



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **SOLLERO group s. r. o. – v likvidaci**
sídlem Josefská 612/15, Brno
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Procházkou
sídlem náměstí Svobody 77/12, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, č. j. 31625/20/5100-41456-711994

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je zákonnost zajišťovacích příkazů.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vydal dne 23. 6. 2020 zajišťovací příkazy č. j. 3169936/20/3001-80542-712539, č. j. 3170258/20/3001-80542-712539, č. j.

3170452/20/3001-80542-712539, č. j. 3170646/20/3001-80542-712539, č. j. 3171800/20/3001-80542-712539, č. j. 3172022/20/3001-80542-712539 a č. j. 3172162/20/3001-80542-712539 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jimi uložil žalobkyni zajistit úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2019 až června 2019, srpna 2019 a září 2019 složením jistoty v celkové výši 3 669 107 Kč na depozitní účet správce daně.

3. Odvolání žalobkyně proti všem sedmi zajišťovacím příkazům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně namítla, že nebyl prokázán žádný ze zákonných důvodů pro použití zajišťovacího příkazu. Podmínkami pro jejich vydání jsou důvodné obavy správce daně vyplývající jednak z ekonomických poměrů, jednak z fungování daňového subjektu, a dále skutečnost, že úhrada daně bude zcela nebo částečně nedobytná, nebo že výběr bude spojen se značnými obtížemi. Důvody nedobytnosti daně se musí vztahovat k aktuálním poměrům daňového subjektu. Podmínky vydání zajišťovacích příkazů je nutné zkoumat jednotlivě ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nynější věci nebyl každý měsíc posuzován individuálně, ale odůvodnění zajišťovacích příkazů jsou paušální. Správce daně se sice podrobně zabýval fungováním daňového subjektu a prověřoval jeho ekonomickou činnost, ovšem nezjistil řádně skutečný stav věci. Z neúplných zjištění vyvodil nesprávné závěry.
5. Naprostá většina důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů se podle žalobkyně opírá pouze o domněnky. Podklady rozebírané v zajišťovacích příkazech jsou vzájemně rozporné a nedostatečné. Použitá judikatura je vykládána účelově. Nebyla zjištěna žádná zjištění ohledně údajů v kontrolním hlášení žalobkyně ani jejího deklarovaného dodavatele. Ani tvrzená účast žalobkyně v řetězci zasaženém podvodem na DPH nebyla řádně vysvětlena. Prokázána nebyla ani vědomost žalobkyně o podvodném jednání. V tomto ohledu je klíčová obezřetnost plátce a standard obchodu. Ten však dovedl správce daně na základě svojí představy o ideální podobě chování podnikatelských subjektů. Pro standard obchodu neexistuje obecná definice. Je však žádoucí, aby byl výsledkem dokazování a aby byl přezkoumatelný. Tento standard nelze konstruovat mimo sféru podnikatelského prostředí žalobkyně. Na situaci je nutno nahlížet v kontextu okolností známých žalobci v rozhodné době, nikoliv v kontextu skutečností, které se objevily později. Správce daně by měl být schopen definovat, co měl daňový subjekt učinit, aby se součástí podvodného řetězce nestal. Pokud je žalobkyně schopna racionálními obchodními důvody vysvětlit, proč vstoupila do obchodní transakce, nemůže být činěna odpovědnou. Správce daně nedostatečně prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyvodil závěr o vědomosti žalobkyně o existenci podvodu.
6. Přestože po žalovaném nelze požadovat, aby v zajišťovacím příkazu prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, je nutné přezkoumatelným způsobem vysvětlit důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné. Orgán finanční správy tak může vydat zajišťovací příkaz jen tehdy, existují-li objektivní skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu ze stanovení daně a současně z její nedobytnosti. Tyto skutečnosti musí být popsány v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Masivní průnik do soukromí všech plátců DPH provádějících hotovostní platby je nesouměřitelný

s cílem poctivého placení daní. Při vydání zajišťovacího příkazu musí být proveden test proporcionality ve vztahu ke katastrofálním následkům, které vydané příkazy pro žalobkyni měly. Správce daně takový test proporcionality neprovedl a nevážil, zda jeho jednání je ve vztahu ke sledovanému cíli vhodné, potřebné a přiměřené.

7. Důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů byla podle správce daně existence podvodu na DPH. Nebylo však zpochybněno daňové přiznání žalobkyně ani její kontrolní hlášení za červen 2019. S dodavatelem KOH RONG, s. r. o. a LAVASTAV INVEST a. s. („Lavastav“) měla žalobkyně bezproblémovou spolupráci, která se nijak nevymykala obchodním zvyklostem ani běžné obchodní praxi. Neměla tedy důvod předpokládat, že se její dodavatelé účastní daňového podvodu. Žádný důkaz o spojení žalobkyně s dodavatelem jejího dodavatele žalovaný neuvedl. Přesto však dovodil vědomost žalobkyně o podvodu.
8. Hlavní starostí žalobkyně je ekonomická výhodnost její činnosti a hrazení svých daňových povinností. Skutečnost, že určitá společnost daň neodvedla a naopak žalobkyně si daň uplatnila, sama o sobě neprokazuje závěr o existenci daňového podvodu, natož vědomost žalobkyně o něm. Takový postup správce daně odmítl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *Vyrtych*. Z něj plyne, že pokud na určitém článku řetězce daň nebyla odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl nebo mohl vědět.
9. Závěry správce daně o existenci podvodu jsou nepřezkoumatelné. Není jasné, s jakými úvahami spojuje správce daně existenci podvodu u jednoho subjektu a odmítnutí nároku na odpočet daně u jiného subjektu. Jeho závěr je totiž vystavěn toliko na tom, že žalobkyně nebyla náhodným účastníkem dodavatelsko-odběratelského řetězce, který o podvodném jednání nemohl mít povědomí. Nebylo prokázáno, jakou výhodu by žalobkyně účastí na podvodu získala, ani jaké je její propojení mezi osobami jednajícími za články v řetězci. Existence virtuálního sídla, neexistence propagace na webových stránkách, žádný dohledatelný majetek, výběr peněz v hotovosti atd. jsou skutečnosti typické pro velké množství firem. Žádná z nich není v rozporu se zákonem. Nemůže se proto jednat o podezřelé okolnosti. Co se týče propagace, je zcela na žalobkyni, jak svou činnost nabízí. Dosahuje-li odpovídající hospodářské výsledky, je daná výtka správce daně bezvýznamná. Nepřítomnost kontaktní osoby při konání místního šetření je dána tím, že se správce daně předem neohlásil. Sídlo i provozovna jsou řádně označeny.
10. Nesprávné jsou rovněž obavy o budoucí dobytost daně. Žalobkyně si své povinnosti řádně plní a není daňovým dlužníkem. Lze-li očekávat alespoň postupné splácení daně daňovým subjektem, je vydání zajišťovacího příkazu nedůvodné. Žalobkyně je kontaktní, podává daňová přiznání i kontrolní hlášení a hradí veškeré své povinnosti vůči státu. Vydání nezákonných zajišťovacích příkazů pro ni má likvidační následky.
11. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i jednotlivé zajišťovací příkazy, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Shrnuje, že odůvodněnou obavou z budoucího stanovení daně v daném případě vyvolávalo zapojení žalobkyně do řetězců vykazujících znaky zasažení podvodem na DPH, na jejichž počátku byla zjištěna chybějící daň. Žalobkyně v řetězcích figurovala na

pozici tzv. brokera, který si uplatnil nárok na odpočet z plnění stížených podvodem. Podle analýzy obchodování od srpna 2017 do prosince 2019 i žalobkyně opakovala svůj model podnikání tím, že se účastnila obchodování v řetězcích zasažených podvodem na DPH, přičemž jednotlivé větve řetězců se sbíhaly právě u ní. To podle žalovaného podporuje závěr, že žalobkyně měla z účasti na obchodování prospěch v podobě snížení vlastní daňové povinnosti. Ona sama v závislosti na úkonech správce daně měnila či nahrazovala své dodavatele, případně měnila způsob úhrady přijatých plnění. Řetězce byly značně organizované, neboť se v nich na pozicích statutárních orgánů vyskytovaly osoby, které působily u subjektů neplnících si daňové povinnosti či účastníci se podvodných řetězců. Z těchto okolností bylo možné dovodit rovněž vědomost žalobkyně o účasti na podvodu.

13. Obavu o nedobytnost daně pak vyvolalo zjištění o majetkové nedostatečnosti žalobkyně. K němu správce dospěl na základě majetkové a ekonomické analýzy. Žalobkyně vlastní dlouhodobý majetek pouze ve výši 421 000 Kč, je zadlužená a jediným jejím podstatným majetkem jsou pohledávky a peníze na účtu. Jedná se o majetek snadno převoditelný a vysoce likvidní. To dokazují opakované výběry většiny peněžních prostředků v hotovosti krátce poté, co jsou na účet připsány. Navíc činnost žalobkyně navozuje dojem, že je vykonávána pouze formálně.
14. Univerzalita odůvodnění zajišťovacích příkazů vychází z faktu, že až na jednotlivé výše zajištěných částek a konkrétní zdanitelná plnění za předmětná období jsou výchozí skutečnosti odůvodňující obavy podle § 167 daňového řádu totožné. V předmětných zdaňovacích obdobích obchodovala žalobkyně ve třech řetězcích, jejichž obchodní model byl totožný. Byly přeprořádány úklidové služby, první články v řetězcích vykazovaly zdanitelná plnění v části B3 kontrolních hlášení (tj. plnění do 10 000 Kč bez identifikace dodavatele), čímž daň buď zkrátily, nebo zakryly identitu osoby, která plnění skutečně poskytla, ale neplnila si své daňové povinnosti. Plnění si v krátkém časovém sledu přefakturovaly až k žalobkyni, přičemž žádný z článků řetězce neměl k poskytování úklidových služeb potřebné zázemí. Za plnění žalobkyně ve značné míře nehradila bezhotovostně, případně od bezhotovostní úplaty ustoupila v důsledku úkonů správce daně vůči danému dodavateli. U žalobkyně se předmětné řetězce sbíhaly a ona z nich čerpala daňové zvýhodnění v podobě snížení DPH. Všechny články řetězce vykazovaly obdobné znaky rizikovosti i to, že podnikatelskou činnost vykonávají pouze formálně. Organizovanost obchodního modelu nasvědčuje tomu, že se nejedná o ojedinělé podnikatelské selhání, ale o podvod. Souhrn všech indicií popsaných v odůvodnění zajišťovacích příkazů tak vyvolával intenzivní odůvodněnou obavu o budoucí stanovení daně i o její dobytost.
15. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly podle žalovaného řádně prokázány. Při posuzování aktuální majetkové situace bylo vycházeno z údajů poslední známé účetní závěrky k 31. 12. 2018. Úvahy o nedobytnosti byly učiněny navíc z dalších aktuálních skutečností – informací z rejstříků, aktuálních pohybů na účtu atd. Až po posouzení těchto skutečností ve vzájemném souhrnu byla konstatována důvodná obava o dobytost daně.
16. Co se týče prokazování vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu, v případě zajišťovacího řízení není podstatná otázka dobré víry. Ta je významná až v nalézacím řízení, jehož výsledkem je stanovení daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacích příkazů tak je významná samotná účast žalobkyně na podvodném řetězci. Žalovaný detekoval podvodný

řetězec, identifikoval chybějící daň a popsal, v čem podvod spočívá. Správcem daně zjištěné nestandardnosti jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti obchodování či zjištění o opakování podvodného modelu v širším šetřeném období jsou dostačující pro závěr, že i v šetřených obdobích došlo k podvodu na DPH. Přestože je pro vydání zajišťovacích příkazů vědomost žalobkyně o podvodu bezpředmětná, je podle žalovaného pravděpodobné, že žalobkyně o podvodném jednání věděla.

17. Žalovaný odmítl námitku, že by porušil princip proporcionality. Při správě daní dochází k zásahům do ekonomické sféry daňových subjektů. Přestože je cílem správy daní dosažení úhrady daně, musí postup správce daně odpovídat zákonu. Z této zásady správce daně nevybočil. K vydání zajišťovacích příkazů přistoupil poté, co shromáždil dostatek informací. Existovala tedy přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce. Vydání zajišťovacích příkazů bylo zcela v souladu s podmínkami § 167 daňového řádu.
18. Rozsudek *Vyrtych* není podle žalovaného ve věci aplikovatelný. Předpoklad budoucího stanovení daně není založen na tom, že by se deklarovaná plnění neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobkyně, ale na tom, že jsou deklarovaná plnění zasažena podvodem. Bylo podrobně vysvětleno, v čem spočívá chybějící daň a jaké jsou další nestandardní okolnosti. V nynějším případě je nepravděpodobné, že by všechny první články řetězců vykazaly přijetí zdanitelných plnění v části B3 kontrolního hlášení omylem. Je nutné zohlednit opakovanou účast žalobkyně v řetězcích na pozici, kdy si čerpala nárok na odpočet z úklidových služeb, změny řetězců, výskyt určitých osob v různých člancích řetězce, absenci personálního zázemí pro realizaci přeprodávaného plnění apod. Správce daně na základě zjištěných skutečností dospěl k oprávněnému závěru, že se žalobkyně účastnila obchodování stiženého podvodem na dani, ze kterého čerpala výhodu v podobě nárokování odpočtu na DPH, který jí bude v budoucnu odmítnut z důvodu účasti na podvodu. Závěry o podvodu navíc ob stojí i ve světle rozsudku *Vyrtych*, neboť přímí dodavatelé žalobkyně vykazovali rizikové rysy, které měly žalobkyni indikovat, že se účastní obchodování zasaženého podvodem na DPH. Žalobkyně navíc sama vědomě činila úkony v závislosti na rozkrývání řetězců správcem daně, tedy disponovala informacemi o svých obchodních partnerech a ve vazbě na ně činila kroky, aby umožnila fungování podvodných řetězců.
19. Při posuzování budoucí dobytosti daně žalovaný zohlednil, že si žalobkyně plní daňové povinnosti. Tyto skutečnosti však nebyly natolik intenzivní, aby s ohledem na majetkovou nedostatečnost a způsob nakládání s majetkem vyvrátily pochybnosti správce daně o budoucí dobytosti daně. Podnikání žalobkyně spočívalo v účasti na řetězcích stižených podvodem, proto měl správce daně důvodnou obavu, že by v budoucnu mohlo u žalobkyně dojít k útlumu pohybu na účtech a k útlumu její podnikatelské činnosti. Rovněž sídlo žalobkyně ve sdílené kanceláři, absence webových stránek a další zjištění podporují závěr, že žalobkyně není dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou. Nebyl dán ani předpoklad, že by žalobkyně dosud nestanovenou daňovou povinnost byla schopna uhradit jinými prostředky (např. úvěrem).
20. Co se týče namítaného likvidačního charakteru příkazů, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

21. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
22. **Žaloba není důvodná.**
23. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti [bod IV. A) rozsudku], poté posuzoval naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů [bod IV. B) rozsudku]. Závěrem se vyjádřil k ostatním námitkám žalobkyně [bod IV. C) rozsudku].

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti

24. Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů. K tomu je nutné uvést, že i pro zajišťovací příkaz platí, že v jeho odůvodnění je nutno uvést důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se správce daně vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí (§ 102 odst. 3 daňového řádu). Pro zajišťovací příkaz z § 167 odst. 1 daňového řádu plyne povinnost správce daně přezkoumatelným způsobem odůvodnit naplnění podmínek pro jeho vydání, tj. vysvětlit, v čem spočívá předpoklad budoucího stanovení daně, a popsat rovněž obavy o její nedobytnost.
25. Veškeré tyto povinnosti správce daně podle soudu splnil. Vydané zajišťovací příkazy jsou značně obsáhlé (obsahují více než 60 stran) a je v nich detailně vysvětlen jak předpoklad stanovení daně (viz část III), tak odůvodněná obava o budoucí dobytost daně (část IV). Námitky žalobkyně proti vydaným zajišťovacím příkazům byly adekvátně vypořádány v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 12 – 18), v němž žalovaný ze závěrů správce daně hojně vycházel.
26. Není ani pravdou, že by odůvodnění všech 7 zajišťovacích příkazů bylo totožné. Přestože některé části odůvodnění zajišťovacích příkazů jsou shodné (např. charakteristika daňového subjektu, analýza pohybů na bankovním účtu daňového subjektu, zjištěné nestandardnosti týkající se změny řetězců v čase, nestandardnosti spočívající ve výskytu stejných osob, odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, nebezpečí z prodlení), což je dáno nutností komplexního zhodnocení podnikání žalobkyně a odůvodnění zapojení do podvodu na DPH po delší časový úsek, obsahuje každý ze zajišťovacích příkazů rovněž individuální části vztahující se k příslušnému zdaňovacímu období, pro které byl vydán (např. analýza pohybů na účtu v konkrétním zdaňovacím období, údaje v daňovém tvrzení pro rozhodné období, popis řetězců, existence chybějící daně a zjištěné nestandardnosti v konkrétním zdaňovacím období). Ve skutečnosti, že některé pasáže odůvodnění jsou shodné pro všechna zdaňovací období, nelze spatřovat nepřezkoumatelnost či nedostatečnou individualizaci rozhodnutí, ale snahu správce daně o detailní vysvětlení způsobu podnikání žalobkyně a popis rizikových faktorů, které by bez celostního náhledu na danou tematiku nebylo dostatečně názorné.
27. Obdobně je nutno konstatovat, že i žalobkyní tvrzené „paušální“ odůvodnění obav o nedobytnost daně vychází z nutnosti komplexního náhledu na majetkovou situaci žalobkyně za delší zkoumané období. Zohledňuje všech 7 zajišťovacích příkazů, v čemž nelze spatřovat pochybení, ale naopak snahu správce daně o komplexní zhodnocení ekonomické situace žalobkyně.
28. Námitka tak není důvodná.

IV. B) Námitka nezákonnosti zajišťovacích příkazů

29. Žalobkyně dále zpochybňovala naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.
30. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „*je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 8. 2015 č. j. 6 Afs 108/2015-35, označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).
31. Vydáním zajišťovacího příkazu správce daně závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, bod 23, v němž se rozšířený senát vyjadřoval ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž tyto úvahy jsou soudně přezkoumatelné (citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 108/2015-35, bod 14). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedly k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, zbavuje se majetku nebo účelově činí kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).
32. Správce daně své obavy z budoucího stanovení daně založil na skutečnosti, že žalobkyni bude v budoucnosti stanovena daň z důvodu účasti na daňovém podvodu. Takový závěr je plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (rozsudky ze dne 11. 6. 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13, nebo ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 24).
33. Současně Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu)

může založit budoucí doměření DPH. V tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13, nebo žalobkyní zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60 ve věci *Vyrtych*). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. Neobstojí tak argumentace žalobkyně, že správce daně byl povinen již ve fázi vydání zajišťovacího příkazu postavit na jisto její vědomou účast na podvodném řetězci.

34. Při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu tedy daňové orgány zásadně neprovádějí dokazování. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).
35. Těmto povinnostem správce daně v nynějším případě dostál, a to i při zohlednění závažných následků, které vydání zajišťovacích příkazů pro žalobkyni mohlo mít. Ve vztahu k první podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu – předpokladu budoucího stanovení daně – lze odkázat na obsáhlé a precizní odůvodnění zajišťovacích příkazů zmiňovaná již v bodě 245 výše, jakož i podrobné odůvodnění žalovaného obsažené v bodech 15 – 22 napadeného rozhodnutí. Správce daně zejména v části „Další zjištěné nestandardnosti – změna řetězců v čase“ čítající téměř 20 stran popisu a nákresů řetězců obsáhle vysvětlil způsob podnikání žalobkyně a její účast v podvodných řetězcích. Navíc shledal rovněž nestandardnosti spočívající ve výskytu stejných osob, které umocnily závěr správce daně o účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
36. Zjištěné skutečnosti podle orgánu finanční správy nasvědčovaly tomu, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích přijala zdanitelný plnění v účelově vytvořených řetězcích osob povinných k dani s následující strukturou:
 - i. wemigis s. r. o. – Frankton s. r. o. – Rivalenti s. r. o. – žalobkyně (únor, březen, září 2019)
 - ii. Pereti Transport s. r. o. – Mirias s. r. o. – LAVASTAV INVEST a. s. – žalobkyně (únor, březen, duben, květen, červen 2019)
 - iii. HAVL Consulting s. r. o. – PGO Consulting s. r. o. – KOH RONG, s. r. o. – žalobkyně (duben, květen, červen, srpen, září 2019)
37. Společnosti na počátku řetězců vykazovaly přijatá zdanitelná plnění ve značných objemech v oddílu B3 kontrolního hlášení. Současně bylo zřejmé, že vykonávají podnikatelskou činnost pouze formálně. Tím buďto zastřely identitu neznámé korporace, která ve skutečnosti přeprodávané plnění poskytla a neplní si své daňové povinnosti, nebo přijetí daných plnění vykazaly pouze fiktivně, aby zaplatily daň nižší, než k jaké byly

povinný). Společnosti na druhém a třetím článku řetězce působily v pozici tzv. bufferů, tj. za účelem znesnadnění šetření řetězce. Přefakturovaly plnění s minimálním ziskem a s rychlým sledem nákupních a prodejních operací. Na závěru všech řetězců vystupovala žalobkyně v pozici tzv. brokera, který z daných plnění uplatnil nárok na odpočet, čímž si snížil vlastní daňovou povinnost. Všechny články v řetězci vykazovaly minimální daňové povinnosti, aniž by měly odpovídající personální a logistické zázemí pro výkon podnikatelské činnosti. Předpoklad o zasažení řetězců podvodem potvrzovaly rovněž rizikové skutečnosti ohledně jednotlivých článků v řetězci (virtuální síla, absence provozoven a webových stránek, nezveřejňování údajů ve sbírce listin, žádní zaměstnanci, propojenost osob působících v pozici statutárních orgánů). Obdobné rizikové skutečnosti byly zjištěny rovněž u žalobkyně s výjimkou toho, že evidovala vlastní zaměstnance. Jejich deklarovaný počet se však nejevil jako věrohodný, neboť evidovaný nárůst či pokles zaměstnanců se v uplynulých letech nijak nepromítl do osobních nákladů, do vykazovaných zdanitelných plnění ani do výše deklarované daňové povinnosti žalobkyně. Rovněž analýza pohybů na účtu žalobkyně svědčila o formální podnikatelské činnosti, neboť úplata za přijatá plnění od dodavatelů nebyla prováděna prostřednictvím účtů žalobkyně, resp. od ní bylo upuštěno poté, co správce daně začal činit kroky vůči určitému článku v řetězci. Tyto skutečnosti byly zcela přehledně a detailně popsány v analýze podnikání žalobkyně obsažené v zajišťovacích příkazech. Soud je ve shodě se žalovaným i správcem daně přesvědčen, že zmíněné nestandardnosti vedly k odůvodněnému závěru, že se žalobkyně účastnila řetězců zasažených podvodem na DPH.

38. Účast v podvodném řetězci společností podle správce daně činila z žalobkyně vysoce rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění v budoucnu stanovených daňových povinností, nelze odhadovat. Žalobkyně přitom byla posledním článkem řetězce a inkasovala odpočty na dani. Správce daně považoval za vysoce pravděpodobné, že učiní vše pro to, aby tento neoprávněný zisk řetězce byl realizován a aby minimalizovala jeho odhalení. Tyto obavy byly ještě posíleny neustálými změnami v dodavatelsko-odběratelském řetězci a sladováním postupu jednotlivých článků řetězce (např. jednotná změna strategie v řetězci spojená s přechodem na vykazování primárních přijatých plnění v části B3 kontrolního hlášení od počátku roku 2019 namísto neuplatňování nároku na odpočet prvním článkem v řetězci spojeným s neplněním jeho daňové povinnosti). Z řady změn jednotlivých článků řetězce, k nimž došlo poté, co místně příslušný správce daně vydal zajišťovací příkaz ve vztahu k danému článku řetězce, správce daně navíc vyvodil silnou vůli společností zapojených do řetězce pokračovat v protiprávní činnosti. Články řetězce přitom často tvořily pouze formálně existující společnosti bez skladovacích prostorů či zaměstnanců. Žalobkyně přitom o těchto změnách v řetězcích musela vědět, neboť změnila své chování v návaznosti na kroky správce daně (např. ukončila obchodování s určitým subjektem nebo změnila způsob úhrad po vydání zajišťovacích příkazů na jiný článek v řetězci).
39. Podle soudu správce daně v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie, které jej oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena daň. Nejednalo se o pouhé domněnky, jak míní žalobkyně, ale o ucelený soubor závažných zjištění nasvědčujících účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

40. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že správcem daně identifikované podezřelé okolnosti (virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, absence zaměstnanců, platby v hotovosti atd.) nemohou ve svém souhrnu vést k závěru o účasti na daňovém podvodu. Přestože tyto skutečnosti nejsou samy o sobě nezákonné, při spojení více těchto rizikových skutečností a přistoupení dalších objektivních okolností svědčících o nestandardnosti podnikání v řetězci, lze závěr o podvodu na DPH spolehlivě učinit. Pro potřeby zajišťovacího řízení navíc postačuje větší množství podezřelých indicií, které nemusí být beze zbytku prokázány.
41. Argument žalobkyně, že nebyla zpochybněna kontrolní hlášení žalobkyně ani jejích dodavatelů, není přílehlavý. Závěr o předpokladu budoucího stanovení daně je založen na účasti žalobkyně na podvodném řetězci. Přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů žalobkyně tak správce daně nevyvrátil, nicméně s ohledem na shromážděné indicie nasvědčující účasti žalobkyně na řetězci transakcí zasažených podvodem předpokládal, že žalobkyni bude odepřen nárok na odpočet z předmětných zdanitelných plnění.
42. Žalobkyně se mýlí, pokud tvrdí, že správce daně byl povinen v rozhodnutí uvést návod, jak by měla organizovat podnikání, aby se vyhnula účasti na podvodu. Takovou povinnost správce daně neměl. V kontextu nynějšího případu však lze poukázat na naprosté rezignování žalobkyně na řadu rizikových faktorů objevujících se v jejím obchodním modelu podnikání. Soud je přesvědčen, že při vynaložení alespoň základní míry obezřetnosti musela být žalobkyni nestandardnost jejího obchodování patrná.
43. Správce daně se zabýval i vědomostí žalobkyně o podvodu. Pravděpodobnost vědomé účasti žalobkyně na podvodu potvrdil rovněž žalovaný v bodě 20 napadeného rozhodnutí. Také soud je přesvědčen, že správcem daně zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu nasvědčují vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce transakcí a že by obstály i ve světle závěrů rozsudku ve věci *Vyrtych*. Je však nutné zopakovat, že prostor pro detailní dokazování a prokazování dobré víry spadá do fáze nalézacího řízení, nikoliv do řízení zajišťovacího. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu shledal soud indicie o zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem zcela dostatečnými. Obava správce daně o budoucí stanovení daně tak byla zcela oprávněná a byla v zajišťovacích příkazech náležitě odůvodněna.
44. Z výše zmíněných indicií poukazujících na účast žalobkyně v podvodném řetězci vyvodil správce daně rovněž obavy ohledně budoucí dobytosti daně (viz části IV a VI zajišťovacích příkazů). Správce daně shledal majetkovou nedostatečnost žalobkyně ve vztahu k výši předpokládané daňové povinnosti. Vycházel z toho, že se žalobkyně stala aktivním účastníkem řetězce zasaženého podvodem a že existuje zvýšené nebezpečí, že ve chvíli zahájení kroků směřujících k prověřování daňové povinnosti začne činit kroky k vyvedení exekvovatelného majetku mimo dosah správce daně. Zásadní pro vydání zajišťovacích příkazů bylo zjištění, že plnění zasažená podvodem na DPH tvoří drtivou většinu přijatelných zdanitelných plnění žalobkyně. Důležitý byl rovněž fakt, že v podvodném řetězci docházelo v minulosti v reakci na úkony správce daně k nahrazování stávajících článků dodavatelského řetězce a k vyvádění exekvovatelného majetku mimo dosah správce daně, na čemž se žalobkyně jakožto odběratel daných článků řetězce přímo podílela. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek ani hmotný majetek větší hodnoty. Nedisponuje zásobami materiálu, což je dáno charakterem podnikatelské činnosti žalobkyně (úklidové služby). Vykazovaná oběžná aktiva jsou tvořena peněžními prostředky na bankovních účtech a na pokladně a pohledávkami

z podnikatelské činnosti. Jedná se tedy o vysoce likvidní složky majetku, které lze rychle převést mimo dosah správce daně. Žádný jiný reálně postižitelný majetek žalobkyně nevlastní. Analýzou údajů z rozvahy k 31. 12. 2018 správce daně zjistil vysokou míru zadluženosti žalobkyně. Ukazatele míry zadluženosti k celkovým aktivům, k vlastnímu kapitálu nebo ukazatel finanční samostatnosti podniku vykazovaly rizikovou hodnotu. Výsledek hospodaření za rok 2018 ve výši 320 000 Kč byl v porovnání s výší dosud nestanovené daně za předmětná zdaňovací období (3,6 milionů Kč) zanedbatelný. Ani z dalšího vývoje podnikání žalobkyně v roce 2019 nebylo patrné, že by u žalobkyně došlo k významnějším změnám ve skladbě majetku, resp. k nárůstu ziskovosti podnikání. Správce daně rovněž konstatoval, že s přihlédnutím k aktuální majetkové situaci žalobkyně není pravděpodobné, že by mohla získat úvěr na úhradu své daňové povinnosti. Z těchto skutečností dovedl, že existuje důvodná obava, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná.

45. Obavy o budoucí vybrání daně potvrdil v napadeném rozhodnutí i žalovaný (viz body 23 – 32). Zdůraznil, že většina přijatých zdanitelných plnění žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích byla zasažena podvodem na DPH. V řetězcích docházelo v minulosti k utlumení pohybů na bankovních účtech prověřovaných článků řetězce či k jejich vyřazení z řetězce v reakci na úkony správce daně.
46. Rovněž soud plně akceptuje závěry správce daně o existenci důvodných obav, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Tato obava správce daně přitom byla založena na silných důvodech, neboť majetková nedostatečnost žalobkyně, výběry velkých částek v hotovosti a obava z utlumení činnosti nenasvědčovaly tomu, že by žalobkyně byla schopna z jiných zdrojů v budoucnu stanovenou daň uhradit. Správce daně při vydání zajišťovacích příkazů plně respektoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104, podle nichž lze odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu ke stanovení daně a její budoucí dobytnosti, tak i celkově. *„Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“* V nynějším případě odůvodněná obava z budoucího stanovení daně i z její budoucí nedobytnosti byla založena na silných důvodech. Žalobkyně vykazovala vysokou úroveň zadluženosti a negenerovala zisk ve výši postačující na úhradu doměřené daně. S ohledem na dříve popsání jednání žalobkyně bylo možné očekávat, že by v reakci na úkony správce daně mohla činit úkony směřující k vyvedení postižitelného majetku mimo dosah správce daně, neboť podstatnou část jejího obchodního majetku tvořil oběžný majetek, tedy likvidní složky, které lze v relativně krátkém časovém období převést mimo dosah správce daně.
47. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů plynoucí z § 167 odst. 1 daňového řádu tak byly splněny.

IV. C) Ostatní námitky

48. Soud nesouhlasí s výtkou žalobkyně, že standard obchodování nebyl v řízení prokázán. Správce daně v závěrech o nestandardním podnikatelském chování žalobkyně vycházel z obecně známých skutečností, které není třeba dokazovat (přiměřeně viz § 50 správního řádu), na rozdíl např. od specifických obchodních zvyklostí vlastních určitému oboru podnikání. I podle soudu korporace, které mají virtuální sídlo, nemají vlastní zaměstnance, vykazují pouze formální podnikatelskou činnost, neboť si pouze přeprořádávají služby bez zapojení vlastních zdrojů, nepředstavují standardní model podnikání.
49. Ani nepřítomnost zástupce žalobkyně při konání místního šetření neměla žádný dopad do práv žalobkyně. Účelem místního šetření bylo zjistit existenci majetku společnosti na adrese jejího sídla. Nahlédnutím do kanceláře přes sklo bylo zjištěno, že žalobkyně v sídle společnosti žádný majetek větší hodnoty nemá. Tato skutečnost nebyla žalobkyní v průběhu řízení zpochybněna. Z neúčasti zástupce žalobkyně při místním šetření tak nelze dovozovat nezákonnost zajišťovacích příkazů.
50. Nepřípadná je námitka, že zajišťovací příkazy založené na nelegitimním podkladu mají pro žalobkyni likvidační charakter. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, plyne, že „[j]e-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (...) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.“ Existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Pokud je přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu. Ta totiž s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Významnou roli při posuzování okolností případu může hrát bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu či bezproblémová spolupráce se správcem daně. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, bod 51, shrnul, že „daňový subjekt, jehož záměrem není podnikání v rozporu se zákonem a který má vůli plnit své daňové povinnosti, disponuje běžně celou řadou soukromoprávních i veřejnoprávních možností, jak zaplatit stanovenou daň, na kterou nemá aktuálně dostatečné finanční prostředky.“ To však nebyl případ žalobkyně. V nynějším případě si žalobkyně sice dlouhodobě plnila své daňové povinnosti, nicméně veškeré nestandardní okolnosti provázející její podnikání, které správce daně identifikoval jako důvodné pochybnosti o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH v zajišťovacím příkazu, jakož i s přihlédnutím k její majetkové situaci (téměř žádný majetek vyšší ceny, vysoká zadluženost, vysoce likvidní majetek) nebylo možné očekávat, že žalobkyně v budoucnu stanovenou daň dobrovolně uhradí. Ani dosavadní řádné plnění daňových povinností při zohlednění závažných zjištění svědčících o zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem, který tvořil drtivou většinu přijatých zdanitelných plnění, tak nemohlo v dané situaci převážit na obavami z budoucí nedobytnosti daně, která měla značně překračovat výši dosud hrazené daňové povinnosti. Očekávatelné nebylo ani postupné splácení v budoucnu doměřené daně s ohledem na vysokou zadluženost žalobkyně, výši celkově doměřené daně a obavy z utlumení podnikatelské činnosti. Soud nezpochybňuje, že vydané zajišťovací příkazy na žalobkyni mohly mít likvidační účinek, nicméně pokud

byly naplněny podmínky stanovené v § 167 daňového řádu, byl takový důsledek akceptovatelný.

51. Lichou shledal soud rovněž námitku neprovedení testu proporcionality žalovaným, resp. správcem daně. Test proporcionality provedl již zákonodárce tím, že v § 167 daňového řádu stanovil, za jakých podmínek je možno zasáhnout do práv daňového subjektu v zájmu jiných chráněných hodnot (zde v zájmu na řádném výběru daní). Žalobkyně ani soud nemají o ústavní konformitě daného ustanovení pochyb (shodně viz rozsudek č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 40).

V. Závěr a náklady řízení

52. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. července 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu