



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **Solanisus Praga s.r.o.**, se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, IČ: 247 93 086, zastoupen Mgr. Magdalenou Poncza, advokátkou, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2017, č.j. 15220/17/5100-41458-711929,

takto:

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

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2017, č.j. 15220/17/5100-41458-711929 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 3 ze dne 26. 1. 2017, č.j. 523762/17/2003-00540-110077, jímž byl vydán zajišťovací příkaz podle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), na částku 34.004.253 Kč na DPH za zdaňovací období červenec 2016, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
- [2] Žalobce napadá rozhodnutí odvolacího i prvostupňového orgánu, a to pro nezákonnost. Námitky žalobce lze rozdělit do následujících žalobních bodů:

- [3] V prvním žalobním bodu namítal žalobce, že správce daně nesprávně posoudil otázku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, k níž byl zajišťovací příkaz vydán. Uvedl, že stávající právní úprava v ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH spojuje vznik nároku na odpočet daně se vznikem povinnosti přiznat daň a zákon o DPH neobsahuje žádnou speciální úpravu, která by uplatnění takto vzniklého nároku na odpočet při naplnění určitých podmínek v českém ZDPH znemožňovala nebo vylučovala. Správce daně nejprve v rámci daňové kontroly za zdaňovací období březen 2015 uvedený nárok žalobce rozporoval, aby následně v rámci téže daňové kontroly své tvrzení změnil a následně od této argumentace upustil.
- [4] Ve druhém žalobním bodu nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, že je zde odůvodněná obava o nedobytnost v budoucnu stanovené daně. Dle žalobce se jedná ze strany správce daně pouze o účelové domněnky, které postrádají relevantní odůvodnění.
- [5] Konkrétně žalobce ke správcem daně uváděným důvodům, na základě nichž vydal zajišťovací příkaz, uvádí, že *používání tzv. virtuální adresy* je běžnou praxí, takto žalobce snižuje náklady spojené s provozováním kancelářských prostor, nadto je v jeho případě sídlo na virtuální adrese v Praze předpokladem provozování jeho ekonomické činnosti, což odvozuje od svého názvu – „Solanisus Praga“.
- [6] *Nezveřejnění informací v živnostenském rejstříku ohledně existence provozovny a nenahlášení u správce daně (žádné) provozovny*, je dle žalobce pouze formálním pochybením, které již bylo napraveno. Dle žalobce byla správci daně existence provozovny na adrese H., O. – L. (byť formálně nenahlášená) známá, neboť na této adrese provedl daňový exekutor zajištění majetku žalobce.
- [7] K poukazu správce daně, že *neobdržel podání, ve kterém by žalobce nahlásil skutečné sídlo, ve kterém se nachází a je zde pro správce daně kontaktní*, uvedl žalobce, že jeho činnost kancelářské prostory nevyžaduje, nýbrž je často vykonávána na území celé České republiky, resp. v zahraničí (Polsko, Slovensko, Německo, Bulharsko), a proto by ani nebylo možno jednoznačně určit, které místo je tzv. „skutečným sídlem“ dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, proto trval na tom, že jeho skutečné sídlo se nachází na adrese H. 903/10, P. 3 – Ž., kde je přebírána veškerá korespondence a je zde přijímána část zásadních rozhodnutí týkajících se řízení žalobce.
- [8] *Poukazuje-li správce daně, že jednatelka žalobce i prokurista jsou dle veřejného rejstříku trvale hlášeni na adresách mimo území České republiky*, pak žalobce uvedl, že oba jsou trvale hlášeni na adresách mimo území České republiky z důvodu, že se jedná o občany Polské republiky, což však nemůže být přičítáno k tíži žalobci, jelikož se jedná o realizaci základní svobody v rámci vnitřního trhu Evropské unie. Domněnka správce daně tak směřuje k porušení zákazu diskriminace, konkrétně pak k porušení zákazu diskriminace s ohledem na státní příslušnost, který je v českém právním řádu zakotven v čl. 1 Listiny základních práv a svobod, stejně tak v čl. 26 Listiny základních práv a svobod.
- [9] *Upozorňuje-li správce daně, že na internetu nebyly nalezeny webové stránky žalobce*, pak žalobce upozornil, že v českém právním řádu není povinnost provozovat webové stránky pro společnost s ručením omezeným nikde zakotvena. Jedná se pouze o aktivitu podnikatelských subjektů ke zviditelnění své ekonomické aktivity v případech, kdy je to žádoucí. Žalobce však zatím neměl potřebu se prezentovat tímto způsobem. Je čistě věcí žalobce, jak bude realizovat svou hospodářskou činnost.
- [10] K důvodu uvedenému správcem daně, že *z analýzy pohybů na bankovním účtu č. X (v PLN) žalobce vyplývá, že tento bankovní účet má pouze průtokový charakter a žalobce zde*

nekumuluje žádné relevantní finanční prostředky pro úhradu vlastní daně, která by mu dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla svědčit. Finanční prostředky jsou obratem ve velkém objemu převáděny na bankovní účty třetích osob, žalobce uvedl, že kumulace finančních prostředků na bankovních účtech není a nikdy nebyla cílem žalobce. Na této skutečnosti, byť pravdivé, nelze však založit odůvodněnou obavu. Pokud by žalobce kumuloval finanční prostředky na svém účtu, nemohl by logicky vykonávat svou ekonomickou činnost. Dochází-li k převádění finančních prostředků ve velkém objemu na bankovní účty třetích osob, pak žalobce uvedl, že jde o převody na bankovní účty dodavatelů zboží. Nado bankovní účty nejsou jediným způsobem, jak lze kumulovat majetek. Důkazem je skutečnost, že žalobce byl schopen uhradit v krátké době celou částku v zajišťovacím příkazu ze dne 9. 12. 2016, č.j. 8594869/16/2003-00540-110077 k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 16.042.427 Kč, přičemž tato skutečnost měla být zohledněna v rámci vydávání zajišťovacího příkazu.

- [11] *Označil-li správce daně za důvod k vydání zajišťovacího příkazu, že žalobce neplní své povinnosti a nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014. Poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob podal žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Z tohoto důvodu nelze aktuální stav majetku žalobce ověřit. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 žalobce nepodal ani v náhradní lhůtě, ačkoliv byl k tomuto správcem daně vyzván. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 žalobce nepodal i přesto, že lhůta pro podání uplynula dnem 1. 4. 2016, žalobce uvedl, že v roce 2014 ukončil spolupráci s původní externí účetní společností, která zpracovávala podání na DPH a DPPO za období 2011 – 2013; až na jaře roku 2015 se podařilo žalobci kontaktovat účetní společnost, která měla na zpracování účetnictví v požadovaném rozsahu dostatečnou kapacitu. Ohledně uvedeného pochybení, které však vzniklo z objektivních důvodů, žalobce po celou dobu spolupracuje s příslušným správcem daně.*
- [12] *Ani důvod, že na žalobce přicházejí časté požadavky k provedení kontrol na základě podnětů zaslaných z jiných členských států EU, neshledal žalobce relevantní, neboť žalobce realizuje měsíčně obchodní transakce v řádech tisíců operací, zejména se subjekty ze zahraničí, v důsledku čehož se zvyšuje i pravděpodobnost, že některý z jeho obchodních partnerů bude podroben daňové kontrole a vznikne tak požadavek na provedení kontroly i u žalobce. Významným však je, že žádná z těchto kontrol neshledala pochybení na straně žalobce.*
- [13] *Správce daně rovněž uvádí, že žalobce nebyl dosud vystaven úhradě tak vysoké daňové povinnosti, která by dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla daňovému subjektu svědčit ve výši 34.004.253 Kč. Dle žalobce mu však daňová povinnost vůbec nevznikla a k předmětnému zdaňovacímu období prozatím nebyla zahájena ani daňová kontrola, ve kterých by byla údajná daňová povinnost žalobce správcem daně prokázána. I kdyby tomu tak bylo, je zcela zřejmé, že žalobce by byl schopen požadovanou částku uhradit, když toto prokázal úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2015 ve výši 16.042.427 Kč.*
- [14] *Ve třetím žalobním bodu nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, který nebezpečí z prodlení s úhradou na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle ustanovení § 103 zákona o DPH staví na tom, že žalobce nedisponuje žádnými relevantními hmotnými nebo nehmotnými aktivy, jejichž hodnota by odpovídala výši předpokládané vlastní daně, která by žalobci měla za období červenec 2016 svědčit. Uvedená domněnka byla dle žalobce chybná, o čemž svědčí, že žalobce byl schopen uhradit celou částku požadovanou k zajištění dosud*

nestanovené daně v zajišťovacím příkaze ze dne 9. 12. 2016 na částku 16.042.427 Kč, což mělo být zohledněno jak při vydávání zajišťovacího příkazu v této věci, tak v řízení o odvolání proti tomuto zajišťovacímu příkazu.

- [15] Za další důvod označil správce daně, že *základní kapitál zapsaný do obchodního rejstříku činí pouze částku 200 000 Kč*. Žalobce namítal, že výše základního kapitálu však nevypovídá nic o ekonomické situaci společnosti a jedná se o peněžní vyjádření hodnoty veškerých předmětů vkladů.
- [16] Správce daně dále uvedl, že *k debetním finančním transakcím významné výše z bankovního účtu č. X dochází obratem poté, co dojde k připsání finančních prostředků na bankovní účet žalobce. Na bankovním účtu žalobce tak není tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně, která by žalobci měla dle kvalifikovaného odhadu správce daně za zdaňovací období červenec 2016 svědčit. Jediným podstatným majetkem, kterým žalobce pravděpodobně disponuje, jsou kromě výše uvedených motorových vozidel, jejichž reálná hodnota však zdaleka nedosahuje výše předpokládané daně za červenec 2016, finanční prostředky na bankovním účtu žalobce, které jsou obratem poté, co dojde k jejich připsání na bankovní účet žalobce přeposlány na bankovní účet třetí osoby*. Žalobce znovu uvedl, že správce daně nemůže zakládat svou odůvodněnou obavu na uvedeném, byť pravdivém tvrzení. Z uvedeného vyplývá dle žalobce absence povědomí správce daně o výkonu ekonomické činnosti jako takové, včetně významu pojmu „cash-flow“. Bankovní účty nejsou jediným způsobem, jak lze kumulovat majetek, o čemž svědčí, že žalobce byl schopen uhradit v krátké době celou částku požadovanou v dřívějším zajišťovacím příkazu.
- [17] Žalobce nesouhlasil ani s důvodem, že *žalobce je vědomě zapojen do obchodních transakcí zasazených daňovým podvodem s chybějící daní* a nesouhlasil se správcem daně, že žalobce věděl o účasti v podvodném řetězci, či přinejmenším o této účasti vědět měl, neboť na konci celého řetězce měla být společnost IROKS sp. z o.o., se sídlem Karola Libelta 1A M2, 60-706 Poznaň, VAT ID: PL783171714 (dále jen „IROKS“), která dle sdělení správce daně měla spáchat daňový podvod, když nepřiznala žádné intrakomunitární transakce, registrační adresa a adresa provozování obchodní činnosti je polskému správci daně známá jako „virtuální kancelář“, tato společnost je nekontaktní, její kapitál je minimální výši, byla zrušena v registru plátců DPH k 11. 1. 2017 a nenahlásila polskému správci daně číslo bankovního účtu. Mělo-li skutečně dojít ke spáchání daňového úniku spočívajícího v nezaplacení DPH na konci řetězce spol. IROKS, které spolu obchodovaly, kdy jedním z dodavatelů byl i žalobce, pak on o těchto skutečnostech nevěděl a ani nemohl vědět. Žalobce přitom poukázal na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), např. rozsudek SDEU C 409/04 Teleos či rozsudek SDEU C 80/11, C 142/11 Mahagében a Dávid.
- [18] V daném případě žalobce ověřil důvěryhodnost svého odběratele tím, že prověřil jeho daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost, což považuje za veškerá požadovaná opatření, která lze od něj očekávat, a proto uvedl, že nemohl vědět o zapojení společnosti IROKS do daňového úniku spočívajícího v nezaplacení DPH z dodávek realizovaných žalobcem, když navíc žalobce zboží dodával nikoliv společnosti IROKS, ale společnosti ILUMINAX LTD, se sídlem Hadji Stamat Siderov No 11, et1, ap. 1, Varna, Bulharsko, VAT ID: BG202494254 (dále jen „ILUMINAX“). Uvedl, že veškeré platby za pořízené a dodané zboží byly realizovány bezhotovostně. Zboží reálně existovalo a bylo dodáváno tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalobcem zjištěné skutečnosti o jeho obchodním partnerovi nevykazovaly žádné nesrovnalosti či pochybnosti, a tudíž měl za to, že splnil veškeré povinnosti směřující k vyloučení

uvedených pochybností, tedy nevěděl a ani nemohl vědět o zapojení do podvodného jednání obchodního partnera společnosti ILUMINAX, tj. společnosti IROKS. Žalobce neměl v době realizace předmětných dodávek zboží k dispozici informace o společnosti IROKS, které si zajistil správce daně až následně v rámci vyhledávací činnosti. Dále žalobce uvedl, že správce daně, nebyl vůbec oprávněn vyvodit údajný daňový podvod společnosti IROKS, neboť toto může učinit pouze polský správce daně.

- [19] Žalobce v souhrnu k těmto námitkám odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 4 Afs 22/2015-104 a sp.zn. 1 As 27/2004-31 a uvedl, že domněnky správce daně ani v celkovém kontextu, ani každá jednotlivě nemohou obstát, neboť jejich intenzita nedosahuje míry požadované pro využití zajišťovacího příkazu jako mimořádného zásahu správce daně do majetkových poměrů žalobce. Nad rámec toho žalobce uvedl, že byl pro správce daně vždy kontaktní a poskytuje mu veškerou možnou součinnost.
- [20] Ve čtvrtém žalobním bodu s poukazem na ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu žalobce namítal, že došlo k porušení principu proporcionality. Intenzita obavy správce daně musí nezbytně dosahovat míry vyšší než je tomu obvykle v případě použití jiných postupů správce daně. V daném případě správce daně vydal zajišťovací příkaz a současně i exekuční příkaz na prodej movitých věcí č.j. 528116/17/2003-00540-110077.
- [21] V pátém žalobním bodu pak žalobce namítal protiústavnost zajišťovacího příkazu. V návaznosti na čl. 36 odst. 1 a čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod uvedl, že uplatnění zajišťovacího příkazu v takovém rozsahu, že bude správcem daně zajištěn veškerý majetek žalobce (a tento postup je likvidační), je v rozporu s ústavním pořádkem, zejména právem na spravedlivý proces a právem na právní pomoc v řízení. Namítal, že je mu značně ztíženo vykonávat činnost, za účelem které byl založen. Jednání správce daně dle žalobce ve svém důsledku způsobuje nemožnost ochrany žalobce proti nezákonnému postupu správce daně, neboť žalobce nemá dostatečné finanční prostředky na zajištění adekvátní právní pomoci v řízení před správcem daně a soudy.
- [22] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že s právním názorem žalobce uvedeným v žalobě nesouhlasí. Uvedl, že správcem daně bylo zjištěno, že žalobce se zapojil pořízením řepkového oleje od polských obchodních korporací do podvodného řetězce transakcí. Pořízený řepkový olej byl krátce uskladněn v neohlášené provozovně žalobce v Orlové a následně dodán formou třístranného obchodu do Polska společnosti IROKS. Jako prostřední osoba vystupovala společnost ILUMINAX. Žalobce ve zdaňovacím období měsíce července roku 2016 neoprávněně nárokoval odpočet DPH ve výši 34.012.730 Kč. Jelikož správce daně zjistil zapojení žalobce v podvodném řetězci transakcí, o kterém žalobce s vysokou pravděpodobností věděl či vědět měl a mohl, a že majetková situace žalobce zcela neodpovídá výši očekávané daňové povinnosti, vydal správce daně dne 26. 1. 2017 s ohledem na veškeré další rizikové skutečnosti zjištěné u žalobce zajišťovací příkaz, kterým byla žalobci uložena povinnost uhradit na depozitní účet správce daně k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2016 jistotu ve výši 34.012.730 Kč.
- [23] Žalovaný předně uvedl, že k zahájení daňové kontroly za dotčené zdaňovací období došlo až dne 15. 6. 2017, tedy po podání žaloby. Žalovaný v této souvislosti podrobně popsal průběh řízení s tím, že se pokoušel daňovou kontrolu zahájit již před vydáním zajišťovacího příkazu, následně i po jeho vydání činil kroky směřující ke stanovení daně. Důvodem, proč byla daňová kontrola zahájena až dne 15. 6. 2017, bylo jednání žalobce,

který se zahájení kontroly vyhýbal, přičemž žalovaný označil obstrukce žalobce za další okolnost nasvědčující jeho vědomé účasti v podvodném řetězci transakcí.

- [24] Dále uvedl, že žalobní body se převážně shodují s námitkami, na kterých žalobce zakládal důvodnost odvolání. Žalovaný má za to, že se s těmito námitky vypořádal dostatečně a přezkoumatelným způsobem v žalobou napadeném rozhodnutí. K uvedeným námitkám dodal, že pro vydání zajišťovacího příkazu, stejně jako žalobou napadeného rozhodnutí, není rozhodující jedna izolovaná skutečnost, ale to, že všechny správce daně učiněná zjištění ve své spojitosti skutečně vyvolávají obavu, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
- [25] Ve vztahu k tvrzené nevědomosti žalobce o vlastní účasti v podvodném řetězci transakcí, žalovaný odkázal na bod 13 žalobou napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že účast daňového subjektu v podvodném řetězci může být zdrojem odůvodněné obavy. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45 pak mimo jiné vyplývá, že v řízení o zajišťovacím příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení není na místě podrobné zkoumání otázky, zda byl žalobce v dobré víře či nikoliv. Žalovaný má nicméně za to, že ze zjištění správce daně popsaných na str. 7 až 9 zajišťovacího příkazu je zřejmé, že žalobce nemohl být ve vztahu k vlastní účasti v podvodném řetězci transakcí v dobré víře. Uvedl, že s ohledem na personální propojení žalobce a společnosti ILUMINAX přes jednatelku žalobce, paní A. M. K., nar. ..., je nutno skutečnosti a informace známé společnosti ILUMINAX považovat za skutečnosti, které jsou známé žalobci a naopak. Žalobce nakupoval zboží z Polska a věděl, že zboží je dodáváno zpět do Polska. Dále příkladmo uvedl, že z mezinárodních nákladních listů (CMR) správce daně zjistil, že u části zdanitelných plnění žalobce věděl i to, že zboží směřuje na stejnou adresu, ze které mu bylo toto zboží dodáno (ul. P., M., Polsko). Dále bylo zjištěno, že ve skladu žalobce v Orlové docházelo k uskladnění předmětného zboží na 24 hodin, aby mohlo být následně odvezeno zpět do Polska, vše v průměrném počtu 10 cisteren denně. Žalobce tak měl a mohl vědět, že se dotčené zboží pohybuje v kruhu.
- [26] Ve vztahu k předpokladu budoucího stanovení daně žalobce namítal, že dle českého právního řádu v současnosti nelze stanovit daň z přidané hodnoty tak, jak správce daně předpokládá v zajišťovacím příkazu. S touto námitkou se žalovaný vypořádal v bodu 20 žalobou napadeného rozhodnutí, na které odkázal. Uvedl, že v zákonem určený okamžik nevzniká nárok na odpočet DPH za všech okolností, nýbrž pouze při splnění všech zákonných podmínek. Tvrzení ohledně jiného zdaňovacího období (březen 2015) dle žalovaného nesouvisí s nyní posuzovanou věcí.
- [27] K námitce porušení zásady přiměřenosti, žalovaný uvádí, že přiměřenost v daňovém právu představuje v první řadě vyvážení zájmů státu a jedince, v důsledku čehož vzniká určitý prostor k činnosti správce daně, pokud jsou hranice pro uplatnění konkrétního opatření definovány příslušnou právní normou, jako tomu je v případě ustanovení § 167 a násl. daňového řádu, pak není možno pro každý případ vyvozovat tento prostor ze zásad správy daní. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí dostalo zákonným podmínkám stanoveným pro jeho vydání, a proto splňuje kritérium přiměřenosti již naplněním těchto zákonných podmínek dle ustanovení § 167 daňového řádu. Není tedy třeba postup správce daně jakkoliv korigovat přímou aplikací zásady přiměřenosti. Žalobcovu tvrzení o rozporu žalobou napadeného rozhodnutí se zásadou přiměřenosti tudíž nelze přisvědčit.

- [28] K námitce protiústavnosti žalovaný odkázal na bod 31 napadeného rozhodnutí. K likvidačnímu charakteru zajišťovacího příkazu žalovaný uvedl, že správcem daně byl v daném případě vydán zajišťovací příkaz na jedno zdaňovací období, což u reálně fungující obchodní společnosti v naprosté většině případů nepředstavuje riziko likvidace (s ohledem na finanční rezervy a majetek společnosti). Upozornil na to, že žalobce disponuje v poměru k jeho obratu zcela zanedbatelným hmotným zázemím. Uvedl, že likvidace nebyla cílem zajišťovacího příkazu, je však nutným dopadem v případě obchodní společnosti, která existuje za jediným účelem – vylákání neoprávněné daňové výhody. Skutečnost, že dosud nedošlo k rozklíčování podvodného řetězce polskou finanční správou a k odepření nároku na odpočet daně u polských obchodních společností, je dle žalovaného irelevantní, neboť ten není postupem správců daně v jiných členských zemích vázán.
- [29] Při ústním jednání před soudem konaném dne 23. 7. 2020 zástupce žalobce uvedl, že postup žalovaného byl nezákonný a vůči žalobci diskriminační. Žalovaný při ústním jednání odkázal na písemné vyjádření k podané žalobě.
- [30] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [31] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [32] Soud nejprve považuje za vhodné uvést, že prakticky totožnými žalobními námitky téhož žalobce se již zdejší soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 26. 7. 2019, č.j. 3 Af 16/2017-31, jímž byla žaloba zamítnuta. V tehdejší věci byl předmětem přezkumu zajišťovací příkaz k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 16.042.427 Kč.
- [33] Podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu: „*je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“
- [34] Podle § 103 zákona o DPH: „*hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.*“
- [35] Zdejší soud úvodem poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6 Afs 108/2015-35, v němž soud konstatoval, že „[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě 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 vyměřovacím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48).“ Protože však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, daňový řád podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zamezení svévole je

nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založená na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.

- [36] Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud rovněž vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48, v němž tento soud mimo jiné uvedl, že „[p]ro vydání zajišťovacího příkazu bude například významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého,“ a rovněž na rozsudek téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 2 Afs 213/2016-28, „[...] přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu“), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.“
- [37] Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016, která dosud nebyla stanovena, dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu s okamžitou účinností a vykonatelností dle ustanovení § 103 zákona o DPH.
- [38] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají pro vydání zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou dva předpoklady: musí zde existovat (1) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (2) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými potížemi. K tomu soud dodává, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. V zajišťovacím příkazu tak musí být popsány jednak indicie, které vedly správce daně k závěru, že daň bude v budoucnu stanovena, stejně tak v něm musí být uvedeny úvahy, z nichž vyplývá obava o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Žalobce v podané žalobě rozporoval splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu (první a druhý žalobní bod) a rovněž nesouhlasil se závěrem správce daně, který shledal nebezpečí z prodlení s úhradou na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle ustanovení § 103 zákona (třetí žalobní bod).
- [39] Soud se nejprve zabýval splněním první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v daném případě existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena (tedy námitkami obsaženými v prvním žalobním bodu).

- [40] Správce daně založil svoji úvahu o splnění daně podmínky na skutečnosti, že žalobce mohl být a byl zapojen do daňového podvodu v podobě obchodního řetězce.
- [41] Soud připomíná, že vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně byl tedy povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Oba správní orgány těmto požadavkům dle soudu dostály.
- [42] Zajišťovací příkaz byl odůvodněn správcem daně velmi podrobně, o čemž svědčí i rozsah odůvodnění, kdy správce daně nejprve uvedl základní skutečnosti zjištěné v souvislosti daňovým přiznáním žalobce za zdaňovací období 2016, včetně kvalifikovaného odhadu výše daně a poté se věnoval popisu vzniku daňového podvodu a vědomé žalobce v něm, včetně grafického znázornění toku plnění DAP k DPH za posuzované zdaňovací období (viz 3 až 10 strana zajišťovacího příkazu). Ve vztahu ke zdroji obav správce daně a účasti žalobce na podvodném řetězci se správce daně zabýval nejen strukturou daného řetězce, ale i mechanismem jeho fungování, když uvedl, že z daňových dokladů a CMR listů vyplývá, že obchodovaná komodita – řepkový olej – byla daňovým subjektem pořizována od dodavatelů z Polska, dopraven do provozovny žalobce na adrese O. – L., H., kde byl stočen a následně po 24 hodinách odvezen zpět do Polska (fakturačně v rámci třístranného obchodu do Bulharska). Správce daně označil toto jednání žalobce za ekonomicky neodůvodnitelné a nevhodné. Správce daně jako hlavní důvod v tomto opakovaném konání daňového subjektu spatřuje zneužití principu neutrality DPH, kdy ze strany dodavatelů daňového subjektu je uplatněno osvobození daně na výstupu, u daňového subjektu s ohledem na jeho pozici v řetězci je vykázáno pořízení zboží z jiného členského státu EU s nárokem na odpočet a následné osvobození daně na výstupu z titulu dodání řepkového oleje do Bulharska prostřednictvím společnosti ILUMINAX. Touto korporací je s ohledem na jeho pozici v řetězci vykázáno pořízení zboží z jiného členského státu EU s nárokem na odpočet a následné osvobození daně na výstupu z titulu dodání řepkového oleje do Polska společností IROKS, kdy touto není daň přiznána. Dochází tak k porušení principu neutrality DPH, o němž daňový subjekt, s ohledem na svoje opakované iracionální a neekonomické chování vyplývající z neúčelného přepravování identického zboží z Polska do ČR a zpět musel vědět.
- [43] Odvolací orgán k popsáním zjištěním správce daně po jejich posouzení doplnil pod bodem 16 napadeného rozhodnutí, že *„jako zcela iracionální se pak jeví jednání odvolatele, kdy přepravoval přibližně 10 cisteren zboží denně od odběratelů z Polska, aby bylo po 24 hodinách skladování zboží znovu načerpáno do cisteren a přepraveno přímo ke kupujícímu v Polsku, kterým byla společnost IROKS.“*
- [44] Soud konstatuje, že uvedené okolnosti byly zjištěny správcem daně v rámci vyhledávací činnosti (CMR listy, dožádání u příslušných správců daně na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací) a zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Lze dodat, že zákonnost případně vydaného platebního výměru

na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Ostatně žalobce proti výše uvedeným skutkovým zjištěním v podané žalobě nijak nebrojí, napadá však posouzení jednotlivých indicií, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu.

- [45] Jak již bylo uvedeno, vždy je třeba posuzovat jednotlivé okolnosti konkrétního případu ve svém celku. V obecné rovině lze dodat, že spolu s postupující daňovou kontrolou se může jevit naplnění pravděpodobnosti stanovení daně zřetelnější. V rámci vyhledávací činnosti nemusí být splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zřejmé. V posuzovaném případě přistoupil správce daně k vydání zajišťovacího příkazu až po shromáždění všech podstatných poznatků, byť daňová kontrola v době vydání zajišťovacího příkazu zahájena nebyla, na čemž však má podstatný vliv žalobce, který byl opakovaně vyzván k zahájení daňové kontroly, avšak vždy se nedlouho před stanoveným termínem omluvil, jak vyplývá z předloženého spisu. Předpoklad budoucího stanovení daně se jeví soudu v posuzované věci relativně silný, rozhodně postačující k případnému vydání zajišťovacího příkazu.
- [46] V prvním žalobním bodu žalobce polemizuje se správcem daně ohledně uplatnění nároku na odpočet daně za posuzované období, popř. nastoluje otázku vzniku nároku na odpočet daně. Dle soudu tyto námitky se vztahují až k řízení vyměřovacímu. Soud uvádí, že ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH určuje výlučně okamžik vzniku nároku na odpočet, ale nezakládá nárok na něj. Skutečnost, že pro odeprání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není žalobcem citované ustanovení § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty významné, dokazuje i rozsudek ve věci Facet, který byl vydán i s ohledem na čl. 17 odst. 1 šesté směrnice, podle něhož „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“ (viz bod 3 rozsudku ve věci Facet). Soud dále uvádí, že z uvedené citace vyplývá, že v dané věci byla aplikována právní úprava účinná v době vydání napadeného rozhodnutí v České republice, přičemž byla aplikována v souladu s judikaturou SDEU. Otázka, zda žalobce jednal v dobré víře, není předmětem posouzení a úvah v zajišťovacím řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015 – 48).
- [47] S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky v prvním žalobním bodu důvodnými.
- [48] Ve druhém žalobním bodu namítá žalobce, že nebyla správně posouzena otázka, zda byly v daném případě shledány dostatečné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně.
- [49] Soud předesílá, že zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud znovu vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48 (viz bod 35 tohoto rozsudku).
- [50] V daném případě seznal soud zajišťovací příkaz ohledně posuzování splnění této podmínky velmi podrobný, obsahující řadu indicií, které daly vznik obavám správce daně a které se týkají konkrétních poměrů žalobce a rovněž výše dosud nestanovené daně.
- [51] Předně správce daně vyšel v daném případě ze zjištění, že daňový subjekt se podílel na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH s chybějící daní z přidané hodnoty u článku řetězce v Polsku (společnost IROKS). Následně se věnoval zjištění a posouzení

majetkové situace daňového subjektu, kterou vyhodnotil jako nedostatečnou k pokrytí předpokládané výše vyměřené daně. Správce daně poukázal na skutečnost, že posouzení bylo ovlivněno skutečností, že daňový subjekt nepodal dosud za zdaňovací období r. 2014 ani r. 2015 přiznání k dani z příjmů právnických osob, a proto nebylo možno ověřit aktuální stav případného majetku. Správce daně proto vycházel ze zjištění ze systému MISYS-ČR, že daňový subjekt nevlastní žádné nemovité věci a z evidence motorových vozidel, dle níž je daňový subjekt provozovatelem 3 motorových vozidel, jejichž reálná hodnota však nedosahuje výše daně, která by měla daňovému subjektu za předmětné zdaňovací období svědčit ve výši 34.004.253 Kč. Ke zjištěnému majetku (3 motorová vozidla) správce daně dodal úvahu, že motorová vozidla jsou vzhledem k virtuálnímu sídlu žalobce těžko dohledatelná a v případě vzniku daňového nedoplatku z pozice dlužníka snadno a rychle převoditelná na třetí osobu. Na základě uvedených skutečností vznikla správci daně odůvodněná obava, že vlastní daň ve výši 34.004.253 Kč bude v době její vymahatelnosti nedobytná, či bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[52] Za skutečnosti, které podporují výše uvedené důvody, správce daně dále označil následující indicie:

- Při místním šetření provedeném FÚ na adrese sídla žalobce dne 9. 12. 2016 bylo zjištěno, že se na uvedené adrese sídla žalobce nevyskytuje, není zde pro FÚ kontaktní a žádná činnost žalobce v sídle nebyla zjištěna. V místě se nachází seznam korporací, které mají sídlo zapsané na této adrese. Povaha sídla není v souladu s ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, tj. nejsou zde přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení daňového subjektu a ani se zde neschází jeho vedení.
- V živnostenském rejstříku nebyly zveřejněny informace ohledně existence provozovny a ani u správce daně není žádná provozovna nahlášena.
- K dnešnímu dni správce daně neobdržel podání, ve kterém by žalobce nahlásil skutečné sídlo, ve kterém se nachází a je zde pro správce daně kontaktní. Daňový subjekt tuto povinnost nesplnil a změnu registračních údajů nenahlásil, čímž došlo k porušení ustanovení § 127 odst. 1 daňového řádu.
- Jednatelka daňového subjektu i prokurista jsou dle veřejného rejstříku trvale hlášeni na adresách mimo území České republiky.
- Správcem daně nebyly na internetu nalezeny webové stránky daňového subjektu.
- Z analýzy pohybů na bankovním účtu č. X (v PLN) daňového subjektu vyplývá, že tento bankovní účet má pouze průtokový charakter a daňový subjekt zde nekumuluje žádné relevantní finanční prostředky pro úhradu vlastní daně, která by mu dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla svědčit. Finanční prostředky jsou obratem ve velkém objemu převáděny na bankovní účty třetích osob.
- Daňový subjekt neplní své povinnosti a nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014.
- Poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob podal daňový subjekt za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Z tohoto důvodu nelze aktuální stav majetku daňového subjektu ověřit.

- Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daňový subjekt nepodal ani v náhradní lhůtě, ačkoliv byl k tomuto správcem daně vyzván.
- Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 daňový subjekt nepodal i přesto, že lhůta pro podání uplynula dnem 1. 4. 2016.
- Na žalobce přicházejí časté požadavky k provedení kontrol na základě podnětů zaslaných z jiných členských států EU.
- Žalobce nebyl dosud vystaven úhradě tak vysoké daňové povinnosti, která by dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla daňovému subjektu svědčit ve výši 34.004.253 Kč.

- [53] Odvolací orgán k námitkám, které se týkají důvodů, z nichž dovozoval správce daně existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně, konstatoval, že *„vliv jednotlivých indicií na odůvodněnou obavu správce daně není vázán na jejich nezákonnost, ale na jejich reálné dopady na schopnost (či ochotu) daňového subjektu uhradit daň. Proto i povaha sídla odvolatele, jakkoliv není v rozporu se zněním zákona, může být jedním z rizikových faktorů. Vzhledem k tomu, že odvolatel správci daně nenahlásil adresu skutečného místa podnikání, a proto je správci daně známo pouze sídlo na virtuální adrese, je ztíženo dohledání movitého majetku odvolatele, zejména vozidel či kancelářského vybavení, který by se za obvyklých okolností v místě sídla daňového subjektu vyskytoval. Stejně tak výlučná angažovanost zahraničních osob u odvolatele není nezákonná, nicméně jako taková ztěžuje kontakt s odvolatelem a má tedy rovněž vliv na existenci odůvodněné obavy, správce daně však nebrání odvolatelově realizaci svobod volného trhu, jak uvádí odvolatel. Rizikovým faktorem je i neexistence internetové prezentace, z té vyplývá, že odvolatel nemá zájem na rozšiřování obchodní spolupráce s jinými subjekty, které by jinak měly možnost s ním prostřednictvím internetu navázat kontakt. Uvedené nasvědčuje tomu, že odvolatel obchoduje výhradně s vybranými subjekty, a existuje tudíž zvýšené riziko, že po stanovení vysoké daňové povinnosti odvolatel daň neuhradí, ukončí ekonomickou činnost a osoby ovládající odvolatele stejnou ekonomickou činnost se stejnými obchodními partnery zahájí prostřednictvím jiného daňového subjektu.*
- [54] Zdejší soud se s výše uvedeným hodnocením v převážné míře shoduje a rovněž jako správce daně shledává existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně právě ve skutečnostech, které odráží jak základní posuzované aspekty (indicie osvědčující podíl daňového subjektu na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH, posouzení a vyhodnocení majetkové situace daňového subjektu), tak množství indicií podporujících, které by samy o sobě jednotlivě nemohly vést k vydání zajišťovacího příkazu (existence virtuálního sídla, jednatelka i prokurista jsou hlášeni trvale na adresách mimo území ČR, žalobce nemá internetové stránky, žalobce nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014), ale ve svém celku vyznívají zcela přesvědčivě o nutnosti jeho vydání.
- [55] Z podpůrných indicií shledává soud významnými zejména ty indicie, z nichž vyplývá snaha žalobce zamezit správci daně podrobit kontrole svou podnikatelskou činnost, včetně toku jeho finančních prostředků, což se odráží v porušování jeho povinností (nenahlásil správci daně bankovní účet č. X (vedený v měně PLN), ačkoli jej používá k ekonomické činnosti, nenahlásil správci daně žádnou provozovnu ani v živnostenském rejstříku nebyly zveřejněny informace ohledně existence provozovny, žalobce nepodal včas přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a to ani v náhradní

lhůtě, ačkoliv byl k tomuto správcem daně vyzván. Rovněž ke dni 1. 4. 2016 nepodal žalobce přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015).

- [56] Namítá-li žalobce konkrétně, že tzv. virtuální adresa je běžnou praxí a že trvá na tom, že zde je přijímána část zásadních rozhodnutí a přebírána pošta, pak soud uvádí, že jde toliko o podpůrné indicie, bez nichž by důvody vyvolávající odůvodněnou obavu správce daně o dobytosti v budoucnosti stanovené daně, obstály. Totéž lze vztáhnout i k údaji, že žalobce nemá internetové stránky či, že žalobce nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014.
- [57] Soud se neztotožnil ani s žalobcem ohledně diskriminačního charakteru zajišťovacího příkazu, pokud správce daně uvedl, že jednatelka i prokurista jsou hlášeni trvale na adresách mimo území ČR. Soud poukazuje na napadené rozhodnutí, kde již odvolací orgán v bodu 21 na str. 5 mimo jiné uvedl, že *„[s]tejně tak výlučná angažovanost zahraničních osob u odvolatele není nezákonná, nicméně jako taková ztěžuje kontakt s odvolatelem a má tedy rovněž vliv na existenci odůvodněné obavy, správce daně však nebrání odvolatelově realizaci svobod volného trhu, jak uvádí odvolatel.“* Odvolací orgán zde objasnil, že účast ve vedení obchodní společnosti žalobce posuzoval správce daně pouze k otázce kontaktu s daňovým subjektem, nikoli ve vztahu k otázkám možnosti podnikání takových osob na území České republiky.
- [58] K námitkám, které se týkají indicií, že žalobce nenahlásil správci daně žádnou provozovnu a ani v živnostenském rejstříku nebyly zveřejněny informace ohledně existence provozovny, soud uvádí, že žalobce k těmto důvodům v žalobě shodně uvádí, že tyto své povinnosti opomenul. Soud v návaznosti na další indicie zjištěné správcem daně v rámci zahájené daňové kontroly (viz výše) shledává toto vysvětlení žalobce za nevěrohodné. Ani uvedení důvodu, že bankovní účet č. X (vedený v měně PLN) používá k ekonomické činnosti tak, že má toliko „průtokový charakter“, protože není cílem žalobce kumulace peněžních prostředků, vyznívá v návaznosti na ostatní indicie daného případu nepřesvědčivě. V zajišťovacím řízení byl totiž správcem daně posuzován dlouhodobě nízký zůstatek na tomto účtu (disponibilní rezerva na úhradu neočekávaných výdajů) ve vztahu k otázce existence odůvodněné obavy úhrady v budoucnu splatné daně.
- [59] Lze dodat, že sice je na každém obchodním subjektu, jakou má strukturu svého majetku a jakou mají povahu jeho obchodní operace, musí si však současně být vědom důsledků případné rizikovosti takové struktury stran rizika dobytosti daně. Podstatnými byla v této souvislosti zjištění objektivní povahy, nedostatečnost finančních prostředků na účtech daňového subjektu za současného nedostatku postižitelného nemovitého a příp. movitého majetku ve vlastnictví žalobce. S uvedeným souvisí i poukaz žalobce, že kumulace majetku lze dosáhnout i jinak (mimo finanční prostředky na účtech), o čemž svědčí, že v rámci odvolacího řízení byl žalobce schopen uhradit celou částku požadovanou k zajištění dosud nestanovené daně v zajišťovacím příkaze. Tato skutečnost měla dle žalobce vést odvolací orgán k zamítnutí zajišťovacího příkazu. K této obraně žalobce soud uvádí, že byť by se zdálo na první pohled, že je třeba této argumentaci přisvědčit, ani v tomto směru nelze s žalobcem souhlasit. Je tomu tak proto, že i tato skutečnost potvrzuje již výše uvedené. Žalobce navzdory trvale nízkému stavu finančních prostředků na jeho účtech za současného nedostatku postižitelného nemovitého či movitého majetku má disponibilní finanční prostředky, s nimiž však záměrně hospodaří tak, aby správci daně neposkytl možnost ke krytí dobytosti daně. Tato okolnost vede soud k závěru, že došlo k naplnění

účelu zajišťovacího příkazu, nikoliv k jeho nezákonnosti, jelikož tato okolnost logicky (když správci daně tato okolnost nemohla být známa) nemohla mít vliv na existenci odůvodněné obavy v době vydání zajišťovacího příkazu. Naopak zajišťovací příkaz byl vydán právě proto, že ze zjištění vyplýval nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo možno následně postihnout a využít exekuci k úhradě stanovené daně.

[60] Z výše uvedených důvodů neshledal soud námitky ve druhém žalobním bodu důvodnými.

[61] Ve třetím žalobním bodu nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, který odůvodňuje, že nebezpečí z prodlení s úhradou na dosud nestanovenou daň dle ustanovení § 103 zákona o DPH tím, že žalobce nedisponuje žádnými relevantními hmotnými nebo nehmotnými aktivy, jejichž hodnota by odpovídala výši předpokládané daně, přičemž základní kapitál zapsaný do obchodního rejstříku činí pouze částku 200 000 Kč a současně z bankovního účtu č. X vyplývá, že obratem dochází poté, co dojde k připsání finančních prostředků na bankovní účet žalobce, k debetním finančním transakcím, tedy na uvedeném bankovním účtu není tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně, která by žalobci měla dle kvalifikovaného odhadu správce daně za zdaňovací období březen 2015 svědčit. Jediným zjištěným, podstatným majetkem, kterým žalobce pravděpodobně disponuje, jsou kromě 3 motorových vozidel, finanční prostředky na bankovním účtu žalobce, které jsou obratem po připsání na bankovní účet žalobce přeposlány na bankovní účet třetí osoby.

[62] Soud předesílá, že smyslem a účelem ustanovení § 103 zákona o DPH, je napomoci výběru daně v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu.

[63] Soud pro stručnost odkazuje na již výše uvedené, neboť důvody, pro které správce daně shledal v daném případě nebezpečí z prodlení ve smyslu ustanovení § 103 ZDPH, jsou z převážné většiny posouzeny soudem již výše. K opakovaným námitkám, v nichž žalobce nesouhlasí s posouzením indicií ohledně svého zapojení do podvodného řetězce, soud konkrétně poukazuje na výše uvedené body tohoto rozsudku, kde se k dané otázce již vyjádřil. Lze dodat, že úvahy správce daně týkající se posouzení ekonomické situace daňového subjektu shledává soud zcela logickými. Správce daně musel do svého hodnocení promítnout zejména způsob, jakým daňový subjekt hospodaří se svými finančními prostředky (kdy ke svému hospodaření používá bankovní účet č. X, aniž by jej sdělil správci daně, netvoří rezervy pro nenadálé výdaje) i se svým majetkem, jehož zjištěná hodnota je nízká. I když soud souhlasí s žalobcem, že výše jeho základního jmění (200 000 Kč) není indicií, jež by mohla přispět ke vzniku hrozícího nebezpečí z prodlení, přesto sama tato skutečnost nemohla vyvrátit ve svém důsledku ostatní správcem uvedené důvody, které soud shodně s žalovaným v daném případě shledal dostatečnými. Žalovaný se k námitkám, které se týkají aplikace ustanovení § 103 zákona o DPH v posuzovaném případě, vyjádřil v bodu 28 napadeného rozhodnutí, na jehož odůvodnění soud pro stručnost rovněž odkazuje.

[64] V daném případě shledal správce daně existenci hrozícího nebezpečí z prodlení v souhrnu zjištěných skutečností, které jsou uvedeny v zajišťovacím příkazu. Zdejší soud shledává vhodným zde připomenout, že po správci daně nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího

příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokázal veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Podstatné je, aby předložil přesvědčivé důvody pro zajištění finančních prostředků daňového subjektu, což v posuzované věci učinil. Rozhodující a podstatné je, že tyto skutečnosti, jak již bylo uvedeno výše, ve svém souhrnu odůvodňují vydání zajišťovacího příkazu. Připomíná-li žalobce opakovaně, že v rámci odvolacího řízení byl schopen a uhradil celou částku požadovanou k zajištění dosud nestanovené daně v zajišťovacím příkaze, pak soud dodává, že žalobce nijak nekonkretizuje a ani nedokládá, z jakých zdrojů se mu podařilo předmětnou částku uhradit, potažmo v čem byla nedostatečná skutková zjištění správce daně, na základě nichž se podařilo žalobci částku uvedenou v zajišťovacím příkazu uhradit.

[65] Z uvedených důvodů neshledal tedy soud ani námitky obsažené ve třetím žalobním bodu důvodnými.

[66] Ve čtvrtém žalobním bodu s poukazem na ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu namítá žalobce, že v daném případě došlo k porušení principu proporcionality, když správce daně v daném případě vydal zajišťovací příkaz a současně exekuční příkaz na prodej movitých věcí č.j. 528116/17/2003-00540-110077.

[67] Dle ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[68] Soud konstatuje, že v daném případě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu splněny byly, neboť napadené rozhodnutí obsahuje konkrétní, individualizované důvody, které správce daně konkrétně označil jako důvody k zajištění daně. Správce daně kromě základních indicií, které osvědčil, uvedl i řadu podpůrných indicií, které by sice samy o sobě obstát nemohly, avšak ve svém celku prokazují odůvodněnou obavu ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu. Posouzení a vypořádání se s jednotlivými odvolacími námitkami shledává soud zcela přiměřené a adekvátní posuzované věci i postupu správce daně, k němuž se soud vyjádřil již v rámci vypořádání se námitkami obsažených v prvním až třetím žalobním bodě. Vydal-li v daném případě správce daně současně i exekuční příkaz, musel současně uvážit, zda jsou kromě předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu, splněny i předpoklady pro vydání exekučního příkazu, které jsou zcela jiné. Zkoumání těchto předpokladů jde však již nad rámec předmětu tohoto řízení. Ačkoliv je zajištění daně zajišťovacím příkazem velmi intenzivním zásahem do majetkové sféry žalobce, zákonné podmínky pro užití tohoto zajišťovacího institutu byly v daném případě splněny a samotný nepříznivý dopad zajišťovacích příkazů nezakládá jejich nezákonnost. K zásadě přiměřenosti je třeba dále zdůraznit, že přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce je dána už samotným faktem, že institut zajišťovacího příkazu je právně upraven a podléhá stanoveným podmínkám, za jejichž splnění je správce daně oprávněn zajišťovací příkaz využít. Splněním zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy naplněno kritérium přiměřenosti. Vzhledem k tomu, že v daném případě byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro využití zajišťovacího příkazu, nelze postup, kdy existují skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy postup, jenž je v souladu s daňovým řádem, považovat za porušení zásady přiměřenosti. Ani tento žalobní bod tak neshledal soud důvodným.

- [69] V pátém žalobním bodu pak žalobce namítal protiústavnost zajišťovacího příkazu.
- [70] Soud pro stručnost k této obecné žalobní námitce odkazuje na bod 31 odůvodnění napadeného rozhodnutí, se kterým se ztotožnil. Dle názoru soudu nebyla porušena žalobcovo právo na spravedlivý proces a právní pomoc, neboť ten měl (a podání správní žaloby to jen dokazuje) možnost ochrany proti postupu správce daně, které využil. Tato tvrzení žalobce se tak soudu jeví čistě jako účelová.
- [71] Skutečnost, že dopad zajišťovacího příkazu může mít na určité subjekty likvidační dopad, soud nerozporuje, nicméně žalobce tento dopad ve vztahu ke své osobě nijak nedoložil. Nadto lze souhlasit s žalovaným, že v daném případě byl vydán zajišťovací příkaz na jedno zdaňovací období, což u reálně fungující obchodní společnosti v naprosté většině případů nepředstavuje riziko likvidace, a to s ohledem na finanční rezervy a majetek společnosti.
- [72] Ani tyto žalobní námitky tak soud neshledal důvodnými.
- [73] Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
- [74] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Praze dne 23. července 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.

předseda senátu