatelem společnosti MATASK. panem S. A. P. (dále jen „S. A. P.“) dojít již v říjnu či listopadu 2016, rámcová smlouva mezi společnostmi byla uzavřena již v srpnu 2016. Žalobkyně se nadto ani nepokusila ověřit osobu, se kterou skutečně jednala. V době navázání spolupráce pan S. A. P. nebyl jednatelem společnosti MATASK. Až později žalobkyně uvedla, že tato osoba smlouvu podepsala na základě plné moci tehdejšího jednatele. Ani přes snahu správce daně (mezinárodní dožádání) však nebylo možné (jediného) jednatele společnosti MATASK vyhledat a kontaktovat.
45. Následně správce daně zjistil, že poté, co byla se žalobkyní v květnu 2017 zahájena daňová kontrola, přestala deklarovat pořízení zboží od této společnosti a začala obchodovat se společností LENATE plus s.r.o., IČ: 056 11 822, se sídlem 28. října 770/6, 702 00 Ostrava (dále „LENATE plus s.r.o.“), později se společností PRAWAD s.r.o., IČ: 286 09 603, se sídlem Vojtěšská 211/6, 110 00 Praha (dále jen „PRAWAD“). Bez ohledu na konkrétního přímého dodavatele žalobkyně však zboží pokaždé pocházelo od stejných společností (tato skutečnost vyplynula z žalobkyní předložených kontrolních hlášení), z čehož správce daně dovodil, že účelem zapojení přímého dodavatele žalobkyně není dosažení ekonomického zisku, ale zastržení skutečného původu zboží v podvodném řetězci transakcí. Tehdejší jednatel žalobkyně nadto v této souvislosti při ústním jednání dne 2.5.2017 sdělil správci daně, že mu není známo, odkud bylo zboží pořízení dodavatelem MATASK přepraveno.
46. Pokud jde o důvody svědčící o budoucím ohrožení výběru daně, správce daně již v zajišťovacím příkazu uvedl, že stanovení daně z obdobných důvodů lze očekávat i ve zdaňovacích obdobích měsíců leden a únor 2017. Správce daně uvedl, že žalobkyně není vlastníkem žádné nemovité věci ani žádného vozidla. Jiný hmotný majetek se správcem daně nepodařilo zjistit. Na bankovních účtech žalobkyně užívaných k její ekonomické činnosti byly v období od 4. 10. 2016 do 28. 2. 2018 připsány finanční prostředky v celkové výši 10 745 711,43 EUR a odčerpány finanční prostředky v celkové výši 10 775 330,62 EUR na účty jiných obchodních společností. Finanční prostředky jsou převáděny krátce po jejich připsání. Aktiva žalobkyně jsou z 96,5% kryta z cizích zdrojů, a žalobkyně tak vykazuje vysokou míru zadluženosti. V rozvaze ke dni 31. 12. 2017 žalobkyně vykazovala čistou hodnotu aktiv ve výši 21 680 000 Kč, z čehož 21 680 000 Kč představují oběžná aktiva, v naprosté většině krátkodobé pohledávky. Žádný dlouhodobý majetek ani zásoby žalobkyně nevykazovala.

47. Podle správce daně bylo dáno nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH a nebyly zjištěny žádné skutečnosti, jež by nasvědčovaly tomu, že by žalobkyně byla reálně schopna uhradit v budoucnu stanovenou daň. Hrozilo, že pokud by správce daně nestanovil účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání, poskytl by tím žalobkyni čas a prostor k znesnadnění či znemožnění výkonu rozhodnutí a aktiva žalobkyně by mohla být vyvedena z majetku daňového subjektu mimo dosah správce daně. Jinými slovy řečeno podle správce daně žalobkyně nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě dosud nestanovené daně a nelze očekávat, že by tento majetek byla schopna do budoucna vygenerovat, a to i s ohledem na její pozici v obchodním řetězci.
48. Z napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že se žalovaný s danými důvody pro vydání zajišťovacího příkazu plně ztotožnil. Odvolací námitky považoval žalovaný za nedůvodné a vypořádal je v tom smyslu, že představují ve svém souhrnu logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících nebo navazujících nepřímých důkazů, které prokazují skutečnost, že žalobkyně věděla či minimálně vědět mohla, že transakce, které se účastnila, je zasažena podvodem. Žalobkyně podle žalovaného neunesla důkazní břemeno ohledně dodání zboží deklarovaným dodavatelem do vydání zajišťovacího příkazu, a že s ohledem na zjištěné okolnosti nebude toto důkazní břemeno schopna unést ani do budoucna. Pouhé tvrzení žalobkyně, že dosud plnila zákonné povinnosti a poskytovala správci daně součinnost, není způsobilé zvrátit výsledky daňové kontroly. Po správci daně nelze s ohledem na předběžnou a operativní povahu zajišťovacího příkazu jakoukoliv hloubkovou analýzu dat požadovat a jakoukoliv analýzou není zákonnost zajišťovacího příkazu podmíněna. Postačí, uvede-li správce daně v zajišťovacím příkazu dostatek skutečností svědčících o tom, že výběr daně bude v budoucnu ohrožen, tomuto požadavku správce daně v posuzované věci podle žalovaného dostál.
49. Soud si je vědom toho, že v případě řízení o vydání zajišťovacích příkazů se daňový subjekt nachází ve značně nekomfortním postavení a situaci, kdy ve věci neprobíhá rigorózní dokazování, nýbrž správce daně zpravidla shromažďuje okruh indicií, které mají podepřít jeho mínění (někdy nutně subjektivní) o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Tento fakt vyplývá z povahy samotného institutu zajišťovacího příkazu; při vydávání zajišťovacího příkazu není namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením daně, jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení a jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, odstavec 13). Právě prizmatem této skutečnosti musí soud věc hodnotit.
50. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně shromáždil poměrně široký okruh poznatků, který měl přinejmenším potenciální schopnost svědčit o naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Mnohé z těchto indicií, které souvisely s celkovým „působením“ daňového subjektu navenek (zejména virtuálnost sídla, obchodní historie, apod.) seznala jako relevantní i judikatura správních soudů. V tomto směru městský soud odkazuje např. na Zprávu o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 8. 12. 2017 (dále jen „Zpráva“), kterou pod sp. zn: 4452/2017/VOP/RM, č. j. KVOP-38808/2017, publikoval veřejný ochránce práv (Zpráva je dostupná na https://www.ochrance.cz/uploads-import/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf). Tato Zpráva zhuštěně uvádí závěry příslušné judikatury, a to jak ve vztahu k důvodům svědčícím o budoucím stanovení daně, tak ve vztahu k důvodům svědčícím o budoucí nedobytnosti daně.

51. Než se soud bude věnovat blíže jednotlivým žalobním námitkám, opětovně připomíná právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, který zde slouží jako obecné východisko k dalším úvahám. Citovaný rozsudek stojí na stanovisku, že důvody vztahující se k oběma prvkům pro vydání zajišťovacího příkazu (přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi) musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu – 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.). (srov. totožně také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2018, č. j. 29 Af 115/2016-80)
52. Ve vztahu k **prvnímu žalobnímu bodu** je pak nutné konstatovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí posouzení první podmínky (tj. přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně) zkoumal dostatečně a přesvědčivě.
53. Pakliže soud posuzuje „sílu“ důvodů svědčících budoucímu stanovení daně, souhlasí se závěry veřejného ochránce práv vyslovené ve zmíněné Zprávě, která navazuje na judikaturu správních soudů. Dle ní správce daně hodnotí ucelený a logický okruh indicí ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a posuzuje, zda a případně jak silně naplňují existenci této podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Výčet skutečností, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně, přitom bývá v praxi velmi pestrý. Jak uvádí daná Zpráva, *„[z]jednodušeně půjde o situace, kdy správce daně v daňovém řízení či vlastní analytickou činností zjistí důvodné skutečnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt při plnění svých daňových povinností postupoval nezákonně, tj. neuvedl veškeré skutečnosti mající vliv na skutečnou výši daně či nezákonně svoji daňovou povinnost snížil apod. Zda bude možné důvody svědčící existenci přiměřené pravděpodobnosti hodnotit jako silné, či slabé, pak bude mít vliv zejména to, zda se jedná o relativně právně nespornou situaci nebo zda jde o spor o výklad práva.“*
54. Žalobkyně v podané žalobě staví částečně věc *de facto* do pozice, že se v jejím případě jedná pouze o spor o výklad práva (nikoli o případ podvodu na dani z přidané hodnoty), tudíž že důvody svědčící o budoucím stanovení daně jsou slabé, resp. nejsou přiměřené a přezkoumatelným způsobem uvedeny. S tím však soud nemůže souhlasit. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, jde o relativně právně nesporné situace, kdy postup daňového subjektu lze podřadit pod některé z ustanovení daňových předpisů, o jehož výklad není v praxi závažnějších sporů či jehož výklad je řešen konstantní judikaturou. Zpravidla sem lze podřadit i případy, kdy správce daně zjistí okolnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, které mohou založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45). Soud přitom posuzovanou věc hodnotí tak, že správce daně uvedl poměrně silné důvody svědčící o budoucím stanovení daně, neboť ve věci se jednalo o skutkový spor v rámci mnohokrát prejudikovaných ustanovení daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty. Nadto je zejména v napadeném rozhodnutí silný akcent na možnost zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty (i výslovně uvedená), přičemž žalobkyně měla mít v tomto řetězci svoji úlohu na pozici tzv. „buffera“, jehož pojmovým znakem je přitom skutečnost, že v řetězci transakcí slouží výlučně k tomu, aby znesnadnil správci daně řádné

zjištění a stanovení daňových povinností. V tomto stádiu daňového řízení přitom zpravidla nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45)

55. Do jisté míry sice lze považovat za sporné, že daňové orgány věc předběžně hodnotily zároveň v intencích neprokázání reálného uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění (srov. např. odst. [13] napadeného rozhodnutí) a zároveň jako možný případ podvodu na dani z přidané hodnoty (srov. např. odst. [15] napadeného rozhodnutí), nicméně v této fázi daňového řízení lze, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci, daný postup akceptovat; roli přitom hraje „předběžný“ charakter zajišťovacího příkazu a omezený rozsah „dokazování“ v jeho rámci. V řízení o stanovení daně by však takový postup již nebylo možné přijmout; daňové orgány musí zvolit, zda věc budou hodnotit jako neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, nebo jako případ podvodu na dani z přidané hodnoty. (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2018, č. j. 29 Af 115/2016-80)
56. Soud v rámci vypořádání námitek uvedených pod prvním žalobním bodem opětovně odkazuje na výše uvedené indicie týkající se budoucího stanovení daně, jak je rekapituloval z obsahu rozebíraného zajišťovacího příkazu. Indicie zjištěné správcem daně soud považuje v daném případě za relevantní a spadající do množiny indicií, které mohou svědčit o budoucím stanovení daně. Jedná se zejména o tyto skutečnosti. Náhlá změna oboru podnikání žalobkyně - původně dodávání stavebních prací, poté obchod s tonery a příslušenství mobilních telefonů, a to na doporučení známého, kterého jednatel žalobkyně odmítl jmenovat. Bez významu není ani skutečnost, že v obchodním rejstříku měla žalobkyně zapsáno tzv. virtuální sídlo - žalobkyně sama správci daně sdělila, že skutečné sídlo se nachází v Olomouci. V obou případech se však jedná o adresy, na kterých třetí osoba za poplatek uděluje souhlas s umístěním sídla mnoha společnostem. To samo o sobě není protiprávní, soud však souhlasí se správcem daně v tom, že skutečnost, že má žalobkyně v obchodním rejstříku zapsáno sídlo, ve kterém reálně nesídlí, znesnadňuje správci daně (a komukoliv dalšímu) komunikaci s ní. Dále tu jsou pochybnosti o dopravě - žalobkyně nekontrolovala jí dodávané zboží, toto neměla nikdy fyzicky v držení a neznala podrobnosti o přepravě a ostatně žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti MATASK. Přinejmenším zvláštní je i to, že ačkoli přepravní společnost PPL CZ s.r.o. zaznamenala do přepravních listů poškození zboží, žalobkyně neuplatnila žádné reklamace. Dále soud přihlédl k podezřelé úhradě za zboží - úhrada zboží dodavateli až poté, co jej uhradil odběratel žalobkyně; úhrada na polský bankovní účet, přestože český dodavatel žalobkyně měl účet i v české bance, či pochybnosti o správnosti faktur (na vystavených fakturách od dodavatele z října a listopadu 2016 byla uvedena čísla bankovních účtů, které byly založeny až v prosinci 2016). Stejně tak za relevantní soud považuje i důvodné pochyby týkající se dodavatele žalobkyně (virtuální sídlo, nekontaktnost, osoba jednatele je polské národnosti a taktéž není kontaktní) a také skutečnost, že přestože žalobkyně následně odebírala zboží od jiných dodavatelů, správce daně zjistil, že všem těmto přímým dodavatelům žalobkyně bylo zboží dodáváno od stejného (sub)dodavatele. Přestože to žalobkyně rozporuje, soud je toho názoru, že odůvodnění napadeného rozhodnutí (na které soud v podrobnostech odkazuje), umožňuje zařazení těchto zjištění do množiny relevantních indicií a zároveň nesvědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Závěry, ze kterých správce daně, potažmo

žalovaný, vycházeli, jsou podloženy listinami, jež jsou součástí elektronického správního spisu, a jež si soud od žalovaného vyžádal.

57. Lze také souhlasit se žalovaným, že předpokládaná výše budoucí daňové povinnosti není vytvořena z účelově vybraných údajů, jak namítla žalobkyně, ale vyplývá z výše nárokováného odpočtu DPH, u něhož na základě dosavadních výsledků daňové kontroly správce daně předpokládá, že žalobkyně neprokáže splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Na věci tak nemůže nic změnit skutečnost, že žalobkyně následně u zdanitelných plnění, jejichž přijetí deklarovala od svého dodavatele, uhradila DPH na výstupu; správcem daně byl totiž zpochybněn toliko nárok na odpočet DPH nárokováný žalobkyní z přijetí zdanitelných plnění, nikoliv daňová povinnost žalobkyně vyplývající z poskytnutí zdanitelných plnění jejím odběratelům.
58. Žalobní subnámitku, že správce daně nespécifikoval, jakou daňovou výhodu chtěla žalobkyně získat, je třeba označit za účelovou, neboť z podstaty věci je naprosto zřejmé, že daňovou výhodou správce daně myslel žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 9 445 600 Kč v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016. Právě na pochybnostech o oprávněnosti tohoto nároku je zbudován zajišťovací příkaz i napadené rozhodnutí. Soud proto tvrzení žalobkyně, že jí nevznikl nárok na odpočet DPH, shledává naprosto rozporným se zbytkem její žalobní argumentace. Lapidárně řečeno, pokud žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání nárok na odpočet DPH, ačkoli věděla, že na něj nemá nárok, pak se nemůže divit tomu, že jí byla uložena povinnost zajistit úhradu dosud nestanovené daně, která svou výší odpovídala nárokovánému odpočtu DPH.
59. Pokud pak žalobkyně namítala, že po celou dobu své existence řádně plní veškeré veřejnoprávní povinnosti a správci daně poskytuje součinnost, soud k tomu uvádí, že si je vědom judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem přístupu daňového subjektu ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). V nyní projednávané věci však uvedená obava správce daně nepramenila z jeho dřívější zkušenosti ohledně placení daní žalobkyní, ale z jiných, správcem daně zjištěných a doložených předpokladů ohrožení výběru daní (viz shora), které ve svém souhrnu tvořily ucelený řetězec indicií svědčící o možném budoucím stanovení daně a její nedobytnosti (viz podrobněji níže). Tyto správcem daně uvedené indicie a závěry, které aproboval žalovaný, pak jsou natolik silné, že na důvodnosti a správnosti vydaného zajišťovacího příkazu nemůže mít vliv ani skutečnost, že žalobkyně byla řádným plátcem DPH, a že se správcem daně dle tvrzení žalobkyně spolupracovala jak v minulosti, tak i nyní. V této části soud považuje za nutné podotknout, že žalobkyně sice tvrdila, že se správcem daně spolupracovala, nicméně v průběhu řízení uváděla rozporné skutečnosti, které až následně dále odůvodňovala a (leckdy neúspěšně) vysvětlovala (viz např. podepsání rámcové smlouvy s osobou, jež v rozhodnou dobu nebyla jednatelem dodavatele). I z této skutečnosti tak lze dle názoru soudu důvodně pochybovat o skutečných úmyslech žalobkyně, správnosti jejího jednání a o tom, zda se správcem daně nespolečně pracovala jen v takové míře a takovým způsobem, který považovala za pro ni výhodný, aniž by byla vedena snahou sdělit správci daně skutečné a pravdivé informace o svých obchodech a obchodních partnerech.

60. Co se týče námitky nerespektování požadavků uvedených v metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství, soud uvádí, že zajišťovací příkaz, resp. napadené rozhodnutí, obsahují i řádně odůvodněnou obavu správce daně a provedenou majetkovou analýzu tak, jak ji metodika předpokládá. Ta uvádí, že majetková analýza má zejména obsahovat aktuální údaje ze seznamů, registrů a rejstříků, které jsou správci daně dostupné (k tomu srov. např. odst. [2] zajišťovacího příkazu), aktuální údaje o stavu bankovních účtů, analýzu dostupných účetních evidencí a záznamů, porovnání hodnoty zjištěného majetku a dluhů daňového subjektu s výší nesplatné nebo předpokládané v budoucnu stanovené daně (k tomu srov. např. odst. [14] zajišťovacího příkazu odst. [14] napadeného rozhodnutí, úvahu o generování zisků (k tomu srov. např. odst. [11] napadeného rozhodnutí), informace o případném zbavování se majetku (k tomu např. odst. [8] zajišťovacího příkazu, kde se uvádí, že žalobkyně nemá nemovitý majetek ani např. vozidlo) a další informace. Soud má tak za to, že jednotlivé dílčí složky této majetkové analýzy jsou v zajišťovacím příkazu, resp. napadeném rozhodnutí obsaženy.
61. Nad rámec tohoto je pak nutné zdůraznit, „že metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu je interní sdělení správcům daně s návodem, jak při vydávání těchto rozhodnutí postupovat. Reaguje zejména na judikaturu zdejšího soudu, jež stanovila požadavky kladené na odůvodnění zajišťovacích příkazů. Jedná se však o interní pokyn, který nemá pro soud při přezkumu zajišťovacích příkazů žádnou závaznost.“ (rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017-35) V nyní projednávané věci je rozhodné, že zajišťovací příkaz obsahuje dostatečné odůvodnění pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a reálného základu obav o její budoucí dobytost tak, jak to předpokládá znění zákona a v návaznosti na něj konstantní judikatura, bez ohledu na existenci metodického pokynu (jehož požadavky přesto zajišťovací příkaz dle názoru soudu respektuje). Těmto požadavkům vydaný zajišťovací příkaz vyhovuje a je nerozhodné, zda byla dodržena struktura uvedená v metodickém pokynu.
62. Na základě shora uvedeného lze žalobní námitky uvedené pod prvním žalobním bodem označit za nedůvodné. Soud má za to, že správce daně ve smyslu shora uvedené právní úpravy a judikatury Nejvyššího správního soudu dostatečně a přezkoumatelným způsobem uvedl důvody svědčící předpokladu budoucího stanovení daně.
63. Za podložené považuje soud i důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně; i kdyby hodnotil důvody pro budoucí stanovení daně za relativně „slabé“, neboť se jedná o skutkový spor (ačkoliv tak nečiní), pak důvody týkající se budoucí nedobytnosti daně považuje za poměrně silné, a v tomto smyslu dostatečným způsobem odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu (srov. ke „kompenzací“ „silných“ a „slabých“ důvodů dle rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Z toho důvodu soud považoval i námitky uvedené pod **druhým žalobním bodem** za nedůvodné.
64. Existence odůvodněné obavy o vybrání daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musejí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31; dle tohoto rozsudku přitom lze zajišťovací příkaz 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 odůvodněnou obavu o výběr daně).
65. V daném případě správce daně (žalovaný) doložil, že jsou tu důvody pro to domněnku, že bude dodatečně vyměřena daň ve výši 9 445 600 Kč (odst. [13] napadeného rozhodnutí,

resp. tabulka č. 5 v zajišťovacím příkazu). Žalobkyně dle katastru nemovitostí není evidována jako vlastníka nemovité věci ani není vlastníkem žádného vozidla. Ani jiný hmotný majetek žalobkyně nebyl správcem daně znám. Na bankovní účet žalobkyně, který používala ke své ekonomické činnosti, byly v období od 4. 10. 2016 do 28. 2. 2018 připsány finanční prostředky v celkové výši 10 745 711,43 EUR a odčerpány finanční prostředky v celkové výši 10 775 330,62 EUR. Správce daně již v zajišťovacím příkazu uvedl, že zůstatky na účtech žalobkyně ke dni 23. 4. 2018 byly ve výši 368,66 EUR (na účtu vedeném u České spořitelny, a.s. využívaném žalobkyní k ekonomické činnosti) a 8 686,72 Kč (na účtu vedeném u České spořitelny, a.s. využívaném žalobkyní primárně k úhradě veřejnoprávních povinností). Správce daně dále zjistil, že finanční prostředky jsou žalobkyní v praxi převáděny jen krátce po jejich připsání, což i dle názoru soudu nasvědčuje snaze žalobkyně eliminovat jakýkoliv snadno dosažitelný majetek. Z přílohy k přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 pak vyplývá, že aktiva žalobkyně jsou kryta z 96,5 % z cizích zdrojů a žalobkyně vykazuje velmi vysokou míru zadluženosti. V účetní rozvaze ke dni 31. 12. 2017 žalobkyně vykázala čistou hodnotu aktiv ve výši 21 680 000 Kč, z čehož 21 680 000 Kč představují oběžná aktiva, v naprosté většině se má jednat o krátkodobé pohledávky. Žalobkyně tak nevykázala žádný dlouhodobý majetek ani zásoby. Městský soud má tak za to, že jen z těchto skutečností lze usuzovat, že úhrada potenciálně vyměřené daně může být nad hospodářské síly žalobkyně.

66. K tomu však přistupují další důvody. Indicie, které mohou ve vzájemné souvislosti svědčit o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, a které žalobkyně naplňuje, jsou dle judikatury následující:

- 1/ existuje podezření na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48),
- 2/ majetek daňového subjektu je tvořen pouze prostředky na účtu či jinou vysoce likvidní komoditou (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Af 23/2013-49, popř. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, č. j. 62 Af 26/2015-43),
- 3/ daňový subjekt nemá nemovitý majetek (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2016, č. j. 29 Af 46/2014-56),
- 4/ daňový subjekt vykazuje vysokou míru zadluženosti (viz rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45).

67. Naopak odůvodněná obava o vybrání daně může být i oslabena až vyloučena, a to níže uvedenými indiciemi, které ovšem žalobkyně nevykazuje (argumentem *a contrario* tedy lze dovodit, že „vlastnosti“ žalobkyně svědčí spíše o obavách o budoucí dobytost daně). Daňový subjekt je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2017, č. j. 62 Af 119/2015-462), daňový subjekt vlastní nemovité i movité věci značné hodnoty, má větší počet stálých zaměstnanců a transparentní majetkovou strukturu (tytéž rozsudky, jaké byly uvedeny u předchozího bodu), včasné plnění uložené záznamní povinnosti (např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66), daňový subjekt nezmenšuje svůj majetek (např. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104), daňový subjekt je podnikající fyzickou osobou, a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se

daňovým povinností je pojmově vyloučena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).

68. Soud si je vědom skutečnosti, že žádná z judikatorně dovozených indicií sama o sobě nesvědčí o něčem protizákonném či o ohrožení budoucí dobytosti daně; v případě žalobkyně je však zřejmé, že je dán celý komplex těchto indicií, které již závěr o ztížené dobytosti daně umožňují formulovat. Je buď nesporné, nebo bylo daňovými orgány dostatečně doloženo, že žalobkyně je právnickou osobou s žádným movitým ani nemovitým majetkem, malým rozsahem majetku, nekumuluje finanční prostředky na svých bankovních účtech vedených u České spořitelny, a.s. v měnách CZK a EUR a má zveřejněn účet vedený na Slovensku. (srov. odst. [8] zajišťovacího příkazu), bylo u ní dáno podezření na zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty (srov. odst. [15] napadeného rozhodnutí), žalobkyně není stabilizovaným subjektem, neboť deklarovaná ekonomická činnost je ryze „přefakturovávajícího“ charakteru a navíc je vykonávána jen krátce, je zcela odlišná od předchozího podnikání (srov. odst. [8] zajišťovacího příkazu) a žalobkyně ani neplnila některé povinnosti dle zákona o účetnictví apod. (srov. odst. [2] zajišťovacího příkazu)
69. Ve světle shora uvedených skutečností či indicií je třeba hodnotit námitky, které žalobkyně vznesla. I kdyby je však bylo částečně možné akceptovat, existuje zcela důvodná a pochopitelná obava, že žalobkyně by neměla k dispozici na bankovním účtu takové finanční prostředky, kterými by mohla v budoucnu stanovenou daň uhradit. Za takové situace se městský soud domnívá, že množství určitým způsobem „podezřelých“ okolností pojících se se situací žalobkyně a jejím podnikáním je až nápadným způsobem vysoké, pročez lze akceptovat závěr daňových orgánů o existenci uceleného a logického okruhu indicií k vydání zajišťovacího příkazu.
70. Ve **třetím žalobním bodu** žalobkyně namítala, že nebylo dostatečně zdůvodněno, proč hrozilo údajné nebezpečí z prodlení u úhrady daně ve smyslu § 103 ZDPH.
71. K tomu soud uvádí, že smyslem a účelem § 103 zákona o DPH, je napomoci výběru daně v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu.
72. Není bez významu, že žalobkyně svou žalobní argumentaci, kterou brojila proti postupu správce daně podle § 103 zákona o DPH, zbudovala na námitkách proti vydání samotného zajišťovacího příkazu (tj. tvrzení, že správce daně nedoložil, že by existovala přiměřená pravděpodobnost doměření daně, ani její nedobytnost). Tyto námitky se však zcela míjí s podstatou ust. § 103 zákona o DPH, tj. s vykonatelností zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání. Soud tyto námitky podrobně vypořádal výše při posuzování opodstatněnosti vydání samotného zajišťovacího příkazu.
73. Soud nemůže souhlasit s tvrzením žalobkyně, že správce daně zatížil zajišťovací příkaz vadou nepřezkoumatelnosti, protože rezignoval na odůvodnění nutnosti použití nejzávažnější a nejinvazivnější možnosti stanovení vykonatelnosti zajišťovacího příkazu. V odst. [16] zajišťovacího příkazu správce daně výslovně vyjevil svou obavu, že pokud by nestanovil vykonatelnost zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání, poskytl by čas a

prostor žalobkyni k tomu, aby znesnadnila či dokonce znemožnila správci daně jeho případný nucený výkon tím, že by jediná exekvovatelná aktiva vyvedla ze svého majetku mimo dosah správce daně. Daňové orgány obou stupňů tuto hrozbu postavily na tom, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly dle zjištění správce daně zastírala skutečnou povahu a rozsah svého podnikání a domáhala se neoprávněného daňového zvýhodnění. S tímto odůvodněním se soud zcela ztotožňuje a považuje jej za přezkoumatelné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil souhlas se závěrem správce daně, že zjištění uvedená v zajišťovacím příkazu jednoznačně nasvědčují tomu, že žalobkyně byla v pozici buffera v podvodném řetězci. Obchodovala bez jakéhokoliv zázemí velké objemy zboží s minimální marží, se zbožím přitom fakticky nijak nenakládala. Její finance jsou netransparentní a jejich toky vzbuzují řadu otázek stran jejich původu i toho, kde končí. Účetní závěrku ve Sbírce listin zveřejnila naposledy v roce 2014. Její aktiva jsou tvořena z drtivé většiny cizími zdroji. Všechny tyto konkrétní poznatky soud považuje za legitimní důvod k obavě správce daně ze vzniku nebezpečí z prodlení. Učiněná skutková zjištění tak v požadované míře odůvodňují nejenom závěr správců daně o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž i jejich závěr o nutnosti aplikace § 103 zákona o DPH.

74. Důvodná není ani dílčí žalobní námitka formulovaná pod třetím žalobním bodem, v níž žalobkyně namítla, že nelze automaticky jeden ze znaků vydání zajišťovacího příkazu považovat za důvod stanovení vykonatelnosti okamžikem jeho vydání podle § 103 zákona o DPH. Tento pohled na věc výslovně vyloučil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17.12.2014 č. j. 4 As 209/2014 – 86, ve kterém konstatoval, že *„závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zjištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se [...] mohou opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání“*. Správce daně ani žalovaný proto nepochybili, pokud hrozící nebezpečí z prodlení dovodili ze stejných skutečností, které vyvolaly obavu o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.11.2020 č.j. 1 Afs 279/2019-40). Soud rovněž poukazuje na protichůdné námitky formulované pod třetím žalobním bodem. Na jednu stranu žalobkyně tvrdila, že daňové orgány aplikaci § 103 zákona o DPH vůbec neodůvodnily, na stranu druhou pak brojí proti tomu, že jej opřely o obecné podmínky pro vydání samotného zajišťovacího příkazu.
75. Lze dodat, že úvahy správce daně týkající se posouzení ekonomické situace daňového subjektu shledal soud zcela logickými. Správce daně musel do svého hodnocení promítnout zejména způsob, jakým daňový subjekt hospodář se svými finančními prostředky i se svým majetkem, jehož zjištěná hodnota je nízká. Za situace, kdy pak správce daně identifikuje důvody zakládající nebezpečí z prodlení, nemůže postupovat výlučně podle daňového řádu a vydat zajišťovací příkaz účinný okamžikem jeho oznámení, ale musí vydat zajišťovací příkaz podle ust. § 103 zákona o DPH, jelikož se jedná o ustanovení speciální ve vztahu k § 167 odst. 3 daňového řádu. V daném případě shledal správce daně existenci hrozícího nebezpečí z prodlení v souhrnu zjištěných skutečností, které jsou uvedeny v zajišťovacím příkazu. Zdejší soud shledává vhodným zde připomenout, že po správci daně nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti němu, postavil najisto a detailně prokázal veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Podstatné je, aby předložil přesvědčivé důvody pro zajištění finančních prostředků daňového subjektu, což v posuzované věci učinil. Rozhodující

a podstatné je, že tyto skutečnosti, jak již bylo uvedeno výše, ve svém souhrnu odůvodňují vydání zajišťovacího příkazu.

76. Z uvedených důvodů soud neshledal ani námitky obsažené ve třetím žalobním bodu důvodnými.
77. Soud závěrem uvádí, že nepřehlédl argumentaci žalobkyně týkající se její údajné ekonomické likvidace. Z rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, se kterým se zdejší soud plně ztotožňuje, však vyplývá, že při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

78. Napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž byla rozhodnutí zkoumána. Žalovaný se v rámci napadeného rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami, přičemž v napadeném rozhodnutí detailně popsal rozhodný skutkový a rozvedl právní závěry z něho vyplývající. Nad rámec uplatněných žalobních bodů soud nezjistil ani žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. To se týká jak důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů a následně napadeného rozhodnutí, tak postupu dle § 103 zákona o DPH, což bylo odůvodněno indiciemi zjištěnými správcem daně.
79. Nedůvodnou žalobu soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. O věci samé rozhodl bez jednání, jelikož pro tento postup byly splněny zákonem stanovené podmínky (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).
80. O nákladech řízení soud rozhodl druhým výrokem rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.

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. 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 27. října 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.