



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **PESTERO COMPANY s.r.o.**
sídlem Tábořská 3250/62, Brno
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.8.2017, č.j. 34957/17/5100-41453-711866,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 14.8.2017, č.j. 34957/17/5100-41453-711866, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16.6.2017, č.j. 3170192/17/3002-00540-710703, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2014.

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce uplatnil v předmětném zdaňovacím období nárok na odpočet DPH z transakcí s dodavatelem WOODEGO s.r.o. v souhrnné výši 4 914 325,50 Kč s tím, že ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním v podobě pronájmu reklamního času nebyl pouhým náhodným účastníkem dodavatelsko-odběratelského řetězce zasaženým podvodem na DPH. Správce daně proto přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí závěry správce daně potvrdil s tím, že podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 daňového řádu byly v daném případě splněny.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že není jeho povinností mít internetové stránky a není ani v jeho zájmu se takto prezentovat; povinnosti vůči obchodnímu rejstříku žalobce plní. Žalobci není známo, že by jeho dodavatel WOODEGO s.r.o. byl nespolehlivým plátcem DPH a že by se stal součástí podvodného řetězce. Pokud jde o dodavatele WOODEGO s.r.o., společnost QETA s.r.o., tak její bankovní operace nejsou žalobci známy a tato společnost nebyla žalobcovým obchodním partnerem. Správní rozhodnutí jsou založena na libovůli a nepodložených úvahách a nejsou podpořena relevantními důkazy. Je na správci daně, aby prokázal objektivní okolnosti o existenci podvodu. Pokud správce daně upozornil, že v písemném provedení smlouvy s dodavatelem nejsou uvedeny hodnoty o maximálním a minimálním reklamním čase, tak podle žalobce správce daně nemůže předjímat či tvořit vzorce smluvních ujednání; správce daně bez znalostí okolností kontraktu dovozuje předpoklad o právní vadě smluvního ujednání s odkazem na skutečnost, že smlouva nemá konkrétní ustanovení o množství reklamního času. Smluvní ujednání v daném obchodním případě byla splněna.
4. Podle žalobce odůvodněnou obavu o tom, že daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nelze dovozovat z toho, že žalobce užívá automobil v majetku leasingové společnosti. Stejně tak nemůže být založena ani na tom, že žalobce prodal nepotřebný nemovitý majetek; tuto skutečnost nelze považovat za nezákonnou. Správce daně relativizuje hodnotu žalobcova majetku a z účetní hodnoty „vyrobil“ hodnotu tržní. Není důležité, zda žalobce tvoří finanční rezervy na budoucí daňovou povinnost k DPH; správce daně má dostupné informace ze svých záznamů, podle kterých žalobce plní své daňové povinnosti. Pokud správce daně vycházel z rozsudků Nejvyššího správního soudu, měl se konformně vypořádat i s jinými rozhodnutími tohoto soudu, na které žalobce v této souvislosti odkazuje.
5. Žalobce prokázal uskutečnění zdanitelných plnění, včetně jejich předmětu a rozsahu, a předložil daňové doklady, kterými byl povinen osvědčit svůj nárok na odpočet DPH. Správní orgány mohly v rámci vytykácího či odvolacího řízení konkretizovat, jaké důkazní prostředky vyžadují k prokázání nároku tvrzeného žalobcem. Zahájení vytykácího řízení musí vycházet z pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; předpoklady zahájení vytykácího řízení v dané věci naplněny nebyly. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie žalobce dovozuje, že mu nelze vytýkat skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů. Na základě provedeného dokazování nelze dovozovat, že zdanitelné plnění ve

skutečnosti neproběhlo tak, jak je deklarováno na přeložených dokladech, a že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH.

6. Podle žalobce správní orgány porušily princip legality a zásadu spravedlivého procesu. Bylo zasaženo do práva žalobce chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod; v důsledku vydání zajišťovacího příkazu je žalobce přímo ohrožen ve své činnosti s následky způsobené škody.
7. Žalobce konečně uvádí, že na základě jeho žádosti mu správce daně potvrdil k období 13.3.2014, 27.3.2014, 25.2.2015, 9.2.2016 a 29.3.2017 neexistenci daňových nedoplatků.
8. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňové, včetně navazujících exekučních příkazů, zrušil. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
10. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
13. Pokud jde o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, tak zajišťovací příkaz musí být opřen o dostatečné důvody ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu; podle tohoto ustanovení může správce daně vydat zajišťovací příkaz, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovená, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Přísným vymezením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, zákonodárce reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek musí být přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrají ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).
14. Podmínkou přistoupení k zajištění daně jsou tedy důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná anebo její výběr bude spojen se značnými obtížemi, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Správce daně proto může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud

nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že jednak daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a dále že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Tyto podmínky musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS: „*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. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost...)*“. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: „*Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu ...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

15. Zdejší soud již opakovaně vyslovil, že zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy (rozsudek zdejšího soudu ze dne 22.9.2017, č.j. 62 Af 113/2015-250). Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek naznačujících, že realizované transakce nesledují ve skutečnosti ekonomický účel, dále kdy daňový subjekt kupříkladu na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, kdy vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti. Tyto okolnosti a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu.
16. Žalobce ve zdaňovacím období prosinec 2014 uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od společnosti WOODEGO s.r.o. v souhrnné výši 4 914 325,50 Kč (základ daně 23 401 550 Kč). Jednalo se plnění spočívající ve zprostředkování reklamních služeb v podobě pronájmu reklamního času na velkoplošné

LED obrazovce na akci „Vánoční trhy Brno 2014“. Nárok na odpočet daně uplatnil žalobce na základě daňových dokladů, které byly předmětem daňové kontroly DPH zahájené dne 17.12.2015 (za zdaňovací období prosinec 2014 a leden až červen 2015). Správce daně zjistil, že plnění v podobě pronájmu reklamního času bylo přeprodáváno v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce QUETA s.r.o. → WOODEGO s.r.o. → žalobce → koneční odběratelé.

17. V rámci výše uvedeného dodavatelsko-odběratelského řetězce byla cena za přijaté zdanitelné plnění hrazena bezhotovostně na bankovní účty. Z bankovního účtu společnosti QUETA s.r.o. pak byla převážná část peněžních prostředků okamžitě (tentýž den) vybírána v hotovosti v částkách v řádech statisíců Kč. QUETA s.r.o. přitom neprokázala oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za pronájem reklamního času od dodavatele PRELLO s.r.o., kde základ daně činil 24 082 934 Kč a daň 5 057 416 Kč. Z daňového řízení s QUETA s.r.o. vyplynulo, že nakoupila pronájem reklamní plochy na LED obrazovce umístěné na Moravském náměstí v Brně při konání akce „Brněnské vánoce“ ve dnech 28.11.2014 až 23.12.2014. Přestože QUETA s.r.o. disponovala reklamní plochou na LED obrazovce, deklarovala dále nákup reklamního času od PRELLO s.r.o., a to v řádech milionů Kč. QUETA s.r.o. neprokázala v rámci daňového řízení, že předmětné plnění fakticky přijala od PRELLO s.r.o. Podle správce daně z provedeného šetření vyplynulo, že v řetězci byla zjištěna chybějící daň u společnosti QUETA s.r.o., kterou uplatnily na vstupu následující články obchodního řetězce.
18. Správce daně dále zjistil skutečnosti svědčící o nestandardnosti realizovaných obchodních případů, na základě kterých měly žalobci přinejmenším vzniknout pochybnosti o možné existenci podvodného jednání.
19. Jednatel žalobce Š. D. při ústním jednání (protokol ze dne 13.2.2017, č.j. 569606/17/3003-60562-711092) uvedl, že s WOODEGO s.r.o. jej seznámil T. S., s nímž obchodoval před WOODEGO s.r.o. a který mu poskytoval jako jednatel společnosti „TB Marketing“ stejné plnění. Ke spolupráci s WOODEGO s.r.o. jednatel žalobce dále dodal, že akce jsou po letech stále stejné a už ví, jaká akce se dá udělat, proto poptá a domluví se s P. H. z WOODEGO s.r.o., jaké akce jsou, a následně jde za svými odběrateli. Reklamní spoty dostal na CD od odběratelů a ty následně předal WOODEGO s.r.o. Jednatel žalobce dále uvedl, že playlist přiložený k objednávce, resp. přijatým daňovým dokladům od WOODEGO s.r.o., vyrobil účetní na základě podkladů, které mu předal a jež získal na základě osobní schůzky s odběrateli, kteří sdělili čas, po který chtějí být prezentováni, nebo částku, kterou jsou ochotni zaplatit. Dále jednatel žalobce uvedl, že vždy znal cenu za sekundu od WOODEGO s.r.o. a tu pak nabízel odběratelům. V případě, že mu byla sdělena částka, za jakou by se chtěl konkrétní odběratel prezentovat, byla rozpočítána na sekundy. K začátkům obchodní činnosti jednatel uvedl, že měl známé, kteří se chtěli prezentovat, většinou se jednalo o doporučení, objednávky probíhaly ústně; odběratel mu sdělil, jakou částkou by se chtěl prezentovat a na to on vystavil doklad.
20. Správním spisem prochází smlouva o reklamních službách č. 7/2014 „Vánoce na Moraváku 2014“, uzavřená dne 17.11.2014 mezi žalobcem a WOODEGO s.r.o. Předmětem plnění podle smlouvy je pronájem času na velkoplošné LED obrazovce umístěné na Moravském náměstí v Brně při konání akce „Brněnské vánoce“ ve dnech 28.11.2014 až 23.12.2014 dle objednávky objednatele (žalobce), cena za pronájem reklamního času byla sjednána ve výši

145 Kč bez DPH za sekundu spotu. Podle smlouvy se zhotovitel WOODEGO s.r.o. zavazuje zajistit a dodat objednateli reklamní služby dle požadavků objednatele a objednatel se zavazuje výkony odebrat a zhotoviteli uhradit dohodnutou odměnu. Správce daně upozornil, že ve smlouvě nebyl uveden maximální a minimální reklamní čas, který musí nebo může žalobce popsat, cena byla stanovena za sekundu spotu, avšak ve smlouvě není uvedeno, jak dlouhý může nebo musí být spot, resp. jaká může být minimální či maximální délka spotu, ani nebyla stanovena pevná délka spotu.

21. O dodavateli žalobce WOODEGO s.r.o. správce daně dále zjistil, že na adrese sídla zapsané v obchodním rejstříku, která je také adresou jeho provozovny evidované v živnostenském rejstříku, se nenachází (úřední záznam o místním šetření ze dne 18.11.2015, č.j. 4050558/15/3003-60562-711092). Dále správce daně zjistil, že WOODEGO s.r.o. zveřejnila v obchodním rejstříku účetní závěrky pouze za roky 2010 a 2011, má nefunkční internetové stránky a nikde se neprezentuje jako obchodní korporace poskytující reklamní služby. V obchodním rejstříku má tato společnost jako předmět podnikání uvedeno výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, jako předmět činnosti má uvedeno pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor; dle živnostenského rejstříku má uveden jako předmět podnikání výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obory činnosti přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti, zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod.
22. Pokud jde o výši ceny plnění, tak podle zjištění správce daně žalobce nakupoval pronájem reklamního času pouze od jediného dodavatele WOODEGO s.r.o. za 145 Kč bez DPH za sekundu spotu; žalobce se dle zjištění správce daně z probíhajících daňových kontrol zabývá nákupem a prodejem pronájmu reklamního času na mobilních velkoplošných LED obrazovkách umístěných na jednorázových akcích či při sportovních utkáních. Reklamní čas na pevně umístěných venkovních LED obrazovkách nebo propagaci na jiných reklamních plochách nenabízí. Vyhledávací činností (úřední záznam ze dne 23.5.2017, č.j. 2618583/17/3003-60562-711092) správce daně při šetření u společností, které veřejně formou internetové prezentace nabízejí propagaci prostřednictvím odvysílání reklamního spotu, zjistil, že cena za odvysílání reklamního spotu se pohybuje v rozpětí od 0,001 do 2,66 Kč bez DPH za sekundu. Na otázku, jakým způsobem žalobce zjišťoval skutečnou hodnotu zdanitelných plnění, jednatel žalobce při ústním jednání dne 13.2.2017 (protokol č.j. 569606/17/3003-60562-711092) uvedl, že je to jednoduché, protože službu tohoto propagování jiný subjekt nenabízí a cena se mu zdála rozumná.
23. Pokud na základě výše uvedeného správce daně poukázal na to, že žalobce obchodoval v rámci řetězce transakcí zasaženého podvodem na DPH a dle nestandardních okolností realizovaných obchodních případů musel mít přinejmenším ohledně možné existence podvodného jednání podezření, tak s tím zdejší soud souhlasí.
24. Již z indicií, které správce daně vyjmenoval – virtuální sídlo a adresa provozovny WOODEGO s.r.o., která nezveřejňovala účetní závěrky, stejně jako nedohledatelnost jakýchkoli informací či pozitivních referencí na internetu – měl žalobce přinejmenším uvažovat o solidnosti subjektu, s nímž hodlá obchodovat a nárokovat přitom odpočet DPH, neboť si kupříkladu musel být vědom, že coby daňový subjekt ponese důkazní břemeno k oprávněnosti uplatnění odpočtu DPH. Správnými soudy je ustáleně judikováno, že je věcí daňového subjektu, aby „v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil

svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2009, č.j. 9 Afs 73/2008-162).

25. Jestliže žalobce namítá, že správce daně nemůže předjímat či tvořit vzorce smluvních ujednání a bez znalostí okolností kontraktu dovozovat předpoklad o právní vadě smluvního ujednání, tak podle zdejšího soudu správce daně nedovodil, že se v případě ujednání o času reklamních spotů ve smlouvě jednalo o její právní vadu (kupříkladu s následkem neplatnosti smlouvy), a ani nijak „netvořil vzorce smluvních ujednání“; nicméně správně upozornil na to, že skutečná délka reklamního spotu byla žalobci známa až po podpisu smlouvy s dodavatelem, přičemž tato okolnost ve spojení a dalšími výše uvedenými zjištěními svědčí o tom, že žalobce nebyl pouhým náhodným účastníkem dodavatelsko-odběratelského řetězce, když uvedeným způsobem uzavíral kontrakt na plnění v řádu milionů Kč.
26. Pokud jde o otázku ceny plnění, tak nelze souhlasit s názorem žalobce, že správce daně svévolně nastavuje pravidla a podceňuje význam marketingu, prostředí, termíny uvádění reklamního času, atraktivnost akce či její ojedinělost. Správce daně zjistil vyhledávací činností, že cena akceptovaná žalobcem byla mnohonásobně vyšší (145 Kč bez DPH za sekundu spotu), než jakou nabízely jiné subjekty (0,001 až 2,66 Kč bez DPH za sekundu spotu); z ničeho přitom neplyne, že by žalobci byly současně s nájmem reklamního času nabízeny nadstandardní služby či zboží hodné příplatku, které by odůvodnily akceptaci tak rozdílně vysoké ceny. Vysoká cena plnění ve srovnání s cenovým rozpětím v rámci trhu se stejnými službami je ve spojení s dalšími okolnostmi transakce indicií, které si měl žalobce hodlající uplatňovat odpočet DPH přinejmenším povšimnout.
27. Pokud jde o neexistenci či nefunkčnost internetových stránek žalobce, tak správce daně neuváděl, že žalobce byl povinen internetové stránky vést. Způsob fungování internetových stránek žalobce souvisí s nestandardností posuzovaných obchodních případů, která souvisí s předběžným závěrem správce daně, zda v budoucnu s velkou pravděpodobností hrozí doměrek DPH. Pokud správce daně v tomto směru zohlednil i skutečnost, že žalobce se zabývá poskytováním reklamního času, avšak nabízí toliko jeden konkrétní způsob realizace, a že neprovádí činnosti směřující k propagaci či inzerci jím poskytovaných služeb a obchodní činnost provádí pouze na základě osobních vazeb a doporučení, tak na takovém postupu zdejší soud žádnou vadu neshledává. Sám jednatel žalobce při ústním jednání dne 13.2.2017 odkazoval na internetové stránky žalobce, které nefungovaly. Správce daně a žalovaný dále nekladli žalobci k tíži skutečnosti, které by byly mimo sféru vlivu žalobce – pokud jde o bankovní operace společnosti QETA s.r.o. Jak upozornil žalovaný v napadeném rozhodnutí, uvedená společnost byla v rozhodnutí správce daně uvedena z důvodu specifikace jednotlivých článků předmětného řetězce.
28. Pokud správce daně na základě uvedených zjištění učinil závěr o velké pravděpodobnosti budoucího daňového doměrku (ve výši nároků na odpočet DPH uplatněných žalobcem z přijatých zdanitelných plnění), jedná se o závěr logický, jemuž nemá zdejší soud co vytknout.

29. Správce daně dále při prověřování majetkových poměrů zjistil, že žalobce podal dne 27.6.2016 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, včetně účetní závěrky, za zdaňovací období kalendářního roku 2015, kde vykázal výslednou daň ve výši 863 170 Kč. Podle rozvahy měl žalobce ke dni 31.12.2015 aktiva ve výši 80 640 000 Kč, z čehož 163 000 Kč tvořily pozemky, 3 118 000 Kč stavby, 219 000 Kč samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, 90 000 Kč zboží, 18 825 000 Kč pohledávky z obchodních vztahů, 5 615 000 Kč pohledávky za společníky, 11 000 Kč daňové pohledávky za státem, 48 062 000 Kč krátkodobé poskytnuté zálohy, 140 000 Kč jiné pohledávky, 4 388 000 Kč peníze a 9 000 Kč finanční prostředky na účtech v bankách. Hodnota pasiv žalobce činila 80 640 000 Kč (základní kapitál ve výši 200 000 Kč, rezervní fond ve výši 20 000 Kč, nerozdělený zisk z minulých let ve výši 13 634 000 Kč, výsledek hospodaření běžného účetního období 3 669 000 Kč, krátkodobé závazky ve výši 58 376 000 Kč, bankovní úvěry a výpomoci ve výši 4 741 000 Kč). Správce daně dále zjistil, že žalobce v průběhu května 2016 prodal stavby (nebytové prostory) v hodnotě 3 118 000 Kč, tedy jediný svůj významnější majetek.
30. Žalobce byl dále evidován v registru vozidel jako provozovatel motorového vozidla BMW 530D, jehož vlastníkem byla leasingová společnost. Dle výpisu z katastru nemovitostí ke dni 27.3.2017 měl žalobce vlastnické právo k nemovitým věcem – spoluvlastnický podíl ve výši 9980/268889 na pozemcích parc. č. 914/5 o výměře 77 m², parc. č. 915/3 o výměře 229 m², parc. č. 915/17 o výměře 5 m², parc. č. 917/13 o výměře 35 m², vše druh pozemku ostatní plocha, druh využití jiná plocha, v k.ú. Zábrdovice, Brno; podle správce daně podíl tvoří celkem asi 12 m², účetní hodnota pozemků je 163 000 Kč a obvyklá tržní cena byla stanovena na částku 35 000 Kč.
31. Podle správce daně hodnota samostatných movitých věcí a souborů hmotných movitých věcí ve výši 219 000 Kč a zboží ve výši 90 000 Kč vychází z účetních dokladů z roku 2015, přičemž s ohledem na charakter uvedených aktiv a změnu majetkových poměrů v roce 2016, kdy žalobce prodal nebytové prostory, se nelze důvodně domnívat, že uvedenými aktivy žalobce disponuje v době vydání zajišťovacího příkazu, nadto charakter dotčených aktiv umožňuje okamžité zcizení. Podle správce daně tak majetek žalobce nedosahuje hodnoty zajišťované daně, přičemž jediným reálně postižitelným majetkem v době vydání zajišťovacího příkazu, který je správcem daně znám, resp. jehož existenci předpokládá, jsou peněžní prostředky na bankovních účtech. Správce daně také upozornil, že žalobce nevytváří žádnou finanční rezervu na zaplacení v budoucnu splatné daňové povinnosti na DPH. Hodnota zjištěného majetku je mnohonásobně nižší, než předpokládaná daňová povinnost. Podle správce daně existuje nebezpečí z prodlení plynoucí z toho, že prostředky na bankovních účtech jako jediný reálně postižitelný majetek lze převádět prakticky okamžitě či kdykoliv vybrat v hotovosti, a tedy hrozí, že tento správcem daně známý majetek se stane pro správce daně nedosažitelným.
32. Na uvedené úvaze neshledává zdejší soud žádnou nesprávnost. Ze správcem daně popsané majetkové situace žalobce rozumně potenciál k úhradě odhadnuté daňové povinnosti (v souhrnné výši 4 914 325,50 Kč) podle zdejšího soudu dovodit nelze.
33. Pokud žalobce zpochybňuje možnost dovozovat odůvodněnou obavu s ohledem na to, že užíval automobil v majetku leasingové společnosti, tak ze správního spisu plyne, že správce daně zjišťoval existenci majetku žalobce, kdy vyšlo najevo, že žalobce není vlastníkem

automobilu, jehož je provozovatelem; žalovaný poté podle zdejšího soudu správně poznamenal, že s hodnotou tohoto majetku nelze kalkulovat coby s majetkem žalobce, což prohlubuje žalobcovu majetkovou nedostatečnost a tím i snižuje alespoň hypotetickou šanci na budoucí výběr daně, i že tento majetek je případnou mobiliární daňovou exekucí nepostižitelný.

34. Pokud jde o prodej nemovitého majetku žalobcem, tak správní orgány nedovodily, že by se jednalo o skutečnost nezákonnou. Pokud tak nicméně žalobce učinil v průběhu daňové kontroly, pak lze považovat za legitimní, jestliže správní orgány tuto skutečnost, společně s dalšími zjištěními (hodnota samostatných movitých věcí a souborů hmotných movitých věcí a hodnota zboží dle účetních podkladů z roku 2015, výše peněžních prostředků na bankovních účtech, skutečnost, že žalobce nevytvářel finanční rezervu pro případ budoucí splatní daně) reflektovaly v rámci posouzení odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
35. Pokud podle žalobce správce daně relativizuje hodnotu žalobcova majetku a z účetní hodnoty „vyrobil“ hodnotu tržní, tak v případě spoluvlastnických podílů žalobce na pozemcích v k.ú. Zábrdovice, obci Brno, správce daně zjistil, že účetní hodnota pozemků je 163 000 Kč, přičemž obvyklá tržní cena byla stanovena na částku 35 000 Kč; jde tedy o hodnotu majetku ve vztahu k hrozícímu doměrku zcela nepatrnou. Na uvedeném postupu zdejší soud žádnou vadu neshledává, neboť z hlediska budoucí úhrady daně je v případě nemovitostí ve vlastnictví daňového subjektu klíčová nikoli jejich cena vedená v účetnictví, nýbrž cena tržní, nehledě k tomu, že obojí je cenou k předpokládané dani nepatrnou.
36. Pokud žalobce uvádí, že z hlediska jeho obchodní činnosti není důležité, zda tvoří či netvoří finanční rezervy na budoucí daňovou povinnost k DPH, nadto když své daňové povinnosti řádně plní, a přitom odkazuje na neexistenci daňových nedoplatků, tak zdejší soud opakovaně zdůrazňuje, že pro účely naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu je podstatná existence odůvodněné obavy, 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; v daném případě žalobce zcela zjevně dostatečným majetkem k úhradě odhadnuté budoucí daňové povinnosti v souhrnné výši 4 914 326 Kč ke dni vydání zajišťovacího příkazu nedisponoval. Pokud tedy správce daně zjistil, že žalobce má pouze majetek nižší hodnoty, který lze snadno vyvést z vlivu správce daně, představuje to dostatečné důvody pro závěr, že byly naplněny důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a to za situace, kdy majetkové poměry správce daně hodnotil v kontextu skutkových zjištění týkajících se přeprodávání plnění v rámci výše popsaného obchodního řetězce.
37. Zdejší soud k další žalobní argumentaci zdůrazňuje, že s ohledem na to, že v nyní posuzované věci se nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobce, bude konečné vyhodnocení transakcí žalobce a stanovení přesné výše jeho daňové povinnosti výstupem procesu nalézacího. Při vydávání zajišťovacího příkazu tedy není namístě obšírně posuzovat otázku dobré víry žalobce coby účastníka řetězce transakcí zatíženého možným daňovým podvodem; tato otázka bude souviset se stanovením samotné daně. Správcem daně v zajišťovacích příkazech specifikované okolnosti, jež také mohou mít vliv na konečné hodnocení ekonomických transakcí žalobce v nalézacím řízení a které se týkají jeho dodavatele, jsou dostatečnými indiciemi, které za

přistoupení specifických okolností spočívajících v majetkové situaci žalobce vedou k naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Konečné vyhodnocení předmětných transakcí a role žalobce v nich tak nemůže být předmětem posouzení ani zdejší soudem, stejně jako konkrétní postup správce daně a případná formulace výzev správce daně v rámci daňové kontroly, kdy žalobce namítá, že správní orgány v případě pochybností měly postupovat v rámci řízení (vytýkacího řízení či odvolacího řízení) jinak. Pokud žalobce odkazuje na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tak zajišťovací příkaz nebyl vydán podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nýbrž podle daňového řádu, a nikoli v rámci vytýkacího či odvolacího řízení. V projednávané věci je podstatná zjištěná majetková situace ve spojení s předběžnými závěry ohledně žalobcem realizovaných transakcí s uvedeným dodavatelem. „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. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se tak nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií. Zajišťovací příkazy jsou založeny na mezitímních (předběžných) závěrech, u nichž není namístě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, neboť tyto mají své místo v nalézací fázi daňového řízení [viz rozsudky ze dne 30. 5. 2019, č. j. 7 Afs 147/2018 – 31, nebo ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, viz také výše uvedený rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, v němž soud shrnul, že „nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.“]“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 1 Afs 157/2018-38).

38. Co se týká správcem daně užití judikatury Soudního dvora Evropské unie, tak správce daně z ní dovodil, že je na správci daně, aby v nalézacím řízení dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o existenci podvodu. Současně však s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu správce daně upozornil, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu je podstatná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tedy účast, která potenciálně dle dalších zjištění může založit budoucí stanovení daně s tím, že v tomto stádiu řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem. S tím zdejší soud souhlasí, neboť v rámci zajišťovacího příkazu není možné pravomocně posoudit otázku, zda existují indicie svědčící o tom, že žalobce o existenci podvodu věděl či mohl vědět, čili otázku, která bude předmětem posouzení správcem daně v rozhodnutí o daňové povinnosti *in merito*. Pokud žalobce odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu, se kterými se měl správce daně podle žalobce také vypořádat, tak žalobce nespecifikuje relevantní závěry plynoucí z uvedených rozsudků pro nyní projednávanou věc a neuvádí, proč jsou závěry správních orgánů s ohledem na tyto rozsudky nesprávné. Bez ohledu na judikaturu Nejvyššího správního soudu je podle zdejšího soud podstatné, že správce daně při vydání zajišťovacího příkazu dostal přísně vymezeným podmínkám, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, kterými již zákonodárce refletoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod.
39. Pokud žalobce navrhuje, aby zdejší soud nad rámec obsahu správního spisu provedl jako důkaz Výzvu k prokázání skutečností správce daně ze dne 2.8.2017, č.j. 3652198/17/3003-60562-711092, a vyjádření žalobce k výzvě k prokázání skutečností ze dne 17.8.2017, tak

s ohledem na již uvedené by takové dokazování bylo nadbytečné, překračující meze přezkumu zdejšího soudu, které jsou dány právě vymezením podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

40. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

41. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 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.

Brno 12. prosince 2019

David Raus v.r.
předseda senátu

