



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: **Manta Ray spol. s.r.o.**, IČO: 28529413  
sídlem Šaldova 219/1, 186 00 Praha 8

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 21. 1. 2019, č. j. 2642/19/5100-41453-711845

**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 21. 1. 2019, č. j. 2642/19/5100-41453-711845 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), a to rozhodnutí ze dne 26. 11. 2018, č. j. 8716232/18/2008-80541-203233, a rozhodnutí ze dne 3. 12. 2018, č. j. 8849674/18/2008-80541-203233, č. j. 8848976/18/2008-80541-203233 a č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

8849370/18/2008-80541-203233 – zajišťovací příkazy (dále jen „zajišťovací příkazy“) dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Zároveň se žalobkyně domáhá též zrušení uvedených zajišťovacích příkazů.

2. Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 daňového řádu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec roku 2016 (dále též jen „předmětná zdaňovací období“), která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 15 785 216 Kč na depozitní účet správce daně (z toho 6 201 855 Kč za srpen, 4 296 914 Kč za září, 609 174 Kč za listopad a 4 677 273 Kč za prosinec 2016).

### Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal důvody vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný předně shledal pravděpodobnost budoucího stanovení daně, tedy naplnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu. K tomu uvedl, že správce daně zjistil, že žalobkyně je zapojena v řetězci prodeju zboží (luxusních vozidel), jehož hlavním cílem je podvod na DPH, a to na pozici „profit taker“. Zároveň je zde vysoká pravděpodobnost vědomé účasti žalobkyně v řetězci.
4. Ve zdaňovacích obdobích srpen 2016, září 2016, listopad 2016 a prosinec 2016 byly zmapovány podvodné řetězce na DPH, jejichž součástí byla i žalobkyně, přičemž byla identifikována chybějící daň a byly popsány i další zjištěné nestandardnosti. Na počátku dodavatelského řetězce stál vždy subjekt, který vždy selhal při placení daně („missing trader“). Zboží bylo dále dodáváno společnosti autasgaranci.cz, s.r.o. (do 29. 6. 2017 vedena pod obchodním označením CARWELT s.r.o.), která byla dominantním dodavatelem žalobkyně.
5. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích pořizovala zdanitelná plnění (luxusní vozidla) téměř výhradně od společnosti CARWELT s.r.o., a ta je pořizovala téměř výhradně od nekontaktních osob, které neplatily své vysoké daňové povinnosti. Společnost CARWELT s.r.o. si uplatnila odpočty daně z faktur od těchto nekontaktních osob a s minimálním navýšením ceny dodávala vozidla žalobkyni. Ta pořizovaná vozidla v rámci obchodního řetězce dále prodávala, a to z cca 80 % dalším prodejcům vozidel (společnostem ADVANTAGE CARS s.r.o., a AUTOMAXOV s.r.o.). Žalobkyně stejně jako její dodavatelka vykazovala minimální rozdíl mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a přijatými zdanitelnými plněními. Navzdory měsíčním obrátům v desítkách milionů Kč byla daň přiznávána v řádu desítek tisíc Kč, případně byl uplatněn nadměrný odpočet. Žalovaný odkázal na vydané zajišťovací příkazy a aproboval závěr správce daně, že tento obchodní model nebyl nahodilý.
6. Pokud jde o splnění druhé podmínky vydání zajišťovacích příkazů, tedy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, správce daně i žalovaný, vycházeli z následujících poznatků.
  - Žalobkyně nebyla v katastru nemovitostí evidována jako vlastníka nemovitého majetku.
  - Žalobkyně nebyla v Centrálním registru vozidel evidována jako vlastníka žádného vozidla.
  - Žalobkyně dle údajů v rozvaze ke dni 31. 12. 2016 disponovala s dlouhodobým majetkem v *netto* hodnotě 7 820 000 Kč. Vzhledem k tomu, že nebyla ke dni 12. 11. 2018 evidována jako vlastníka ani v centrálním registru vozidel, ani v katastru

nemovitostí, žalovaný konstatoval, že pokud nějaký majetek žalobkyně stále vlastní, jedná se pravděpodobně o jiný movitý majetek, který je ovšem svou podstatou snadno zcizitelný a díky své mobilitě obtížně dosažitelný, a to i v souvislosti se zjištěním správce daně o sídle žalobkyně (provedeném dne 14. 11. 2018 na adrese Šaldova 219/1, Karlín, 186 00 Praha 8, kde má zapsáno sídlo 85 ekonomických subjektů, a kde v době prováděného místního šetření nebyl název žalobkyně umístěn na žádném ze čtyř bloků domu – viz úřední záznam o místním šetření č. j. 8488298/18/2000-11443-108844).

- Ve zdaňovacích obdobích leden 2017 až říjen 2018 (a dále leden 2018 až září 2018) nepořídila žalobkyně žádný jiný dlouhodobý majetek, resp. žádné pořízení dlouhodobého majetku neuvedla v přiznání k DPH.
  - Žalobkyně vykazala v rozvaze ke dni 31. 12. 2016 zásoby ve výši 3 415 000 Kč, přičemž z přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 a leden 2018 až říjen 2018 (resp. leden 2018 až září 2018) nijak nevyplývá, že by hodnota zásob mohla být navýšena, naopak vzhledem k rozdílu mezi výstupy a vstupy lze usuzovat o možném prodeji uváděných zásob.
  - Žalobkyně dosahovala nízké ekonomické výkonnosti.
  - Příímým dodavatelem žalobkyně dle údajů v kontrolních hlášeníh za předmětná zdaňovací období byla osoba zapojená v obchodním řetězci, na jehož počátku stojí vždy osoby selhávající při placení daně.
  - Na bankovním účtu žalobkyně č. 2109976698/2700 nedošlo v roce 2018 k žádným pohybům. Na účtu č. 2102126148/2700 došlo k pohybům v bezvýznamné výši.
  - Počínaje zdaňovacím obdobím červenec 2017 uváděla žalobkyně v podaných daňových přiznáníh k DPH nulová uskutečněná plnění, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 nebylo podáno vůbec. Z těchto skutečností žalovaný uzavřel, že žalobkyně žádnou ekonomickou činnost nevykonává.
  - Žalobkyně neposkytovala správci daně součinnost.
7. Žalovaný dále uvedl, že s ohledem na majetkové poměry žalobkyně se nedá očekávat, že by žalobkyně byla dosud nestanovenou daňovou povinností schopna uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru), či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva).
8. Na stranách 7–12 napadeného rozhodnutí se pak žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně (body 16 až 41), a uvedl důvody, pro které je neshledal opodstatněnými.

### Žaloba

#### *Neoprávněný postup správce daně – opakované vydání zajišťovacích příkazů*

9. Žalobkyně v rámci první žalobní námítky uvedla, že Městský soud v Praze (rozsudkem ze dne 7. 11. 2018, č. j. 11 Af 39/2017-49), zrušil zajišťovací příkaz za zdaňovací období říjen 2016 a správce daně byl povinen vrátit žalobkyni zajištěnou částku spolu s úroky. Toto rozhodnutí potvrdil svým rozsudkem (ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018-37) též Nejvyšší správní soud. Žalobkyně proto dne 14. 11. 2018 požádala o vrácení přeplatku na dani ve výši 3 390 305,86 Kč spolu s úroky z prodlení. Ve stejný den správce daně provedl „místní šetření za účelem ověření sídla se zapsaným stavem“ a dne 26. 11. 2018 vydal další zajišťovací příkazy. Podle žalobkyně postupoval správce daně účelově. Zcela nahodile si vybíral období,

za která vydával zajišťovací příkazy, které navíc obsahově zcela kopírovaly zajišťovací příkaz za zdaňovací období říjen 2016. Jedná se tak z jeho strany o šikanózní postup, zneužití vrchnostenské moci, nezákonný postup v rozporu se základními právy, zejména pak dobrou správou, právem na spravedlivý proces a proporcionality, jakož i šetření práv účastníků a procesní ekonomie. Vydání čtyř zajišťovacích příkazů, které neobsahují žádné přímé důkazy ani ucelený soubor indicií, najednou a bezprostředně po úspěšné soudní obraně daňového subjektu, představuje dle žalobkyně pochybný a zcela účelový postup správce daně, pro žalobkyni navíc likvidační, kterým správce daně obchází soudní rozhodnutí a v něm uložené povinnosti.

10. Dále žalobkyně namítala, že se správce daně nijak nezabývá výší zajištěné částky. Konstatoval pouze, že se jedná o nárok na odpočet daně za uvedená období, který podle správce daně nespĺňuje zákonné podmínky. Odstranění pochybností týkajících se odpočtů ani daňová kontrola dosud nebyly dokončeny. Správce daně více nezdůvodnil, proč si vybral právě tyto částky, nikoliv jakékoliv minulé, neuvedl, jaké doklady mu chybí nebo je potřeba doplnit, aby žalobkyně oprávněnost odpočtů prokázala a tyto částky učinil předmětem zajišťovacích příkazů. Pokud správce daně považuje žalobkyni za součást podvodného řetězce, mohl stejně tak zajistit jakoukoliv jinou částku odpočtu daně za rok 2016–2017, případně jakoukoliv jinou částku, a to například z titulu ručení, nikoliv pak zajistit z nejasných důvodů částku odpovídající odpočtu daně za srpen, září, listopad a prosinec 2016. Správce daně v zajišťovacích příkazech dále neurčil ani dobu, po kterou budou zajišťovací příkazy v platnosti, čímž je zatížil procesní vadou.

*Pravděpodobnost budoucího stanovení daně*

11. Žalobkyně dále namítala, že zjištění uvedená správcem daně v zajišťovacích příkazech jsou založena na pouhých kusých, obecných a logicky neprovázaných konstatováních správce daně o několika společnostech. Tyto informace netvoří logický ucelený celek, ze kterého by vyplývala důvodná obava, že se žalobkyně těchto údajných podvodných transakcí účastnila, nebo o údajných podvodných transakcích věděla nebo mohla vědět. Správce daně v zajišťovacích příkazech pouze obecně konstatuje, že nejsou splněny podmínky pro uplatnění odpočtu zajištěné daně, a to z důvodu zjištění, že je žalobkyně zapojena v řetězci přepravejů zboží, jehož cílem je podvod na DPH, a že je dána vysoká pravděpodobnost její vědomé účasti na tomto podvodu. V zajišťovacích příkazech nicméně podvodné jednání není nijak osvětleno, a už vůbec ne ve vztahu k žalobkyni. Správce daně pouze uvádí jména společností, společníka a jednatele, a konstatuje, že se jedná o daňové poplatníky a nespolehlivé plátce. Ze zajišťovacích příkazů vůbec není jasná ekonomická, majetková nebo osobní propojenost žalobkyně nebo jejich vlastníků a funkcionářů s těmito společnostmi.
12. K tomu žalobkyně poznamenala, že správce daně vydal zajišťovací příkazy po 24 měsících od předmětných zdaňovacích období. V mezidobí nevznesl žádné pochybnosti, nežádal žalobkyni o doložení dokumentů či důkazů, nebo o vysvětlení.
13. Dále uvedla, že společnosti uváděné správcem daně v zajišťovacích příkazech nejsou nijak majetkově ani organizačně propojeny se společností autasgaranci.cz, s.r.o. (dříve CARWELT s.r.o.), a jakékoliv jejich propojení není patrné ani z veřejně dostupných zdrojů. Žalobkyně, jednající s péčí řádného hospodáře, nevěděla a ani nemohla vědět o těchto společnostech, ani to, že se jedná o „missing traders“. V rejstříku nespolehlivých plátců DPH toto nebylo uvedeno, a z jiných zdrojů se řádný podnikatel nemá možnost dozvědět, že společnosti daně neplatí. Žalobkyně tedy neměla důvod se domnívat, že kupuje auta od

společností, které neodvádí DPH, a už vůbec nemohla vědět, že neodvádí daně jejich vlastníků. Správce daně nemůže po žalobkyni požadovat, aby jako rozumně opatrný podnikatel suplovala vyšetřovací činnosti správce daně. Je primární povinností státu, aby odhaloval daňové podvody, a je nutné zkoumat, zda stát učinil potřebná opatření, aby případnému podvodu předešel.

14. Správce daně se rovněž nezabýval transakcemi ani podklady, které jsou předmětem příslušných daňových přiznání, jež jsou předmětem zajišťovacích příkazů, nezkoumal jejich průkaznost a oprávněnost pro daňová tvrzení. Neuvedl ani, jaké spatřuje vady v dokladech doložených žalobkyní a jaké další dokumenty k prokázání jejího daňového tvrzení vyžaduje. Z dokumentů správce daně vyplývá, že považuje všechny podklady žalobkyně k prokázání daňových tvrzení za formálně bezvadné, faktické uskutečnění transakcí nezpochybňuje. Nicméně daňová tvrzení odmítá na základě pochybných a nepodložených tvrzení o údajném zapojení žalobkyně v podvodném řetězci společností. Správce daně účelově v odůvodnění vybíral skutečnosti, ty nesprávně a nepřezkoumatelně interpretoval, a to tak, aby podporoval existenci pochybností vedoucích k vydání zajišťovacího příkazu, a naopak ignoroval z hlediska dobytosti daně klíčové skutečnosti. Zcela nedostatečně a nesprávně tedy zjistil skutkový stav a nesprávně a z věcně důkazně nepodložených důkazů dovodil vůči žalobkyni závěry uvedené v zajišťovacích příkazech, a tím nesprávně aplikoval právní předpisy. Správce daně postupuje proti žalobkyni tendenčně, v rozporu se zásadami přiměřenosti, zdrženlivosti, hospodárnosti, předvídatelnosti a šetření práv daňových subjektů.
15. Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jelikož se žalovaný vůbec nebo nedostatečně vypořádal s jejími námitkami.

*Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*

16. Žalobkyně dále namítala, že se správce daně v zajišťovacích příkazech nevypořádal ani s odůvodněnou obavou z nedobytnosti daně a neuvedl „silné“ důvody zakládající odůvodněné obavy. Za „silný“ důvod nelze pokládat skutečnost, že předpokládaná výše daně, jejímuž budoucímu stanovení však nasvědčují pouze „slabé“ důvody, převyšuje majetek či jmění daňového subjektu, ani správcem daně uváděnou obecnou domněnku o rizikovosti obchodování s luxusními auty, resp. existenci podvodných transakcí. K dobytosti daně správce daně v zajišťovacích příkazech konstatoval pouze, že podnikání žalobkyně představuje nízkou a klesající rentabilitu tržeb, a že žalobkyně nekumuluje na dvou bankovních účtech finanční prostředky postačující na úhradu v budoucnu stanovené daně. Správce daně tedy postavil svoji obavu na indiciích o nedobré ekonomické situaci žalobkyně, aniž by se ekonomickou situací, výhledem ekonomického vývoje, a chováním žalobkyně vůči správci daně, zabýval. Ekonomická situace žalobkyně přitom odpovídá charakteru jejího podnikání, je dlouhodobě stabilní a prognóza ekonomického vývoje je pozitivní. Pokud s nárokem žalobkyně na odpočet daně nesouhlasil, měl ji správce daně vyzvat k doložení potřebných dokladů, vysvětlení situace a ekonomické podstaty transakcí. Daň stanovenou správcem daně by nebyl schopen zaplatit, zvláště okamžitě, žádný daňový subjekt. Správce daně v rámci prokazování důvodných obav z nedobytnosti daně účelově vybírá a nesprávně interpretuje skutečnosti podporující existenci takových obav a naopak ignoruje z hlediska dobytosti daně klíčové skutečnosti, jakými jsou charakter podnikání žalobkyně, chování žalobkyně jako podnikatele v minulých letech, absenci jakýchkoliv změn, resp. negativních změn v podnikání žalobkyně, dlouhodobou ziskovost a očekávaný

budoucí vývoj ekonomické situace, s kterými se v odůvodnění zajišťovacích příkazů nijak nevypořádává.

17. Správce daně a žalovaný staví do pochybné situace automaticky každého malého a středního podnikatele, který legálně podniká, ke svému podnikání však nepotřebuje rozsáhlé vlastnictví nemovitostí, aut, drahých movitých věcí, či spoření značných finančních částek na bankovní účty bank v České republice.
18. Žalobkyně dále uvedla, že při své činnosti nezískala žádné daňové zvýhodnění, zaplatila daň a daň odečetla. Z podstaty svého zaměření byla relativně malou společností, čemuž odpovídaly zůstatky na jejích účtech. Po podnikateli není možné požadovat, aby vlastnil rozsáhlý majetek a na účtech udržoval trvale vysokou hotovost. Správce daně však toto vyhodnotil jako nestabilitu finančních prostředků a značně rizikový faktor pro dobytost v budoucnu stanovené daně. Obchod s luxusními auty představuje prodej aktiv za vysoké ceny. Finanční prostředky na účtu žalobkyně sloužily vždy k nákupu vozidel. Žalobkyně nepotřebuje dlouhodobý majetek, ten není cílem ani účelem jejího podnikání. Procentní zisky v oboru prodeje luxusních automobilů se standardně pohybují nízko, neboť v absolutních číslech se jedná o dostatečné objemy.

#### *Porušení zásad daňového řádu*

19. Žalobkyně namítala také to, že v řízení byly kromě zásad dobré správy a právní jistoty porušeny též základní zásady daňového řízení, konkrétně pak (i) **zásada zákonnosti** tím, že žalovaný potvrdil vydání zajišťovacích příkazů, ačkoliv nebyly splněny zákonné podmínky pro jejich vydání dle § 167 odst. 1 daňového řádu; (ii) **zásada zákazu zneužití správního uvážení** tím, že se žalovaný potvrzením vydání zajišťovacích příkazů bez naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu, jejich nesprávnou aplikací a výkladem sledujícím pouze účel zajištění placení daně, dopustil libovůle a zneužití moci a porušil zásadu zákazu zneužití správního uvážení; (iii) **zásada oficiality, vyhledávací, volného hodnocení důkazů, součinnosti a vstřícnosti** tím, že žalovaný potvrdil vydání zajišťovacích příkazů na základě zastaralých, částečných a neúplných podkladů, které nebyly způsobilé umožnit správci daně posoudit naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně hodnotil tyto podklady nelogicky v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, nezohlednil prostředí podnikání žalobkyně, postupoval neakceptovatelně vrchnostensky a porušil zásadu součinnosti a vstřícnosti, a to též tím, že neumožnil žalobkyni jakkoliv se vyjádřit k shromážděným podkladům a k jeho obavám či pochybnostem. Správce daně již dle opatřených podkladů musel vědět, že zajišťovací příkazy budou mít pro žalobkyni nezvratné důsledky, proto je měl mnohem důkladněji prověřit a doplnit, a to i za pomoci žalobkyně, což neučinil. Žalobkyně tak neměla žádnou možnost tyto obavy či pochybnosti správce daně vyvrátit. Kromě toho žalobkyně poukázala na nesprávnosti již v úvodu zajišťovacího příkazu, podle kterého měl správce daně založit své rozhodnutí i na neexistenci provozovny žalobkyně v Novém Boru, neboť žalovaný uvedl, že není zmíněna na internetových stránkách společnosti a více se danou otázkou nezabýval. Důležité je však dle žalobkyně fyzické označení provozovny. Není ani pravdou tvrzení správce daně, že žalobkyně nezveřejňuje na svých internetových stránkách další kontaktní údaje vyjma telefonních čísel na jednatele; (iv) **zásada proporcionality (přiměřenosti), zdrženlivosti a procesní ekonomie** tím, že správce daně neprovedl ani neuvažoval nad žádným jiným prostředkem potřebným pro účel zajištění placení daně, který by byl méně zatěžující. Správce daně se měl obrátit na

žalobkyni zejména s výzvou k prokázání skutečností, výzvou ke sdělení údajů potřebných pro určení výše daně, výzvou k odstranění pochybností, eventuálně měl zahájit ústní jednání, místní šetření anebo finanční kontrolu. Správce daně se dle odůvodnění zajišťovacího příkazu žádným způsobem s těmito nástroji nezabýval ani nezvažoval jejich využití. Správce daně zahájil daňovou kontrolu až měsíc po vydání zajišťovacích příkazů, což není standardním postupem, navíc v souvislosti se skutečností, že zajištěnou částkou je částka za zdaňovací období říjen 2016, od jejíhož uplatnění uplynulo více než 8 měsíců. Správce daně tak jako svůj první krok excesivně zvolil extrémní nástroj v podobě zajišťovacího příkazu; (v) **zásada předvídatelnosti a legitimního očekávání** tím, že se správní orgány nezabývaly jednáním žalobkyně, která učinila a pravidelně činí veškeré preventivní kroky k zajištění ochrany před možným zapojením v podvodných obchodních modelech, o kterých nevěděla a ani vědět nemohla, i když se chovala jako opatrný podnikatel. Žalobkyně nikdy nenavázala s těmito subjekty kontakt. Žalobkyně a její zástupci vždy jednali se svými distributory, které osobně znali, výlučně v dobré víře; (vi) **zásadu rychlosti** a (vii) (opětovně) **zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti**.

### Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že judikatura správních soudů dovodila, že okolnosti, 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 vedoucích k vydání zajišťovacích příkazů. Při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně. Pro vydání zajišťovacího příkazu je významná otázka existence odůvodněné obavy, tedy 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.
21. Žalobkyně se zároveň zcela mylí, pokud dovozuje, že správce daně vydal zajišťovací příkazy opětovně. Za zdaňovací období, ke kterým byly napadané zajišťovací příkazy vydány, se jednalo o první zajišťovací příkazy, nemohlo tedy dojít ani k revizi, ani k opakovanému vydání, již dříve vydaných zajišťovacích příkazů. Správce daně vydal dne 26. 6. 2017 zajišťovací příkaz na DPH za zdaňovací období říjen 2016, tedy odlišné zdaňovací období než v nyní projednávané věci. Žádný další zajišťovací příkaz na DPH k tomuto zdaňovacímu období vydán nebyl. Zajišťovací příkazy, které jsou předmětem soudního řízení, se týkají jiných zdaňovacích období.
22. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, v němž tento soud potvrdil, že je možné opětovně vydat zajišťovací příkaz i ve vztahu ke stejnému zdaňovacímu období poté, co dříve došlo ke zrušení zajišťovacího příkazu z důvodu jeho nezákonnosti. Z kontextu citovaného rozsudku lze dle žalovaného jednoznačně dovodit, že nutnost oprávnit nové zajišťovací příkazy o jiné skutkové okolnosti či právní závěry se vztahuje jen na ty skutečnosti, které soud shledal nedostatečnými a v jejichž důsledku zrušil zajišťovací příkazy pro nezákonnost. I kdyby správce daně v nyní projednávaném případě vydal nový zajišťovací příkaz na stejné zdaňovací období se stejným odůvodněním (což se však nestalo), byl by omezen pouze důvody předchozího zrušení.
23. Zajišťovací příkaz za zdaňovací období říjen 2016 byl přitom zrušen toliko z procesních důvodů (nedodržení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání). Nyní vydané zajišťovací

příkazy nadto ani nemají zcela shodné odůvodnění jako zajišťovací příkaz na říjen 2016. Odůvodnění bylo doplněno o nové poznatky z daňového řízení se žalobkyní.

24. Žalovaný dále uvedl, že se v napadeném rozhodnutí zabýval též námitkami týkajícími se porušení zásad daňového řízení, a to v bodech 34 až 41. Proti námitkám uvedeným v odvolání pod nadpisem „9. Porušení zásad DR“ žalovaný navíc argumentuje *de facto* v celém odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť námitky zahrnuté pod zmíněný nadpis jsou většinou zopakováním, resp. shrnutím, dříve uvedených námitek. Své námitky žalobkyně v žalobě toliko opakuje a doplňuje o porušení zásady rychlosti a zásady přiměřenosti a zdrženlivosti. Žalovaný však žádnou z těchto zásad neporušil.

### Replika žalobkyně

25. Žalobkyně reagovala replikou, v níž uvedla, že zajišťovací příkazy, resp. podání správce daně, ani po 1,5 roce neobsahují žádné nové informace, důkazy, vysvětlení či důvody pro jejich vydání, obsahují pouze informace uvedené již v zajišťovacím příkaze za zdaňovací období říjen 2016, který byl zrušen. K argumentaci žalovaného týkající se daňových období žalobkyně uvedla, že nikdy netvrdila, že zajišťovací příkazy byly vydány za stejná období. Vyjadřovala se vždy pouze k tomu, že správce daně vydal zajišťovací příkazy za různá zcela libovolná období. Dále uvedla, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů nemohou být stejné jako pro vydání zajišťovacího příkazu za období říjen 2016, neboť v takovém případě měl vydat zajišťovací příkazy již dříve. K tomu odkázala na institut předběžných opatření, u kterého platí, že čím později je vydáno od skutečnosti, která odůvodňuje jeho vydání, tím nižší je právní zájem nebo důvod k jeho vydání, resp. zákonné důvody k jeho vydání. Každé další předběžné opatření pak musí být specificky odůvodněno.

### Obsah správního spisu

26. Žalovaný soudu předložil svůj správní spis i správní spis správce daně. Z obsahu správních spisů vyplývají následující podstatné skutečnosti.
27. Žalobkyně dne 26. 9. 2016 podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2016 zaevidované správcem daně pod č. j. 7220070/16/2008-52523-111060. V něm uvedla jako hlavní ekonomickou činnost „velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel“ a vykázala na řádku č.: 1: základ daně 29 633 055 Kč a daň na výstupu 6 224 551 Kč, 40: základ daně 29 630 488 Kč a odpočet daně 6 222 776 Kč, 46: odpočet daně celkem 6 222 776 Kč, 62: daň na výstupu 6 224 551 Kč, 63: odpočet daně 6 222 776 Kč, 64: vlastní daň 1 775 Kč.
28. Žalobkyně dne 25. 10. 2016 podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období září 2016 zaevidované správcem daně pod č. j. 7847879/16/2008-52523-111060. V něm uvedla jako hlavní ekonomickou činnost „velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel“ a vykázala na řádku č.: 1: základ daně 20 470 038 Kč a daň na výstupu 4 299 642 Kč, 5: základ daně 224 265 Kč a daň na výstupu 47 096 Kč, 40: základ daně 20 526 362 Kč a odpočet daně 4 310 536 Kč, 43: základ daně: 224 265 Kč a odpočet daně 47 096 Kč, 46: odpočet daně celkem 4 357 632 Kč, 62: daň na výstupu 4 346 738 Kč, 63: odpočet daně 4 357 632 Kč, 65: nadměrný odpočet 10 894 Kč.
29. Žalobkyně dne 27. 12. 2016 podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2016 zaevidované správcem daně pod č. j. 8915342/16/2008-52523-111060. V něm uvedla jako hlavní ekonomickou činnost „velkoobchod, maloobchod a opravy motorových

vozidel“ a vykázala na řádku č.: 1: základ daně 5 131 155 Kč a daň na výstupu 1 077 962 Kč, 40: základ daně 5 079 238 Kč a odpočet daně 1 066 641 Kč, 46: odpočet daně celkem 1 066 641 Kč, 62: daň na výstupu 1 077 962 Kč, 63: odpočet daně 1 066 641 Kč, 64: vlastní daň 11 321 Kč.

30. Žalobkyně dne 25. 1. 2017 podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2016 zaevidované správcem daně pod č. j. 561193/17/2008-52523-111060. V něm uvedla jako hlavní ekonomickou činnost „velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel“ a vykázala na řádku č.: 1: základ daně 22 472 602 Kč a daň na výstupu 4 720 502 Kč, 40: základ daně 22 306 669 Kč a odpočet daně 4 684 402 Kč, 46: odpočet daně celkem 4 684 402 Kč, 62: daň na výstupu 4 720 502 Kč, 63: odpočet daně 4 684 402 Kč, 64: vlastní daň 36 100 Kč.
31. Dne 20. 7. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2016 až únor 2017 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 1697155/17/2201-62563-307284). V rámci tohoto jednání zástupce žalobkyně na základě plné moci, pan J. B., přislíbil správci daně zaslat k provedení kontroly správcem daně požadované doklady a písemnosti, a to do datové schránky do 9. 8. 2017. Žalobkyně zaslala do datové schránky správce daně dne 14. 8. 2017 evidence vedené pro účely DPH za zdaňovací období srpen 2016 až prosinec 2016, faktury vydané s DUZP ve zdaňovacím období srpen 2016 až prosinec 2016, podklady k těmto fakturám a daňové doklady k přijatým zálohám ve zdaňovacím období srpen 2016 až prosinec 2016. Výzvou ze dne 5. 4. 2018, č. j. 752201/18, vyzval správce daně žalobkyni k předložení důkazních prostředků podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu z důvodu, že žalobkyně doložila pouze část požadovaných dokladů a písemností (zaevidovány pod č. j. 1835459/17, 1835471/17, 1835480/17 a 1835564/17). Žalobkyně na výzvu správce daně nereagovala. Žalobkyně ke kontrole nepředložila daňové doklady, na základě kterých si uplatnila odpočet daně v podaných daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období. Správce daně tak uzavřel, že z provedeného důkazního řízení vyplývá, že žalobkyně dosud neprokázala splnění všech podmínek pro uplatnění předmětného nároku na odpočet daně.
32. Správce daně dále identifikoval v podnikatelské činnosti žalobkyně podvod na DPH. Jako články řetězce stíženého podvodem na DPH za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2016 správce daně identifikoval následující subjekty: Zellia Support s.r.o. v pozici v řetězci „missing trader“ – ztracený obchodník. Společnost byla dne 2. 8. 2018 veřejně označena za nespolehlivou osobu ve smyslu § 106aa zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Alaster Invest, s.r.o. v pozici v řetězci „missing trader“. Společnost byla dne 17. 6. 2017 veřejně označena za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH. UNIMAGEN s.r.o. v pozici v řetězci „missing trader“ – ztracený obchodník. Chalcedon creol s.r.o. v likvidaci v pozici v řetězci „buffer“ – nárazník. Společnost byla vymazána z Obchodního rejstříku dne 6. 4. 2018 a od 4. 11. 2017 do 5. 4. 2018 byla veřejně označena za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH. DHS Group a.s. v pozici v řetězci „buffer“ – nárazník. Společnost byla dne 19. 6. 2018 veřejně označena za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH. Společnost autasgaranci.cz, s.r.o. (do 29. 6. 2017 vedena pod obchodním označením CARWELT s.r.o.) v pozici v řetězci „buffer“ – nárazník. Společnost byla dne 7. 11. 2017 veřejně označena za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH. Manta Ray spol. s r.o. v pozici v řetězci „profit taker“ – příjemce prospěchu.
33. Správcem daně bylo z kontrolních hlášení za období září 2016 až únor 2017 zjištěno, že žalobkyně přijímala plnění téměř výhradně od společnosti CARWELT s.r.o. Dle

údajů z kontrolních hlášení žalobkyně tvořila přijatá zdanitelná plnění od společnosti CARWELT s.r.o. v období září 2016 až únor 2017 96 % ze všech přijatých zdanitelných plnění. Při výpočtu tohoto podílu správce daně do částky nezahrnul přijatá plnění do 10 000 Kč v základu daně, neboť bylo evidentní, že se nejednalo o pořízení luxusních vozidel, které je předmětem podnikání žalobkyně. Žalobkyně (dle zjištění z kontrolních hlášení) dodávala zdanitelná plnění z cca 80 % (údaj vypočtený za období září 2016 až únor 2017 z částky uskutečněných zdanitelných plnění nad 10 000 Kč) dalším prodejcům luxusních vozidel, společnostem ADVANTAGE CARS s. r. o. a AUTOMAXOV s. r. o.

34. Výhradní tuzemský dodavatel žalobkyně, společnost CARWELT s. r. o., pořizoval vozidla v průběhu září 2016 až únor 2017 postupně od společností Zellia Support s. r. o., Alaster Invest, s. r. o., Chalcedon creol s. r. o. a VB Mosty s. r. o. (od 7. 11. 2018 VB Mosty s. r. o. v likvidaci). Z uvedeného dle správce daně vyplynulo, že žalobkyně pořizovala zdanitelná plnění (luxusní vozidla) téměř výhradně od společnosti CARWELT s. r. o., ta je pořizovala téměř výhradně od nekontaktních osob, které neplatily své vysoké daňové povinnosti. Společnost CARWELT s. r. o. si uplatnila odpočty daně z faktur od těchto nekontaktních osob a s minimálním navýšením ceny dodávala vozidla mj. žalobkyni. Žalobkyně pořizená vozidla v popsaném obchodním řetězci dále dodávala, a to z 80 % dalším prodejcům vozidel (společnostem ADVANTAGE CARS s. r. o. a AUTOMAXOV s. r. o.). Rovněž žalobkyně vykazovala minimální rozdíl mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a přijatými zdanitelnými plněními, kdy z měsíčních obrátů v desítkách milionů byla vlastní daň přiznávána v řádu desítek tisíc Kč, případně byl uplatněn nadměrný odpočet.
35. Správce daně vyhodnotil uvedená zjištění tak, že žalobkyně je zapojena v řetězci přepravejů zboží, jehož hlavním cílem je podvod na DPH a zároveň je zde vysoká pravděpodobnost vědomé účasti žalobkyně v tomto uměle nastaveném obchodním modelu. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost CARWELT s.r.o. byla dominantním dodavatelem žalobkyně a dále, že na počátku dodavatelského řetězce stál vždy subjekt typu missing trader, který vždy selhal při placení daně, dospěl správce daně k závěru, že tento obchodní model nebyl nahodilý.
36. V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2016 podaném dne 26. 9. 2016 pod č. j. 7220070/16 tvrdila žalobkyně údaje, z nichž jí vyplynula vlastní daň ve výši 1 775 Kč (přijatá zdanitelná plnění ve výši 29 630 488 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 29 633 055 Kč). Žalobkyně v něm uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti CARWELT s.r.o. ze základu daně 29 530 859,78 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že uplatněný odpočet daně 6 201 855 Kč nesplní podmínky pro jeho uplatnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.
37. V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období září 2016 podaném dne 25. 10. 2016 pod č. j. 7847879/16 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti CARWELT s.r.o. ze základu daně 20 461 493,89 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že uplatněný odpočet daně 4 296 914 Kč nesplní podmínky pro jeho uplatnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.
38. V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2016 podaném dne 27. 12. 2016 pod č. j. 8915342/16 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti CARWELT s. r. o. ze základu daně 2 900 826,45 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že uplatněný odpočet daně 609 174 Kč nesplní podmínky pro jeho uplatnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

39. V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2016 podaném dne 25. 1. 2017 pod č. j. 561193/17 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti CARWELT s.r.o. ze základu daně 22 272 727,28 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že uplatněný odpočet daně 4 677 273 Kč nesplní podmínky pro jeho uplatnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.
40. Dne 26. 11. 2018 vydal správce daně zajišťovací příkaz k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období srpen 2016. Dne 3. 12. 2018 vydal správce daně zajišťovací příkazy k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období září 2016, listopad 2016 a prosinec 2016. Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům dne 20. 12. 2018 odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto, a zajišťovací příkazy byly potvrzeny.

#### Podmínky řízení

41. 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 přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O žalobě rozhodl bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas v intencích § 51 s. ř. s.

#### Posouzení věci soudem

##### Obecná východiska

42. 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.“
43. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené.“
44. 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.“
45. 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.
46. 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).
47. K povaze zajišťovacího příkazu se dále vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 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, č. 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).“*

48. 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.“*

49. 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, publ. pod 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 obrožené.“

50. 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, publ. pod 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.
51. V bodě 20 rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod 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 (...).“*

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

*„pojistkou proti hrozcí 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 (...).“*

53. 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, publ. pod 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 obavou ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“*

54. 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 něž 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).“*

55. 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, publ. pod č. 3335/2016 Sb. 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).

#### *Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů*

56. Soud nepřisvědčil obecně formulované námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, 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, a to zejména v bodech 11 až 15 napadeného rozhodnutí, a soud tyto důvody přezkoumal. Navíc již skutečnost, že žalobkyně s jednotlivými argumenty žalovaného rozsáhle polemizuje a jednotlivé důvody pro vydání zajišťovacích příkazů samostatně napadá, závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí vyvrací.
57. Žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí (body 1 až 4) stručně shrnul dosavadní stav řízení, následně shrnul odvolací námitky žalobkyně (bod 7), vymezil právní základ případu (body 8 až 10) a ten aplikoval na projednávanou věc (body 11 až 15) a v závěru vypořádal odvolací námitky žalobkyně (body 16 až 41). Co se týče zjištěného skutkového stavu, vycházel žalovaný ze zjištění správce daně, která dále nijak nedoplňoval. Při vypořádávání jednotlivých odvolacích námitek se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně, které doplnil vlastní stručnou argumentací. Žalovaný na

skutkový stav aplikoval příslušná ustanovení daňového řádu a zákona o DPH, a to způsobem, který není v rozporu s jejich obsahem, účelem ani smyslem. Žalovaný také závěry správce daně interpretoval srozumitelným a vzájemně souladným způsobem. Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, na základě čeho dospěl žalovaný k závěru, že žádá ze žalobkyní uplatněných námitek není důvodná, a proč výrokem napadeného rozhodnutí odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

58. Žalobní námitka není důvodná.

*Neoprávněný postup správce daně – opakované vydání zajišťovacích příkazů, nesprávná výše zajištěné částky*

59. Soud se dále zabýval námitkou opakovaného vydání zajišťovacích příkazů. Zjistil, že zajišťovací příkaz za období říjen 2016 byl skutečně zrušen (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 11 Af 39/2017-49, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018-37). Důvodem zrušení tohoto zajišťovacího příkazu však nebyla absence podmínek pro jeho vydání, nýbrž procesní pochybení žalovaného. Zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí uplynula dne 25. 8. 2017, žalovaný však rozhodnutí o odvolání vydal až dne 6. 9. 2017, v důsledku čehož se stal zajišťovací příkaz dne 26. 8. 2017 neúčinným. Uvedený zajišťovací příkaz přitom není předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci. Pokud se v tomto zajišťovacím příkazu vyskytovala stejná zjištění, jako v nyní přezkoumávaných zajišťovacích příkazech, nelze v tom bez dalšího spatřovat pochybení žalovaného.
60. Nyní napadené zajišťovací příkazy se vztahovaly ke zdaňovacím obdobím srpen, září, listopad a prosinec 2016. Každý ze zajišťovacích příkazů obsahoval samostatné důvody týkající se budoucího stanovení daně (neboť se jednalo o zajištění daňových povinností za různá zdaňovací období) a následně obsahoval i vlastní posouzení pravděpodobnosti budoucího stanovení a dobytosti daně. Jelikož se tyto zajišťovací příkazy týkaly téže žalobkyně, je logické, že jejich odůvodnění bylo obdobné. Opakování informací v jednotlivých zajišťovacích příkazech nepředstavuje jejich vadu, nýbrž logický důsledek skutečnosti, že tyto informace byly v jednotlivých zkoumaných obdobích shodné.
61. Zajišťovací příkazy byly pro jednotlivá zdaňovací období vydány poprvé, nelze tak hovořit o jejich opakovaném vydání.
62. Soud neshledal ani žádný podklad pro závěr, že by správce daně vydal zajišťovací příkazy proto, aby nemusel žalobkyni vracet částku zajištěnou za zdaňovací období říjen 2016 spolu s úroky a náhradou škody, jak žalobkyně bez bližšího zdůvodnění uváděla. Přezkoumávané zajišťovací příkazy sloužily k zajištění prostředků na úhradu dlužné DPH za rozdílná zdaňovací období a za jiná plnění.
63. Důvodnou neshledal soud ani námitku žalobkyně týkající se postupu správce daně, jež si měl selektivně a nahodile volit zdaňovací období, za která vydával zajišťovací příkazy. Zajišťovací příkazy mohou být vydány toliko za zákonem stanovených podmínek, přičemž tyto podmínky jsou předmětem soudního přezkumu (viz níže). Pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění daňové povinnosti za určité zdaňovací období není rozhodné, zda může být daň doměřena též v jiném zdaňovacím období.

64. Důvody, pro které správce daně nepřistoupil k vydání zajišťovacích příkazů za jiná zdaňovací období let 2016–2017 (vyjma zdaňovacího období říjen 2016, který byl z důvodu procesních pochybení zrušen) soudu v nyní projednávané věci nepřisluší přezkoumávat.
65. Dále žalobkyně rozporovala výši správcem daně zajištěné částky. Žalobkyně v této své námitce podrobněji nespécifikovala, v čem konkrétně se závěry správce daně a vypořádáním obsahově shodné odvolací námitky žalovaným v napadeném rozhodnutí nesouhlasí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (zejména v bodech 29 a 30) ztotožnil s výší zajišťované daně tak, jak ji stanovil správce daně v bodě 4 zajišťovacích příkazů, přičemž uvedl, že stanovená výše zajišťované daně odpovídá výši uplatněného nároku na odpočet DPH z plnění od společnosti CARWELT s.r.o, které mohlo být zasaženo daňovým podvodem. Toto odůvodnění soud považuje za dostatečné.
66. Též k námitce neurčení doby platnosti zajišťovacích příkazů se již vyjádřil žalovaný, a to v bodě 30 napadeného rozhodnutí, a to tak, že délka trvání je dána zákonem, a to § 168 odst. 3 a 4 daňového řádu. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Účinnost zajišťovacího příkazu zaniká dnem stanovení daně (§ 168 odst. 4 daňového řádu v rozhodném znění). Dříve může o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu rozhodnout správce daně, pominou-li dle § 168 odst. 3 daňového řádu před stanovením daně důvody, pro které bylo zajištění uplatněno.
67. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že vydání zajišťovacích příkazů pro ni bylo likvidační, soud uvádí, že požadavky proporcionality reflektuje sám daňový řád zakotvením podmínek, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80). Indicie, které správce daně shromáždil, nasvědčují jak přiměřené pravděpodobnosti budoucího vyměření daně, tak i obavě o její dobytost, a proto ani možné nepříznivé důsledky, které mohou zajišťovací příkazy pro existenci žalobkyně mít, nemohou způsobit nezákonnost vydaných zajišťovacích příkazů. Nadto podle zjištění správce daně žalobkyně již počínaje zdaňovacím obdobím červenec 2017 uváděla v podaných daňových přiznáních k DPH nulová uskutečněná plnění, tedy zjevně své podnikání v prodeji luxusních vozidel ukončila již několik měsíců před vydáním napadených zajišťovacích příkazů. K likvidaci žalobkyně podle údajů v obchodním rejstříku ke dni vydání tohoto rozhodnutí ostatně nedošlo.
68. Žalobní námitky nejsou důvodné.

#### *Pravděpodobnost budoucího stanovení daně*

69. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že nebyl dán důvodný předpoklad budoucího stanovení daně.
70. Správce daně odůvodnil předpoklad budoucího stanovení daně účastí žalobkyně v podvodných řetězcích, které v zajišťovacích příkazech podrobně popsal, včetně grafického znázornění. Uvedl celou řadu společností (viz výše), které byly na pozici „missing trader“, tedy neplnily své daňové povinnosti, a popsal úlohu žalobkyně v tomto řetězci (na pozici „profit taker“).
71. Role žalobkyně spočívala v nákupu a prodeji automobilů. Žalobkyně vozidla v obchodním řetězci pořizovala převážně od společnosti CARWELT s.r.o. a dále je dodávala dalším prodejčům vozidel (společnostem ADVANTAGE CARS s. r. o. a AUTOMAXOV s. r. o.), přičemž vykazovala minimální zisk. Většina pořízených automobilů byla skrze společnost

CARWELT s.r.o. porížena od společností, které neplnily daňové povinnosti. Žalobkyně nedoložila správci dani vyžadované doklady, resp. k jeho výzvě jich dodala pouze část.

72. Tvrzení žalobkyně, že o svém zapojení do řetězce transakcí směřujícímu k podvodu na DPH nevěděla, a odkaz na její předchozí pověst a dobu činnosti, nemohly tyto obavy plně vyvrátit.
73. Správce daně též přihlédl k neposkytování součinnosti žalobkyní v rámci řízení a k tomu, že žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost zveřejnit účetní výkazy za roky 2013, 2014, 2015 a 2016 v Obchodním rejstříku ve Sbírce listin.
74. Žalovaný důkladně popsal výsledky daňové kontroly a závěry z jednotlivých zdaňovacích období, zjištěné skutečnosti o finanční situaci žalobkyně, stav jejích aktiv a pasiv a charakter její činnosti a konkrétně vyložil, jak probíhaly její obchody. Soud se se závěry žalovaného ztotožňuje. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
75. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že má pochybnosti o ekonomické činnosti dodavatelů žalobkyně, kterou obsáhle popsal, i žalobkyně samotné.
76. Soud se na základě posouzení žalovaným a správcem daně zjištěných a doložených skutečností ztotožnil s jejich závěrem, že v projednávané věci existovaly dostatečné indicie svědčící pravděpodobnému doměření daně.
77. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že o daňovém podvodu nemohla vědět, soud uvádí, že tato otázka není předmětem tohoto řízení. Pro vydání zajišťovacího příkazu je postačující předpoklad budoucího doměření daně. V případě účasti na daňovém podvodu může být daň doměřena i tehdy, pokud poplatník o své účasti nevěděl, avšak vědět o ní měl a mohl. S ohledem na charakter obchodování žalobkyně má soud za to, že existovala dostatečná pravděpodobnost, že se v nalézacím řízení prokáže, že o své účasti minimálně vědět měla a mohla. Takřka všechny obchody žalobkyně totiž byly zasaženy daňovým podvodem. Nebylo přitom prokázáno, že by žalobkyně v řetězci obchodníků generovala jakoukoli vlastní hodnotu (odlišnou od získání nároku na odpočet).
78. Soud se ztotožňuje s žalobkyní v tom, že je s podivem, že zajišťovací příkazy byly vydány až 2 roky po uplynutí předmětných zdaňovacích období. Tato skutečnost však nemá na jejich zákonnost žádný vliv.
79. Žalobní námitka není důvodná.

#### *Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*

80. 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 dobytnost či vymahatelnost daně.
81. 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) zohledňujících jak její dosavadní daňovou kázeň, tak její majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), její postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“*

82. Správce daně provedl své posouzení v jednotlivých zajišťovacích příkazech na str. 12, 14–15 (srpen 2016), str. 12–13, 15–16 (září 2016), str. 12–13, 14–16 (listopad 2016) a str. 12, 14–15 (prosinec 2016). Žalovaný zjištěné skutečnosti shrnul v bodech 11–15 napadeného rozhodnutí a dále (k odvolacím námitkám žalobkyně) v jeho bodech 19–22.
83. Správce daně se ekonomickou situací žalobkyně zabýval zejména v bodech 1–2 zajišťovacích příkazů. Hodnotil rentabilitu tržeb, tedy schopnost žalobkyně (jako daňového subjektu) generovat ze svých tržeb zisk. Tuto zhodnotil jako nízkou a vyvolávající obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně. Rentabilita tržeb v roce 2014 činila pouze 2,72 %, v roce 2015 se ještě snížila na 1,49 %, a v roce 2016 došlo pouze k mírnému zvýšení na hodnotu 1,95 %. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně vytvořila za roky 2014, 2015 a 2016 celkem hospodářský výsledek ve výši 9 438 000 Kč (součet částek 3 077 000 Kč, 1 943 000 Kč a 4 418 000 Kč). Tento součet zisků za tři po sobě jdoucí kalendářní roky nedosahuje ani poloviny v budoucnu stanovené daně za zdaňovací období září 2016 až únor 2017 ve výši 22 039 851 Kč. S ohledem na tyto údaje tvrzené žalobkyní, a zejména s ohledem na skutečnost, že počínaje zdaňovacím obdobím červenec 2017 uváděla žalobkyně v daňových přiznáních k DPH uskutečněná zdanitelná plnění v nulové výši, vyhodnotil správce daně schopnost žalobkyně dostát svým budoucím daňovým závazkům jako nízkou a uzavřel, že vzniká reálná obava o výběr v budoucnu stanovené daně. Jako značně rizikovou skutečnost hodnotil správce daně též to, že žalobkyně vykazovala v rozvaze k 31. 12. 2016 zásoby ve výši 3 415 000 Kč, přičemž z přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 a za zdaňovací období leden až říjen 2018 nijak nevyplývá, že by hodnota zásob mohla být navýšena, a výstupy o 8 659 699 Kč převyšují vstupy, což může naopak svědčit také pro prodej zásob, které měla žalobkyně ve stavu ke dni 31. 12. 2016. Správce daně pak vykázanou hodnotu zásob hodnotil z pohledu dobytosti v budoucnu stanovené daně jako zcela nedostatečnou a rizikovou. Správce daně též zohlednil, že závazky žalobkyně převyšují její pohledávky a tuto skutečnost s ohledem na výši a dobytost v budoucnu stanovené daně vyhodnotil jako značně rizikovou.
84. Dále správce daně posoudil situaci na bankovních účtech žalobkyně. Jako bankovní účty určené ke zveřejnění žalobkyně označila bankovní účty č. X a č. X vedené u UniCredit Bank. Na bankovním účtu č. X nedošlo v roce 2018 k žádným pohybům a na účtu č. X došlo pouze k pohybům v bezvýznamné výši. K 9. 10. 2018 měl účet č. X zůstatek 6 512,17 Kč, a č. X zůstatek nulový. Tuto skutečnost hodnotil správce daně s ohledem na dobytost v budoucnu stanovené daně jako značně rizikovou. Z rozvahy žalobkyně k 31. 12. 2016 poté správce daně zjistil, že poměr mezi cizím kapitálem (68 322 000 Kč) a vlastním kapitálem (10 532 000 Kč) u žalobkyně činí 6,49, tzn., že cizí kapitál převyšuje vlastní kapitál 6,49x. Tento ukazatel vypovídá o vysoké zadluženosti žalobkyně a ve vztahu k dobytosti v budoucnu stanovené daně svědčí o její nedostatečné finanční stabilitě. Správce daně tento faktor hodnotil jako značně rizikový.
85. Správce daně rovněž podrobně popsal strukturu majetku žalobkyně, která odůvodňovala obavy o dobytost daně. Ty vyvolávala i skutečnost, že žalobkyně nemá dlouhodobý majetek, neboť není v katastru nemovitostí evidována jako vlastníkem nemovitého majetku,

v Centrální registru vozidel není evidována jako vlastník žádného vozidla a ve zdaňovacích obdobích leden 2017 až říjen 2018 (resp. leden 2018 až září 2018) nepořídila žádný jiný dlouhodobý majetek, resp. žádné pořízení dlouhodobého majetku neuvedla v přiznání k DPH.

86. Žalovaný toto hodnocení shrnul v bodech 14 a 15 napadeného rozhodnutí.
87. Žalobkyně má pravdu v tom, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně, že byla v případě žalobkyně naplněna důvodná obava, že předpokládaná daňová povinnost žalobkyně bude v době její vymahatelnosti nedobytná, aniž by explicitně reagoval na námitky žalobkyně týkající se její předcházející podnikatelské činnosti, bezúhonnosti a souvisejícího dobrého jména mezi jejími zákazníky. To však nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje.
88. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný aproboval závěr správce daně, že v případě žalobkyně existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovená žalobkyni může být nedobytná, který je založený na dostatečných zjištěních, zakládajících silné důvody pro existenci obavy o budoucí nedobytnost daně. Tím také žalobkyní uplatněnou námitku implicitně zohlednil v tom smyslu, že ani skutečnost, že žalobkyně je od svého založení stabilně fungující společností, není s to dostatečně silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že v budoucnu vyměřená daň nebude žalobkyní uhrazena, oslabit natolik, aby nebylo možno tuto podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů i přesto považovat za splněnou.
89. Soud se ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, že výše uvedená zjištění osvědčovala důvodnost pochybností o budoucí dobytosti daně.
90. Ostatně žalobkyně sama již v odvolání, jakož i v podané žalobě, uvedla, že za současného stavu není schopna uhradit výši daně, kterou se správce daně snaží zajistit. Nic přitom nenasvědčuje tomu, že by se v budoucnu měla její situace zlepšit.
91. Žalobkyně má pravdu, že samotná skladba aktiv daňového subjektu nemusí být dostatečným důvodem pro založení důvodných obav (přiměřené pravděpodobnosti), že v budoucnu stanovenou daň tento subjekt neuhradí. Není samozřejmě ani povinností daňových subjektů vlastnit dlouhodobý majetek či jiná aktiva tak vysoké hodnoty, která by již při prvním nahlédnutí do účetních výkazů takového subjektu mohla svědčit o vysoké pravděpodobnosti případného uspokojení jeho budoucích daňových povinností z těchto aktiv. Naopak je právem každého subjektu, aby skladbu svých aktiv přizpůsobil svým možnostem, podnikatelské strategii a cílům, kterých hodlá svou ekonomickou činností dosahovat, a to i s ohledem na oblast, v níž své podnikatelské aktivity vykonává. Správce daně ani žalovaný však své závěry o existenci „silných“ důvodů nasvědčujících tomu, že v budoucnu vyměřená daň žalobkyni bude v době své splatnosti nedobytná, nebo vymahatelná jen se značnými obtížemi, nezaložili pouze na zjištěních o skladbě aktiv žalobkyně.
92. Správce daně ani žalovaný však své závěry o existenci „silných“ důvodů nasvědčujících tomu, že v budoucnu vyměřená daň žalobkyni bude v době své splatnosti nedobytná, nebo vymahatelná jen se značnými obtížemi, nezaložili pouze na zjištěních o skladbě aktiv žalobkyně. Tyto závěry vycházejí rovněž z vyhodnocení ekonomických ukazatelů, svědčících o nízké ekonomické výkonnosti žalobkyně a nízké rentabilitě tržeb. To logicky vede k pochybnostem, zda by byla žalobkyně prostředky na úhradu předpokládané daně schopna vygenerovat svoji vlastní činností.

93. Z vyhodnocení ekonomických ukazatelů vyplývá také závěr o vysoké zadluženosti žalobkyně, která takřka vylučuje v kombinaci s absencí dlouhodobého majetku a nízkou výkonností možnost, že by mohla žalobkyně získat prostředky na úhradu daně od třetích osob. Jedná se přitom o daňovou povinnost výrazně vyšší, než jako dosud žalobkyně plnila. Rovněž nízká výše zůstatku na prvním z bankovních účtů žalobkyně a nulový zůstatek na účtu druhém vzbuzuje důvodné pochybnosti, že by žalobkyně měla k dispozici dostatek prostředků na úhradu daně. Tato zjištění tak podle názoru soudu především ve vzájemné souvislosti představují ve svém souhrnu dostatečně silné důvody nasvědčující tomu, že v budoucnu vyměřenou daň žalobkyně nebude schopna uhradit, neboť vymožení bude spojeno se značnými obtížemi.
94. Je nutno akcentovat také skutečnost, že žalobkyně udržovala na účtu používaném k obchodní činnosti relativně nízký zůstatek, resp. na účtu pro cizí měny zůstatek v nulové výši. Tento závěr žalobkyně nijak nerozporovala. V souvislosti s tím, že se správci daně nepodařilo dohledat nemovitý majetek ani movitý majetek vyšší hodnoty, tak dospěl správce daně k oprávněnému závěru, že žalobkyně pravděpodobně nedisponuje prostředky, kterými by mohla v budoucnu daňovou povinnost uhradit.
95. Z výše uvedené správní úvahy žalovaného je zřejmé, že postupoval tak, že vzal v potaz majetkovou strukturu žalobkyně, její solventnost, dosavadní výsledky hospodaření i aktuální nečinnost.
96. Soud se ztotožnil též s úvahou žalovaného v bodu 15 napadeného rozhodnutí, že „s ohledem na majetkové poměry se nedá ani očekávat, že by žalobkyně byla schopna nestanovenou daňovou povinností uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru), či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva).“
97. K možnosti uplatnění alternativních prostředků dle daňového řádu, jejichž užití se dožadovala žalobkyně, soud uvádí, že Nejvyšší správní soud v minulosti judikoval, že s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu je na místě upřednostnit méně invazivní prostředky, například zřízení zástavního práva (rozsudek ze dne 28. března 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, publ. pod č. 3975/2020 Sb. NSS). Žalobkyně však konkrétně neoznačila žádný majetek, který by mohl posloužit jako způsobilá zástava. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dále shledal, že je-li s ohledem na okolnosti případu pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně a umožnit daňovému subjektu uhradit ji dobrovolně, například s využitím úvěru, prostřednictvím posečkáni či rozložení úhrady daně na splátky (srov. též citovanému rozsudku předcházející rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015-69). V tehdejší případě však žalobce podnikal jako fyzická osoba, vlastnil majetek v řádu milionů korun, který rozmnožoval, měl desítky zaměstnanců, léta plnil bezchybně své daňové povinnosti a spolupracoval se správcem daně (viz bod 40 rozsudku NSS č. j. 2 Afs 239/2015-66). Naopak žalobkyně hodnotnějším majetkem zjevně nedisponovala a ze své ekonomické činnosti nebyla schopna daň uhradit. V případě žalobkyně proto byla dána odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, a správce daně tak při vydání zajišťovacího příkazu postupoval v souladu se zákonem.
98. Soud shrnuje, že pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně vyplývala z ekonomické situace žalobkyně, jakož i ze skutečnosti, že v době vydání zajišťovacích příkazů již nevykonávala své podnikání. Správce daně měl též z povahy obchodů za to, že úcast

žalobkyně v řetězci byla vědomá, přičemž i tato okolnost přispívá k obavě o dobrovolnou úhradu daně.

99. Žalobní námitka není důvodná.

*Porušení zásad daňového řádu*

100. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně týkající se porušení vybraných zásad daňového řádu ve správním řízení. Přitom se ztotožnil s jejich vypořádáním tak, jak jej provedl žalovaný v napadeném rozhodnutí. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 12. 2022, č. j. 4 Afs 317/2020-50:

*„námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly vypořádány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (č. 1350/2007 Sb. NSS), kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické těmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“*

101. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích opakovaně upozorňuje na skutečnost, že obecně formulované žalobní námitky, které jsou prostým výčtem tvrzených porušení bez uvedení toho, v čem konkrétně se správní orgány dopustily pochybení a jakým způsobem mělo v důsledku toho dojít ke zkrácení práv žalobkyně, nelze považovat za řádně formulované žalobní body, které by umožňovaly soudní přezkum. Soud se proto těmito námitkami, mohl věcně zabývat pouze v rozsahu, v jakém měly svůj předobraz v předchozích konkrétněji uplatněných žalobních námitkách, které soud neshledal ze shora vyložených důvodů důvodnými.

102. K námitce porušení **zásady zákonnosti** tím, že žalovaný potvrdil vydání zajišťovacích příkazů, ačkoliv nebyly splněny zákonné podmínky pro jejich vydání dle § 167 odst. 1 daňového řádu, soud uvádí, že podmínky naopak splněny byly. K tomu odkazuje na příslušné pasáže tohoto rozsudku. Žalovaný přitom jejich naplnění zcela srozumitelně vyložil.

103. K související námitce **porušení zásady zákazu zneužití správního uvážení** tím, že se žalovaný potvrzením vydání zajišťovacích příkazů bez naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu, jejich nesprávnou aplikací a výkladem sledujícím pouze účel zajištění placení daně, dopustil libovůle a zneužití moci a porušil zásadu zákazu zneužití správního uvážení, soud uvádí, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly v projednávané věci dány. Správce daně tedy při jejich vydání postupoval v souladu s platnou právní úpravou. Žalovaný nijak nepochybil, pokud jeho postup v napadeném rozhodnutí aproboval. K tomu soud odkazuje na podrobné vypořádání této námitky žalovaným v bodu 35 napadeného rozhodnutí.

104. Důvodnou soud neshledal ani námitku porušení zásad **oficiality, vyhledávací, volného hodnocení důkazů, součinnosti a vstřícnosti**, tím, že žalovaný potvrdil vydání zajišťovacích příkazů vycházejících z nedostatečných podkladů, které byly nesprávně hodnoceny, včetně toho, že nebylo zohledněno prostředí podnikání žalobkyně a byla jí odepřena možnost vyjádřit se k shromážděným podkladům a k případným obavám či pochybnostem správce

daně. Jak uvedl již žalovaný v bodu 20 napadeného rozhodnutí, žalobkyně v souvislosti se zahájením daňové kontroly za zdaňovací období září 2016 až únor 2017 předložila pouze část písemností nezbytných pro provedení této daňové kontroly. Na výzvu správce daně ze dne 5. 4. 2018, č. j. 752201/18, kterou byla vyzvána k předložení dalších důkazních prostředků, již nijak nereagovala.

105. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovozuje, že nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Na druhou stranu je správce daně povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu přezkoumatelným způsobem uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a žalovaný je povinen se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat s námitkami, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost. Úvahy správce daně a žalovaného v tomto směru zároveň podléhají plnému soudnímu přezkumu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Výše uvedené povinnosti správní orgány obou stupňů v projednávané věci dostaly, důvody pro vydání zajišťovacích příkazů zcela srozumitelně a přezkoumatelně doložily a samotnou potřebu vydání zajišťovacích příkazů prokázaly. Jde přitom k tíži žalobkyně, že na výzvu správce daně ze dne 5. 4. 2018 nijak nereagovala a žádné další podklady, které by mohly prokazovat skutečnosti v její prospěch, nedoložila. Žalobkyně tak o své vůli ke kontrole na výzvu nepředložila daňové doklady, na základě kterých si uplatnila odpočet daně v podaných daňových přiznáních za projednávaná zdaňovací období. Tuto skutečnost správce daně uvedl v obsahu odůvodnění zajišťovacích příkazů a odkázal na ni též žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 7-8 zajišťovacích příkazů a bod 20 napadeného rozhodnutí). Není jasné, jak měl správce daně dále se žalobkyní při objasňování stavu věci spolupracovat, pokud ta na jeho výzvu nereagovala a zůstala nečinnou až do vydání zajišťovacích příkazů. Ani sama žalobkyně k tomu žádné konkrétní postupy v žalobě nepředestřela. Při prokázané nesoučinnosti žalobkyně se správcem daně a značné obecnosti její žalobní argumentace (kopírující do značné míry její odvolací námitky vypořádané již žalovaným v bodech 37 a 38 napadeného rozhodnutí) tak soud v postupu daňových orgánů porušení žalobkyních vymezených základních zásad neshledal.
106. Žalobkyně v rámci této žalobní námitky poukazovala též na nesprávnosti v úvodu zajišťovacího příkazu, kde měl správce daně konstatovat neexistenci provozovny žalobkyně v Novém Boru, přičemž žalovaný uvedl, že není zmíněna na internetových stránkách společnosti. Správce daně též měl pochybit při konstatování, podle něhož žalobkyně nezveřejňuje na svých internetových stránkách kontaktní údaje vyjma telefonních čísel na jednatele. K těmto námitkám, u nichž není jasná spojitost s žalobkyní namítaným porušením výše uvedených zásad daňového řízení, soud uvádí, že neměly přímý vztah k vydání zajišťovacích příkazů, správce daně na jejich základě podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů neodvozoval a blíže je nehodnotil. Jednalo se tak o vedlejší informace dokreslující činnost žalobkyně, které však přímý vliv na vydání zajišťovacích příkazů neměly. Žalovaný tyto skutečnosti jako důvody pro vydání zajišťovacích příkazů neuvedl.
107. K námitce porušení zásad **proporcionality, zdrženlivosti a procesní ekonomie**, tím, že správce daně neprovedl ani neuvažoval nad žádným jiným prostředkem potřebným pro účel zajištění placení daně, soud uvádí, že žalobkyně zcela pominula úvahu žalovaného v bodu 15

napadeného rozhodnutí, kde se touto otázkou konkrétně zabýval, a též úvahu správce daně obsaženou v zajišťovacích příkazech (str. 2–7 a shrnutí na str. 8 zajišťovacích příkazů). K související námitce žalobkyně opětovně směřující k závěru, že s ní správce daně nejednal a nedal jí možnost k předkládání podkladů v její prospěch, soud opakuje, že žalobkyně zcela pomíjí výzvu správce daně ze dne 5. 4. 2018, na kterou nijak nereagovala.

108. Důvodná není ani námitka žalobkyně, že správce daně zahájil daňovou kontrolu až měsíc po vydání zajišťovacích příkazů, přičemž zajištěnou částkou je částka za zdaňovací období říjen 2016. V nyní projednávané věci byla totiž zajištěna daň za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2016, přičemž daňová kontrola byla zahájena před vydáním zajišťovacích příkazů (viz výše). Zahájení daňové kontroly ostatně není nutným předpokladem vydání zajišťovacího příkazu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2022, sp. zn. 5 Afs 156/2019).
109. K námitce porušení zásad **předvídatelnosti a legitimního očekávání**, tím, že správní orgány obou stupňů nezohlednily opatrnost žalobkyně v rámci její podnikatelské činnosti a její dobrou víru při jednání s dodavateli, soud uvádí, že obdobnými námitkami se žalovaný zabýval, a to v bodech 37, 39 a 40 napadeného rozhodnutí. K tomu připomíná, že ani případná dobrá víra žalobkyně není s to zabránit možnému doměření daně, pokud poplatník o své účasti v podvodném řetězci vědět měl a mohl. Zapojení žalobkyně do výše popsanych obchodů přitom nasvědčovalo tomu, že o své účasti vědět minimálně měla a mohla, a že tvrzená opatření k zamezení účasti nebyla dostatečná.
110. K námitce týkající se porušení zásad **rychlosti (řízení), dobré správy a právní jistoty** a zopakovanému porušení zásad **přiměřenosti (proporcionality) a zdrženlivosti** bez bližší konkretizace, v čem mělo tvrzené porušení spočívat, soud odkazuje na bod 41 napadeného rozhodnutí a toliko v obecné rovině uvádí, že jejich porušení v projednávané věci neshledal.
111. Argumentace žalobkyně v nyní projednávané věci byla vystavěna na vyjádření nesouhlasu s vyslovenými úvahami správce daně a žalovaného. Měla-li však žalobkyně za to, že jsou zde další skutečnosti, jež vyvrací jimi přijaté závěry o naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů, bylo třeba je zcela konkrétně a nikoliv jen v obecné rovině uvést. Soud není oprávněn tyto argumenty za žalobkyni domýšlet.
112. Tento okruh obecných žalobních námitek proto soud neshledal důvodným.

### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

113. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
114. Výrok 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 žádné náklady 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 27. dubna 2023

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.**  
předsedkyně senátu