



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Štěpána Výborného a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **UNOCOM spol. s r.o.**, IČ 498 25 151
sídlem Plaská 622/3, Praha 5
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Novotným
sídlem Tržiště 366/13, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 13 200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Petra Novotného, advokáta.

Od ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2017, č. j. 1593072/17/2005-80542-110635 a č. j. 1593966/17/2005-80542-110635 (dále jen „zajišťovací příkazy“).
2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Správci daně na základě analýzy dat z podaných kontrolních hlášení za zdaňovací období červenec a září 2016 vzniklo podezření o zapojení žalobce do řetězce obchodních korporací, ve kterém dochází k postupnému přeprodeji zboží a na určitém stupni fakturačního řetězce není odvedena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“).
4. Z těchto důvodů správce daně u žalobce zahájil dne 11. 11. 2016 daňovou kontrolu za zdaňovací období červenec 2016 (protokol č. j. 1697567/16/2808-60562-609284) a dne 30. 11. 2016 daňovou kontrolu za zdaňovací období září 2016 (protokol č. j. 1764076/16/2808-60562-601044), a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní korporace RACING ADS s.r.o.
5. Správci daně následně vznikl důvodný předpoklad, že žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet daně je uplatňován neoprávněně, protože se žalobce podílel na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH s chybějící daní z přidané hodnoty na počátku řetězce.
6. Proto správce daně shora označenými zajišťovacími příkazy ze dne 1. 3. 2017 dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobci uložil, aby do 3 pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a září 2016, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to v celkové výši 3 449 274,00 Kč.
7. V odůvodnění těchto příkazů správce daně zopakoval, že žalobce se vědomě v předmětných zdaňovacích obdobích zapojil do řetězce obchodních korporací, který vykazuje typické znaky podvodného řetězce. Žalobce je podle správce daně v postavení brokera, který uplatňováním nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění snižuje své daňové povinnosti. Svým zapojením v řetězci přispěl žalobce ke krácení daně v řetězci, tj. k porušení principu neutrality DPH, a proto mu nepřisluší jím uplatněný nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od obchodní korporace RACING ADS s.r.o. Správce daně přitom považoval částku nároku na odpočet daně ve výši 3 449 273,40 Kč za výši dosud nestanovené daně.
8. Při hodnocení odůvodněné obavy o nedobytnosti daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu správce daně vycházel především z majetkových poměrů žalobce, kdy majetkovou situaci žalobce shledal za nedostatečnou k pokrytí předpokládané výše vyměřené daně; zároveň vyhodnotil jako vysokou míru rizika převedení veškerého majetku žalobce. Správce daně uvedl, že žalobce sice vykazuje hodnotu dlouhodobého majetku ke dni vydání zajišťovacích příkazů ve výši 660 000 Kč, avšak správcem daně nebyl žádný dlouhodobý majetek zjištěn (žalobce nebyl v katastru nemovitostí evidován jako vlastník žádné nemovité věci a dle výpisu z evidence vozidel ke dni 17. 2. 2017 nevlastní ani žádná vozidla). Stejně tak z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2015 není zřejmé, že by žalobce pořídil jakýkoliv hmotný majetek. Dále uvedl, že žalobce sice vykázal významnou hodnotu zásob, ale z informací ohledně předmětu činnosti (nákup a prodej spotřební elektroniky a methylesteru

řepkového oleje) není zřejmé, o jaké konkrétní zboží by se mohlo jednat a ani z dosavadní vyhledávací činnosti není zřejmé, zda jsou zásoby skutečně uskladněny ve skladu dodavatele daňového subjektu obchodní korporace RACING ADS s.r.o. Z přehledu podaných přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2016 správce daně zjistil, že předmětné zboží bylo pravděpodobně v únoru 2016 dodáno do jiného členského státu. Žalobce sice vykázal pohledávky ve výši 115 000 Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 4 380 000 Kč, k tomu však také vykázal závazky ve výši 33 899 000 Kč, takže hodnota závazků výrazně převyšuje výši pohledávek a finančního majetku (je také zřejmá vysoká zadluženost žalobce). Na bankovních účtech žalobce se pak rovněž nenachází takové finanční zůstatky, které by mohly být využity pro budoucí uhrazení dosud nestanovené daně. Správce daně tudíž uzavřel, že žalobce je nezdravě zadlužen a ani nemá majetek, u kterého nejsou pochybnosti, že by mohl být použit pro úhradu dosud nestanovené daně, což vede k obavě, že dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

9. K odvolání žalobce žalovaný nyní napadeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně potvrdil.
10. Žalovaný nejprve upozornil z hlediska prováděného dokazování na nezbytnost rozlišení zajišťovacího a nalézacího řízení, kdy zajišťovací příkaz představuje rozhodnutí předstižné povahy, které nevychází z dokazování (odkázal na § 168 odst. 3 daňového řádu). Dále uvedl, že účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Konstatoval, že byť zákon nepožaduje po společnosti s ručením omezeným zřízení internetových stránek, tak z pohledu kumulace skutečností zakládajících odůvodněnou obavu a při takových obrazech, jaké vykazuje žalobce, je tato skutečnost relevantní pro vydání zajišťovacího příkazu. Podotkl, že skutečnost, že si daňový subjekt vždy plní řádně a včas své daňové povinnosti, není překážkou vydání zajišťovacího příkazu. Údajnou zástavu ve výši 20 000 000 Kč žalovaný nepovažoval za relevantní, neboť žalobce ji nikterak nespécifikoval a žalovanému ani správci daně není existence této pohledávky známa. Žalovaný odmítl, že by bylo možno postupovat dle § 170 odst. 3 daňového řádu, protože daňový dlužník, potažmo žalobce, žádný písemný souhlas vlastníka (třetí osoby) s úředně ověřeným podpisem správci daně nenabídl tak, aby mohla být zajišťovací daňová exekuce zastavena. Konstatoval dále, že přeposílání na jiný účet a částečné vybírání v hotovosti je velmi problematickým rysem podnikatelského jednání z pohledu správce daně, neboť peněžní prostředky deponované na bankovních účtech jsou rychle (během dne) převoditelné, tím spíše je problematické, pokud jsou posílány do zahraničí. Žalovaný uzavřel, že v zajišťovacích příkazech uvedené důvody jsou pro osvědčení ohrožení vybrání dosud nestanovené daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

II. Obsah žaloby

11. Žalobce předně uvádí, že vždy řádně dostal svým daňovým povinnostem a vůči finanční a celní správě nemá žádný nedoplatek na dosud vyměřené či splatné dani. Na základě vydaných zajišťovacích příkazů však byl jako podnikatelský subjekt obchodující s pohonnými hmotami zlikvidován a na vlastní žádost mu byla zrušena registrace

distributora pohonných hmot; byl rovněž nucen zrušit registraci plátce spotřební daně z minerálních olejů.

12. Žalobce poukazuje na základní zásady spjaté s vydáváním zajišťovacích příkazů, především zásadu přiměřenosti, zákazu libovůle a relevantního posouzení důvodných obav. K tomu žalobce dodává, že správce daně ani žalovaný údajné obavy žádným způsobem neodůvodnily, kdy za důvod pro zajištění finančních prostředků nepovažuje skutečnost, že nevlastní žádný movitý či nemovitý majetek, ale pouze finanční prostředky na bankovních účtech, což je věc v současné době běžná. Opět též upozorňuje na svou předchozí spolupráci s daňovými orgány a na řádné plnění daňových povinností v minulosti, kdy žádná skutečnost nenásvědčuje tomu, že do budoucna by tomu mělo být naopak. Žalobce rovněž odkazuje na blíže specifikovaná rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu a zdůrazňuje, že správce daně je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Namítá, že v daném případě nebyla vůbec uplatněna zásada přiměřenosti a opakuje, že nelze konstatovat pouze obecnou obavu, nýbrž je třeba podrobně odůvodnit budoucí obavu o nedobytnosti daně.
13. Žalobce dále popírá úmyslné zapojení do podvodného řetězce, kdy uvádí, že kromě společnosti RACING ADS s.r.o. s žádnou další uvedenou společností neobchodoval a nezná ani osoby jednající za uvedené společnosti, takže ani nemůže odpovídat za jejich činnost. V silách a možnostech žalobce přitom není předejít tomu, že naváže spolupráci s nespolehlivým plátcem daně. Podotýká, že je s podivem, že ačkoli řádně a transparentně podniká od roku 1994, tak zajišťovací příkazy byly vydány jen vůči němu a další subjekty údajného podvodného řetězce nebyly nijak poškozeny. Žalobce dále uvádí, že dne 6. 4. 2017 podal trestní oznámení na neznámého pachatele, který se měl dopustit trestného činu zkrácení daně (§ 240 TZ), případně trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby (§ 329 TZ).
14. Žalobce rovněž poukazuje na skutečnost, že v letech 2015 – 2016 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj vůči žalobci zajišťovací příkazy v celkové výši 6 686 400 Kč, které v celé výši uhradil (podobně jako jiné daňové povinnosti), takže i proto neobstojí závěr daňových orgánů, že je zde odůvodněná obava dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalobce tvrdí, že správce daně se uchýlil k prostým, ničím nepodloženým spekulacím, že k uskutečnění deklarovaných obchodů vůbec nedošlo, a že bude pravděpodobně v budoucnu stanovená daň nevymahatelná. Žalobce namítá, že postupem daňových orgánů byla porušena jeho základní práva a zásada presumpce nevinny.
15. Žalobce dále namítá, že daňové orgány vůbec neuvedly, z jakého důvodu žalobce měl či mohl vědět, že se účastní daňového podvodu a také postrádá uvedení toho, v čem pro něj spočívá daňová výhoda (žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, sp. zn. 2 Afs 35/2007); naopak v rámci daňové kontroly prokázal, že přijal zdanitelné plnění od jiného plátce a že přijaté zdanitelné plnění použil pro podnikání.
16. Žalobce žádá, aby soud žalobou napadené rozhodnutí pro porušení § 5 a § 167 odst. 1 daňového řádu a § 103 zákona o dani z přidané hodnoty a z důvodu nesprávných skutkových zjištění zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření odmítl námitky žalobce a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
18. Žalovaný souhlasí se žalobcem, že zajišťovací příkaz může mít pro daňový subjekt až likvidační účinky, nicméně to z něj nedělá nástroj nezákonný (viz § 167 odst. 1 daňového řádu); správce daně používá zajišťovacího příkazu v souladu se zásadou přiměřenosti až jako krajní prostředek k ochraně ekonomických (daňových) zájmů České republiky.
19. Žalovaný uvádí, že byt může být v podnikatelském prostředí obvyklé, že daňový subjekt disponuje pouze majetkem na bankovních účtech, tak správce daně při vydání zajišťovacího příkazu přihlíží k tomu, že peněžní prostředky na bankovních účtech jsou během několika okamžiků převoditelné.
20. Citovaná judikatura neukládá správci daně a priori likvidační účinek zkoumat, ale pouze poukazuje na možné důsledky a klade na bedra správce daně zvýšené nároky na odůvodnění zajišťovacího příkazu a dostatečnou konkretizaci skutečností naplňujících odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, což se v dané věci stalo.
21. Dále žalovaný uvádí, že skutečnost, že žalobce byl komponentou podvodného řetězce, je natolik významnou, že zakládá ve správci daně odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48).
22. Žalovaný odmítá, že by pouhé podání trestního oznámení na neznámého pachatele za trestný čin krádež daně bylo skutečností nade vší pochybnost rozbíjející konstrukci o existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
23. K námitce, že již dříve byl žalobce postižen za své nestandardní chování vydáním zajišťovacího příkazu, žalovaný uvádí, že je s podivem, že se v budoucnu takového chování nevyvaroval. Doplňuje, že pokud již tehdy zvládl uhradit téměř dvojnásobnou zajišťovanou daň, tak je samo o sobě minimálně podezřelé, že nyní to samé nezopakoval. A i kdyby byl daňový subjekt postihnut vydáním několika zajišťovacích příkazů v horizontu několika let, nelze označit takovéto četnější vydání zajišťovacích příkazů bez dalšího jako nezákonné.
24. Žalovaný též konstatuje, že daňová výhoda pro žalobce spočívala v tom, že byl na pozici tzv. brokera, který je na samém konci podvodného řetězce a inkasuje nadměrný odpočet za situace, kdy některé předchozí články daň neodvedly, o čemž alespoň vědět mohl. Za této situace totiž daňovým subjektům v obdobném postavení není nadměrný odpočet přiznáván. Žalobce měl a mohl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce z navázání obchodního vztahu s dodavatelem v pozici buffera (RACING ADS s.r.o.), jež sídlí na virtuální adrese a jeho jednatel má trvalé bydliště na adrese ohlašovny (Magistrát města Brna).

IV. Argumentace účastníků při jednání

25. Žalobce při jednání setrval na své předchozí argumentaci. Dále zdůraznil, že před vydáním napadených zajišťovacích příkazů složil u celních úřadů kauci ve výši 20 000 000 Kč, což však daňové úřady ve svém rozhodování nikterak nezohlednily. V této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze sp. zn. 45 Af 31/2016, který v jeho obdobné věci zajišťovací příkazy zrušil. Uvedl též, že zajištěnou částku uhradil.

26. Žalovaný odkázal na svá předchozí vyjádření. K nezbytnosti zohlednění složené kauce u celních úřadů poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 46/2015, dle něhož není složení kauce u celních úřadů pro hodnocení důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů významné.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

27. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
28. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz“.
29. Podle § 167 odst. 2 téhož zákona „zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky“.
30. Soud se nejprve zabýval tím, zdali je napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, resp. zdali žalovaný řádně vypořádal veškerou odvolací argumentaci žalobce. A takto soud shledal, i s ohledem na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2019, č. j. 45 Af 31/2016- 81, že rozhodnutí žalovaného trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť neobsahuje žádnou úvahu týkající se existence kauce, která je nerozlučně spojena se statutem registrovaného distributora pohonných hmot, její výše a využitelnosti k úhradě v budoucnu stanovené DPH.
31. Kauce složená dle § 6i zákona o pohonných hmotách činí v zásadě 20 000 000 Kč. Správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl, že žalobce je registrovaným distributorem pohonných hmot, přičemž správci daně i žalovanému by mělo být známo, že se statutem registrovaného distributora pohonných hmot je spojena povinnost složit kauci. Pakliže by žalobce neuhradil DPH, jejíž stanovení je dle správních orgánů pravděpodobné, potom by přestala splňovat podmínku registrace dle § 6g odst. 1 písm. a) ve spojení s § 6h zákona o pohonných hmotách (bezdlužnost). Pokud by žalobce dluh na DPH na výzvu celního úřadu neuhradil, byla by mu registrace z úřední povinnosti zrušena na základě § 6m odst. 2 písm. a) zákona o pohonných hmotách. Tím by vznikl důvod pro vrácení složené kauce dle § 6j ve spojení s § 6e odst. 2 zákona o pohonných hmotách dle pravidel o vrácení přeplatku na dani obsažených v daňovém řádu (přeplatek se tedy primárně převede na úhradu nedoplatku na kterékoliv dani). Složení kauce v peněžních prostředcích lze nahradit obstaráním bankovní záruky, výše kauce může být navíc snížena na 10 000 000 Kč (§ 6id zákona o pohonných hmotách).
32. Jelikož správci daně i žalovanému bylo známo, že žalobce je registrovaným plátcem pohonných hmot, je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, neboť žalovaný ponechal bez povšimnutí tu skutečnost, že žalobce musel složit u celního úřadu kauci ve výši nejméně 10 000 000 Kč, což je částka, která převyšuje předpokládanou výši dosud nestanovené daně. Navíc z obsahu žalobcova odvolání se podává, že žalobce poukazoval na skutečnost, že složil částku ve výši 20 000 000 Kč, byť ji nesprávně nazýval „zástavou“. Žalovaný však dle soudu mohl s ohledem na své znalosti rozpoznat, že se žalobce dovolává

práve této složené kauce u celních úřadů, a proto bylo jeho povinností tuto námitku řádně vypořádat, což však neučinil.

33. Za této situace soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. Soud pak nikterak nemohl hodnotit správnost závěrů Krajského soudu v Ústí nad Labem ve shora citovaném rozsudku, neboť tímto postupem by předjímal rozhodnutí daňových orgánů, které budou danou otázku meritorně posuzovat.
34. K dalším žalobním námitkám pak soud uvádí následující.
35. K institutu zajišťovacího příkazu předně připomíná, že správce daně jeho vydáním závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 č. j. 9 Afs 13/2008 - 90). Tento dopad na daňový subjekt musí brát racionální a zodpovědný správce daně při vydání zajišťovacího příkazu v potaz a vždy musí volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Platí přitom, že je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS).
36. Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně v zajišťovacím příkazu řádně specifikovat a odůvodnit.
37. Odůvodněnou obavu lze chápat za přiměřenou 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Neboli při vydávání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou provádí správce daně dvojí úvahu – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím nepříznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší bude stanovená daň, tím méně ústavně-konformní bude vydání zajišťovacího příkazu (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 - 69). Platí přitom, že 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 apod.). Vždy však důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu.

38. Ve vztahu k první podmínce (že daň bude v budoucnu stanovena) Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016–132, konstatoval, že od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti nelze zcela odhlédnout. Správní orgány jsou povinny důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodnění rozhodnutí správních orgánů, respektive jejich úvahy v tomto směru, pak podléhají plnému soudnímu přezkumu. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně (podmínka druhá), byl by správním orgánům otevřen prostor pro jinak neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Zároveň však platí, že v zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování (viz také dále), ale je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazů odůvodňují, a to natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky pravděpodobného doměření daně.
39. Ve vztahu k podmínce odůvodněné obavy o ohrožení dobytosti dosud nestanovené či nesplacené daně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 04. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, vyslovil, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. Existence odůvodněné obavy proto musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně.
40. Obecně lze zajišťovací příkaz vydat v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. 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 a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2017, č. j. 62 Af 113/2015 - 250), dále 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 (viz rozsudek ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40). Vždy však platí, že v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním a přesvědčivým 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 As 38/2014 - 14).

41. Na základě výše uvedeného soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy vydané správcem daně a neshledal, že by při jejich vydání (vyjma shora řečeného) nebyl respektován § 167 daňového řádu a závěry ucelené judikatury správních soudů.
42. Soud předně nemůže přisvědčit žalobci, že by správce daně v zajišťovacích příkazech neuvedl konkrétní důvody, pro které se domnívá, že daň bude v budoucnu stanovena.
43. Z obsahu zajišťovacích příkazů i připojeného spisu vyplývá, že správce daně se velmi podrobně věnoval podezření o zapojení žalobce do řetězce obchodních transakcí, které byly zasaženy podvodem na DPH s chybějící daní z přidané hodnoty na počátku řetězce. Správce daně velmi pečlivě popsal, jakým způsobem mělo dojít ke krácení daně v řetězci (viz s. 3 – 15 zajišťovacích příkazů), včetně postavení žalobce v tomto řetězci (s. 15 – 16). Zevrubně tedy objasnil, proč žalobce měl uplatnit nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od obchodní korporace RACING ADS s.r.o. neoprávněně. Uvedené úvahy soud považuje za přesvědčivé a jednoznačné, protože na ně z hlediska své argumentace v plné míře odkazuje. Doplnuje pouze, že z hlediska žalobce byla stěžejní právě jeho obchodní činnost se společností RACING ADS s.r.o., protože není relevantní jeho argument, že s jinými společnostmi, které měly být do podvodného řetězce zapojeny, neobchodoval. Odůvodnění zajišťovacích příkazů pak obsahuje rovněž kvalifikovaný odhad výše v budoucnu stanovené daně a toho, v čem měla pro žalobce spočívat daňová výhoda (byl na pozici tzv. brokera, který je na samém konci podvodného řetězce a inkasuje nadměrný odpočet za situace, kdy některé předchozí články daň neodvedly). Zároveň správce daně posoudil, zda žalobce měl či mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, takže neobstojí jeho námitka, že nemůže nést odpovědnost za nespolehlivého plátce daně.
44. V této souvislosti soud také poukazuje na již výše vyřčené, že v zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování, resp. při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45, v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). 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 daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. A jak již bylo konstatováno, takto žalovaný i správce daně v nyní hodnocené věci postupovali a řádně odůvodnili, na základě jakých skutečností dospěli k závěru, že v budoucnu bude stanovena daň v blíže specifikované výši, kdy se rovněž vyjádřili vědomosti žalobce o zapojení do podvodného řetězce. Názor žalobce, že správce daně byl povinen již v této fázi jednoznačně prokázat jeho

vědomou účast na podvodném řetězci, tedy není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému správními soudy správný, a to právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

45. Ve vztahu k možnosti vydání zajišťovacího příkazu při podezření účasti daňového subjektu na podvodném řetězci soud konečně připomíná, že správní soudy v minulosti již opakovaně dovodily, že účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230). Zároveň půjde o okolnosti, které mají význam jak ve vztahu k budoucímu stanovení daně, tak mohou mít význam ve vztahu k její dobytosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60). Účast na podvodném řetězci sice automaticky nevede jak k přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, tak k obavám o její dobytost, vždy je však potřeba vážit, jaký význam mají konkrétní poznatky, které správce daně ve věci získal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60). A v nyní řešené věci se podává, že správce daně zjistil natolik významné a konkrétní skutečnosti, že došlo k naplnění zákonem i judikaturou stanovených podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, a to z hlediska toho, že daň bude v budoucnu stanovena i že bude s obtížemi vymahatelná.
46. Daňové orgány pak v odůvodnění napadených rozhodnutí jednoznačně uvedly, z jakého důvodu byly právě vůči žalobci vydány zajišťovací příkazy. Takto vyzdvihly, že žalobce vystupoval v postavení brokera, který uplatňováním nároku na odpočet daně z přijatelných zdanitelných plnění snižoval své daňové povinnosti. Zároveň soud dodává, že v nynějším řízení přezkoumává pouze zákonnost žalobou napadených zajišťovacích příkazů směřujících vůči žalobci, přičemž na jejich posouzení v zásadě nemá vliv skutečnost, zdali správce daně vydal zajišťovací příkazy též vůči jiným daňovým subjektům, které měly být zapojeny od inkriminovaného podvodného řetězce.
47. Daňové orgány se řádně zabývaly (až na shora uvedené ve vztahu k existenci kauce složené registrovaným distributorem pohonných hmot) též naplněním druhé podmínky, tj. vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně.
48. Správce daně hodnotil aktuální majetkovou situaci žalobce, kdy sledoval hodnotu aktiv a pasiv celkem, resp. předpokládaný zisk (či ztrátu) žalobce (zde zjistil předpokládanou ztrátu žalobce za rok 2016 ve výši 6 852 648 Kč) a zaměřil pozornost na skutečnost, zda žalobce disponuje dlouhodobým majetkem. Zjistil, že dle údajů z katastru nemovitostí žádný nemovitý majetek nevlastní (žalobce rovněž není registrován k dani z nemovitosti), čímž vyvrátil tvrzení žalobce o vlastnictví pozemků v ceně 355 000 Kč, a dle evidence vozidel nevlastní ani žádné vozidlo; proto dospěl k závěru, že žádným dlouhodobým majetkem žalobce nedisponuje. Soud se přitom ztotožňuje s jeho závěry, že tyto skutečnosti již samy o sobě významně zvýšily obavu, že v budoucnu stanovenou daň by žalobce nebyl schopen uhradit. Zároveň se jedná o konkrétní skutečnosti svědčící odůvodněné obavě, pročez i zde musí soud odmítnout, že by závěry daňových orgánů byly nekonkrétní.

49. Žalobce se v odvolání i žalobě dovolával především skutečnosti, že disponuje značnými finančními prostředky na bankovních účtech. Soud nemíní nikterak vyvracet žalobcovo tvrzení, že v současné době mnoho podnikatelských subjektů disponuje především finančním majetkem uloženým na bankovních účtech, zároveň však musí přisvědčit žalovanému, že skutečnost, že žalobce disponuje pouze tímto majetkem, může být při posuzování nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů z důvodu obavy o budoucí vymahatelnost daně zohledněna. Finanční zůstatky na bankovních účtech totiž představují vysoce likvidní majetek, který může jejich vlastník prakticky kdykoli převést a ukončit tak svou činnost, pročež z hlediska obav o budoucí vymahatelnost daně nepředstavuje tento majetek záruku, že daň bude daňovým subjektem řádně uhrazena (viz shodně např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9 Af 27/2014 – 117).
50. Jestliže žalobce poukazuje na skutečnost, že vždy řádně dostal svým daňovým povinnostem a vůči finanční a celní správě nemá žádný nedoplatek na dosud vyměřené či splatné dani, musí mu dát soud za pravdu, že plnění daňových povinností v minulosti může být pro konstatování obavy o vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně relevantní. Jak konstatovala judikatura, bezvadná mnohaletá daňová minulost žalobce spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem přístupu žalobce ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Zároveň však ani tato skutečnost sama o sobě nevylučuje, aby správce daně vydal vůči daňovému subjektu zajišťovací příkaz, pokud sezná zásadní pochybnosti ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. A tak tomu bylo i v nyní posuzované věci, neboť, jak již bylo řečeno, správce daně takovéto zásadní pochybnosti seznal a řádně a obsáhle je artikuloval v odůvodnění napadených zajišťovacích příkazů. Proto ani předchozí plnění daňových povinností ze strany žalobce nemohlo nic změnit na důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů a uváděný argument, i přes jeho částečnou relevanci, nemohl na dané věci nic změnit.
51. Na parametr důvodné obavy o dobytosti v budoucnu stanovené daně pak nemá žádný vliv, zdali v minulosti již byly vůči žalobci zajišťovací příkazy vydány či nikoli a zdali žalobce složil jistotu vyžadovanou těmito zajišťovacími příkazy. Naopak soud musí dát za pravdu žalovanému, že pokud již v minulosti byl vůči žalobci zajišťovací příkaz vydán, mohl žalobce seznat, že správce daně má důvodné obavy o jeho schopnosti dostat jeho daňovým povinnostem. A za této situace mohl přijmout adekvátní opatření, aby v budoucnu vydání dalších zajišťovacích příkazů předešel. Pokud tak neučinil a nerozptýlil obavy správce daně o vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně, nemůže se nyní dovolávat nezákonnosti či nepřiměřenosti vydaných zajišťovacích příkazů.
52. Městský soud tedy k námitkám žalobce ve vztahu k uvedeným zjištěním učiněných správcem daně uvádí, že se ztotožnil se závěry daňových orgánů. Za této situace soud neshledal ani porušení základních práv a svobod žalobce, neboť správce daně i žalovaný postupovali dle zákonných ustanovení daňového řádu a jimi vydaná rozhodnutí se nevyznačují svévolí či nepřiměřeností. Dle soudu není důvodný ani obecný poukaz žalobce na porušení principu presumpce neviny, neboť ten nebyl v dané věci nikterak dotčen. Soud připomíná, že tento princip je spjat především s trestním právem,

příčemž zajišťovací příkaz je institut zásadně odlišný, který ve své podstatě nikterak do presumpce neviny nezasahuje. Za nikoli relevantní pak soud považuje tvrzení žalobce, že sám podal trestní oznámení pro podezření z trestného činu zkrácení daně či zneužití pravomoci úřední osoby, neboť tato skutečnost nemohla vstříc dalším zjištěním nikterak minimalizovat obavu daňových orgánů o vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně.

53. Závěrem k namítanému likvidačnímu účinku předmětných zajišťovacích příkazů soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, dle něhož při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu. Možné likvidační účinky zajištění daně pro žalobce proto nelze považovat za relevantní důvod, který by způsobil nezákonnost napadených zajišťovacích příkazů.

VI. Závěr

54. S ohledem na výše uvedené soud zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Na žalovaném bude, aby věc znovu posoudil a rozhodl.
55. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci úspěch, a proto mu náhrada nákladů řízení náleží. Tyto náklady zahrnují soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Zástupce žalobce provedl v řízení tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast při jednání], k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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.

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, 11. března 2019

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu