



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **XY, s.r.o.**, IČO:
se sídlem

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016 č.j. 27693/16/5100-41458-711929

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2016 č.j. 27693/16/5100-41458-711929 a zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 15. 4. 2016 č.j. 3186549/16/2003-00540-110077, č.j. 3187683/16/2003-00540-110077, č.j. 3188312/16/2003-00540-110077, č.j. 3170933/16/2003-00540-110077 a č.j. 3176620/16/2003-00540-110077 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3.000,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 3 ze dne 15. 4. 2016 č.j. 3186549/16/2003-00540-110077, č.j. 3187683/16/2003-00540-110077, č.j. 3188312/16/2003-

00540-110077, č.j. 3170933/16/2003-00540-110077 a č.j. 3176620/16/2003-00540-110077 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy uložil správce daně žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpna až prosince 2015, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 2.493.310,- Kč na depozitní účet správce daně.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul obsah spisového materiálu, odůvodnění zajišťovacích příkazů a k jednotlivým odvolacím námitkám uvedl, že ze strany správce daně se nejedná o zásah do právního vztahu mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, ale o snahu poukázat na jednotlivá zjištění, ze kterých vyplývá, že žalobce o vlastní účasti v podvodu zatíženém obchodním řetězcí věděl či vědět měl a mohl, a tudíž že zajištěná daň bude s největší pravděpodobností stanovena. Uvedl, že NSS považuje za legitimní, aby jednou ze skutečností, které mají nasvědčovat vědomému zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, byla i skutečnost, že daňový subjekt pořizuje zboží či služby za ceny, které zjevně neodpovídají jejich obvyklé tržní hodnotě (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015 č.j. 6 Afs 130/2014-60). V posuzovaném případě je nepřiměřenost ceny, za kterou žalobce službu pořizoval, o to více zjevná, že obdobná služba byla žalobcem pořizena mnohonásobně levněji od jejího primárního poskytovatele, společnosti XX (dále jen „primární poskytovatel“). Žalovaný je proto přesvědčen, že již v této fázi je zřejmé, že obchodní řetězec s účastí společnosti G. I. (dále jen „společnost G. I.“) byl vytvořen účelově s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu. Jiné vysvětlení se nenabízí a ani žalobce jej neprezentuje. Pořízení služby od společnosti G. I. postrádá jakýkoli ekonomický smysl, když žalobce mohl služby získat přímo od primárního poskytovatele, s nímž byl v jiných obchodních případech v přímém kontaktu a ve smluvním vztahu.
3. Jednotlivé informace, které správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl k ceně zdanitelného plnění, je dle žalovaného nutno vnímat komplexně, nikoli jednotlivě, jak činí žalobce. Jakkoli nejsou jednotlivé skutečnosti, které správce daně uvedl k ceně obchodované služby, v rozporu s právním řádem, je žalovaný toho názoru, že správce daně na základě těchto informací přesvědčivou a přezkoumatelnou správní úvahou dospěl k závěru, že žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH v rozporu se zákonem. Bez významu je proto námitka, že ceny reklamy nejsou státem regulovány. Nepřiměřená cena je pouze jedním z dokladů o tom, že žalobce o vlastní účasti na daňovém podvodu věděl, či vědět měl a mohl.
4. V řízení o zajišťovacím příkazu je irelevantní žalobcovo tvrzení o nepřipustném důkazu, jelikož v tomto řízení není správce daně povinen provádět dokazování. Mezi indiciemi, na kterých správce daně založil vydání zajišťovacího příkazu, informace vycházející z obsahu veřejně dostupného článku, jakkoli její věrohodnost není zaručena, v kontextu výše uvedeného ob stojí. Zjištění, že daň v řetězci nebyla odvedena, je jednou z podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, a proto má i tato informace v zajišťovacích příkazech svoje místo.
5. Z informací zjištěných správcem daně o společnosti G. I. je dle žalovaného patrné, že žalobce neměl snahu vyvozovat jakékoli důsledky ze skutečnosti, že jeho dodavatel je obchodní společnost, která má sídlo zapsané na virtuální adrese, že její jediný jednatel a společník má trvalý pobyt na ohlašovně a přitom působí v dalších dvanácti obchodních společnostech, a že tato společnost nezveřejňuje v rozporu se zákonem účetní závěrky, a to

za situace, kdy tomuto dodavateli měl v průběhu roku 2015 uhradit bez písemné smlouvy a v hotovosti částku převyšující 23 milionů korun (tedy téměř celý žalobcův roční obrat). Pokud by žalobce skutečně pořizoval předmětné služby v dobré víře, všechny uvedené skutečnosti by jej minimálně donutily blíže ověřit fungování této společnosti. Ani z podaného odvolání nevyplývají jakákoli opatření, která by žalobce přijal, aby se pořízením služby od této obchodní společnosti nestal účastníkem podvodu na dani. Žalovaný podotkl, že společnost G. I. se stala nespolehlivým plátcem daně ve smyslu § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), z čehož žalobce rovněž nevyvodil žádné důsledky a nadále s touto společností obchodoval.

6. Oprávněná je podle žalovaného zmínka správce daně o statutu společnosti G. I. jakožto nespolehlivého plátce, pokud jde o poslední dvě zdaňovací období, kterých se zajišťovací příkazy týkají. Úvaha správce daně ohledně existence odůvodněné obavy nicméně obstojí i bez této informace, jak dokládají zajišťovací příkazy za dvě předcházející zdaňovací období.
7. Zajištění daně u článku řetězce, který není tím, kdo daň neodvedl, ačkoli k tomu byl povinen, je postup správce daně, který je zcela v souladu s judikaturou vnitrostátních soudů i Evropského soudního dvora, kterou správce daně citoval v zajišťovacích příkazech, a vyplývá z podstaty podvodů na DPH. Osoba povinná uhradit daň nedisponuje zpravidla žádným majetkem k jejímu uhrazení, zatímco ostatní články řetězce uplatňují nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem a přitom v souladu se zněním zákona. Některý ze zbývajících článků řetězce pak profituje z neuhrazení daně jiným článkem řetězce. Judikaturou je pro takové případy dovozeno, že jednotlivým článkům řetězce stát může za určitých podmínek odmítnout nárok na odpočet daně, přestože tento nárok byl uplatněn v souladu se zněním zákona, a to s ohledem na vědomou účast na daňovém podvodu, jelikož jejich účastí bylo porušení zákona v řetězci umožněno. Není proto porušením zásady proporcionality, pokud správce daně obrátí svoji pozornost i k jiným článkům řetězce než k tomu, který neodvedl daň, přestože k tomu byl podle zákona povinen. K námitce, že u žalobce nejsou splněny podmínky pro ručení, žalovaný zdůraznil, že důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH nebyl institut ručení podle § 109 zákona o DPH, ale účast na daňovém podvodu.
8. K postupu správce daně při zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že daňová kontrola byla zahájena dle protokolu ze dne 7. 4. 2016, z něhož jednoznačně vyplývá, že správce daně vymezil jak předmět, tak rozsah daňové kontroly a zároveň započal zjišťovat daňové povinnosti žalobce. Žalobce byl před zahájením daňové kontroly řádně poučen, a ačkoli jednatel žalobce uvedl, že je v časové tísní, poučení podepsal a zjevně se s ním seznámil. Z protokolu je rovněž patrné, že žalobce se zahájením daňové kontroly výslovně souhlasil a že se shodl se správcem daně na dalším postupu, spolupracoval rovněž na předání účetnictví. Zahájení daňové kontroly není vázáno na postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu, tento postup je výslovně vyhrazen pro případy, kdy daňový subjekt neumožní zahájení daňové kontroly, což se v posuzovaném případě nestalo, a proto námitky týkající se této skutečnosti nejsou důvodné. Žalovaný na tomto místě opětovně zdůraznil, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím, které by správce daně vydával na základě dokazování ve smyslu daňového řádu. Jako důvod pro vydání zajišťovacího příkazu v souladu s ustálenou judikaturou postačí souhrn indicií, které ve vzájemných souvislostech zavdávají

odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Daňový řád nestanoví správci daně povinnost zahájit před vydáním zajišťovacího příkazu daňovou kontrolu, proto je otázka, zda byla kontrola zahájena zákonným způsobem a zda byla vůbec zahájena, pro toto řízení bez právního významu. Otázka, zda byla daňová kontrola zahájena zákonným způsobem, nadto není v řízení předmětem přezkumu, výše uvedené tedy není s to jakkoli ovlivnit výsledek odvolacího řízení. Stejně je nutné přistupovat i k námitce nezákonnosti exekučního příkazu, kdy v zásadě jedinou zákonnou podmínkou jeho vydání je vykonatelný exekuční titul, jímž jsou zajišťovací příkazy. Přezkum zákonnosti exekučního příkazu proto není předmětem odvolacího řízení proti zajišťovacímu příkazu.

9. K institutu místního šetření žalovaný poznamenal, že se jedná o samostatný postup správce daně v rámci jeho vyhledávací činnosti, který může být prováděn jednak samostatně, jednak podle § 85 odst. 4 daňového řádu v rámci daňové kontroly. Zákonnost místního šetření tudíž není závislá na zahájení daňové kontroly. Podle § 82 odst. 2 daňového řádu je osoba, u které je prováděno místní šetření, povinna zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a jiné věci nezbytné pro správu daní. Pokud tak dobrovolně neučiní, může správce daně předmětné věci zajistit podle § 83 daňového řádu. Zákon tedy správci daně dovoluje získávat věci nezbytné pro správu daní i bez součinnosti daňového subjektu.
10. Žalovaný dále uvedl, že zákon stanoví podmínky pro dožádání pouze na straně dožadujícího orgánu a nestanoví podmínku, aby dožádaný správce daně provedl požadované úkony efektivněji. Žalobce ani neuvedl, jak měl být dožádáním poškozen. Posouzení efektivy, s jakou jsou prováděny jednotlivé úkony v řízení, bude na posouzení správce daně, avšak tato otázka nemá žádný vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů.
11. K žalobcem zmíněnému stanovisku pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8.11.2011 pak žalovaný uvedl, že se dotýká výlučně daňové kontroly a otázky, zda lze zahájit daňovou kontrolu bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi. Z předmětného stanoviska nelze vyvozovat jakékoli závěry ohledně proporcionality postupu správce daně v posuzované věci.
12. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce předně namítl, že žalovaný se nevypořádal s odvoláním v zákonné lhůtě. Dle názoru žalobce stačí předložení i prosté kopie plné moci, aby bylo zjevné, že advokátní kancelář je oprávněna podat odvolání.
13. V dalším žalobním bodě žalobce namítl nesplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Uvedl, že žalovanému nikdo netvrdil, že reklamní panely byly jediným předmětem reklamního plnění. Vzhledem k nevědomosti žalovaného o reklamním plnění a neprojevení žádné snahy se skutečnosti domoci považuje žalobce jeho tvrzení o podvodném řetězci zavádějící. Je toho názoru, že žalovaný se musí nejdříve vypořádat s dokazováním tzv. podvodného řetězce a teprve poté uvažovat o uznání nebo neuznání DPH. Žalovaný pochybil také v tom, že účelově vykládá zůstatky na účtech žalobce, i když v té době již byl seznámen s pohyby na účtech, jež korespondovaly s účetnictvím. Přesto to žalovaný vyložil zjevně v neprospěch žalobce se snahou ho poškodit.

14. Žalobce má za to, že žalovaný předjímá budoucí stanovení daně, přestože neprokázal podvodné jednání. Žalobci bez jakýchkoli důkazů podsouvá, že věděl o neprokázaném podvodném řetězci, když zmiňuje, že jiné vysvětlení nenachází, aniž by se zeptal nebo jakýmkoli jiným způsobem zjistil, že tomu tak je. Ačkoliv připouští, že jednotlivé skutečnosti nejsou v rozporu s právním řádem, přesto konstatuje, že žalobce je účastníkem daňového podvodu, který nicméně neprokázal. Žalovaný sice připouští, že se žalobce neúčastní daňového podvodu vědomě, ale to mu nebrání zcela proti logice tvrdit, že daň, která údajně nebyla odvedena jeho obchodním partnerem G. I., je jednou z podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Vzhledem k tomu, že žalobci nelze přičíst k tíži neplnění daňových povinností jeho dodavatele, jde ze strany žalovaného o zjevnou snahu o vytvoření chimérického podvodného řetězce se snahou žalobce poškodit. Skutečnost, že obchodní partner žalobce má sídlo na virtuální adrese a jeho jednatel má trvalý pobyt na ohlašovně, není v rozporu se zákonem. Žalobci též není známo, že by existovaly adresáře těchto virtuálních adres a ohlašovně. Postup, jímž žalovaný hodnotil, že žalobce měl již od začátku října vědět o tom, že společnost G. I. bude od 24. 10. 2015 nespolehlivým plátcem a měl z toho dopředu vyvodit důsledky, považuje žalobce za šikanózní. Žalovaný se rovněž nijak nesnaží doložit své domněnky, že dle informací získaných od poskytovatelů platebních služeb lze očekávat útlum ekonomické činnosti žalobce. Tvrzení o útlumu je navíc v přímém rozporu s tím, jak během druhého pololetí roku 2015 vzrostla ekonomická činnost žalobce.
15. V dalším žalobním bodě žalobce namítl nezákonné zahájení daňové kontroly a z něj plynoucí nezákonnost podkladů pro vydání zajišťovacích příkazů. Poukazuje na to, že správce daně odmítl předložit doklad o tom, na základě čeho byla daňová kontrola zahájena, navíc odmítl žalobci sdělit, kdo je odpovědnou úřední osobou. Za lživé žalobce označil tvrzení, že byl řádně poučen. Protokol byl povinen podepsat pod pohrůžkami ze strany správce daně, že dokud nepodepíše, správce daně neopustí nemovitost. Žalobce tudíž považuje daňovou kontrolu za nezahájenou. Nepravdivé je podle něj i tvrzení, že spolupracoval na předání účetnictví. Přes nesouhlas žalobce sdělil správce daně jeho bývalé účetní, která neměla plnou moc od žalobce, v jejím soukromém domě po dvou telefonických hovorech s žalobcem, že žalobce s vydáním účetnictví souhlasí. Žalovaný sice připouští, že zákonné zahájení daňové kontroly je pro toto řízení bez právního významu, přesto dále hypotetizuje s informacemi, jež získal nezákonně a kde své domněnky vůbec ničím nedoložil. Žalobce v těchto skutečnostech spatřuje porušení zákonné míry proporcionality a nestrannosti, zákonnosti v rozhodování a profesionality uvedené v Etickém kodexu.
16. Tím, že žalovaný sám přiznává, že zákonnost místního šetření není závislá na zahájení daňové kontroly, sám připouští nezákonné jednání. Jeho tvrzení o větší účelnosti daňové kontroly prováděné správcem daně vzdáleným cca 380 km je nelogické a manipulativní. Tvrzení, že není nutno, aby správce daně provedl úkony co nejefektivněji, je pak v rozporu s článkem 5 odst. 2 Etického kodexu, podle něhož *při svěřením plnění jemu svěřených úkolů postupuje úředník a zaměstnanec tak, aby stranám ani úřadu nevznikly zbytečné náklady*.
17. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě setrval na právním posouzení věci, které je obsaženo v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že účetnictví žalobce bylo získáno

při místním šetření, které lze provádět mimo daňovou kontrolu a při kterém si správce daně může v souladu s § 83 daňového řádu vyžádat doklady a jiné věci. Je tedy patrné, že správce daně by informace, na kterých je vydání zajišťovacích příkazů založeno, mohl získat i za předpokladu, že by daňovou kontrolu nezahlánil. Žalovaný nevidí žádný důvod, proč by dožádání mělo mít za následek nezákonnost zajišťovacího příkazu. Kromě toho má dožádání převážně organizační charakter. V posuzovaném případě byl důvodem dožádání kontext dalších společností zapojených v řetězci, se kterým byl obeznámen dožádaný správce daně na rozdíl od správce daně příslušného podle § 13 odst. 1 daňového řádu, kterému tento kontext není přímo znám. Jakkoli dožádání ve svém důsledku nemusí být hospodárnější co do vynaložených nákladů, mělo by vést k zefektivnění správy daní co do časové náročnosti. Ani samotné dožádání žalovaný nepovažuje za rozporné se zákonem.

18. K námitce neprokázání existence podvodného řetězce žalovaný poukázal na předběžný charakter zajišťovacího příkazu, jehož vydání, jak je opakovaně judikováno ve správním soudnictví, je založeno na indiciích (nikoli důkazech), které ve svém souhrnu jednak odůvodňují předpoklad, že u daňového subjektu dojde ke stanovení daně a jednak odůvodňují obavu, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Po správci daně nelze požadovat, aby naplnění této podmínky prokázal dokazováním podle § 92 a násl. daňového řádu. Ze znění zákona vyplývá toliko povinnost předložit důvody pro takovou obavu. Tímto důvodem je v posuzovaném případě již samotná skutečnost, že příjmy žalobce od společnosti T (dále jen „společnost T“) za plnění zasažená podvodným řetězcem, ve kterém žalobce nebude moci dále obchodovat, představovala 75 % z jeho celkových příjmů. Nesporně tak dojde k výraznému útlumu jeho ekonomické činnosti; útlum efektivity ekonomické činnosti byl ostatně patrný již ve zdaňovacích obdobích předcházejících vydání zajišťovacích příkazů.
19. Námitce žalobce, že ze zákona nevyplývá povinnost plnou moc předkládat ve formě výstupu autorizované konverze, a proto nemělo dojít k prodloužení lhůty pro vydání rozhodnutí, žalovaný oponoval tím, že předložení výstupu autorizované konverze sice není výslovně upraveno v zákoně, lze jej však ze znění zákona dovodit. Písemná podání musí být podle § 71 odst. 2 daňového řádu podepsána osobou, která podání činí. Za podpis lze v tomto případě považovat pouze podpis rukou vytvořený. Jedině tak je zaručena autenticita dokumentu, na kterém byl podpis vyhotoven. To nelze říci o prosté kopii podepsané písemnosti, u které nelze vyloučit, že na ni nebylo vyobrazení podpisu vytvořeno dodatečně. Elektronické podání musí splňovat náležitosti vymezené v § 71 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu, tedy musí být elektronicky podepsáno podatelem, případně být učiněno prostřednictvím jeho datové schránky či s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.
20. Plnou moc je nutno vždy považovat za podání samotné daňového subjektu. Pokud tedy má být jednou datovou zprávou z datové schránky zmocněnce učiněno odvolání i předložena plná moc, pak tato datová zpráva musí splňovat náležitosti podání ve smyslu § 71 daňového řádu vůči zmocněnci (ve vztahu k odvolání) i jeho zmocniteli (ve vztahu k plné moci). V řízení musí být postaveno najisto, že je zmocněnec za daňový subjekt oprávněn jednat, což lze učinit jedině předložením plné moci podepsané daňovým

subjektem. To se v posuzovaném případě nestalo. Pokud má být písemně udělená plná moc uplatněna vůči správci daně prostřednictvím datové schránky zmocněnce, musí být součástí datové zprávy výstup autorizované konverze podepsané plné moci. Jedině tak je ve smyslu § 22 odst. 1 písm. a) zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „ZoEÚ“) postaveno najisto, že dokument obsažený v datové zprávě je shodný s dokumentem v listinné podobě a že plná moc je opatřena podpisem žalobce, a splňuje tedy náležitosti podání ve smyslu § 71 odst. 2 daňového řádu. Výzva k odstranění vad odvolání byla tudíž správcem daně vydána v souladu se zákonem a v důsledku jejího vydání došlo ke stavění lhůty podle § 34 daňového řádu.

21. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že mu není znám manuál, jak legálně dosáhnout schopnosti vyhnout se účasti na možném daňovém podvodu. Konstatoval, že pracovníci finanční správy vnikli do soukromého domu, který nemá se žalobcem nic společného, a to samé se týká i vyhrožování švagrové jednatele žalobce i soukromého domu bývalé účetní žalobce, která neměla od žalobce žádnou plnou moc a jeho účetnictví vydala pracovníkům finanční správy pouze na základě klamných informací o tom, že s jejich vydáním žalobce souhlasil. Výtka, že žalobce nepředložil chybějící doklady, je v rozporu s logikou, protože i přes příslib pracovníka finanční správy žalobce do dnešního dne nedostal zpět účetnictví, tudíž se nemohl seznámit s tím, co účetnictví obsahuje, zda je kompletní, či zda něco nezmizelo nebo chybí.
22. Ve vztahu k argumentaci žalovaného, že požadavek na předložení autorizované konverze není výslovně v zákoně upraven, lze jej však ze znění zákona dovodit, žalobce poznamenal, že by musel být jasozřivý. Uvedl, že podal stížnost proti nevhodnému chování úředních osob a proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Pro takto závažná porušení daňového řádu nemůže být předmětná daňová kontrola považována za zahájenou. Stížnost byla zamítnuta, přičemž i tento postup dokumentuje zvrácenost a nezákonnost postupu pracovníků finanční správy.
23. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 14. 11. 2019, žalobce odkázal na podanou žalobu, jakož i na svou repliku k vyjádření žalovaného a navrhl, aby soud žalobě vyhověl. Zdůraznil, že žalovaný nedodržel zákonnou lhůtu pro vydání napadeného rozhodnutí. Pro výzvu k předložení autorizované konverze plné moci v daném případě neexistoval žádný zákonný důvod. V této souvislosti žalobce odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 18. 2. 2019 č.j. 4 Afs 353/2018-37. Uvedl dále, že trvá na námitce týkající se nezákonného zahájení daňové kontroly a odmítl argumentaci žalovaného a správce daně, že se měl vědomě účastnit podvodu na DPH. Sjednaná cena za daňové plnění byla dle názoru žalobce zcela adekvátní ceně předmětných služeb. V této souvislosti poukázal rovněž na poskytnutou garanci úhrady daně a namítl také, že k úhradě daně již došlo. Žalovaný při jednání před soudem navrhl zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem a s respektem k požadavkům, které vymezila judikatura. Výzva k doložení autorizované konverze plné moci ničím zákonu neodporovala, důvodem k jejímu vydání byla skutečnost, že plná moc byla zaslána z datové schránky zmocněnce bez konverze. V posuzované věci byly osvědčeny předpoklady pro budoucí stanovení daně, neboť byly zjištěny neobvyklé skutečnosti nasvědčující existenci podvodného

řetězce, přičemž žalobce o podvodu na DPH minimálně mohl a měl vědět. Zároveň žalovaný popřel, že by ze strany společnosti G. I. došlo k (následné) úhradě daně.

24. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
25. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněna 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.
26. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
27. Podle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
28. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.
29. Podle § 168 odst. 1 daňového řádu pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.
30. Podle § 34 daňového řádu pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.
31. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.
32. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná v té části, ve které žalobce namítá opožděné vydání napadeného rozhodnutí. Tato skutečnost je sama o sobě

důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících zajišťovacích příkazů.

33. Z § 168 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že odvolací správní orgán je povinen o odvolání proti zajišťovacímu příkazu rozhodnout ve lhůtě do 30 dnů ode dne kdy bylo odvolání podáno. Jak konstatoval NSS v rozhodnutí ze dne 31. 10. 2016 č.j. 2 Afs 239/2015-66: „(V) popředí stojí nutnost zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.“ Tento právní následek nastane jak v případě, kdy správní orgán o podaném odvolání nerozhodne vůbec, tak i tehdy, rozhodne-li po uplynutí stanovené lhůty. Běh lhůty stanovené odvolacímu správnímu orgánu pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu může být pozastaven ve smyslu a za podmínek stanovených v § 34 daňového řádu. Smyslem tohoto ustanovení je především vytvoření dostatečného prostoru pro to, aby správce daně mohl naplnit lhůtu, kterou je vázán v případě, že časové prodloužení není způsobeno jeho nečinností, nýbrž nečinností osoby zúčastněné na řízení, na které je správce daně při vydání rozhodnutí či vykonání úkonu závislý. Avšak ne každá výzva je způsobilá vyvolat účinek stavění lhůty. Tento účinek nebude mít výzva činěná toliko za účelem stavění lhůty, aniž by se skutečně vyskytla potřeba výzvu vydat. Z uvedeného plyne, že každou takovou výzvu je třeba posoudit podle obsahu a okolností jejího vydání, a to zejména v případě rozhodnutí či úkonu znamenajícího zásadní vpád do práva osoby zúčastněné na správě daní, jako je např. rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu (shodně viz LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář 3. vydání. 2016. Praha: C. H. Beck. s. 134-136).
34. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že odvolání proti zajišťovacím příkazům bylo správci daně doručeno dne 12. 5. 2016 prostřednictvím datové schránky právního zástupce žalobce. Spolu s odvoláním zaslal právní zástupce žalobce správci daně kopii plné moci. V daném případě tedy lhůta pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům počala běžet dnem následujícím po podání odvolání, tedy dnem 13. 5. 2016 a uplynula dnem 13. 6. 2016 (za použití § 33 odst. 4 daňového řádu). Dne 18. 5. 2016 vydal správce daně výzvu k odstranění vad odvolání, která byla zmocněnci žalobce doručena dne 19. 5. 2016. Správce daně vyzval žalobce k odstranění vad odvolání, které specifikoval tak, že *odvolání (...) bylo podáno neoprávněnou osobou, neboť plná moc ze dne 29. 4. 2016 udělená advokátovi JUDr. Pavlu Hráškovi byla zaslána z datové schránky zmocněnce a nejedná se o konvertovaný dokument (§ 22 a § 23 zákona č. 300/2008 Sb.)*. Vytýkané vady byly žalobcem odstraněny dne 25. 5. 2016, přičemž podle názoru žalovaného došlo ke stavění lhůty ve smyslu § 34 daňového řádu tak, že zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům byla prodloužena do 27. 6. 2016. S tímto názorem žalovaného však nelze souhlasit.
35. Jak vyložil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 11. 2018 č.j. 11 Af 39/2017-49, podání může být ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu učiněno písemně, ústně do

protokolu nebo datovou zprávou (podání v elektronické podobě). Má-li mít elektronické podání zamýšlené účinky, je třeba, aby bylo podáno tzv. kvalifikovanou formou elektronického podání, které nevyžaduje následné doplnění. Kvalifikované elektronické podání je možné učinit prostřednictvím datové zprávy, která bude opatřena tzv. uznávaným elektronickým podpisem, nebo bude odeslána pomocí tzv. datové schránky, která nahrazuje přítomnost uznávaného elektronického podpisu. Podle § 18 odst. 1 a 2 ZoEÚ totiž platí, že *fyzická osoba, podnikající fyzická osoba a právnická osoba může provádět úkon vůči orgánu veřejné moci, má-li zpřístupněnu svou datovou schránku a umožňuje-li to povaha tohoto úkonu, prostřednictvím datové schránky. Úkon učiněný osobou uvedenou v § 8 odst. 1 až 4 nebo pověřenou osobou, pokud k tomu byla pověřena, prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, ledaže jiný právní předpis nebo vnitřní předpis požaduje společný úkon více z uvedených osob.* Ustanovení § 18 odst. 2 ZoEÚ tedy zakládá tzv. právní fikci podpisu dokumentu podaného orgánem veřejné moci prostřednictvím datové schránky. To potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 17. 2. 2012 č.j. 8 As 89/2011-31, v němž NSS uvedl, že: *„(ú)kon učiněný prostřednictvím datové schránky osobou oprávněnou či osobou pověřenou, která doložila své pověření, má podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, proto nemusí být podepsaný elektronickým podpisem ve smyslu zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ani jej není třeba potvrzovat písemným podáním shodného obsahu či předložením jeho originálu dle § 37 odst. 2 věty druhé s.ř.s.“*. Byť se uvedené vztahuje k řízení správnímu, nutně se uplatní také v daňovém řízení, neboť zde není žádný legitimní důvod vykládat citované ustanovení v případě daňového řízení odchylně.

36. NSS v žalobcem zmíněném rozhodnutí ze dne 18. 2. 2019 č.j. 4 Afs 353/2018-37 ve vztahu k náležitostem plné moci v konfrontaci s náležitostmi podání ve smyslu § 71 daňového řádu konstatoval, že: *„(z)ákonodárce předpokládá přísnější nároky na plnou moc až v situaci, kdy o vzniku vztahu zastoupení existující pochybnosti, a proto je potřebné následně doložit existenci vztahu zastoupení. Pokud však takové pochybnosti neexistují (...), nároky plynoucí z § 71 daňového řádu se na náležitosti plné moci neuplatní.“* NSS konkrétně přihlédl ke skutečnosti, že v jím posuzované věci zástupce žalobce správci daně zaslal i podání (odvolání), z jehož obsahu je zřejmé, že je s danou věcí seznámen. Za podstatnou označil též skutečnost, že zástupce žalobce je advokát, který by se v případě aktivního zapojení do daňového řízení bez zmocnění ze strany žalobce vystavil riziku kárného postihu.
37. Městský soud v Praze vyhodnotil požadavek správce daně na předložení konvertované plné moci jako nedůvodný, neboť ze správního spisu nevyplývala jakákoli konkrétní pochybnost správce daně o existenci, resp. neexistenci zastoupení žalobce v předmětném řízení. Otázkou podoby plné moci se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Zároveň je třeba zdůraznit, že povinnost předložit plnou moc v originále nebo v úředně ověřené kopii, není zákonem stanovena. Ke zpochybnění vztahu zastoupení nepostačuje pouhá skutečnost, že plná moc byla předložena v prosté kopii zaslané zmocněncem a nikoli zmocnitelem. Nejsou-li důvodné pochybnosti o existenci vztahu zastoupení, požadavek předložení originálu plné moci či úředně ověřené kopie plné moci (resp. autorizované konverze tohoto dokumentu) jde nad rámec povinností účastníka řízení, jakož i nad rámec zákona a judikatury správních soudů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2015 č.j. 9 As 261/2014-44, ze dne 17. 10. 2014 č.j. 4 As 171/2014-26 a ze dne 16.12.2015 č.j. 1 As

96/2015-32). V tomto kontextu NSS v rozhodnutí ze dne 17. 10. 2014 č.j. 4 As 171/2014-26 uvedl, že: „(p)lná moc (nebo také průkaz plné moci) je jednostranným prohlášením zmocnitele (účastníka správního řízení) především o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna, a dokládá, že se účastník správního řízení dohodl na svém zastoupení s jinou osobou (zmocněncem) a že mezi zmocněncem a zmocnitelem byla o tomto zastoupení uzavřena smlouva (ať již ústní či písemná). Ta má soukromoprávní povahu, typicky se jedná o smlouvu příkazní. Obsahem průkazu plné moci musí být konkrétní rozsah zmocnění (srovnej rozsah § 33 odst. 2 správního řádu), uvedení osoby, která je k zastupování účastníka zmocněna, podpis zmocnitele a je také třeba, aby plná moc obsahovala datum, není-li její časové omezení vyjádřeno ve vlastním textu, aby bylo zřejmé, od kterého konkrétního okamžiku je zmocněnec oprávněn úkony za zastoupeného činit“. Uvedené závěry, jakkoli se vztahují primárně k úpravě podle správního řádu, jsou aplikovatelné i v řízení daňovém (daňový řád v dané otázce neobsahuje odlišnou úpravu). Tyto závěry jsou tudíž použitelné i pro postup správce daně při hodnocení náležitostí plné moci ve smyslu § 27 a § 28 daňového řádu.

38. Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval také otázkou podoby plné moci, která má být správnímu orgánu předložena, přičemž dospěl k závěru, že povinnost předložit plnou moc v originále nebo v úředně ověřené kopii není zákonem stanovena. Pro účinné zastoupení účastníka řízení je proto dostačující předložení plné moci v prosté kopii, případně v podobě nekonvertované písemnosti doručené prostřednictvím datové schránky či prostřednictvím emailu zmocněné osoby. Pouze má-li správní orgán pochybnosti, zda byla účastníkem řízení plná moc udělena, vyžádá si plnou moc v originále nebo její ověřenou kopii (tj. kvalitativně vyšší prokázání zmocnění), přičemž s ohledem na zákaz libovůle je žádoucí v odůvodnění výzvy uvést důvody, proč se správní orgán nespokojil s prokázáním zmocnění předložením prosté kopie plné moci. Ke zpochybnění vztahu zastoupení tedy nepostačuje pouhá skutečnost, že plná moc byla předložena v prosté kopii zaslané zmocněncem a nikoliv zmocnitelem. Naopak nejsou-li důvodné pochybnosti o zastoupení, požadavek předložení originálu plné moci či úředně ověřené kopie plné moci jde nad rámec povinností účastníka řízení, jakož i nad rámec zákona a judikatury správních soudů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č.j. 9 As 261/2014-44, ze dne 17. 10. 2014, č.j. 4 As 171/2014-26, ze dne 16. 12. 2015, č.j. 1 As 96/2015-32). Plná moc udělená žalobcem zmocněnci dne 29. 4. 2016 obsahovala všechny potřebné náležitosti. Okolnost, že tato plná moc nebyla správci daně předložena v originále nebo úředně ověřené kopii, resp. nebyla opatřena uznávaným elektronickým podpisem, není sama o sobě způsobila založit legitimní pochybnost správního orgánu o existenci vztahu zastoupení. Nutno vzít v potaz, že odvolání bylo odesláno z datové schránky zástupce žalobce, který je (byl) ve smyslu § 8 odst. 2 ZoEÚ osobou oprávněnou k přístupu do datové schránky, a u podaného odvolání tudíž nastala podle § 18 odst. 2 ZoEÚ přímo ze zákona fikce písemného a podepsaného úkonu. Pokud nebyly v posuzované věci zřejmé jakékoli relevantní (konkrétní) skutečnosti, z nichž by vyplývala pochybnost o existenci vztahu zastoupení, nebyl správce daně oprávněn vyžadovat na žalobci předložení konvertované plné moci opatřené autorizační doložkou. Na základě nezákonně vydané výzvy proto nemohlo dojít ke stavění lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle § 34 daňového řádu. Zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí o podaných odvoláních tedy uplynula již dnem 13. 6. 2016. Napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 20. 6. 2016, tedy až po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty pro jeho vydání.

39. Námitce, že v projednávané věci nebyla dodržena lhůta pro vydání napadeného rozhodnutí stanovená v § 168 odst. 1 daňového řádu, podle něhož platí, že *pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným*; § 35 odst. 2 se nepoužije, je proto třeba přisvědčit. Marné uplynutí lhůty pro vydání napadeného rozhodnutí mělo za následek, že se odvoláním napadené zajišťovací příkazy staly od 14. 6. 2016 neúčinnými. Soud považuje za vhodné doplnit, že žalovaný měl i přes zaslanou výzvu dostatečný časový prostor k tomu, aby rozhodnutí o podaných odvoláních vydal v zákonné lhůtě, tj. do 30 dnů od zahájení odvolacího řízení. Zmocněnec žalobce reagoval na výzvu správce daně před uplynutím stanovené patnáctidenní lhůty běžící od doručení výzvy dne 19. 5. 2016 a plnou moc opatřenou doložkou konverze do dokumentu obsaženého v datové zprávě doručil správci daně dne 25. 5. 2016. Žalovaný měl tudíž na vydání rozhodnutí i po splnění výzvy ze strany žalobce 19 dnů, což není nikterak krátká doba, když je nutno zároveň přihlídnout k podstatě zajišťovacího příkazu, který představuje jako mimořádný nástroj určený k naplňování účelu daňové správy, závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu.
40. Městský soud v Praze vzhledem k výše uvedenému rozsudkem zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V souladu s judikaturou NSS (např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016 č.j. Afs 239/2015-66) zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale také zajišťovací příkazy a současně soud rozhodl o vrácení věci žalovanému (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení bude namísto řízení o zajištění daně zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, neboť v tomto řízení nelze dále pokračovat. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil.
41. Vzhledem k tomu, že se zajišťovací příkazy v důsledku marného uplynutí 30denní lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání staly podle § 168 odst. 1 daňového řádu *ex lege* neúčinnými, soud se zbylými námitkami zabýval toliko *obiter dictum*. V rámci jejich vypořádání je vhodné nejprve v obecné rovině připomenout nosná hlediska, jimiž stávající judikatura nastavuje mantinely pro použití institutu zajišťovacích příkazů.
42. Zajišťovací příkaz je jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné rozhodnutím toliko předběžného a dočasného charakteru, jehož smyslem je zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015 č.j. 6 Afs 108/2015-35). Jak konstatoval NSS v rozhodnutí ze dne 30. 11. 2016 č.j. 2 Afs 213/2016-28 *„(Z)ároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že finanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu (...). Pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015 č.j. 6 Afs 108/2015-35, nebo ze dne 7. 1. 2016 č.j. 4 Afs 22/2015-104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu*

k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014 č.j. 6 AfS 38/2014-14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č.j. 1 As 27/2014-31).“

43. Jelikož důvodem obav správce daně byla existence podvodného řetězce a zapojení žalobce do něj, je nutno připomenout, že správní soudy dovodily, že účast na podvodném 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 (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014 č.j. 10 AfS 18/2015-48, bod 13; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015 č.j. 62 Af 75/2014-230).
44. V rozsudku ze dne 30. 11. 2016 č.j. 2 AfS 213/2016-28 NSS vyložil, že: *„(S) ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, neboť při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015 č.j. 10 AfS 18/2015-48, nebo ze dne 9. 6. 2016 č.j. 6 AfS 255/2015-45). (...). V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky (pozn. soudu – NSS posuzoval případ, kdy zajišťovací příkazy byly vydány na podkladě zjištění správce daně o možném zapojení žalobkyně do obchodního řetězce s tím, že subjekty zapojené v tomto řetězci jsou nekontaktní, nepodávají daňová přiznání nebo sice taková přiznání podaly, avšak daň nezaplatily), 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 předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.“*
45. Na tomto místě soud konstatuje, že správce daně se v nyní projednávané věci zabýval strukturou podvodného řetězce. Dovodil, že společnost G. I. mohla působit v pozici tzv. „missing trader“, žalobce a společnost T. mohli působit v pozici „buffer“, jako poslední v řadě si nárok na odpočet daně uplatnily jiné daňové subjekty jako odběratelé společnosti T., a mohly tedy figurovat v pozici „broker“. Účastníkem, který mohl spáchat podvod na DPH, byla v daném případě společnost G. I. Tato společnost sice dne 30. 11. 2015 podala daňová přiznání za zdaňovací období květen 2014 až říjen 2015, avšak daňové povinnosti z její strany uhrazeny nebyly, přičemž daňová přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2015 a prosinec 2015 nebyla podána vůbec. Identifikace podvodného řetězce byla ze strany správce daně opřena zejména o podezřele vysokou cenu obchodovaných služeb, která byla několikanásobně vyšší než cena týkající se obdobné služby, kterou žalobce hradil na základě uzavřených smluv přímo primárnímu dodavateli. O neúměrně nadhodnocené ceně obchodovaných služeb svědčí i zjištění správce daně, že za obdobné služby zaplatili jiní reklamní partneři primárního dodavatele cenu nepoměrně nižší. Ekonomický smysl takové transakce se tak zcela vytrácí, přičemž ani žalobce jej

neobjasnil, ať již v průběhu řízení o vydání zajišťovacích příkazů (při daňové kontrole či v odvolání proti zajišťovacím příkazům), nebo v rámci žalobních námitek. V tomto směru neobstojí jeho toliko obecná námitka, postrádající uvedení konkrétních, věcně významných skutečností, že žalovanému nikdo netvrdil, že reklamní panely byly jediným předmětem reklamního plnění. Žalovaný v tomto směru dovodil, že *pokud by měl být předmětem plnění mezi žalobcem a společností G. I. reklamní prostor za obdobných podmínek s obvyklou cenou, nebylo by fyzicky možné na Andrově stadionu umístit odpovídající počet reklamních panelů*. Žalobce uvedenou pochybnost správce daně (žalovaného) nijak nerozptýlil, neboť sám neosvětlil (nedoložil), jaké konkrétní služby byly předmětem zdanitelného plnění. Lze doplnit, že podle zjištění správce daně se v účetnictví žalobce nenacházela žádná smlouva o poskytnutí reklamních služeb.

46. K odůvodněné obavě, že k obchodování předmětných zdanitelných plnění docházelo za účelem krácení DPH, v souhrnu výše uvedených indicií nepochybně přispívá i zjištění správce daně, že společnost G. I., ač předmětem jí poskytnutých plnění byla „reklamní kampaň Sigma Olomouc“, nefiguruje mezi odběrateli primárního dodavatele těchto služeb. Bez povšimnutí nelze rovněž ponechat zjištění správce daně, že úhrada veškerých faktur vystavených společností G. I. měla být provedena v hotovosti. Správce daně dále zohlednil zjištění týkající se částek, které byly v průběhu roku 2015 připsány a odepsány z registrovaného bankovního účtu žalobce, a to především z pohledu skutečnosti, že z původně připsané částky v celkové výši 29.639.190,- Kč byl v listopadu 2015 zjištěn zůstatek ve výši 762.215,17 Kč. Značný nepoměr mezi připsanými a odepsanými částkami je při absenci bližšího vysvětlení i dle náhledu soudu projevem nestandardního chování podnikatelského subjektu (žalobce), a v kontextu výše popsanych indicií je též jedním z indikátorů možného zneužití systému daní v rámci podvodného řetězce.
47. Na základě výše uvedeného lze proto uzavřít, že správní orgány na podkladě konkrétních skutkových okolností, které nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že žalobce jako plátce daně jednal poctivě, identifikovaly možnou existenci podvodného řetězce (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015 č.j. 6 Afs 130/2014-60).
48. Námitky, v nichž žalobce vytýkal žalovanému (správci daně), že se nevypořádal s prokázáním podvodného řetězce, nejsou důvodné, neboť, jak již soud uvedl výše, v řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány neprokazují skutkový stav, ale zjišťují indicie nasvědčující důvodným obavám o nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti úhrady daně. NSS v rozsudku ze dne 25. 8. 2015 č.j. 6 Afs 108/2015-35 konstatoval, že: *„(J)e třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (Baxa, J.; Kaniová, L. Komentář k § 167. In: Baxa, J. a kol. 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.“* K tomu soud dodává, že efekt zajišťovacího příkazu (předstižná blokáce finančních prostředků a dalších majetkových hodnot daňového subjektu) by mohl být oslaben či se zcela vytratit, pokud by správce

daně musel před jeho vydáním provést rozsáhlé a časově náročné dokazování, a poskytnout tak daňovému subjektu časový prostor pro případné učinění kroků vedoucích ke zmaření cíle správy daní spočívajícího v zabezpečení úhrady daně.

49. Přisvědčit nelze ani námitkám brojícím proti argumentaci žalovaného, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět o tom, že se účastní podvodného řetězce. NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016 č.j. 6 Afs 3/2016-45 s poukazem na ustálenou judikaturu akcentoval, že: „(p)ři vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (...). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž 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 stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence důvodné obavy) pro zajištění daně.“
50. Správní orgány obou stupňů přesvědčivě vyložily obavy, které vedly k vydání zajišťovacích příkazů, resp. napadeného rozhodnutí. Na pozadí vysoce pravděpodobné existence podvodného řetězce vyhodnotily ekonomické poměry žalobce. Jejich úsudek, že budoucí úhrada daně může být ohrožena vzhledem ke skutečnosti, že téměř 75 % příjmů žalobce tvoří příjmy od společnosti T., přičemž přes nárůst tržeb za prodej zboží téměř o 100 % vykázal žalobce záporný výsledek hospodaření, nárůst krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku je vykompenzován nárůstem krátkodobých závazků, žalobce nekumuluje na svém bankovním účtu finanční prostředky v dostatečné výši, v rámci zdanění DPH je při porovnání jednotlivých zdaňovacích období let 2015-2016 zřejmý útlum ekonomické aktivity žalobce, jediným postižitelným hmotným majetkem žalobce jsou dopravní prostředky, má věcně logický základ a je formulován dostatečně srozumitelným, a tudíž přezkoumatelným způsobem. Současně je nutno dodat, že žalobce nevyvrátil správcem daně zjištěné skutečnosti, neboť jeho žalobní námitky nepřekročily rámec obecných nesouhlasných proklamací, a bez věcné argumentační protiváhy tak nebyly způsobilé být jen zpochybnit nosné závěry, o něž správní orgány opřely svá rozhodnutí. Žalobce nijak neozřejmil, v jakých skutečnostech má spočívat účelový výklad žalovaného o zůstatcích na jeho účtech, a také jeho (tvrzení, že žalovaný byl seznámen s pohyby na účtech, jež korespondovaly s účetnictvím, je bez uvedení konkrétních účetně relevantních údajů a dat naprosto bezpředmětné. Obava správce daně vycházející z abnormálně klesajícího zůstatku na bankovním účtu je tedy opodstatněná a s přihlédnutím k nedostatku jiného hmotného či nehmotného majetku v dispozici žalobce o to intenzivnější.
51. Jak již bylo soudem konstatováno shora, žalovaný popsal jednotlivé relevantní skutkové okolnosti a posoudil je v jejich vzájemných souvislostech a nikoli izolovaně. Skutečnost, že zjištěné dílčí skutečnosti nejsou v rozporu se zákonem, neznamená, že jejich posazení do

časových, místních a dalších věcných konsekvencí nemůže založit podezření na existenci podvodného řetězce.

52. Skutečnost, že obchodní partner žalobce, společnost G. I. neplní své daňové povinnosti ve vztahu k odvodu DPH, nepředstavuje v daném případě jedinou okolnost, z níž správce daně, resp. žalovaný usuzoval na vědomou účast žalobce v podvodném řetězci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí upřesnil, že tato okolnost byla jednou z podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH žalobci z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. Řečeno jinak, jde toliko o jednu z podezřelých skutečností, která společně s dalšími indiciemi ukazuje na existenci podvodného řetězce, jehož se žalobce jako jeden z několika článků účastnil.
53. Stěžejním důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu je účast daňového subjektu (žalobce) v podvodném řetězci. Posouzení otázek týkajících se dobré víry, zda se plátce daně (žalobce) účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, je vyhrazeno až samostatnému vyměřovacímu řízení. Míra obezřetnosti, kterou by měl dodržet každý podnikatelský subjekt, je závislá na konkrétních okolnostech. Úvaha správních orgánů, že za situace, kdy žalobce měl společnosti G. I. v průběhu roku 2015 uhradit bez písemné smlouvy a navíc v hotovosti částku převyšující 20 miliónů (představující téměř celý žalobcův roční obrát), by se dalo očekávat, že si žalobce ověří fungování této společnosti, je zcela legitimní a případná. Stručně řečeno, bylo na žalobci, aby přijal odpovídající opatření, jimiž by se ujistil, že se nestane účastníkem podvodu. Žalobce však žádná taková opatření nepřijal, na což správní orgány právem upozornily. Prověření toho, zda obchodní partner sídlí na virtuální adrese, případně zda jeho statutární orgán má trvalý pobyt na ohlašovně úřadu a působí v dalších korporacích, lze učinit i bez existence adresáře, jehož absenci namítal žalobce (informaci o tom, zda je adresa sídla virtuální nebo reálná, lze nepochybně ověřit přímo na této adrese, obdobně lze postupovat i u adresy jednatele společnosti, nadto adresa ohlašovny úřadu je zcela jistě dohledatelná i prostřednictvím údajů zveřejňovaných na internetu. Údaj o množství společností, v nichž působí jedna a tatáž osoba, je snadno zjiitelný pomocí filtrace v rámci vyhledávání ve veřejném rejstříku na portálu justice.
54. Žalovaný v dané věci zdůraznil, že úvaha správce daně ohledně existence odůvodněné obavy ob stojí i bez vědomosti žalobce o tom, že společnost G. I. se stala nespolehlivým plátcem již před datem 24. 10. 2015 (což je datum zveřejnění společnosti G. I. v rejstříku nespolehlivých plátců DPH), resp. i po tomto datu. Z napadeného rozhodnutí ostatně vůbec nevyplývá, že žalobce měl od počátku října 2015 vědět o společnosti G. I. jakožto nespolehlivém plátcu a vyvodit z toho důsledky. Tato námitka se mýlí se skutečným obsahem napadeného rozhodnutí, a je tudíž lichá.
55. 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014 č.j. 10 Afs 18/2015-48 nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015 č.j. 62 Af 75/2014-230). Porušením zásady proporcionality proto není, pokud správce daně zaměří svou pozornost i k jiným článkům řetězce, než je jeho „první“ článek, který neodvedl daň. Správce daně v nyní posuzované věci uvedl, že společnost G. I. sice podala (opožděně) daňová přiznání, avšak daň přesto neodvedla, přičemž daňová přiznání za

následující období již nepodala. Ze zajišťovacích příkazů též vyplývá, že tato společnost neposkytuje správci daně potřebnou součinnost. Soud již vyložil, že v případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně (viz rozsudek NSS ze dne 11.6.2015 č.j. 10 Afs 18/2015-48). Podstatná je tedy existence důvodné obavy ve vztahu k nedobytnosti či neúměrným obtížím s výběrem (vymáháním) daně. Reálná dobytnost daně, k jejíž úhradě je povinen tzv. první článek řetězu, není otázkou, kterou by bylo třeba zkoumat v situaci, kdy soubor indicíí ukazuje na existenci podvodného řetězce, když k těmto indicíím patří i faktické neodvedení daně subjektem, který přijal zdanitelné plnění.

56. Žalovaný, resp. správce daně v zajišťovacích příkazech popsali indicie, na základě kterých dospěli k závěru, že eventuelní možnost domoci se uspokojení daňových pohledávek u žalobce je výrazně snížena či zcela znemožněna. Rapidně klesající zůstatek na jeho bankovním účtu a z toho vyplývající nedostatečná kumulace finančních prostředků na účtu, záporný výsledek hospodaření za rok 2015, přestože oproti předchozímu období (2014) vzrostly tržby o 100 %, nedostatek hmotného či nehmotného majetku ve vlastnictví (dispozici) žalobce, skutečnost, že téměř 75 % jeho příjmů tvořily příjmy od společnosti T, jsou skutkové okolnosti (a nikoli domněnky, jak tvrdí žalobce), které založily důvodnou obavu z nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti dosud stanovené daně. Poukaz žalobce na nárůst ekonomické činnosti během druhého pololetí roku 2015 je v kontextu zjištěných skutkových okolností, zejména následně vykázaného záporného výsledku hospodaření, jakož i klesajícího stavu finančních prostředků na bankovním účtu (ke dni 14. 3. 2016 činil zůstatek pouhých 237.227,10 Kč) nepřipadný. Jak konstatoval NSS v rozhodnutí ze dne 16. 4. 2014 č.j. 1 As 27/2014-31 *„(z)ajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicíí 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“*. Vlastní daňová povinnost žalobce by v důsledku nepřiznání nároku na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období (srpen až prosinec 2015) činila 2.493.310,- Kč. V majetku žalobce bylo zjištěno pět motorových vozidel, z nichž dvě byla evidována v ČR již od roku 2007, další dvě od roku 2008 a jedno od roku 2014. Společně s nízkým zůstatkem na bankovním účtu je hodnota postižitelného majetku nepoměrně nižší než výše daně, která bude za předmětné zdaňovací období stanovena. Tato okolnost založila legitimní obavu správce daně, že žalobce nebude schopen daň uhradit.
57. Soud souhlasí se žalovaným, že hrozba nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH bude zpravidla založena na hypotetické úvaze správce daně, neboť z povahy hrozby se rozumí, že se nemůže jednat o prodlení, které již nastalo, a které by tudíž bylo možno popsat bez hypotetických úvah. V tomto směru je přiléhavá úvaha správce daně (žalovaného), že žalobce disponuje pouze snadno převoditelným majetkem a další indicie nasvědčují útlumu jeho ekonomické činnosti. Má-li být zabráněno riziku dalšího zhoršení vymahatelnosti dosud nestanovené daně, je postup, podle něhož *je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání*, zcela opodstatněný.
58. Neobstojí ani námitka, v níž žalobce napadá postup správce daně při zahájení daňové kontroly. Jeho tvrzení, že správce daně odmítl předložit doklad, na základě čeho daňová

kontrola začala, že odmítl sdělit odpovědnou úřední osobu a že žalobce nebyl řádně poučen, neodpovídají obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 4. 2016, který žalobce včetně samostatného textu, jehož obsahem bylo poučení, podepsal. Dle názoru soudu nelze uvěřit ani tvrzení, že žalobce byl nucen protokol podepsat pod pohrůžkami ze strany správce daně, že dokud nepodepíše, správce daně neopustí nemovitost. Z obsahu protokolu nikterak nevyplývá, že by mezi žalobcem a správcem daně došlo k jakémukoli incidentu, přitom žalobce mohl trvat na tom, aby taková okolnost byla do protokolu zachycena [§ 60 odst. 3 písm. i) daňového řádu]. Nutno dodat, že žalobce ani v žalobě nepoukazoval na případnou neochotu správce daně pojmout do protokolu o zahájení daňové kontroly skutkové okolnosti o jejím průběhu. Účetnictví žalobce bylo získáno při místním šetření, které je samostatným postupem správce daně v rámci jeho vyhledávací činnosti a jeho realizace nezávisí na tom, zda byla zahájena daňová kontrola či nikoli. Úvahy žalobce o faktickém nezahájení daňové kontroly jsou nejen nedůvodné, ale v nyní projednávané věci i nerelevantní, neboť správce daně může ve smyslu § 83 odst. 1 daňového řádu při místním šetření zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi. Místní šetření je jedním z nástrojů, který správci daně umožňuje vyhledat podklady pro účely správy daní. I pokud nezahájí daňovou kontrolu, je správce daně oprávněn shromáždit zejména účetní doklady daňového subjektu a učinit na jejich podkladě relevantní zjištění.

59. Je věcí správce daně, zda provedením úkonů, dílčích řízení nebo jiných postupů dožádá jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně ve smyslu § 17 daňového řádu. Ničím nepodložená námitka o manipulativním tvrzení žalovaného, že daňovou kontrolu účelněji provede správce daně vzdálený cca 380 km, nemůže pro naprostou nekonkrétnost obstát. Žalobce neuvedl žádné relevantní důvody, z nichž by bylo možné dovodit, že správce daně jednal vůči žalobci manipulativně, resp. jakkoli protiprávně a že by tato okolnost měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Dožádání je standardním institutem daňového řádu a v posuzovaném případě bylo jeho využití odůvodněno obeznámeností dožádaného správce daně se společnostmi zapojenými do podvodného daňového řetězce. Ani tvrzení žalobce, že finanční správa mu nadále zadržuje účetnictví, není námitkou, která by mohla jakkoli ovlivnit posouzení otázky zákonnosti vydání zajišťovacích příkazů. V tomto ohledu ostatně žalobce opět zůstal pouze u obecného tvrzení, které zhola ničím nedoložil.
60. Žalobce v žalobě nespecifikoval, k jakým odvolacím námitkám se žalovaný opomněl vyjádřit. Naprostá obecnost této námítky brání tomu, aby se jí soud jakkoliv zabýval.
61. Závěrem soud uvádí, že v této věci rozhodl odlišně, než tomu bylo ve skutkově a právně obdobné věci vedené pod sp. zn. 8 Af 58/2016, ve které jako žalobkyně vystupovala společnost E. s.r.o., neboť změnil svůj náhled na opodstatněnost výzvy správce daně k předložení konvertované plné moci. Učinil tak na podkladě závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.2.2019 č.j. 4 Afs 353/2018 – 37, na který žalobce poukázal při ústním jednání konaném dne 14.11.2019.

62. Ve druhém výroku rozsudku soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal procesně úspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení tvořených zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč.

Poučení:

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. 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. listopadu 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu