



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a Mgr. Blanky Fauré ve věci:

žalobce: Yes media.cz s.r.o.
sídlem Pobřežní 95/74, 186 00 Praha,
zastoupený advokátkou JUDr. Ondřejem Trubačem,
sídlem Jánský vršek 311/6, 118 00 Praha 1 – Malá Strana

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2017, č. j. 35243/17/5100-41458-711233,

takto:

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

Odůvodnění

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), jímž žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo prvostupňový orgán“) všechna ze dne 16. 6. 2017, č. j. 5242183/17/2008-80541-208845, č. j. 5242385/17/2008-80541-208845, č. j. 5242592/17/2008-80541-208845, č. j. 5242851/17/2008-80541-208845 a č. j. 5243098/17/2008-80541-208845 (dále jen „zajišťovací příkazy“) tak, že odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Správce daně vydal zajišťovací příkazy podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či „ZDPH“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Žalobce napadá rozhodnutí odvolacího i prvostupňového orgánu a to pro nezákonnost. Nesouhlasí s tím, že byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů a jeho námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
3. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobce, že správce daně nesprávně posoudil otázku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, k níž byly zajišťovací příkazy vydány.
4. Žalobce nesouhlasí se správcem daně, který vydal zajišťovací příkazy s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45 a ze dne 11. 6. 2014, sp. zn. 10 Afs 18/2015) a to na základě pouhé účasti žalobce v podvodném řetězci bez ohledu na jeho případnou dobrou víru. Dle žalobce Nejvyšší správní soud v předmětných rozsudcích pouze presumoval, že účast na podvodném řetězci může být jedním ze zdrojů, nikoliv však jediným důvodem pro obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že otázka, zda daňový subjekt byl v dobré víře není rozhodná v řízení o zajišťovacích příkazech. V této souvislosti jednak upozorňuje na skutečnost, že společnost tzv. missing tradera Praha Production Servis s.r.o. (dále jen „Praha Production Servis“) nebyla v přímém vztahu s žalobcem, nýbrž byla v rozhodném období dodavatelem společnosti Ambrerouge s.r.o. (dále jen „Ambrerouge“), která pak v obchodním vztahu s žalobcem byla a jednak upozorňuje na judikaturu Soudního dvora Evropské Unie (dále jen SDEU), která soudům v členských státech EU přikazuje posuzovat každé plnění samostatně, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, což dle žalobce znamená, že dobrá víra subjektu navázaného na tzv. missing tradera se musí přičítat všem ostatním navázaným článkům v řetězci a toto aplikovat i na okolnosti, ze kterých lze usuzovat na budoucí vyměření daně. Žalobce svou úvahu rozvíjí tak, že pokud žalobci lze přičítat dobrou víru společnosti Ambrerouge, pravděpodobnost budoucího stanovení daně nejen není „přiměřená“, ale není vůbec žádná. Žalobce shrnuje, že byla-li účast žalobce v podvodném řetězci jediným důvodem pro splnění jednoho z předpokladů v § 167 odst. 1 daňového řádu, měl se žalovaný zabývat tím, zda nelze postupovat vůči společnosti Ambrerouge s.r.o. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že žalovaný dovozuje dobrou víru (resp. její nedostatek) z okolnosti, že žalobce změnil jednatele a hlavní ekonomickou činnost, přičemž tyto změny byly následovány navýšením plnění přijatých od Ambrerouge.
5. *Ve druhém žalobním bodu* nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, že je zde důvodná obava o nedobytnost v budoucnu stanovené daně.
6. Žalobce upozorňuje, že správce daně odůvodnil obavu o nedobytnost v budoucnu stanovené daně vedle účasti žalobce v řetězci spojeného s podvodem na DPH, také domnělou nemajetností žalobce (resp. snadnou převoditelností majetku žalobce). Žalobce namítá, že majetková nedostatečnost jako argument sám o sobě neobstojí. Správce daně se měl zabývat rovněž budoucími okolnostmi, což neudělal, neboť *nepostačuje pouhý výčet majetku, ale je zapotřebí vzít v úvahu, zda v budoucnu bude možno pohledávku na dani uhradit a v jakém rozsahu, zda takový majetek bude ještě v době právní moci rozhodnutí o daňové povinnosti existovat*, např. správce daně měl vzít v úvahu, že žalobce eviduje pohledávku za odběratelem, společností BPA sport marketing a.s. (dále jen „BPA sport marketing“) ve výši 12 mil. Kč.
7. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že daňové přiznání podal až v náhradní lhůtě z důvodu nedopatření ohledně toho, zda bude daňové přiznání subjekt podávat sám či prostřednictvím daňového poradce. Jakmile byl žalobce k podání daňového přiznání

vyzván, neprodleně tak učinil. Skutečnost, že ekonomická činnost žalobce probíhá na adrese jednatelky nikdy neskrýval.

8. *Ve třetím žalobním bodu* namítá žalobce, že správce daně dostatečně nezdůvodnil, proč hrozilo údajné nebezpečí z prodlení u úhrady daně ve smyslu § 103 ZDPH.
9. Správce daně v daném případě existenci nebezpečí z prodlení odůvodnil dvěma stejnými argumenty, které použil pro odůvodnění splnění podmínek dle § 167 odst. 1 DŘ, přičemž žalobce namítá, že tyto skutečnosti nemohou vypovídat o existenci nebezpečí z prodlení. Žalobce upozorňuje, že účelem zajišťovacího příkazu obecně je uspokojení daňového dluhu, nikoliv ochromení činnosti daňového subjektu. Správce daně měl proto vzít rovněž v úvahu, že i po zahájení daňové kontroly žalobce nadále v předmětné činnosti podnikal a dosahoval zisku, nečinil kroky ke snížení svého majetku a ani nehrozilo riziko jeho úpadku.
10. Závěrem žalobce znovu připomíná, že správce daně zajišťovací příkazy dostatečně neodůvodnil a přitom bezdůvodné zadržování finančních prostředků daňových subjektů nesmí být cílem zajišťovacího příkazu, což je v rozporu s právem vlastnit majetek dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Dle žalobce je postup správce daně v zajišťovacích příkazech i v rozporu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která vyžaduje, aby správce daně před vlastním vydáním těchto příkazů zvážil, zda se jedná o prostředek, který daňový subjekt co nejméně zatěžuje a ještě umožňuje dosažení cíle správy daní.
11. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci odkázal na právní názor uvedený v žalobou napadeném rozhodnutí a na skutečnosti v něm uvedené.
12. K námitce nesplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, žalovaný odkazuje na body 14 až 17 napadeného rozhodnutí, kde stručně shrnul skutečnosti, jež v daném případě založily odůvodněnou obavu, a kde se vyjádřil k zákonným podmínkám vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný připomíná, že klíčovými skutečnostmi vzniku odůvodněné obavy byla v daném případě pravděpodobnost budoucího stanovení daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2016, 4. čtvrtletí 2016 a leden až březen 2017 (dále jen „předmětná období“) vycházející ze zjištění o zapojení žalobce do daňového podvodu, rizikové důsledky s tím související, majetková nedostatečnost žalobce a obava, zda zjištěný majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jeho vlastnictví.
13. Žalobce v žalobě vyčleňuje ze souhrnu všech indicií zakládajících odůvodněnou obavu v daném případě jednotlivé skutečnosti a uvádí k nim, že tyto samy o sobě nemohou založit odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 daňového řádu. Žalovaný však k tomu zdůrazňuje, že odůvodněnou obavu správce daně podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu zakládá řada zjištění a skutečností, na které nelze nahlížet odděleně, ale je nutné je vnímat v jejich vzájemné souvislosti.
14. K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 3/2016-45 ze dne 6. 4. 2016 žalovaný uvádí, že jenom účast na daňovém podvodu nevedla ke vzniku odůvodněné obavy v daném případě, současně však dodává, že účast žalobce na daňovém podvodu byla hlavním zdrojem obav správce daně, tak jak to ostatně soud konstatoval také ve výše označeném rozsudku. Možné zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce z něj činí rizikový subjekt, jehož jednání ve vztahu k plnění daňových povinností lze jen

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

obtížně předvídat, přičemž u protiprávně nabytých daňových výhod existuje vyšší riziko, že daňový subjekt učiní všechna opatření, aby své protiprávní jednání realizoval a zároveň minimalizoval riziko jeho odhalení.

15. K námitce žalobce týkající se dobré víry při účasti na daňovém podvodu se již žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí, a proto odkazuje na body 21 a 22 napadeného rozhodnutí, kde žalobci s odkazem na příslušnou judikaturu vysvětlil, že pro vznik odůvodněné obavy je bezvýznamné, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, neboť podstatná je samotná účast na daňovém podvodu, kterou i současná judikatura shledává jako možný zdroj odůvodněné obavy. Nadto žalovaný dodává, že správce daně už při vydání zajišťovacích příkazů disponoval zjištěními zakládajícími podezření, že žalobce o své účasti v podvodném řetězci pravděpodobně věděl, či vědět měl a mohl. Správce daně zjištěné nestandardnosti v zajišťovacích příkazech řádně popsal a žalovaný je v bodě 22 žalobou napadeného rozhodnutí stručně shrnul. Jednou z nestandardností bylo, že ke dni 22. 8. 2016 došlo u žalobce ke změně jednatele i předmětu hlavní ekonomické činnosti, avšak hned v září 2016 vykázal žalobce poskytnutí reklamní služby odběrateli BPA sport marketing ve výši, která představovala více než dvojnásobné navýšení plnění přijatých od dodavatele Ambrerouge. Nestandardně se pak jevilo rovněž, že žalobce ihned po změně předmětu ekonomické činnosti uzavřel smluvní vztah s obchodní korporací Ambrerouge, která uvádí jako své sídlo tzv. virtuální sídlo a neprezentuje předmět činnosti na svých webových stránkách (což svědčí o tom, že žalobce si svého obchodního partnera zřejmě neprovéřoval), přičemž rozsah této činnosti ihned dosáhl obratu v řádech milionů korun.
16. K námitce žalobce, že správce daně se měl obrátit na společnost Ambrerouge, nikoliv na žalobce, aby ručil za plnění společnosti Praha Production Servis, žalovaný připomíná, že v daném případě nebyl vůči žalobci využit institut ručení za cizí daň, nýbrž zajišťovacím příkazem byla zajištěna žalobcova vlastní daň z přidané hodnoty za předmětná období v souhrnné výši 11 931 261 Kč, jejíž stanovení správce daně předpokládá z důvodu, že deklarovaná přijatá zdanitelná plnění žalobce od dodavatele Ambrerouge jsou zasažena daňovým podvodem, přičemž za podmínek stanovených ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie lze nárok na odpočet daně uplatněný z plnění zasažených podvodem odepřít.
17. Namítá-li žalobce, že správce daně měl při posouzení majetkové nedostatečnosti žalobce vzít v potaz také budoucí okolnosti, žalovaný k tomu odkazuje jednak na bod 24 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s odvolací námitkou týkající se namítané existence pohledávek žalobce, a dále na bod 27 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vyjádřil k otázce dobrovolné úhrady dosud nestanovené daně a dále zhodnotil ekonomický vývoj žalobce. Současně je třeba s odkazem na bod 26 žalobou napadeného rozhodnutí připomenout, že není pravdivým tvrzením, že žalobce nečinil žádné kroky ke snížení svého majetku, když bylo po vydání zajišťovacích příkazů z karty vozidla RZ: 7A2692 zjištěno, že žalobce již ke dni 28. 6. 2017 není evidován jako vlastník zmíněného motocyklu.
18. Pokud jde o námitky stran nedostatečného odůvodnění existence nebezpečí z prodlení, porušení zásady přiměřenosti a vzniku škody způsobené vydáním zajišťovacích příkazů, žalovaný zdůrazňuje, že žalobce je uvádí až v nyní podané žalobě, proto se k nim žalovaný coby odvolací orgán nemohl vyjádřit už v napadeném rozhodnutí. K odůvodnění existence nebezpečí z prodlení žalovaný odkazuje na bod 18 napadeného rozhodnutí, ze kterého je

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zřejmé, že hrozící nebezpečí z prodlení pramenilo z účasti žalobce na daňovém podvodu a ze struktury žalobcova majetku umožňujícího jeho snadnou převoditelnost. Fakt, že tyto skutečnosti odůvodňující existenci hrozícího nebezpečí z prodlení byly také spolu s předpokladem stanovení daně a majetkovou nedostatečností žalobce důvodem vzniku odůvodněné obavy pak nezpochybňují postup správce daně. Byť se žalobce domnívá, že totožné důvody, pro které byla shledána odůvodněná obava, nepostačují k odůvodnění existence hrozícího nebezpečí z prodlení, žalovaný k této úvaze uvádí, že pokud jsou důvody, pro které je vydáván zajišťovací příkaz natolik intenzivní, že nebýt zrychleného konání správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu by mohlo být pro chování daňového subjektu dosažení účelu příkazu zcela zmařeno, odůvodňují stejné důvody zakládající odůvodněnou obavu i postup správce daně při existenci hrozícího nebezpečí z prodlení.

19. K námitce žalobce, v níž poukazuje na negativní vliv zajišťovacích příkazů a na porušení zásady přiměřenosti, žalovaný konstatuje, že v zájmu dosažení základního cíle správy daní, tedy v daném případě zabezpečení úhrady dosud nestanovené daně, dochází rozhodovací činností správce daně vždy k zásahům do ekonomické sféry daňových subjektů. Stěžejní je, aby postup správce daně při dosažení tohoto cíle správy daní byl proveden v souladu se zákonem a v souladu se zásadami, na nichž je zákon založen, přičemž žalovaný již v žalobou napadeném rozhodnutí zkonstatoval, že správce daně v daném případě ze zákonných mezí nevybočil. Ačkoliv je tedy zajištění daně zajišťovacím příkazem intenzivním zásahem do majetkové sféry žalobce, zákonné podmínky pro užití tohoto zajišťovacího institutu byly v daném případě splněny a samotný nepříznivý dopad zajišťovacích příkazů nezakládá jejich nezákonnost. K zásadě přiměřenosti je třeba dále zdůraznit, že přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce je dána už samotným faktem, že institut zajišťovacího příkazu je právně upraven a podléhá stanoveným podmínkám, za jejichž splnění je správce daně oprávněn zajišťovací příkaz využít. Již samotným splněním zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy naplněno kritérium přiměřenosti. Vzhledem k tomu, že v daném případě byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro využití zajišťovacího příkazu, nelze postup, kdy existují skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy postup, jenž je v souladu s daňovým řádem, považovat za porušení zásady přiměřenosti.
20. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
21. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce již v žalobě vyjádřil souhlas, aby soud rozhodl bez nařízení ústního jednání a žalovaný s takovým projednáním věci ve stanovené lhůtě nevyjádřil nesouhlas (§ 51 s.ř.s.).
22. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
23. 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.“*

24. Podle § 103 ZDPH „*hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.*“
25. Zdejší soud nejprve poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, v němž soud konstatoval, že „*[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by uskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Protože však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, daňový řád podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zamezení svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.*“
26. Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud rovněž vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, v němž tento soud mimo jiné uvedl, že „*Pro vydání zajišťovacího příkazu bude například významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.*“ a rovněž na rozsudek téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „*[...] přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu“), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.*“
27. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
28. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016, 4. čtvrtletí 2016 a leden až březen 2017 (dále jen „předmětná období“) v souhrnné výši 11 931 261 Kč na depozitní účet správce daně s okamžitou účinností a vykonatelností dle § 103 ZDPH.
29. Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou dva předpoklady:

musí zde existovat (1) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (2) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými potížemi. K tomu soud dodává, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. V zajišťovacím příkazu tak musí být popsány jednak indicie, které vedly správce daně k závěru, že daň bude v budoucnu stanovena, stejně tak v něm musí být uvedeny úvahy, z nichž vyplývá obava o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Žalobce v podané žalobě rozporoval splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu (první a druhý žalobní bod) a rovněž nesouhlasil se závěrem správce daně, který shledal nebezpečí z prodlení s úhradou na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle § 103 ZDPH (třetí žalobní bod).

30. Soud se nejprve zabýval splněním první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v daném případě existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, tedy námitkami obsaženými *v prvním žalobním bodu*.
31. Správce daně založil svoji úvahu o splnění dané podmínky na skutečnosti, že žalobce mohl být a byl zapojen do daňového podvodu v podobě obchodního řetězce.
32. Soud připomíná, že vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně byl tedy povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Oba správní orgány těmito požadavkům dle soudu dostály.
33. Zajišťovací příkazy byly odůvodněny správcem daně dostatečně podrobně, o čemž svědčí odůvodnění rozhodnutí, kdy správce daně popsal nejprve svá skutková zjištění z veřejných registrů a poté se věnoval majetkové situaci daňového subjektu a budoucímu stanovení daně, jenž zahrnuje i popis vzniku daňového podvodu, včetně účasti daňového subjektu v něm (nyní žalobce pozn. soudu). Správce daně přitom poukázal na skutečnost, že za předmětná zdaňovací období deklaroval daňový subjekt uskutečněná plnění od společnosti Ambrerouge a toto plnění je zasaženo daňovým podvodem. Předmětné plnění, jehož dodavatelem je jmenovaná společnost představuje cca 98 % veškerých tvrzených přijatých plnění. Správce daně k tomu uvedl, že „Z analýzy kontrolních hlášení bylo správcem daně zjištěno, že dodavatelem obchodní korporace Ambrerouge byla v kontrolovaném období, zejména obchodní korporace Praha Production Servis, která nespolupracuje se správcem daně, její sídlo se nachází na tzv. virtuálním sídle a v řetězci plní roli tzv. missingtradera.“ Správce daně dále dodal, že „Z analýz kontrolních hlášení plyne, že daňový subjekt byl odběratelem společnosti Ambrerouge i ve zdaňovacích obdobích 3. čtvrtletí 2016, 4. čtvrtletí 2016, leden 2017 a březen 2017, kdy dodavatelem společnosti Ambrerouge byla též korporace Praha Production Servis.“ Dále správce daně poukázal na nefunkčnost webové stránky daňového subjektu a na nevyužívání facebookové stránky, což je nestandartní pro obchodní společnost, jejíž hlavní ekonomickou činností je reklamní činnost, neboť není obvyklé, když obchodní korporace s tímto předmětem činnosti aktivně neshání nové

odběratele a pasivně čeká, až jej takovéto osoby samy osloví. Správce daně výslovně za důvody obav o budoucí dobytost dosud nestanovené daně označil, že

- daňový subjekt, není v katastru nemovitostí evidován jako vlastník nemovitého majetku,
- zjištěný dlouhodobý majetek v podobě jediného motocyklu a jediného osobního automobilu je majetek, který je snadno zcizitelný a jeho hodnota vlivem opotřebení klesá,
- finanční prostředky na zveřejněném účtu jsou peněžní prostředky, které lze z účtu převádět v reálném čase a hrozí, že tento majetek bude převeden na účet cizí osoby, čímž se stane pro správce daně nedosažitelným,
- největším dodavatelem daňového subjektu je obchodní korporace zapojená do obchodního řetězce, na jehož počátku stojí obchodní korporace, která selhává při zaplacení daně a správce daně konstatuje, že u plnění přijatých od společnosti Ambrerouge z dosavadních zjištění plyne, že v řetězci transakcí nebyla řádně přiznána a odvedena daň ze strany korporace Praha Production Servis. Nejedná se o transakci nahodilou, když analýzou kontrolních hlášení byla zjištěna spolupráce v dalších zdaňovacích obdobích,
- celková výše dosud nestanovené daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016, 4. čtvrtletí 2016, leden 2017, únor 2017 a březen 2017 činí 11 931 261 Kč, přičemž tato hodnota vysoce překračuje hodnotu majetku daňového subjektu, který byl správcem daně zjištěn.

34. Odvolací orgán k popsáním zjištěním správce daně po jejich posouzení shrnul pod bodem 14 napadeného rozhodnutí na str. 3, že „....*Odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu ust. § 167 daňového řádu v daném případě vyvolává pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětná období vycházející ze zapojení odvolatele do daňového podvodu, rizikové důsledky s tím související, majetková nedostatečnost odvolatele a obava, zda zjištěný majetek odvolatele bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále ve vlastnictví odvolatele.*“ Dále pod bodem 15. napadeného rozhodnutí na str. 4 dodal, že „*Předpoklad budoucího stanovení daně za předmětná období vyplývá z dosavadních výsledků daňové kontroly vedené na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 a z výsledků vlastní vyhledávací činnosti správce daně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 a leden až březen 2017, kdy správce daně na základě analýzy údajů z kontrolních hlášení odvolatele a dalších daňových subjektů zjistil, že odvolatel se zapojil do podvodného řetězce daňových subjektů, ve kterém na počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty z uskutečněných zdanitelných plnění. Analýzou údajů uvedených v oddílu B2 kontrolních hlášení odvolatele správce daně zjistil, že odvolatel v předmětných obdobích přijal plnění (reklamní služby) od dodavatele Ambrerouge, a z těchto přijatých zdanitelných plnění si pak uplatnil nárok na odpočet daně. Dodavatelem Ambrerouge byla v předmětných obdobích obchodní společnost Praha Production Servis, která však v daňových přiznáních za předmětná období nevykázala žádné uskutečněné plnění pro Ambrerouge, vykazuje nestandardní rysy (např. virtuální sídlo, nespolečná se správcem daně, vysoké daňové nedoplatky) a v detekovaném řetězci má roli tzv. missing tradera. Deklarovaná plnění zasažená podvodem a přijatá od Ambrerouge představují většinu přijatých zdanitelných plnění odvolatele za předmětná období. Z předmětných plnění nebyla řádně odvedena daň, avšak nárok na odpočet daně z daných plnění byl vždy (tedy za všechna předmětná období) uplatněn, což nelze považovat za nahodilé, když byla zjištěna spolupráce ve více než v jednom zdaňovacím období. Správce daně rovněž zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že odvolatel o své účasti v podvodném řetězci minimálně vědět měl a mohl, a to s ohledem na zjištěné nestandardnosti, kdy od srpna 2016 došlo u odvolatele ke změně jednatele a předmětu ekonomické činnosti, avšak už od září 2016 došlo k vykazání reklamních služeb odběrateli BPA sport marketing a.s. ve výši bezmála 12 mil. Kč v základu daně, čímž odvolatel navýšil přijatá plnění od Ambrerouge více než dvakrát. Odvolatel má pouze jednoho*

zaměstnanec a jednoho spolupracovníka pracujícího jako osoba samostatně výdělečně činná. Většinu přijatých zdanitelných plnění přijímá odvolatel od Ambrouge, jež má, stejně jako odvolatel, virtuální sídlo. Jediným odběratelem odvolatele je pak BPA sport marketing, přičemž s ohledem na nefunkční webové stránky a nevyužívané facebookové stránky odvolatele je zřejmé, že odvolatel neshání další odběratele, což působí velmi nestandardně. Spolupráce zmíněných článků řetězce je z kontrolních hlášení zřejmá ve více zdaňovacích obdobích, tedy se nejedná o náhodilou obchodní transakci. S ohledem na to, že odvolatelem deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Ambrouge jsou zasažena daňovým podvodem a nárok na odpočet daně z těchto přijatých zdanitelných plnění tak nevzniká, správce daně předpokládá, že po ukončení daňové kontroly bude odvolateli na základě dosud známých skutečností doměřena daň z přidané hodnoty za předmětná období v celkové výši 11 931 261 Kč.“

35. Soud se s výše uvedeným hodnocením ztotožňuje a dodává, že zjištěné okolnosti zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Je třeba připomenout, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. V obecné rovině lze uvést, že spolu s postupující daňovou kontrolou může být naplnění prvního předpokladu – pravděpodobnosti stanovení daně - zřetelnější. V úvodu daňové kontroly nemusí být splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zřejmé. V posuzovaném případě přistoupil správce daně k vydání zajišťovacího příkazu až po shromáždění všech podstatných poznatků, na nichž založil svá kontrolní zjištění. Předpoklad budoucího stanovení daně se jeví soudu v posuzované věci relativně silný, rozhodně postačující k případnému vydání zajišťovacích příkazů.
36. V prvním žalobním bodu žalobce polemizuje se správcem daně ohledně poukazu žalovaného na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudky ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45 a ze dne 11. 6. 2014, sp. zn. 10 Afs 18/2015, z nichž žalobce vyvozuje, že Nejvyšší správní soud zde pouze presumoval, že účast na podvodném řetězci může být jedním ze zdrojů, nikoliv však jediným důvodem pro obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Této výtce žalobce nemohl soud přisvědčit, neboť z obsahu napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že zapojení žalobce do daňového podvodu nebylo jediným důvodem vydání zajišťovacích příkazů, ale správce daně k jejich vydání přistoupil i na základě dalších indicií (viz bod 33. tohoto rozsudku).
37. Žalobce dále vytýká žalovanému, že se nezabýval otázkou, zda daňový subjekt byl v dobré víře, přičemž nesouhlasí s tím, že tato otázka není rozhodná v řízení o zajišťovacích příkazech. Soud konstatuje, že žalobce námitky tohoto obsahu učinil již součástí svého odvolání, a proto se jimi žalovaný zabýval a to na str. 6 napadeného rozhodnutí, zejména v bodech 21 a 22 rozhodnutí, na něž soud pro stručnost odkazuje.
38. V návaznosti na již uvedené v bodu 32. tohoto rozsudku soud dále poukazuje na skutečnost, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Dle soudu i otázka, zda daňový subjekt byl v dobré víře se vztahuje až k řízení vyměřovacímu. Soud pro stručnost cituje z již žalovaným označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. dubna 2016, č. j. 6 Afs 3/2016, v němž se uvádí „Současně Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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 (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 AfS 18/2015-48, bod 13). 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 odůvodněné obavy) pro zajištění daně“.

39. Soud se s výše uvedeným shoduje a uzavírá, že z uvedené citace vyplývá, že otázka, zda žalobce jednal v dobré víře není předmětem posouzení a úvah v zajišťovacím řízení. *Proto soud neshledává ani relevantním vyjadřovat se k četným poukazům žalobce na judikaturu SDEU, která se má týkat těchto otázek.*
40. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky v prvním žalobním bodu důvodnými.
41. *Ve druhém žalobním bodu namítá žalobce, že nebyla správně posouzena otázka, zda byly v daném případě shledány dostatečné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně. Žalobce konkrétně namítá, že správce daně se při posouzení nemajetnosti žalobce (resp. snadné převoditelnosti majetku žalobce) měl zabývat rovněž budoucími okolnostmi, což neudělal, neboť nepostačuje pouhý výčet majetku, ale je zapotřebí vzít v úvahu, zda bude možno pohledávku na dani v budoucnu uhradit, přitom žalobce uvádí, že např. měla být vzata v úvahu pohledávka žalobce za odběratelem, tj. společností BPA sport marketing.*
42. Soud předesílá, že zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
43. V daném případě se správce daně věnoval splnění této podmínky na straně 2 a 3 zajišťovacích příkazů, kde popsal a hodnotil svá zjištění týkající se indicií, které daly vznik obavám správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, příp. že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Zde uvedl zjištění z databáze evidence vozidel (daňový subjekt je zde veden jako vlastník jednoho vozidla a jednoho motocyklu) a z katastru nemovitostí (daňový subjekt nevlastní žádnou nemovitost), přičemž uvedl svou úvahu, že dlouhodobý majetek je tvořen výhradně vozidlem a motocyklem, jejichž hodnota opotřebením rychle klesá. Dále konstatoval, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 a v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a roku 2015 vykázal nulový výsledek hospodaření, stejně tak tomu bylo i v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 a 2. čtvrtletí 2016, kdy byla vykázána nulová plnění. Dále k bankovním účtům, které má daňový subjekt zveřejněny pro účely DPH, zjistil správce daně, že jeden z těchto účtů byl již v srpnu 2016 zrušen a na druhém byl ke dni 8. 6. 2017 zjištěn konečný zůstatek 675 330,83 Kč. Na základě analýzy obrátů na tomto bankovním účtu zjistil správce daně, že připsané prostředky jsou zpravidla v nejbližších pracovních dnech odčerpávány bezhotovostně, většinou ve prospěch společnosti Ambrerouge a současně veškeré částky ve prospěch daňového subjektu jsou od společností BPA sport marketing. Správce daně označil majetek daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

subjektu za lehce převoditelný na třetí osoby. Je zřejmé, že jeho posouzení bylo ovlivněno skutečností, že daňový subjekt nepodal za zdaňovací období roku 2016 v době vydání zajišťovacích příkazů přiznání k dani z příjmů právnických osob, a proto nebylo možno ověřit aktuální stav případného majetku.

44. Odvolací orgán k námitkám, které se týkají důvodů, z nichž dovozoval správce daně existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně konstatoval na straně 4 bodu 16 mimo jiné, že „.... v odvolatelově případě tato obava vyplývá zejména ze zjištění, že se odvolatel účastnil obchodních transakcí v rámci řetězce, které jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž odvolatel o této skutečnosti minimálně vědět měl a mohl. Aspekt nedobytnosti dosud nestanovené daně pak vyplývá rovněž z majetkové situace odvolatele, jež je detailně popsána v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Správce daně při hodnocení majetkových poměrů vycházel ze skutečnosti, že v podstatě jediným podstatným majetkem odvolatele je osobní automobil, motocykl a peněžní prostředky na bankovním účtu (tedy majetek vysoce likvidní a nestálý v čase), neboť podle výpisu z katastru nemovitostí odvolatel nevlastní žádnou nemovitou věc, podle výpisu z databáze evidence vozidel je odvolatel vlastníkem motorového vozidla BMW RZ: x, jehož hodnota byla správcem daně odhadnuta na částku ve výši cca 1,5 mil. Kč, a motocyklu RZ: x, jehož hodnota byla správcem daně odhadnuta na částku 200 000 Kč až 250 000 Kč, a z výpisu ze zveřejněného bankovního účtu odvolatele č. 2901049230/2010 je ke dni 8. 6. 2017 patrný zůstatek ve výši 675 330,83 Kč. Současně je z výpisu z bankovního účtu zřejmé, že veškeré peněžní prostředky jsou připsány od BPA sport marketing a zpravidla v nejbližších dnech po připsání jsou tyto převedeny ve prospěch jiného bankovního účtu (z největší části ve prospěch bankovního účtu Ambrerouge). S ohledem na to, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů nebylo podáno daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, nepodařilo se správci daně zjistit skutečné majetkové poměry odvolatele. Nakonec vzal správce daně v potaz také fakt, že není možné od odvolatele očekávat dobrovolnou úhradu dosud nestanovené daně, když se tento účastnil daňového podvodu a o tomto podvodu pravděpodobně věděl, či minimálně vědět mohl a měl, a současně si neplní své zákonné povinnosti (odvolatel nepodal v zákonném termínu daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a daňové přiznání k dani silniční za zdaňovací období roku 2016). Odvolací orgán k výše uvedenému dodává, že v rámci odvolacího řízení ze spisového materiálu zjistil, že z karty vozidla BMW RZ: x je zřejmé, že vlastníkem tohoto automobilu je UniCredit Leasing CZ, a.s. a odvolatel je veden toliko jako provozovatel.“ Žalovaný s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že v podstatě jediným podstatným správcem daně známým majetkem odvolatele byly v době vydání zajišťovacích příkazů peněžní prostředky na bankovním účtu a motocykl. Dále žalovaný doplnil, že v rámci odvolacího řízení zjistil, že odvolatel po vydání zajišťovacích příkazů podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, avšak ani daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 nevyvrací majetkovou nedostatečnost odvolatele coby jednu z klíčových důvodů odůvodněné obavy. Po vydání zajišťovacích příkazů bylo z karty vozidla RZ: x zjištěno, že odvolatel již ke dni 28. 6. 2017 není evidován jako vlastník zmíněného motocyklu, přičemž odvolacímu orgánu není známo, kdy skutečně došlo k převodu vlastnického práva ke zmíněnému motocyklu, zda před vydáním zajišťovacích příkazů nebo až poté.
45. K žalobcem vznesené námitce, že správce daně nepřihlédl k jeho budoucímu ekonomickému vývoji soud konstatuje, že žalovaný se námitkou tohoto obsahu zabýval na straně 8 v bodu 27 rozhodnutí, kde konstatoval, že správce daně v zajišťovacích příkazech svou úvahu o vyloučení dobrovolné úhrady dosud nestanovené daně ze strany odvolatele

nepostavil na nepříznivém ekonomickém vývoji daňového subjektu, nýbrž na jeho účasti na daňovém podvodu, pravděpodobnou vědomostí o účasti na daňovém podvodu a neplněním zákonných povinností. Žalovaný tuto úvahu správce daně doplnil tak, že „...s ohledem na skutečnost, že od odvolatele není možné očekávat dobrovolnou úhradu dosud nestanovené daně, není budoucí ekonomický vývoj odvolatele rozhodující, jelikož i kdyby zde existoval potenciál, že odvolatel bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, nelze (s ohledem na výše uvedené důvody) očekávat, že tyto použije na úhradu dosud nestanovené daně. Nadto však odvolací orgán dodává, že z výše popsanych zjištěných nestandardností (viz bod [15]) je zřejmé, že ekonomický vývoj odvolatele nelze hodnotit pozitivně, neboť podléhá značnému riziku. Odvolatel má pouze jediného odběratele, přičemž tato závislost na jediném odběrateli může být velmi nevýhodná a v případě, že by odběratel ukončil s odvolatelem spolupráci, mohla by vést k ukončení ekonomické činnosti odvolatele. V souvislosti s tím je nutné dodat, že odvolatel další odběratele neshání, neprezentuje svou činnost na internetu a jeho největší dodavatel byl pro správce daně až do května 2017 nekontaktní. Odvolací orgán dodává, že s ohledem na povahu ekonomické činnosti odvolatele (reklamní služby) a strukturu majetku odvolatele není vyloučeno ani dobrovolné ukončení ekonomické činnosti ze strany odvolatele, a to v podstatě bez jakékoliv časové prodlevy“.

46. Zdejší soud se s výše uvedeným hodnocením zcela shoduje a rovněž jako správce daně shledává existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně právě ve skutečnostech, které naplňují indicie osvědčující podíl daňového subjektu na transakcích, které byly zasazeny podvodem na DPH, a současně vyplývají ze zjištění a vyhodnocení majetkové situace daňového subjektu. Podstatnými byla v této souvislosti zjištění objektivní povahy svědčící o nedostatečnosti finančních prostředků na účtu daňového subjektu s ohledem na výši daňové povinnosti za současného nedostatku postižitelného nemovitého a příp. movitého majetku ve vlastnictví žalobce. Lze dodat, že úvahy správce daně týkající se posouzení ekonomické situace daňového subjektu shledává soud zcela logickými. Správce daně musel do svého hodnocení promítnout zejména způsob, jakým daňový subjekt hospodaří se svými finančními prostředky.
47. Žalobce dále namítá, že daňové přiznání podal až v náhradní lhůtě z důvodu nedopatření ohledně toho, zda bude daňové přiznání podávat sám či prostřednictvím daňového poradce. K této námitce lze konstatovat, že žalovaný se s touto skutečností vypořádal již v napadeném rozhodnutí na straně 5 pod bodem 17, kde mimo jiné uvedl, že „...v rámci odvolacího řízení zjistil, že odvolatel po vydání zajišťovacích příkazů podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Z rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2016 podané jako příloha daňového přiznání je však patrné, že nevykazuje žádný dlouhodobý majetek a aktiva jsou tvořena pouze aktivy oběžnými (pohledávky a peněžní prostředky). Proto ani daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 nevyvrací majetkovou nedostatečnost odvolatele“.
48. Z výše uvedených důvodů neshledal soud ani námitky ve druhém žalobním bodu důvodnými.
49. Ve třetím žalobním bodu namítá žalobce, že nebylo dostatečně zdůvodněno, proč hrozilo údajné nebezpečí z prodlení u úhrady daně ve smyslu § 103 ZDPH, konkrétně žalobce poukazuje na skutečnost, že správce daně existenci nebezpečí z prodlení odůvodnil stejnými argumenty, které použil pro odůvodnění splnění podmínek dle § 167 odst. 1 DR. Žalobce je toho názoru, že uvedené skutečnosti v daném případě nemohou vypovídat o zvlášť naléhavých důvodech, pro které by „dosažení účelu příkazu bylo zcela zmařeno.“
50. Smyslem a účelem § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je napomoci výběru daně v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného

zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu.

51. Lze sice souhlasit s žalobcem, že při posouzení existence nebezpečí z prodlení vycházel žalovaný ze shodných důvodů (účast žalobce na daňovém podvodu a struktura žalobcova majetku umožňující snadnou převoditelnost tohoto majetku), nelze však zároveň a priori předjímat, že tyto důvody nemohou vést ke vzniku odůvodněné obavy správce daně a současně vést i k existenci nebezpečí z prodlení. Právě taková situace dle soudu v daném případě nastala, což odvolací orgán zcela adekvátně zjištěným indiciím popsal v bodu 18 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že „Vzhledem k účasti odvolatele na daňovém podvodu a vzhledem k tomu, že jediným správcem daně známým majetkem odvolatele byl majetek vysoce likvidní a nestálý v čase, neboť motorová vozidla lze během krátkého časového období zcizit a vlastnické právo k nim převést na jinou osobu (k tomu odvolací orgán odkazuje na předcházející odstavec, ze kterého je zřejmé, že odvolatel nebyl a není vlastníkem motorového vozidla BMW RZ: x, a vlastnické právo k motocyklu RZ: x převedl), a peněžní prostředky lze v této podobě z účtu jednoduše převést v reálném čase (což ostatně odvolatel činí), příp. vybrat v hotovosti, tedy jde o snadno převoditelný majetek, správce daně zcela namístě naznal, že i tak krátká lhůta stanovená v ust. § 167 odst. 3 daňového řádu ke složení jistoty, tj. lhůta tří pracovních dnů od doručení zajišťovacího příkazu, by byla riziková, neboť zde hrozí reálné nebezpečí z prodlení. V zajišťovacích příkazech pak správce daně rovněž ve výroku sdělil, že podle ust. § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem vydání. Na základě veškerých výše uvedených skutečností, které měl správce daně v době vydání zajišťovacích příkazů k dispozici, dospěl odvolací orgán k závěru, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle ust. § 167 daňového řádu byly splněny“. S citovaným odůvodněním se soud shoduje a shledává je za zcela adekvátní posuzovanému případu. Vždy je třeba posuzovat jednotlivé okolnosti konkrétního případu ve svém celku a zohlednit i intenzitu hrozícího nebezpečí z prodlení, což se v daném případě podle soudu odrazilo ve zrychleném konání správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů (v podobě zkrácení, resp. neposkytnutí lhůty), neboť zde existuje důvodná obava, že by pro chování daňového subjektu mohlo být dosažení účelu příkazu zcela zmařeno (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 42/2014 ze dne 10. 12. 2015, dostupný na www.nssoud.cz).
52. K poukazu žalobce, že správce daně měl zohlednit rovněž, že i po zahájení daňové kontroly žalobce nadále podnikal a dosahoval zisku, nečinil kroky ke snížení svého majetku a ani nehrozilo riziko jeho úpadku, soud jednak poukazuje na skutečnost, že v odvolacím řízení bylo po vydání zajišťovacích příkazů zjištěno z karty vozidla RZ: x, že žalobce již ke dni 28. 6. 2017 není evidován jako vlastník konkrétně označeného motocyklu a jednak uvádí, že sama skutečnost, že se daňový subjekt zbavuje majetku není podmínkou vydání zajišťovacího příkazu. Nadto vydání zajišťovacího příkazu nelze spojit výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence či činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její

vymahatelnosti uhradit, což v posuzovaném případě bylo v daném případě splněno, neboť odůvodněná obava byla řádně a konkrétně odůvodněna.

53. K závěrečné námitce, v níž žalobce poukazuje na negativní vliv zajišťovacích příkazů a na porušení zásady přiměřenosti, soud uvádí, že institut zajišťovacího příkazu je právním nástrojem, který opravňuje správce daně k jeho použití za zákonem stanovených podmínek. Jsou-li tyto zákonné podmínky splněny, nelze ani úspěšně namítat rozpor rozhodnutí s právem vlastnit majetek dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.
54. V daném případě splnění těchto podmínek bylo soudem přezkoumáno, přičemž soud dospěl k závěru, že v daném případě postup správce daně byl proveden v souladu se zákonem a v souladu se zásadami, na nichž je zákon založen (viz odůvodnění rozsudku vztahující se k žalobním námitkám v prvním a ve druhém žalobním bodu).
55. *Z výše uvedených důvodů tedy neshledal soud ani námitky ve třetím žalobním bodu důvodnými.*
56. Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalované žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

V Praze dne 26. července 2019

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.