



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **ALMA KFT s.r.o.**, IČO: 29126568
sídlem Kamenická 656/56, 170 00 Praha 7

zastoupená společností Rambousek a partner a.s., IČO: 64829391
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 23. 6. 2017, č. j. 28593/17/5100-41458-711994

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2017, č. j. 28593/17/5100-41458-711994 (dále též „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 28. 4. 2017, č. j. 4041032/17/2007-00540-107354, č. j. 4059522/17/2007-00540-

107354, č. j. 4068072/17/2007-00540-107354, a č. j. 4072677/17/2007-00540-107354 (dále společně také jako „zajišťovací příkazy“).

2. Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období leden, březen, duben a květen roku 2016 (dále jen „předmětná zdaňovací období“), která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 9 829 845 Kč na depozitní účet správce daně.

Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh zajišťovacího řízení. Uvedl, že dne 19. 10. 2016 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben a květen 2016. Dne 28. 4. 2017 vydal správce daně zajišťovací příkazy, kterými zajistil úhradu daně z přidané hodnoty na daň z přidané hodnoty za výše uvedená kontrolovaná zdaňovací období.
4. Žalovaný předeslal, že zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, kterým správce daně může zajistit úhradu dosud nesplatné nebo nestanovené daně, pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 167 daňového řádu.
5. K podmínce předpokladu budoucího stanovení daně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 11 až 18) uvedl, že na základě skutečností zjištěných vyhledávací činností a daňové kontroly správce daně je přiměřeně pravděpodobné, že žalobkyně deklarovala přijatá zdanitelná plnění pouze formálně. Správci daně proto vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění žalobkyní deklarovaným způsobem. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda žalobkyně prokáže nárok na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Předpokládal, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena DPH ve výši žalobkyní uplatněných odpočtů daně.
6. Své pochybnosti opřel žalovaný o následující skutečnosti:

Noví dodavatelé jako nová součást řetězce

7. Žalobkyně deklarovala v předmětných zdaňovacích obdobích nákup osobních automobilů od dodavatelů IRIZAR INVEST s.r.o., SUPREME STYLE s.r.o., ROTO Plzeň s.r.o., GERHARD HOREJSEK a spol., s.r.o., a Auto Palace Spořilov, s.r.o. (dále jen „dodavatelé“). Automobily žalobkyně nakupovala majoritně od společností IRIZAR INVEST s.r.o. a SUPREME STYLE s.r.o., což nejsou autorizovaní dealeri, ale subjekty, které samy od autorizovaných dealerů automobily nakupují. Jedná se navíc o nově založené společnosti zapsané do obchodního rejstříku ve dnech 4. 11. 2014 a 22. 4. 2015 založené jako ready-made společnosti. Tito dodavatelé se zabývají pouze nákupem a prodejem automobilů, sídlí na virtuálních adresách, nemají žádnou provozovnu a nezveřejňují povinné údaje ve sbírce listin. Tyto skutečnosti vyvolávají pochybnosti o jejich reálné ekonomické činnosti.

Propojení žalobkyně s odběratelem

8. Žalobkyně si z nákupu osobních automobilů nárokovala odpočet na DPH s následně deklarovala, že automobily byly prodány estonskému odběrateli EDP AUTO OÜ (dále

těž „odběratel“). Ačkoli podle rámcové smlouvy ze dne 13. 11. 2012, uzavřené s odběratelem, měla povinnost vyhledávat obchodníky s automobily, vyjednávat nejvýhodnější ceny a podmínky nákupu a přeposílat všechny získané informace spolu s podmínkami obchodu odběrateli, žádnou písemnou komunikaci s odběratelem v rámci daňové kontroly nepředložila. Nákup automobilů financovala zálohovými platbami přijatými od svého odběratele (bod 11 napadeného rozhodnutí).

9. Správce daně zjistil, že skutečným vlastníkem žalobkyně je D. C., který je současně většinovým vlastníkem jejího odběratele, jakož i koncového odběratele většiny automobilů EDP FRANCE. Tyto společnosti jsou personálně propojeny i přes osoby D. S. I. M. C.

Absence ekonomické podstaty žalobkyně

10. Žalovaný dále popsal, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že žalobkyně má virtuální sídlo, na internetu nelze dohledat žádné její webové stránky, nemá nahlášenou provozovnu, nezveřejňuje povinné údaje ve sbírce listin obchodního rejstříku, není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tedy neměla a nemá žádné zaměstnance, v nákladech za období leden až srpen 2016 nejsou žádné režijní náklady související s provozem (např. telekomunikační služby, kancelářské potřeby, pohonné hmoty, internetové připojení apod.), což vyvolává pochybnosti o skutečném provozování její ekonomické činnosti (bod 14 napadeného rozhodnutí).
11. Služby související s administrativou ohledně obchodů s automobily, včetně vystavování faktur, zajišťoval pro žalobkyni D. C., polský daňový subjekt, jemuž žalobkyně neposkytovala žádné vybavení ani kancelářské potřeby, za 15 eur za každou transakci, tyto transakce však nebyly na vystavených dokladech specifikovány. D. C. byl současně skutečným vlastníkem žalobkyně. Mezi D. C. a žalobkyní nebyla doložena žádná komunikace.
12. V některých případech jednal o nákupu automobilů přímo odběratel žalobkyně s autorizovaným dealerem.

Formálnost nákupů, doprava

13. Správce daně dále poukázal na to, že přeprava automobilů probíhá tak, že jsou naloženy v provozovně autorizovaných dealerů a odvezeny do Francie koncovému odběrateli EDP France. Jako odesílatel je v mezinárodních nákladních listech uveden autorizovaný dealer, jako příjemce EDP France.

Nesrovnalosti na dokladech

14. Žalovaný dále poukázal na celou řadu nesrovnalostí u předložených daňových dokladů (bod 12 napadeného rozhodnutí). Podle těchto dokladů měla nakoupit některé automobily dříve, než byly prodány autorizovaným dealerem či jiným dodavatelem prvnímu kupujícímu (či dodavateli žalobkyně). V dalších případech došlo k prodeji automobilu mezi několika subjekty během jednoho dne. Některé automobily byly předány k přepravě dříve, než je žalobkyně prodala svému odběrateli. Dále bylo zjištěno, že v některých případech byla provedena první registrace vozidla později, než bylo podle mezinárodního nákladního listu vyvezeno z ČR. Jednotliví vlastníci vozidel neoznamovali změnu vlastníka do evidence motorových vozidel a v technických průkazech byly uvedeny různé

osoby odlišné od žalobkyně. V podrobnostech odkázal na výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 4. 2017 (viz str. 11 až 15 této výzvy).

Struktura majetku žalobkyně

15. K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně žalovaný uvedl, že obava o dobytost daně pramenila zejména ze struktury žalobkynina majetku umožňující jeho snadnou převoditelnost. V podstatě jediným majetkem žalobkyně jsou motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovním účtu. Podle výpisu z katastru nemovitostí žalobkyně nevlastní žádnou nemovitou věc, v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 nevykazovala ani žádný dlouhodobý majetek. Žalobkyně sice vykazuje zvyšování tržeb, její rentabilita je však celkově velice nízká (nedosahuje ani 1 %). Přitom je dle žalovaného z výkazu zisku a ztráty za rok 2015 patrná vysoká míra zadluženosti žalobkyně, když majetek žalobkyně (25 706 000 Kč) je kryt z významné části z cizích zdrojů (24 633 000 Kč). Z výpisů z účtu č. X vedeného u Raiffeisenbank, a.s., určeného žalobkyní ke zveřejnění podle příslušných ustanovení ZDPH, bylo zjištěno, že žalobkyně za období ode dne 1. 1. 2016 do 31. 10. 2016 přijala od estonského odběratele finanční prostředky v celkové výši 185 286 992 Kč jako zálohové platby na budoucí dodávky osobních automobilů, které následně obratem, v rozmezí 1 až 2 dnů, vyplácela dodavatelům (z účtu vyplatila finanční prostředky ve výši 184 775 798 Kč). Průběžný zůstatek na účtu za uvedené období činil cca 250 000 Kč.

Reakce na odvolací námítky

16. Na stranách 8–13 napadeného rozhodnutí se pak žalovaný vypořádal s odvolacími námítkami žalobkyně (body 23 až 36 napadeného rozhodnutí), přičemž uvedl důvody, pro které je neshledal opodstatněnými.
17. Žalovaný zejména uvedl, že „*nezakládá předpoklad budoucího doměření daně na okolnosti, že by odvolatel byl zapojen v obchodování stíženém podvodem na DPH*“. Dále uvedl, že „*nezpochybňuje existenci zboží*“ ani „*nevytýká odvolateli obchodování v řetězovém trojstranném obchodu*“. Zopakoval přesvědčení, že koupě automobilů byla fakticky uskutečněna „*jiným, než odvolatelem deklarovaným způsobem*“.
18. Pokud jde o existenci vlastnického práva k automobilům, žalovaný uvedl, že „*existence či neexistence vlastnického práva k automobilům nebyla předmětem posuzování v zajišťovacích příkazech, když i v rámci posouzení majetkových poměrů odvolatele sám správce daně vycházel z toho, že odvolatel osobní automobily vlastní*“.

Žaloba

19. Žalobkyně předně uvedla, že s automobily obchoduje již od roku 2013, a to v modelu třístranného obchodu. Automobily nakupuje od tuzemských dodavatelů a prodává estonskému odběrateli EDP AUTO OU, který je dále prodává odběratelům v jiných členských státech. Tento obchodní model byl zvolen s ohledem na omezující podmínky autorizovaných dealerů při prodeji vozidel do zahraničí. Jiní prodejci také odmítají problémy s tokem peněz, neboť při prodeji vozidla bez DPH je třeba čekat na jeho vratku od státu. Dále odmítají nést riziko spojené s dodáním do jiného členského státu. Již v minulosti byla žalobkyně předmětem daňových řízení, jejichž výsledkem bylo osvědčení správného a úplného plnění daňových povinností.
20. Postup správce daně nebyl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-109, který uvádí zásady pro posouzení

kritérií pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný musí zkoumat jak hmotněprávní důsledky s pravděpodobností, že daň bude doměřena a současně pravděpodobnost, že daň bude v budoucnosti hůře vymahatelná než v současnosti. Ač žalovaný tvrdí, že uvedený rozsudek aplikuje, dle žalobkyně tomu tak ve skutečnosti není.

Obava z budoucí nedobytnosti daně

21. K otázce budoucí nedobytnosti daně žalobkyně namítala, že žalovaný v rozhodnutí o zajišťovacím příkazu neodůvodnil, proč je v budoucnosti větší riziko na vymáhání daně než v současnosti. Je zřejmé, že již v současnosti není schopna žalobkyně uhradit výši daně, kterou se správce daně snaží zajistit.
22. V odůvodnění zajišťovacího příkazu chybí správní úvaha, jaké důvody vedly žalovaného k vydání zajišťovacího příkazu dne 28. 4. 2017. Veškeré údaje, které žalovaný uvádí, trvají několik roků a žalobkyně nijak nezměnila svoje chování, nezačala ukrývat majetek, ani nijak měnit svoji činnost a její činnost byla v předchozích letech předmětem daňové kontroly bez nálezu. Jestliže žalobkyně provádí činnost stejným způsobem od počátku, její činnost byla zkontrolována, a nezměnila svoje chování, je zřejmé, že bez vydání zajišťovacích příkazů by dále pokračovala ve své činnosti a generovala zisk. Z těchto důvodů považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Pravděpodobnost doměření daně

23. Žalobkyně uvedla, že právní spor mezi žalovaným a žalobkyní se vede o to, jestli se žalobkyně stala vlastníkem nakoupených automobilů a provozuje tak ekonomickou činnost. K tomu dodala, že žalovaný uvádí, že žalobkyně vlastní 108 motorových vozidel. Za této situace jí není zřejmé, proč žalovaný vydá zajišťovací příkazy z důvodu, že žalobkyně nevykonává ekonomickou činnost a nenabývá k těmto vozidlům vlastnictví, když na druhé straně tvrdí, že je žalobkyně vlastníkem těchto automobilů. Tato úvaha dle žalobkyně není obsažena ve správní úvaze žalovaného.
24. Z dosavadního šetření je pak zřejmé, a žalovaný to v napadeném rozhodnutí ani nijak nerozporuje, že se žalobkyně nezapojila do daňových podvodů, a nikde není identifikováno zkrácení daně což, jak finanční správa veřejně deklaruje, je hlavním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů.
25. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU žalobkyně dále uvedla, že daňový subjekt vykonává ekonomickou činnost již v okamžiku, kdy se připravuje na svou činnost, tedy kdy má s budoucí činností režijní náklady. Dále poukázala na úpravu § 73 odst. 1 ZDPH, a k výkladu tohoto ustanovení Nejvyšším správním soudem, který dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH vzniká za splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou je poté fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu. Žalobkyně nakupovala v tuzemsku automobily, které poté formou třístranného obchodu dodávala do jiného členského státu. Ekonomická činnost tedy dle ní spočívala např. v objednání, nakupování, prodávání automobilů či v provádění plateb za tyto automobily. K dalším ekonomickým činnostem poté řadí vedení účetnictví, elektronické služby, popřípadě režijní náklady na nájem sídla.

26. Žalobkyně dále poznamenala, že žalovaný nemá kompetenci k tomu, aby z důvodů obcházení obchodních podmínek vyloučil nárok na odpočet daně.
27. Žalobkyně dále uvedla, že vydání zajišťovacích příkazů bez zjištění relevantních skutečností pro ni znamená *de facto* ekonomickou likvidaci. Zároveň se domnívá, že vzhledem k tomu, že provádí ekonomickou činnost a v jejím případě nedošlo k podvodu na dani ani ke zneužití práva, žalovaný postupuje v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU a proti smyslu a účelu zajišťovacích příkazů. Žalobkyně spolupracuje se žalovaným a v řádném termínu plní veškeré jeho výzvy. Žalovaný nikde neidentifikoval zkrácení daně a používá zajišťovací příkaz preventivně v případě, kdy bez podrobného zjištění skutečné situace zastává předběžně jiný právní názor. V tomto postupu spatřuje žalobkyně zneužití institutu zajišťovacích příkazů.

Neposkytnutí dostatečné lhůty k vyjádření se k výzvě

28. Žalobkyně rovněž namítala postup správce daně, který vydal dne 28. 4. 2017 výzvu k prokázání skutečností č. j. 1231884/17/2211-60562-305531 i zajišťovací příkazy. Zajišťovací příkazy tak vydal dříve, než měla žalobkyně možnost reagovat na tuto výzvu.

Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout. Podrobně rozvedl důvody vydání zajišťovacích příkazů a shrnul, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny.

Replika žalobkyně

30. Žalobkyně reagovala replikou, v níž uvedla, že žalovaný neakceptoval její obchodní model, ač mu nepřisluší ho hodnotit. Obchodní model žalobkyně spočívá v obcházení reexportních podmínek importérů automobilů. Právě tyto podmínky bránily jejímu (zahraničnímu) odběrateli nakoupit automobily přímo od dealerů. Pokud jde o nové společnosti, od nichž žalobkyně automobily nakupovala, byly do řetězce zařazeny, aby i tento obchodní článek splňoval kritéria dealerů. V celém řetězci však nebyla zkrácena daň.

Sdělení žalovaného a žalobkyně

31. Ve sdělení soudu ze dne 4. 7. 2022 žalovaný uvedl, že dne 27. 6. 2018 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž byla stanovena DPH na předmětná zdaňovací období. Tyto dodatečné platební výměry žalovaný k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 30. 8. 2019 zrušil a řízení zastavil. Tyto skutečnosti týkající se nalézacího řízení však nemohou mít vliv na zákonnost žalobou napadených zajišťovacích příkazů, neboť nastaly později. V době vydání žalobou napadeného rozhodnutí byly zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu splněny. Byť byly tyto dodatečné platební výměry v odvolacím řízení nakonec zrušeny, nemění toto nic na skutečnosti, že předpoklad budoucího stanovení daně (na který jsou s ohledem na předběžnou povahu zajišťovacího příkazu kladeny judikaturou Nejvyššího správního soudu nižší požadavky, než v nalézacím řízení, neboť v řízení o zajištění daně jde toliko o přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně) byl v daném případě, stejně jako obava u budoucí úhradu daně, naplněn.
32. Žalobkyně k tomu uvedla, že z rozhodnutí o odvolání vydaného v nalézacím řízení vyplývá, že postupovala správně a zákon neporušila, obavy správce daně se tak nepotvrdily.

Obsah správního spisu

33. Žalovaná soudu předložila svůj správní spis i správní spis správce daně. Z obsahu správních spisů vyplývají následující podstatné skutečnosti.
34. Podle protokolů o zahájení daňových kontrol byly v průběhu měsíců září a října 2016 u žalobkyně zahájeny daňové kontroly za zdaňovací období měsíců leden až srpen 2016.
35. Dne 28. 4. 2017 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností. Správce daně požadoval, aby žalobkyně prokázala, že přijala zdanitelná plnění od vyjmenovaných dodavatelů (viz bod 7 tohoto rozsudku), a že je použila v rámci své ekonomické činnosti pro účely uvedené v § 72 zákona o DPH. Správce daně upozornil zejména na to, že tři dodavatelé žalobkyně jsou nově vzniklé společnosti, které nejsou autorizovanými prodejci automobilů. Upozornil na některé aspekty vybraných dodavatelů, jako jsou virtuální sídla, vzájemná propojenost skrze osoby jednatelů a nezakládání povinných dokumentů do sbírky listin. Upozornil na to, že žalobkyně ani na výzvu nedoložila žádnou komunikaci se svými dodavateli (str. 9 výzvy). Dále upozornil na to, že žalobkyně dodala v kontrolovaných obdobích svému estonskému odběrateli 257 vozidel. Z toho bylo 16 % automobilů dodáno autorizovaným dealerem přímo žalobkyni, 11 % dodavateli žalobkyně a ostatní automobily (73 %) zcela jiným subjektům. Správce daně poukázal na konkrétní nesrovnalosti v jednotlivých daňových dokladech (str. 11 až 17 výzvy). Dále uvedl, že podle doložených mezinárodních nákladních listů byl ve většině případů odesílatelem automobilů autorizovaný dealer, který uskutečnil první prodej vozidla, a příjemcem francouzská obchodní společnost EDP FRANCE. Správce daně konečně vyjádřil pochybnost o ekonomické činnosti žalobkyně, a poukázal na skutečnosti, z nichž vyplývá, že dodání automobilů je uskutečňováno přímo mezi autorizovanými dealery a estonskou obchodní společností. Téhož dne vydal správce daně zajišťovací příkazy.
36. Dne 24. 5. 2017 podala žalobkyně proti zajišťovacím příkazům odvolání. V odvolání popsala svůj obchodní model. K nákupu zboží od tuzemských dodavatelů a jeho prodeji do zahraničí uvedla, že někteří autorizovaní prodejci mají omezující podmínky při prodeji vozidel do zahraničí. Dále uvedla, že prodejci nejsou ochotni brát na sebe problémy s tokem peněz při čekání na vrácení DPH v případě prodeje automobilů do zahraničí bez DPH.
37. Správní spis správce daně dále obsahuje protokol o ústním jednání ze dne 31. 5. 2017, z něž vyplývá, že žalobkyně předala správci daně prezentaci zachycující všechny články obchodního řetězce od výrobce automobilů přes dovozce automobilů do České republiky až po konečného zákazníka v jiném členském státu. Z prezentace předložené žalobkyní obsažené ve správním spise žalované vyplývá, že registraci vozidel provádí žalobkyně, případně další zprostředkovatel. Roli dalšího zprostředkovatele vysvětlila žalobkyně tak, že někteří dealeri či importéři automobilů nabízejí zvýhodněné podmínky pro velkoodběratele, které pro žalobkyni neplatí.
38. V doplnění odvolání ze dne 20. 6. 2017 uvedla žalobkyně argumenty pro podporu tvrzení, že provádí ekonomickou činnost, upozornila na vlastnictví 108 automobilů, a odkázala na související judikaturu.
39. Správní spis obsahuje dále řadu dokumentů ohledně ekonomické situace a obchodování žalobkyně, a to zejména rámcovou smlouvu o prodeji automobilů uzavřenou dne 13. 11. 2012 v Estonsku mezi žalobkyní jejím odběratelem a mandátní smlouvu uzavřenou dne 2.

11. 2013 v Polsku mezi žalobkyní a D. C. o administrativních službách za cenu 15 EUR za každou transakci.

Ústní jednání

40. Při jednání dne 31. 1. 2023 žalobkyně setrvala na svém dosavadním procesním stanovisku. Zdůraznila, že byla jedním z článků řetězce, který prováděl reexport automobilů. Cenová politika výrobců automobilů je pro každý stát jiná, přičemž v České republice se dají automobily koupit levněji než v jiných státech. Toho skupina využívala a automobily dovážené do České republiky následně reexportovala do jiných členských států. Estonská firma EDP potřebovala nakupovat vozidla od více subjektů, neboť výrobci se reexportu brání a umožňují prodat pouze omezený počet automobilů jedné firmě. Automobily proto nakupoval zástupce firmy, prodal je žalobkyni nebo jedné z jejích sesterských společností, ty je přeprodaly estonské firmě a následně se automobily vyvezly ven. Podařilo se však zmapovat kompletní daňovou povinnost, která byla řádně odvedena. Žalobkyně uvedla, že daň jí sice byla v nalézacím řízení doměřena, avšak k odvolání byly dodatečné platební výměry zrušeny. U jejích sesterských společností nebyly zajišťovací příkazy vydány. Žalobkyně následně shrnula své již dříve uplatněné námitky. Doplnila, že s ohledem na to, že daň nebyla nakonec žalovaným doměřena, první podmínka vydání zajišťovacího příkazu nebyla splněna. Dále odkázala na rozsudek SDEU ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie, podle nějž nárok na odpočet zůstává zachován, pokud se prokáže, že daňový poplatník přijal plnění od jiného než tvrzeného dodavatele.
41. Žalovaný odkázal na své písemné vyjádření a v reakci na tvrzení žalobce uvedl, že smyslem institutu zajišťovacích příkazů není postavit najisto, zda bude daň doměřena, ale toliko reagovat na pravděpodobnost jejího doměření a důvodnou obavu o její dobytost. Výsledek nalézacího řízení ve prospěch žalobkyně neznamená nezákonnost zajišťovacích příkazů.

Podmínky řízení

42. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

43. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

Obecná východiska

44. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]e-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.“

45. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené.“
46. Z § 167 odst. 3 věty první daňového řádu pak vyplývá, že „[n]ení-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.“
47. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány, opakovaně vyjádřily.
48. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
49. K povaze zajišťovacího příkazu se dále vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, čj. 2 Afs 392/2017-48, kde uvedl:

„[z]ajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz „sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti“ (BALCAR, Vladimír. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 37).“

50. V rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016-132, Nejvyšší správní soud v souvislosti s identifikací požadavků kladených na skutkové důvody, o něž finanční orgány zajišťovací příkazy opírají, konstatoval, že:

„vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, v němž se praví: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou

při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“). Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Daňový subjekt by se v takovém případě stal pouhým trpným předmětem ničím neomezené pravomoci správce daně mu kdykoli a v jakékoli míře postihnout majetek s tvrzením, že to vyžadují budoucí daňové povinnosti tohoto subjektu. Takto nelze § 167 daňového řádu vykládat. Naopak, podmínky tam stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů.“

51. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v tomto směru plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se tedy nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“
52. Správní soudy proto konstantně judikují, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i.) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že (ii.) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS) a podléhají soudnímu přezkumu. Podmínky přitom musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu.
53. V bodě 20 rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v souvislosti s podmínkami vydání zajišťovacího příkazu uvedl, že:

„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh 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. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).“

54. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, pak Nejvyšší správní soud doplnil, že:

„pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (...).“

55. Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že 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 však uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“

56. Nejvyšší správní soud rovněž ustáleně akcentuje potřebu rozlišovat mezi zajišťovacím řízením a řízením o stanovení daně. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, v této souvislosti uzavřel, že:

„pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena).“

57. K tomu Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dále uvedl, že:

„v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, zdejší soud konstatoval: „Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu

tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Při hledání odpovědi na otázku v zajišťovacím a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obsírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapříčiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena“ (k rozlišování mezi předmětem zajišťovacího a nalézacího řízení pro úplnost viz rovněž např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, či shora zmíněný rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35).

58. Ke specifickým soudního přezkumu tohoto typu výstupu činnosti orgánů veřejné moci lze rovněž poukázat na to, že pokud jde o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 NSS). To však neznamená, že klíčové okolnosti, a to zvláště ty, které se týkají samotného daňového subjektu, zejména jeho ekonomické situace, které tedy není třeba z jakýchkoli legitimních důvodů daňovému subjektu „utajovat“, nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu v souladu s dříve uvedeným specifikovány a správcem daně přezkoumatelným způsobem vyhodnoceny (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, č. j. 62 Af 93/2016-70).

Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

59. Co se týče první podmínky, správce daně a žalovaný založili předpoklad budoucího stanovení na tom, že žalobkyni bude zřejmě za příslušná zdaňovací období odepřen jí uplatněný nárok na odpočet DPH z důvodu, že neprokáže uskutečňování ekonomické činnosti a nenaplní podmínky § 72 ZDPH. Žalovaný se ztotožnil s přesvědčením žalovaného, že koupě automobilů mohla být fakticky uskutečněna jiným, než deklarovaným způsobem (bod 22 napadeného rozhodnutí), a že žalobkyně deklarovala svou činnost toliko formálně.
60. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro zákonem stanovené účely. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
61. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).
62. Soud předně uvádí, že v dané věci nebylo sporné, že žalobkyně měla v řetězci obchodníků s automobily velmi omezený význam. Žalobkyně je členkou skupiny EDP Group, která automobily vyváží z ČR. Jiná než česká společnost přitom s ohledem na podmínky autorizovaných dealerů nemůže v ČR automobily ve větším množství nakupovat. Role žalobkyně tedy spočívala v nákupu a prodeji automobilů. Její role při nákupu spočívala především v placení faktur autorizovaným i neautorizovaným dealerům a v další

administrativní činnosti, kterou pro ni však zajišťoval na základě mandátní smlouvy její skutečný vlastník D. C. Financování přitom zajišťoval odběratel žalobkyně pomocí zálohových faktur. Žalobkyně neměla reálné sídlo ani zaměstnance. S prodávanými automobily nepřišla fyzicky do styku, neboť byly přepravovány přímo od prvního prodejce (autorizovaného dealera) ke konečnému odběrateli (obvykle do Francie).

63. Žalobkyně měla za to, že jelikož byl každý automobil skutečně nakoupen a vyvezen z ČR, není možné její roli v řetězci zpochybňovat a nárok na odpočet odepřít.
64. Žalovaný naopak vycházel z přesvědčení, že v nalézacím řízení může vyjít najevo, že role žalobkyně byla natolik formální, že nepředstavovala ekonomickou činnost a neopravňovala k nároku na odpočet DPH.
65. Soud má za to, že správcem daně zjištěné skutečnosti podporovaly závěr žalovaného. Pochybnosti o nároku na odpočet žalobkyně byly v době vydání napadeného rozhodnutí odůvodněné. Vysvětlení žalobkyně, že její zapojení do řetězce transakcí nesměřovalo k podvodu na DPH, ale toliko k obcházení pravidel výrobců automobilů zakazujících reexport, nemohlo tyto obavy plně vyvrátit.
66. Žalovaný nezpochybnil tvrzení žalobkyně, že není součástí podvodu na DPH, a že automobily byly skutečně (po sérii přeprodejí mezi jednotlivými články řetězce) převezeny od autorizovaných dealerů ke konečným odběratelům (převážně ve Francii). S ohledem na zjištěné skutečnosti však měl pochybnost o reálném zapojení žalobkyně do těchto obchodů.
67. V projednávané věci jsou podstatná především zjištění ohledně absence jakékoliv faktické role žalobkyně v obchodování (viz body 8 až 13 tohoto rozsudku). Jedinou prokázanou faktickou činností žalobkyně byly administrativní úkony, které však pro žalobkyni zajišťoval její skutečný vlastník. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Od okolnosti, že nákupy a prodeje byly formálně vykazovány žalobkyní, tak bylo potenciálně možné v nalézacím řízení odhlédnout. Žalobkyně se nadto v podaném odvolání nijak nevyjádřila k zapojení dalších, nově založených neautorizovaných dealerů, od kterých automobily nově nakupovala. Naopak uvedla, že od svého vzniku obchoduje stále stejným způsobem, ač prokazatelně počala obchodovat s nově založenými společnostmi (viz bod 7 tohoto rozsudku). Žalobkyně se nijak nevyjádřila ani ke správcem daně zjištěným konkrétním nesrovnalostem v daňových dokladech, které soud považuje za závažné (viz body 14 a 35 tohoto rozsudku).
68. K tvrzení žalobkyně, že zařizovala dopravu nakoupených automobilů, soud uvádí, že z rámcové smlouvy, která je součástí správního spisu, naopak vyplývá, že převoz automobilů zajišťuje na své náklady kupující, tedy odběratel žalobkyně.
69. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že žalobkyně vyvíjí stejnou činnost od počátku, tato činnost již byla předmětem kontroly a nijak nebyla měněna, žalobkyně zcela pomíjí, že s touto námitkou se již vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 23 napadeného rozhodnutí), a na toto vypořádání nijak nereaguje. Žalovaný zejména vysvětlil, že postupy k odstranění pochybností i daňová kontrola se týkaly jiných zdaňovacích období, v nichž obchody žalobkyně probíhaly jiným způsobem. Dále odkázal na nové nesrovnalosti v dokladech o nákupu automobilů. Soud se závěry žalovaného ztotožňuje. Soud připomíná, že pokud žalobkyně 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).

70. Žalobkyně konečně s odkazem na judikaturu namítá, že správce daně by neměl omezovat jí zvolený model obchodování a měl by respektovat objektivní charakter dodání zboží (viz zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 181/2016-58). K tomu soud uvádí, že předmětem tohoto řízení není otázka, zda si nárok na odpočet v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně nárokovala oprávněně. O této otázce ostatně již v mezidobí rozhodl žalovaný v nalézacím řízení, přičemž toto rozhodnutí nebylo předmětem soudního přezkumu. V nyní projednávané věci pro naplnění prvního kritéria zajištění daně postačí přiměřená pravděpodobnost jejího budoucího doměření.
71. Žalobkyně v této souvislosti cituje též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, podle nějž:

*„pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází **mimo jiné převzetím zboží**. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo.*

*Termín dodání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) **umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastník**, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastník tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli Šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr EU mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci C-320/88 (...).“ (zvýraznění doplněno soudem)*

72. K tomu soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že má za to, že žalobkyně deklarovala přijatá plnění toliko formálně, že má pochybnosti o ekonomické činnosti dodavatelů žalobkyně, i žalobkyně samotné. Vyšel přitom ze skutečnosti, že žalobkyně zboží fakticky nepřebírala. Dále vzal v potaz mnohé nesrovnalosti v dokladech, které mimo jiné svědčily o tom, že řada automobilů byla dle daňových dokladů nakoupena od dodavatele žalobkyně dříve, než je tento (či jiný subjekt) nakoupil od autorizovaného dealera. Některá vozidla byla předána k přepravě do jiného členského státu dříve, než je žalobkyně prodala. O nákupu vyjmenovaných vozidel s autorizovanými dealery přitom jednal přímo nákupní manažer odběratele žalobkyně. Soud se ztotožnil s žalovaným, že

zjištěné skutečnosti vyvolaly důvodnou obavu o prokázání nároku na odpočet žalobkyní, a to i s ohledem na žalobkyní citovanou judikaturu, neboť nebylo zjevné, zda a jakým způsobem došlo k přechodu nakládat se zbožím jako vlastník.

73. Žalobkyně se mylí, když uvádí, že první podmínka vydání zajišťovacích příkazů nemohla být splněna, neboť daň nakonec nebyla doměřena (dodatečné platební výměry byly k odvolání žalobkyně zrušeny). Soud rozhoduje podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1). Správnost rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení není předmětem tohoto řízení.
74. K odkazu žalobkyně na rozsudek ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie soud opakuje, že v nyní projednávané věci žalovaný nezaložil svůj předpoklad budoucího doměření daně toliko na neprokázání přijetí plnění od konkrétního dodavatele, ale na pochybnostech o ekonomické činnosti žalobkyně, jejíž zapojení do řetězce považoval za formální.
75. Soud uzavírá, že pochybnosti o nároku na odpočet žalobkyně byly v době vydání napadeného rozhodnutí odůvodněné.

Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně

76. Soud se dále zabýval námitkou ohledně naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy podmínky odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
77. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, ke splnění druhé podmínky konstatoval, že:

„závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značně vyšší) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. (...) To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zobledňujících jak její dosavadní daňovou kázeň, tak její majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), její postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“

78. Správce daně se ekonomickou situací žalobkyně zabýval zejména v bodech 1-3 zajišťovacích příkazů. Uvedl, že ačkoliv měla ve sledovaném období ledna až října 2016 tržby ve výši 185 286 992 Kč, její průběžný zůstatek na bankovním účtě byl toliko 250 000 Kč. Dále podrobně popsal strukturu žalobkynina majetku, která odůvodňovala obavy o dobytost daně. Obavy z dobytosti daně vyvolávala i skutečnost, že žalobkyně má toliko virtuální sídlo, nemá žádné zaměstnance ani dlouhodobý majetek.
79. Žalovaný toto hodnocení shrnul v bodech 19 až 21 napadeného rozhodnutí. Žalovaný upozornil zejména na strukturu žalobkynina majetku umožňující jeho snadnou převoditelnost. Z výkazu zisku a ztrát za rok 2015 je zřejmá vysoká míra zadluženosti žalobkyně. Majetek ve výši 25 706 000 Kč je kryt v částce 24 633 000 Kč z cizích zdrojů. Zároveň z majetkových poměrů žalobkyně vyplývá, že v podstatě jediným majetkem žalobkyně jsou motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovním účtu, což je snadno převoditelný majetek. Dle výpisu z katastru nemovitostí ke dni 1. 4. 2017 žalobkyně nevlastní žádnou nemovitou věc, v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 nevykazovala ani žádný dlouhodobý majetek. Z výpisů z účtu žalobkyně č. X bylo zjištěno, že žalobkyně za období ode dne 1. 1. 2016 do 31. 10. 2016 přijala od estonského dodavatele finanční

prostředky v celkové výši 185 286 992 Kč a z účtu vyplatila finanční prostředky ve výši 184 775 798 Kč. Jednalo se o zálohové platby na budoucí dodávky osobních automobilů, které žalobkyně v řádech dnů vyplácela dodavatelům. Přitom průběžný zůstatek na účtu za uvedené období byl relativně nízký a činil v průběhu času nižší statisíce korun. Žalobkyně byla v rozhodném období vlastníkem 108 osobních automobilů, jak žalovaný zjistil z evidence motorových vozidel ze dne 18. 4. 2017, přičemž tyto automobily byly i vykazovanými zásobami v rozvaze žalobkyně ke dni 31. 12. 2015. Vzhledem k zaměření podnikání žalobkyně je však zřejmé, že tyto automobily jsou předmětem dalšího prodeje a nepatří tedy mezi majetek žalobkyně, kterým by mohla disponovat nastálo.

80. Soud se ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, že výše uvedené zjištěné skutečnosti osvědčovaly důvodnost pochybností o budoucí dobytosti daně. Ostatně žalobkyně sama již v odvolání jakož i v podané žalobě uvedla, že „*již za současného stavu není žalobkyně schopna uhradit výši daně, kterou se správce daně snaží zajistit*“. Nic přitom nenásvědčuje tomu, že by se v budoucnu měla její situace zlepšit. Není tedy pravdou, že by žalovaný rozhodoval bez ohledu na budoucí stav.
81. V kontextu výše uvedeného tak dle soudu není důvodná námitka žalobkyně, že žalovaný pouze popsal majetkové poměry žalobkyně, ale řádně nezdůvodnil, proč má za to, že v budoucnu zde bude větší riziko nedobytnosti daně. Je zřejmé, že úvaha žalovaného nepramenila pouze z majetkových poměrů žalobkyně, ale z celé majetkové struktury žalobkyně umožňující jeho snadnou převoditelnost. Přihlédneme-li současně k dalším zjištěním, jako je virtuální sídlo, výkon podnikání bez zaměstnanců a podezření na pouze formálně deklarovanou činnost ve velkých objemech, byla zde důvodná obava, zda bude majetek v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále ve vlastnictví žalobkyně. Ať už v případě peněz na bankovním účtu nebo osobních automobilů je evidentní, že tyto lze snadno a během krátkého časového období převést na jinou osobu, což v případě osobních automobilů není pro žalobkyni nijak složité, přihlédneme-li k tomu, že se jedná o její hlavní obchodní činnost.
82. Je nutno akcentovat také skutečnost, že žalobkyně udržovala na účtu používaném k obchodní činnosti relativně nízký zůstatek. Správce daně poukázal na to, že na účet přicházejí značné částky ze zahraničí, které jsou obratem převáděny na účty třetích osob. Z této skutečnosti, kterou žalobkyně nijak nerozporovala, dovodil, že žalobkyně na účtu disponuje zpravidla pouze nízkými zůstatky. V souvislosti s tím, že se správci daně nepodařilo dohledat nemovitý majetek ani movitý majetek vyšší hodnoty, dospěl správce daně k oprávněnému závěru, že žalobkyně pravděpodobně nedisponuje prostředky, kterými by mohla v budoucnu daňovou povinnost uhradit. Jak již bylo shora uvedeno, i tyto skutečnosti nelze hodnotit izolovaně, ale v souvislostech s dalšími, byť podpůrnými, zjištěními.
83. Z výše uvedené správní úvahy žalovaného je zřejmé, že postupoval tak, že zhodnotil a bral v potaz majetkovou strukturu žalobkyně, její solventnost, dosavadní výsledky hospodaření a dále na základě toho, že jediným majetkem společnosti jsou automobily a finanční prostředky na účtu, tedy velmi likvidní majetek. S ohledem na tato zjištění dospěl žalovaný k závěru, že je zde obava, zda zjištěný majetek žalobkyně bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jejím vlastnictví. Námitky žalobkyně ohledně toho, že se nedopustila podvodného jednání a ohledně charakteru její ekonomické činnosti tak nejsou ve vztahu k postupu žalovaného a jím akcentovaným skutečnostem relevantní.

84. Žalobní námitka není důvodná.
85. Soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť vady, jež by bez dalšího zakládaly nemožnost napadené rozhodnutí vůbec přezkoumat, soud u napadeného rozhodnutí neshledal. Žalovaný podrobně popsal důvody pro vydání zajišťovacích příkazů v bodech 11 až 22 napadeného rozhodnutí a soud tyto důvody přezkoumal.

Zneužití institutu zajišťovacích příkazů

86. Pokud žalobkyně namítala, že vydání zajišťovacích příkazů bylo v posuzované věci zcela nepřiměřeným preventivním zásahem do jejího majetku, nemohl jí soud přisvědčit.
87. Soud souhlasí se žalobkyní, že institut zajišťovacího příkazu představuje díky své mimořádné razantnosti velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu a jedná se tak o jednu z nejzazších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Uznává též, že vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej poškodit či zničit.
88. V dané věci však soud shledal, že vydání zajišťovacích příkazů bylo na místě. Žalobkyně ostatně ani nijak nerozvedla, jaké méně invazivní prostředky zajištění daně měl vůči ní správce daně uplatnit. V případě žalobkyně bylo zjevné, že z hospodářských výsledků své činnosti evidentně nebyla schopna pokrýt výši v budoucnu stanovené DPH. S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že uplatnění mírnějších prostředků zajištění úhrady daně nepřicházelo v posuzované věci v úvahu. Naopak, vydání zajišťovacích příkazů se za daných okolností jevílo jako zcela logický krok.
89. Tvrdí-li žalobkyně, že zajišťovací příkaz vedl k její likvidaci, soud nahlédnutím do obchodního rejstříku ověřil, že tomu tak není. Po vydání napadeného rozhodnutí nedošlo k zániku žalobkyně, nýbrž ke změně v osobách jejích společníků. Žalobkyně je v obchodním rejstříku nadále vedena. O její aktivitě nelze z obchodního rejstříku ničeho zjistit, neboť od počátku své existence nezaložila navzdory svým povinnostem do sbírky listin žádné účetní dokumenty. Žalobkyně k tvrzení o své likvidaci nepředložila žádné důkazy.
90. Ani tuto žalobní námitka tak soud neshledal důvodnou.

Neposkytnutí dostatečné lhůty k vyjádření se k výzvě

91. Soud nepřisvědčil ani související námitce žalobkyně, že jí nebyla poskytnuta lhůta k vyjádření k výzvě na prokázání skutečností v rámci probíhající daňové kontroly ze dne 28. 4. 2017, neboť zároveň ve stejný den vydal správce daně zajišťovací příkazy.
92. V tomto případě je totiž nutné rozlišovat mezi řízením zajišťovacím a řízením nalézacím, které jsou od sebe odděleny, mají jiný účel a nejsou vzájemně podmíněny jeden na druhém.
93. Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně tedy při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Správce daně proto může zajišťovací příkaz vydat hned, jakmile zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně a jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Naplnění těchto podmínek je jednak pojistkou proti hroící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních

prostředků daňových subjektů a jednak projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva těchto subjektů. Soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38, v němž tento soud dovodil, že *„požadavky proporcionality reflektuje sám daňový řád zakotvením podmínek, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat.“*

94. Soudy tak při svém následném přezkumu ověřují pouze to, zda správní orgány, tedy správce daně v zajišťovacím příkazu a žalovaný v rámci odvolání, identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou podmínek (viz např. rozsudky ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35 či ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45). K tomu v projednávané věci došlo. Žalobkyni přitom nebylo nijak upřeno její právo na vydaném zajišťovacím příkazu reagovat a využít opravného prostředku, což také učinila.
95. V projednávané věci správce daně dovodil existenci skutečností, jež nasvědčují přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, tak i obavě o její budoucí dobytost. Z uvedeného důvodu proto neposkytnutí lhůty k vyjádření se k výzvě k prokázání skutečností, nemohl způsobit nezákonnost soudem přezkoumávaných rozhodnutí.
96. Žalobní námitka není důvodná.
97. Závěrem soud konstatuje, že námitku, že vůči sesterským společnostem nebyly zajišťovací příkazy vydány, žalobkyně uplatnila až při ústním jednání soudu dne 31. 1. 2023, tedy opožděně ve smyslu Podle § 71 odst. 2 věty 3. s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Námitka byla uplatněna opožděně a soud se jí nemohl zabývat.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

98. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
99. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 31. leden 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu