



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **FORKLIFT CZ s.r.o.**, IČO: 250 24 949
sídlem Svatojiřská 596/32, Předměstí, 412 01 Litoměřice
zast. JUDr. Stanislavem Lžičářem, daňovým poradcem
sídlem Holečkova 31, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2016 č. j. 30387/16/5100-41458-711929

t a k t o :

- I. Žaloba ze zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení včetně řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2016 č. j. 30387/16/5100-41458-711929 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*finanční úřad*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 11. 5. 2016 č. j. 4003711/16/2009-80542-106506 (žalovaný se zde dopustil zjevného omylu v psaní, když správné je – jak vyplývá ze správních spisů – č. j. 4043711/16/2009-80542-106506), č. j. 4043812/16/2009-80542-106506, č. j.

4043873/16/2009 80542-106506, č. j. 4043911/16/2009-80542-106506, č. j. 4043942/16/2009-80542-106506, č. j. 4043982/16/2009-80542-106506, č. j. 4044015/16/2009-80542-106506, č. j. 4044053/16/2009-80542-106506, č. j. 4044102/16/2009-80542-106506 a č. j. 4044142/16/2009-80542-106506 (dále jen „*prvostupňová rozhodnutí*“ nebo „*zajišťovací příkazy*“).

[2] Prvostupňovými rozhodnutími, tj. zajišťovacími příkazy, jež se týkaly zajištění úhrady daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) a jejichž zrušení žalobce rovněž požaduje, bylo žalobci uloženo:

- rozhodnutím č. j. 4043711/16/2009-80542-106506 uhradit částku 1 596 449 Kč za zdaňovací období měsíce listopad 2012,
- rozhodnutím č. j. 4043812/16/2009-80542-106506 částku 821 626 Kč za zdaňovací období měsíce duben 2013,
- rozhodnutím č. j. 4043873/16/2009-80542-106506 částku 1 790 937 Kč za zdaňovací období měsíce kveten 2013,
- rozhodnutím č. j. 4043911/16/2009-80542-106506 částku 826 131 Kč za zdaňovací období měsíce červen 2013,
- rozhodnutím č. j. 4043942/16/2009-80542-106506 částku 1 167 788 Kč za zdaňovací období měsíce červenec 2013,
- rozhodnutím č. j. 4043982/16/2009-80542-106506 částku 1 562 628 Kč za zdaňovací období měsíce srpen 2013,
- rozhodnutím č. j. 4044015/16/2009-80542-106506 částku 783 022 Kč za zdaňovací období měsíce září 2013,
- rozhodnutím č. j. 4044053/16/2009-80542-106506 částku 1 643 396 Kč za zdaňovací období měsíce říjen 2013,
- rozhodnutím č. j. 4044102/16/2009-80542-106506 částku 789 885 Kč za zdaňovací období měsíce listopad 2013 a
- rozhodnutím č. j. 4044142/16/2009-80542-106506 částku 915 035 Kč za zdaňovací období měsíce prosinec 2013.

[3] Žalobce v žalobě uvádí, že je součástí skupiny obchodních korporací, kterou tvoří, resp. tvořily, obchodní korporace FORKLIFT CZ s.r.o., dále MAN-TECH Trading a.s. (dále jen „*MAN – TECH Trading*“), a dále korporace BALKANCAR CZ s.r.o. (dále jen „*BALKANCAR CZ*“). Nosným programem celé skupiny je strojírenská výroba a obchodní činnost s manipulační technikou, nově též vývoj nové koncepce ekologických vozidel řady ET 20 CITY. V loňském roce byla produkce manipulační techniky přesunuta z Bulharska do České republiky. Ve Vrbičanech v okrese Litoměřice byl postaven nový moderní výrobní areál. Díky těmto krokům chtěla „Skupina“ získat kompletní kontrolu nad produkcí a zajistit takovou kvalitu výrobků a služeb, kterou zákazník očekává.

[4] K okolnostem a souvislostem této věci je podle žalobce nutné stručně uvést, že správce daně zahájil u žalobce, stejně jako u dalších firem ve „Skupině“, v prosinci roku 2015 daňovou kontrolu směřovanou do oblasti DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2012 a 2013. K uvedeným kontrolám předložil daňový subjekt vyžádané doklady a tím na následující dva měsíce další aktivita správce daně skončila. Stav nečinnosti správce daně byl ukončen správcem daně ke dni 11. 5. 2016 kdy byly vydány zajišťovací příkazy pro celou „Skupinu“ v celkové výši 60 203 124,- Kč. Žalobce byl z toho dotčen zajištěním daně ve

Shodu s prvopisem potvrzuje:

výši 11 896 873,- Kč, a to podle rozhodnutí o zajištění daně, která žalovaný přezkoumával podle výroku rozhodnutí dotčeného žalobou.

[5] Rozhodnutí o zajištění daně mělo jak pro žalobce, tak pro celou „Skupinu“ prakticky fatální důsledky. Postup správce daně spojený s okamžitou exekucí představuje následek, který lze vyjádřit tak, že sám žalobce se dostává s firmou FORKLIFT s.r.o. mimo obchodní činnost a korporace MAN-TECH Trading do insolvenčního řízení. Podle žalobce se celý stav dá vyjádřit tak, že správce daně po prakticky půlroční nečinnosti, zcela neočekávaně a podle žalobce bez řádně zjištěného stavu, v situaci, kdy nedal možnost žalobci cokoli vysvětlit či objasnit, přistoupil k majetkové likvidaci jak žalobce, tak celé Skupiny. Správce daně zajištěním daně zničil celou ekonomickou podstatu jak žalobce, tak i „Skupiny“ a to s minimálním výnosem na „budoucí“ dani. Podle žalobce v dané věci vůbec nešlo o zajištění daně ale o cílenou ekonomickou likvidaci, a to při nejistotě toho, jak bude, kdy bude a zda vůbec bude věc v meritorní otázce dodatečného vyměření daně uzavřena.

[6] Podle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že popsané obchodní řetězce nemají jakékoli ekonomické opodstatnění a že byly vytvořeny za účelem krácení DPH, aniž by měl pro své úsudky jediný důkaz. Tvrdit, že „popsané řetězce“, které ale navíc jsou popsány tak, že nikde nikdy žádná daň „nezmizela“ a správce daně ostatně ani neví ani netvrdí, že by někde daň chyběla, je podle něj nezákonným postupem, zvláště za situace, jestliže „usuzuje“ o ekonomickém opodstatnění v situaci, o které nic neví a se kterou po výrobní a obchodní stránce má nulové zkušenosti. Žalobce zdůrazňuje, že toto není hra se slovy, ale s podstatou a smyslem mj. i správního práva, že se rozhoduje na základě důkazů a ty musí být vymezeny, což se v posuzovaném případě nestalo.

[7] Pokud se žalobce dovolává judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) s odkazem na tvrzení, že ochrany subjektivních práv a legitimního očekávání požívá nárok na odpočet DPH pouze za předpokladu, že daňový subjekt si není, ani nemůže být vědom vlastní účasti na daňovém podvodu, tak se podle žalobce nelze dovolávat výkladu SDEU; ten totiž posuzoval věc postavenou na důkazech a nikoli na úsudcích o ničem bez možnosti žalobce se k čemukoli vyjádřit. Vytrhávat judikaturu SDEU z kontextu a odůvodňovat s takto vytrženou judikaturou ekonomickou likvidaci firem je podle žalobce nepřipustné. Podle žalobce na dnes posuzovanou věc zmíněná judikatura nedopadá.

[8] Podle žalobce, co správce daně zjistil a jaké má pro své závěry z vyhledávací činnosti důkazy nikdo neví. Takové výsledky z vyhledávací činnosti nemohou být podkladem správní úvahy ve smyslu zákona. Správní úvaha podle zákona vychází ze zákona, a nikoli z úsudků o něčem, co není důkazem a není jako důkaz označeno. Co správce daně zjistil v daňové kontrole, je podle žalobce obsahem správního spisu prokázáno, resp. je prokázáno, že správce daně sice daňovou kontrolu zahájil, avšak to bylo vše, co také udělal. Správce daně nikdy nevznese jakoukoli pochybnost, nikdy se na nic neptal, nikdy nechtěl nic prokázat. Přesto něco z toho, co zjistil, se mu stalo podkladem pro „úsudek“, že je nutné zajistit daň způsobem, který likviduje žalobce.

[9] Další závěry, které jsou výsledkem úsudků bez znalosti podmínek v praxi „obchodu“ je i například tvrzení žalovaného, podle něhož nestandardní propojení právnických osob zapojených do řetězce transakcí podle odvolacího orgánu jiný výklad než úmyslné zapojení odvolatele do podvodného řetězce nepřipouští. Je též nutno podotknout, že podvodný řetězec musí vést někde ke zkrácení daně, ale podle žalobce správce daně ani neví, že by někde daň chyběla. Správce daně ostatně ani nikde nikdy netvrdil, že by nějaká daň chyběla.

[10] K tomu všemu ust. § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ani žádné jiné ustanovení daňového práva nezbavuje správce daně i žalovaného zkoumat otázku přiměřenosti použitého postupu ve vztahu k možné likvidaci firmy. Podle žalobce je zřejmé, že správce daně v prvním stupni otázku možné likvidace firmy vůbec nezkoumal a prakticky se o tuto věc nijak nezajímal. Správce daně zde pochybil již tím, že nijak nezduvodnil, proč použil ten nejtvrdší „postup“ představený rozhodnutím o zajištění daně, navíc v kombinaci s účinností ještě před doručením rozhodnutí o zajištění daně a okamžitou exekucí včetně zmařené obchodní i výrobní činnosti celé skupiny. Povinnost zkoumat „likvidační důsledky“ rozhodnutí přitom vyplývá podle žalobce např. z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016 č. j. 30 Af 33/2012-152. K právnímu posouzení věci předneseném žalovaným v rozhodnutí dotčeném žalobou je podle žalobce nutné uvést mj. konstatování, podle kterého je dnes názor žalovaného podroben přezkumu v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti zmíněnému rozsudku [řízení je u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) vedeno pod sp. zn. 4 Afs 158/2016]. Dále správce daně nemá pravdu ani v tom, že rozhodnutí Krajského soudu v Plzni je ojedinělým názorem. Právě otázku přiměřenosti se vztahem jak k sankčním, tak i daňovým dopadům, posuzoval opakovaně Ústavní soud; zde je možné odkázat např. na nálezy č. j. Pl. ÚS 31/13, Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 7/03.

[11] Dále je podle žalobce rozhodnutí o zajištění daně výsledkem řízení, a pokud správce daně rozhodne o zajištění daně, aniž by měl žalobce možnost se k věci vyjádřit, jde o rozhodnutí založené na podstatné vadě řízení (rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2016 č. j. 9 Afs 22/2016), nikoli vydat rozhodnutí bez možnosti vyjádření se k jejich podkladům.

[12] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil tak, že s podanou žalobou nesouhlasí, a navrhl její zamítnutí; přitom odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uváděl věcně tytéž závěry, jaké obsahuje toto rozhodnutí.

[13] Z předloženého správního spisu vyplývají tyto podstatné skutečnosti:

[14] Finanční úřad vydal tyto zajišťovací příkazy:

č. j. 4043711/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4043812/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4043873/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4043911/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4043942/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4043982/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4044015/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

č. j. 4044053/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015,
č. j. 4044102/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015 a
č. j. 4044142/16/2009-80542-106506 ze dne 11. 5. 2015.

[15] Proti všem těmto zajišťovacím příkazům podal žalobce včasné odvolání.

[16] Žalovaný následně vydal výše uvedené napadené rozhodnutí, kterým o odvoláních žalobce rozhodl tak, jak je uvedeno v odstavci [1] s odůvodněním, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti identifikoval obchodní řetězce, ve kterých dochází k opakovanému přeprodávání vysokozdvížných vozíků mezi propojenými osobami. K tomu všemu ze zjištěných skutečností též vyplývá, že v přímých obchodních vztazích s odvolatelem (resp. nyní žalobcem) byly obchodní společnosti personálně a majetkově propojené, že několik společností vystupovalo v obchodech s vysokozdvížnými vozíky jak na straně odběratelů, tak na straně dodavatelů žalobce a dále že obchodní společnosti, které se žalobcem zboží obchodují, jsou nestandardně propojeny skupinou osob, jež mají dispoziční oprávnění k bankovním účtům žalobcových obchodních partnerů.

[17] Správce daně dále zjistil, že dva z odběratelů žalobce, obchodní společnosti MOTORPAL, a.s. (dále jen „MOTORPAL“), a SPEED HAN a.s. (dále jen „SPEED HAN“), dodávají přijaté zboží do jiného členského státu EU, konkrétně na Slovensko, a to společností, které mají bankovní účty v České republice. Dispoziční oprávnění k těmto účtům má stejná skupina osob, která disponuje účty žalobcových obchodních partnerů; jednatel daňového subjektu osobně měl či dosud má dispoziční oprávnění k bankovním účtům všech tří odběratelů zboží v jiném členském státě.

[18] Zboží dodané společností v jiném členském státě bylo obratem prostřednictvím obchodních společností v České republice dodáváno zpět obchodním společností BALKANCAR CZ a MAN – TECH Trading.

[19] Přepravu zboží do jiného členského státu měla podle údajů uvedených na mezinárodních přepravních listech zajišťovat obchodní společnost CARGO Vrbičany a.s. (dále jen „CARGO Vrbičany“), kde jediným akcionářem je žalobce a předsedou představenstva je jednatel žalobce. Jednatel žalobce v jiném řízení při správě daní uvedl, že společnost CARGO Vrbičany nevlastní žádné vozidlo a že tato společnost přepravu zboží neuskutečňovala.

[20] Z vyhledávací činnosti správce daně u odběratelů žalobce vyplynulo, že tito odběratelé transakce se zbožím pouze fakturovali a předmětné zboží nikdy neviděli a že o jednotlivých transakcích rozhodoval jednatel žalobce. Podle mezinárodních přepravních listů pak bylo zboží přepravováno přímo ze skladu společností BALKANCAR CZ a MAN – TECH Trading odběratelům na Slovensku.

[21] S ohledem na skutečnosti, které správce daně zjistil v průběhu vlastní vyhledávací činnosti a v průběhu daňové kontroly, existují důvodné pochybnosti, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která představují plnění zapojená do podvodného obchodního řetězce, v souladu s ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), jakož i

Shodu s prvopisem potvrzuje:

judikaturou SDEU a vnitrostátních soudů. Správce daně vypočetl podle pomůcek ve smyslu ust. § 167 odst. 4 daňového řádu předpokládanou částku neoprávněně nárokovaného daňového odpočtu z těchto transakcí v celkové výši 11 896 897,- Kč.

[22] Správce daně provedl z dostupných zdrojů analýzu majetkových poměrů žalobce, v jejímž rámci zjistil, že nemovité věci žalobce jsou zatíženy zástavním právem smluvním a že zásoby, které žalobce vykázal v účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014, již s ohledem na poměr přijatých a uskutečněných plnění v následných zdaňovacích obdobích pravděpodobně nejsou ve vlastnictví odvolatele. Na bankovních účtech odvolatele byl zjištěn zůstatek pouze v řádu desítek tisíc korun, který je navíc vysoce likvidní, a reálná hodnota obchodních podílů odvolatele v jiných korporacích není ve vztahu k očekávané výši doměřené daně významná. V kontextu pozorovaného útlumu ekonomické činnosti žalobce, proto správce daně shledal v posuzovaném případě existenci odůvodněné obavy, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a proto vydal zajišťovací příkazy. Podezření z vědomé účasti žalobce na podvodném řetězci pak spolu s vysokou likviditou majetku, který by mohl eventuálně představovat zdroj uspokojení očekávaných daňových pohledávek, vedlo správce daně k závěru o hrozbě nebezpečí z prodlení, a tudíž k vydání zajišťovacích příkazů v režimu ust. § 103 zákona o DPH.

[23] Ve věci samé rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci konkludentně vyslovili souhlas [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

[24] Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, a to v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 věta první s.ř.s.). Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. přitom vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[25] Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rozhodná období: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,
- f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.“

[26] Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rozhodná období: „Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,

c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,

d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.“

[27] Podle ust. § 103 zákona o DPH ve znění účinném pro rozhodná období: *Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*

[28] První žalobní námitkou žalobce bylo, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že popsané obchodní řetězce nemají jakékoli ekonomické opodstatnění a že byly vytvořeny za účelem krácení DPH, aniž by měl pro své úsudky jediný důkaz. Tvrdit, že „popsané řetězce“, které ale navíc jsou popsány tak, že nikde nikdy žádná daň „nezmizela“ a respektive chyběla, je podle něj nezákonným postupem.

[29] Městský soud v této souvislosti musí nejprve uvést, že zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015 č. j. 6 Afs 108/2015-35).

[30] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[31] Jak v této souvislosti konstatoval NSS ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104 *[předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu.*

[32] Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je proto třeba se především zabývat tím, zdali správce daně postupoval při vydávání zajišťovacího příkazu v souladu s ust. § 167

odst. 1 daňového řádu, tj. na základě objektivních skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že

- a) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že
- b) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz výše cit. rozsudek NSS).

[33] V rozsudku NSS ze dne 25. 8. 2015 č. j. 6 Afs 108/2015-35, je pak k tomuto výkladu uvedeno, že pojistkou *proti hroící 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.*

[34] Městský soud je toho názoru, že správce daně a žalovaný výše uvedeným požadavkům dostali, když se ve svých rozhodnutích podrobně zabývali všemi objektivními skutečnostmi, které zakládají odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi

[35] Není totiž pochyb o tom, že správce daně k vydání zajišťovacích příkazů v nyní projednávané věci vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy:

- 1) účast žalobce v podvodném řetězci a rizikové důsledky z toho plynoucí, a
- 2) ekonomická a finanční situace žalobce.

Nutno zdůraznit, že v tomto soudním přezkumu opodstatněnosti uložených zajišťovacích příkazů je stěžejní otázka přístupu správce daně k opodstatněné existenci obav, pokud jde o budoucí vymožení daně, nikoli ještě přezkum reálného základu a existence daňového podvodu v řetězci, který přichází do úvahy až při přezkumu rozhodnutí neuznávajících uplatněný nárok na odpočet daně.

[36] Primárním důvodem obav správce daně bylo zapojení žalobce v podvodném řetězci, což správce daně dovodil z následujících indicií:

- 1) Jednatel žalobce – J. M. – byl též jednatelem společnosti BALKANCAR CZ a předsedou představenstva MAN – TECH Trading, tyto společnosti byly žalobcovými přímými dodavateli.
- 2) Jednatel žalobce – J. M. – měl dispoziční právo k účtu společnosti OTS Ostrava s.r.o. (dále jen „OTS Ostrava“) a VKP Praha s.r.o. (dále jen „VKP Praha“); tyto společnosti byly též přímými dodavateli žalobce.
- 3) Osoba blízká jednateři žalobce – R. M. – měla dispoziční právo ke společností Strojírny Praha s.r.o. (dále jen „Strojírny Praha“), MTZ Praha s.r.o. (dále jen „MTZ Praha“) a OTS Ostrava; tyto společnosti byly přímými žalobcovými dodavateli.
- 4) Odběrateli žalobce byly společnosti Strojírna Praha, MTZ Praha, OTS Ostrava, VKP Praha, tedy stejné společnosti, které dříve vystupovaly v obchodních vztazích jako dodavatelé žalobce.
- 5) Osoba blízká jednateři žalobce – R. M. – měla dispoziční právo ke společností A-TECHNIK s.r.o. (dále jen „A-TECHNIK“), AZ RECORD s.r.o. (dále jen „AZ

RECORD“), Pražské opravny a strojírny s.r.o. (dále jen „*Pražské opravny*“), tyto společnosti byly přímými žalobcovými odběrateli.

- 6) Odběratelé žalobce – společnosti VIDOL s.r.o. (dále jen „*VIDOL*“) a též DIBAS s.r.o. (dále jen „*DIBAS*“) a MAN – TECH Slovakia s.r.o. (od 15. 1. 2016 AZ – lift s.r.o. - dále jen „*AZ-lift*“) předmětné zboží obratem prodávali do jiného členského státu EU, a to na Slovensko, přičemž tyto společnosti mají vedeny účty v České republice, k níž má dispoziční právo jednatel žalobce J. M., a též R. M.
- 7) Při prodeji zboží tuzemským odběratelům se přeprava uskutečnila přímo na Slovensku, přičemž přeprava byla realizována mezinárodním přepravcem CARGO Vrbičany, v níž je předsedou představenstva J. M. Podle údajů v registru silničních vozidel nevlastnila společnost v šetřených obdobích žádné dopravní prostředky.

[37] V rámci vyhledávací činnosti správce daně pak bylo zjištěno:

- 1) Odběratelé žalobce – Strojírny Praha, MTZ Praha, OTS Ostrava, VKP Praha, A-TECHNIK, AZ-RECORD a Pražské opravny realizovali předmětné zboží mezi sebou, případně dalším společností, a to BALCANCAR, MAN – TECH Trading, tedy mezi navzájem personálně propojenými společnostmi, kdy členové statutárních orgánů společností BALCANCAR, MAN – TECH Trading a daňového subjektu měli dispoziční právo jak na účty svých společností, tak na účty jednotlivých odběratelů daňového subjektu.
- 2) Další odběratelé žalobce společnosti VIDOL, DIBAS a AZ – lift, k jejichž účtům měl dispoziční právo jednatel žalobce J. M., obratem realizovali předmětné zboží společností VKP Praha, Strojírny Praha, Pražské opravny, OTS Ostrava, MTZ Praha, A-TECHNIK, AZ-RECORD zpět ke korporacím BALCANCAR a MAN – TECH Trading, tj. pořizovali zboží z jiného členského státu (ČR), které v obdobném objemu dodávali do jiného členského státu, zpět do ČR.
- 3) Bývalí jednatelé odběratelů žalobce – společnosti VIDOL a DIBAS jsou občané ČR s bydlištěm v Litoměřicích, stejně jako jednatel žalobce – J. M., jenž má dispoziční právo k účtům společností, které v řetězci figurují jako jeho dodavatelé, tak jeho odběratelé.

[38] Dále bylo zjištěno:

- 1) Podle odběratelů daňového subjektu, daňový subjekt zajišťoval nakládku vozíků fyzicky a měl i přepravní doklady, odběratelé pouze vystavovali daňové doklady pro odběratele na Slovensku, a to až poté, co jim byly doručeny přepravní listy a potvrzení o předání zboží na Slovensku.
- 2) Podle odběratelů daňového subjektu, daňový subjekt, konkrétně pan J. M., sám určoval svým odběratelům, „kdy, komu a jak“ budou předmětné zboží (vysokozdvížené vozíky) prodávat.
- 3) Odběratelé fyzicky vozíky nikdy neviděli a žádný zaměstnanec odběratelů se neúčastnil fyzicky ani nákupu, ani prodeje dotčeného zboží.
- 4) Přeprava předmětného zboží se neuskutečnila tuzemským odběratelům daňového subjektu na místo v tuzemsku, ale byla uskutečňována přímo ze skladových prostor daňového subjektu na Slovensko.
- 5) Společnost CARGO Vrbičany, která měla uskutečňovat dopravu předmětného zboží z České republiky na Slovensko, nevlastnila žádná vozidla. Vozidlo IVECO, které je uváděno na většině mezinárodních přepravních listů, je ve vlastnictví

korporace MAN – TECH Trading. Není tak patrné, jak a zda vůbec přeprava probíhala. Z dokladů není zřejmé, na jaké adrese bylo zboží naloženo a na jaké bylo vyloženo. Podle správce daně se jedná o formální doklady, které neprokazují faktické dodání zboží do jiného členského státu.

- 6) Slovenské korporace VIDOL, DIBAS a AZ-lift, které pořizovaly zboží od uvedených odběratelů, v podobném objemu toto zboží dodávaly do České republiky, korporacím, které byly dodavateli daňového subjektu.

[39] Městský soud musí v této souvislosti správci daně a též žalovanému přisvědčit v tom smyslu, že všechny uvedené skutečnosti jsou krajně nestandardní a v souvislosti s jinými skutečnostmi jednoznačně odůvodňují existenci odůvodněných obav správce daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu již jen kvůli tomu, že žalobce musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci.

[40] Městský soud k tomu uvádí, že správní soudy již v minulosti dovodily, že účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48).

[41] Městský soud přitom doplňuje, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce se po celou dobu správního řízení omezil pouze na negování závěrů žalovaného, aniž v odvolání zdůvodnil, z jakého důvodu jsou zjištění učiněná správcem daně mylná, nebo dokonce předložil žalovanému na podporu svých tvrzení něco, co mohlo zjištění správce daně vyvrátit.

[42] Vytýká-li žalobce správci daně, resp. žalovanému, že vydaná rozhodnutí byla vydána na základě „pouhých“ úsudků bez provedení dokazování, pak k tomu městský soud uvádí, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování neprovádí.

[43] Jak v této souvislosti konstatoval NSS ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015 č. j. 10 Afs 18/2015-48: „Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií“. Proto podle výše citovaného rozsudku „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení.“

[44] Jinými slovy, vydání zajišťovacího příkazu nepředchází dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně.

[45] Jak již totiž bylo uvedeno výše, předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (tzn. existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně.

[46] Městský soud tyto skutečnosti vyhodnotil tak, že správce daně v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie, které správce daně oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu ust. § 167 daňového řádu o tom, že žalobci v budoucnu bude doměřena daň. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu shledal městský soud indicie o zapojení žalobce do řetězce však zcela dostatečnými, když dospěl k závěru, že všechny uvedené okolnosti zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104.

[47] Hlavním zdrojem obav správce daně tedy byla účast žalobce v podvodném řetězci a z toho plynoucích rizika pro budoucí jednání žalobce a pro dobytost daně. Dále své obavy správce daně podpořil ještě pochybami ohledně ekonomické a finanční situace žalobce.

[48] I když žalobce proti těmto zjištěním v podané žalobě ničeho nenamítá, považuje městský soud za nutné uvést, že správce daně zpracoval z jemu dostupných a spolehlivých zdrojů stav a strukturu majetku žalobce a prostředky pro budoucí úhradu daně, ze kterých ve svých úvahách vycházel. Finanční a ekonomická situace žalobce přispěla k pochybnostem správce daně, a to zejména proto, že žalobce nedisponuje žádným nemovitým majetkem, zůstatky na všech účtech daňového subjektu, známých správci daně, jsou minimální, v případě kontokorentních účtů vysoce minusové, majetek žalobce je tvořen především obežnými aktivy (zásoby, pohledávky, finanční majetek) a je ale téměř z poloviny kryt cizími zdroji.

[49] Pokud žalobce namítá, podvodný řetězec musí vést ke zkrácení daně, přesto žalovaný nikdy netvrdil, že by někdy daň chyběla, zdůrazňuje městský soud, že s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu nelze podmínku identifikace chybějící daně z řízení nalézacího bez výhrad vztahovat též na řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

[50] Z ust. § 167 daňového řádu jednoznačně vyplývají podmínky, při jejichž splnění je možné zajišťovací příkaz vydat. Jsou jimi existence odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

[51] Kritérium identifikace chybějící daně zde uvedeno není. Podstatné pro vydání zajišťovacích příkazů je, že správce daně uvedl dostatek zjištění vedoucích k tomu, že doměření daně bylo možné s přiměřenou pravděpodobností předpokládat.

[52] V rámci výše uvedeného lze žalobci přisvědčit v tom, že daňovým podvodem v případě DPH rozumí judikatura SDEU situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém DPH. Obdobně je vymezen daňový podvod i v judikatuře NSS, který spatřuje podvod v situaci, v

níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice č. 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudky ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009-274, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343 a ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156).

[53] Důsledkem daňového podvodu je pak tzv. „chybějící daň“, která představuje určitou částku, v rámci níž některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Městský soud však má za to, že tato částka nemusí být naprosto přesně konkretizována, neboť to ani není v rámci „sofistikovanějších“ řetězových podvodů možné.

[54] Toto kritérium má svůj význam až v nalézacím řízení, resp. řízení o odeprání nároku na odpočet daně, nikoli v řízení zajišťovacím (viz problematiku podvodů na DPH, kterou se nesčetněkrát zabýval NSS, např. v rozsudcích č. j. 9 Afs 57/2012-26, č. j. 9 Afs 233/2014-26, č. j. 4 Afs 186/2015-34, č. j. 6 Afs 180/2015-17, č. j. 10 Afs 160/2015-32, č. j. 6 Afs 252/2016-35, č. j. 6 Afs 147/2016-28, č. j. 4 Afs 295/2015-45, č. j. 5 Afs 109/2015-35, č. j. 6 Afs 246/2016-33, č. j. 6 Afs 35/2017-34 nebo č. j. 1 Afs 10/2017-39).

[55] Druhou žalobní námitkou žalobce bylo, že ust. § 167 odst. 4 daňového řádu ani žádné jiné ustanovení daňového práva nezbavuje správce daně a též žalovaného zkoumat otázku přiměřenosti použitého postupu ve vztahu k možné likvidaci firmy. Naopak, povinnost zkoumat „likvidační důsledky“ rozhodnutí přitom vyplývá podle žalobce např. z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016 č. j. 30 Af 33/2012-152. Právě otázku přiměřenosti se vztahem jak k sankčním, tak daňovým dopadům, posuzoval též opakovaně Ústavní soud a zde je možné na jeho judikaturu odkázat (např. nálezy Pl. ÚS 31/13, Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 7/03).

[56] V návaznosti na tuto žalobní námitku musí městský soud uvést, že žalobcem tvrzený názor o povinnosti žalovaného zkoumat „likvidační důsledky“ rozhodnutí vysloveným v cit. rozsudku Krajského soudu v Plzni již přezkoumal NSS ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2016 č. j. 4 Afs 158/2016-27.

[57] V citovaném rozsudku NSS naprosto jasně uvedl, že *závěr o pochybení finančních orgánů spočívajícím v pomnutí otázky, zda je reálné a ekonomicky možné, aby žalobkyně uhradila stanovenou jistotu, přitom nemá oporu v zákoně. Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena.*

Navíc posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko

Shodu s prvopisem potvrzuje:

z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky.

Judikatura Ústavního soudu, na niž se krajský soud odvolával a kterou blíže specifikovala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, se vztahovala k ústavnosti výše či rozmezí platebních povinností stanovených v jednotlivých zákonech, a to i z hlediska možných likvidačních účinků pro některé adresáty práva. Ústavní soud však kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Krajský soud tedy pochybil, když žalobou napadené rozhodnutí zrušil kvůli absenci úvahy o možné likvidační povaze výše zajištění. Uvedenou právní otázku tedy posoudil krajský soud nesprávně, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[58] Z výše uvedeného závěru NSS tak vyplývá, že správce daně není oprávněn při stanovení výše zajištění zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu. Městský soud proto nemohl této námitce žalobce přisvědčit.

[59] Je vhodné též odkázat na rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009 č. j. 9 Afs 13/2008-90, ve kterém bylo dovozeno, že charakter zajišťovacího příkazu a jeho užití mohou v některých případech vést až k úplnému utlumení podnikatelské činnosti daňového subjektu, avšak tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu.

[60] Třetí žalobní námitkou bylo, že rozhodnutí o zajištění daně je výsledkem řízení, a pokud správce daně rozhodne o zajištění daně, aniž by měl žalobce možnost se k věci vyjádřit, jde o rozhodnutí založené na podstatné vadě řízení (viz rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2016 č. j. 9 Afs 22/2016).

[61] Městský soud v této souvislosti musí uvést, že žalobci lze přisvědčit v tom, že ani daňový řád, ani zákon o DPH aplikaci ust. § 115 odst. 2 daňového řádu pro rozhodování v řízení o vydání zajišťovacímu příkazu explicitně nevylučují.

[62] Podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu přitom platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[63] Smyslem uvedeného ustanovení je tak zamezit vydání tzv. překvapivého rozhodnutí. Proto je důležité, aby daňový subjekt věděl, které důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předejít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné.

[64] Nicméně je třeba též poukázat na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015 č. j. 10 Afs 18/2015-48, ve kterém jasně vyslovil, že *právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií. Podle výše citovaného rozsudku při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení.*

[65] Jinými slovy, s ohledem na specifika zajišťovacího řízení, v němž je správce daně nucen vycházet z informací, které má v daný moment k dispozici, není před vydáním zajišťovacího příkazu prováděno dokazování správcem daně prvního stupně.

[66] Z výše uvedeného je tak patrné, že pokud při vydání zajišťovacího příkazu není prováděno dokazování a vychází se „pouze“ ze zjištěných indicií, nelze tudíž aplikovat na řízení, v němž je zajišťovací příkaz vydán, tedy v řízení prvního stupně, ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, pro jehož potřeby je upraven institut seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí.

[67] Ostatně to by též odporovalo smyslu a účelu řízení o zajišťovacím příkazu, jenž představuje řízení předstižného a operativního charakteru, z čehož vyplývá, že daňový subjekt nemůže být před vydáním zajišťovacího příkazu informován o úmyslu správce daně tento zajišťovací příkaz vydat, to by mohlo ohrozit samotný účel zajišťovacího řízení.

[68] Jak v této souvislosti též podotkl NSS například v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016-29 *smyslem a účelem § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je napomoci výběru daně v případech, kdy brozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu.*

[69] To, že před vydáním zajišťovacího příkazu není prováděno dokazování správcem daně, však neznamená, že je z povahy věci vyloučené, aby bylo prováděno dokazování při následném přezkumu odvolacím orgánem. Bude-li dokazování potřebné a nutné k vypořádání se s odvolacími námitkami daňového subjektu, nezbude odvolacímu správnímu orgánu než provést dokazování k potřebným otázkám řešeným v tomto řízení, tedy zda zde jsou skutečnosti odůvodňující s přiměřenou pravděpodobností závěr, že daň

bude v budoucnu v určité výši stanovena a v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, anebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[70] Ve vztahu k těmto otázkám totiž musí být zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, řádně a podrobně zdůvodněno, přičemž mohou nastat situace, kdy bez provedení dokazování nebude možné rozhodnutí odvolacího orgánu takto náležitě odůvodnit. To platí zejména v situaci, kdy odvolací orgán nově uplatní nové skutečnosti, které nebyly uvedeny v zajišťovacím příkazu a k nimž se tedy daňový subjekt nemohl dosud vyjádřit. Pro podrobné a časově náročné dokazování nicméně není v zajišťovacím řízení prostor (a není to ani smyslem a účelem tohoto řízení). K tomu slouží především řízení, jehož předmětem je stanovení daně.

[71] V nyní projednávané věci však městský soud musí konstatovat, že žalovaný žádné nové skutečnosti, které nebyly uvedeny v zajišťovacím příkazu, neuplatnil a ani žalobce v odvolání žalovanému nepředložil žádný důkaz, s nímž by se musel žalovaný vypořádat, a tudíž provádět nějaké dokazování, v důsledku čehož by měl povinnost postupovat v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy seznámit žalobce s podklady rozhodnutí před vydáním rozhodnutí.

[72] Jak je totiž patrné ze správního spisu, žalobce proti všem zajišťovacím příkazům podal včasná odvolání, přičemž obsahem těchto odvolání byla pouze nesouhlasná stanoviska žalobce s postupem správce daně, jenž podle žalobce *zneužil správní úvahu a pro své závěry si účelově a v rozporu se smyslem zákona vybral z dostupných důkazů jen takové informace, které se mu hodily do jeho závěrů a dedukcí s tím, že tímto postupem firmu prakticky likviduje.*

[73] Všechna odvolání se nesla ve stejném duchu dál, aniž by však žalobce zjištění správce daně nějak relevantně rozporoval, popsal, z jakého důvodu jsou zjištění správce daně mylná, případně nedoložil něco, co mohlo zvrátit úvahu správce daně, která by odůvodňovala provést dokazování a následně postupovat podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.

[74] V dané věci tak městský soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

[75] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státnímu orgánu nevznikly, městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku. Výrok zahrnuje rovněž stadium řízení o kasační stížnosti a přihlíží k výslednému procesnímu neúspěchu žalobce.

P o u ě n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den

Shodu s prvopisem potvrzuje:

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 21. srpna 2020

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu