



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: **Solanisus Praga s.r.o.**
sídlem Husinecká 903/10, 130 00 Praha,
zastoupený advokátkou Mgr. Magdalénou Poncza,
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2017, č. j. 6120/17/5100-41458-711929,
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 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo prvostupňový orgán“) ze dne 9. 12. 2016 č. j. 8594869/16/2003-00540-110077 tak, že odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Tímto rozhodnutím správce daně vydal zajišťovací příkaz 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“).
2. Žalobce napadá rozhodnutí odvolacího i prvostupňového orgánu a to pro nezákonnost. Námitky žalobce lze rozdělit do následujících žalobních bodů:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

3. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobce, že správce daně nesprávně posoudil otázku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, k níž byl zajišťovací příkaz vydán.
4. Žalobce nesouhlasí se správcem daně, který konstatoval, že „*dle podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 je zřejmé, že daňový subjekt přiznal daň z přidané hodnoty z pořízení zboží z jiného členského státu a zároveň si uplatnil nárok na odpočet daně z těchto plnění*” a současně uvedl, že žalobce podle čl. 28b část A odst. 2 pododstavec 1 Směrnice Rady 2006/112/ES - společný systém EU daně z přidané hodnoty (dále jen „šestá směrnice”), nemá nárok na okamžitý odpočet DPH, kterou je na vstupu zatíženo pořízení zboží uvnitř Společenství, a to s ohledem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 4. 2010 ve spojené věci C-536/08 a C-539/08 (dále jen „rozsudek ve věci Facet“), který dle názoru správce daně odůvodňuje jeho postup vůči žalobci. V návaznosti na výše uvedené žalobce připomíná, že stávající právní úprava v § 72 odst. 3 ZDPH spojuje vznik nároku na odpočet daně se vznikem povinnosti přiznat daň a ZDPH neobsahuje žádnou speciální úpravu, která by uplatnění takto vzniklého nároku na odpočet při naplnění určitých podmínek v českém ZDPH znemožňovala nebo vylučovala. Směrnice EU stanoví povinnosti členským státům, ale nikoliv již konkrétním soukromoprávním subjektům. Směrnice poskytují prostor členským státům, aby mohly přijmout daná pravidla do svého právního řádu. V případě, že členské státy EU nepřijmou daná pravidla ve stanové lhůtě, je možné se v určitých případech odvolávat na přímý účinek směrnice, který je chápán jako schopnost ustanovení unijního práva zakládat soukromým subjektům přímo práva (a jiným subjektům povinnosti), viz rozsudek SDEU ve věci Ratti C-148/78 či rozsudek SDEU ve věci Marshall 152/84. Žalobce postupoval dle ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH zakládající nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat a žalovaný je povinen se tímto ustanovením řídit.
5. *Ve druhém žalobním bodu* nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, že je zde odůvodněná obava o nedobytnost v budoucnu stanovené daně. Dle žalobce se jedná ze strany správce daně pouze o účelové domněnky, které postrádají relevantní odůvodnění.
6. Konkrétně žalobce k správcem daně uváděným důvodům, na základě nichž vydal zajišťovací příkaz uvádí, že *používání tzv. virtuální adresy* je běžnou praxí, takto žalobce snižuje náklady spojené s provozováním kancelářských prostor, nadto je v jeho případě sídlo na virtuální adrese v Praze předpokladem provozování jeho ekonomické činnosti, což odvozuje od svého názvu - „Solanius Praga”.
7. *Nezveřejnění informací v živnostenském rejstříku ohledně existence provozovny a nenahlášení u správce daně (žádné) provozovny*, je pouze formálním pochybením, které již bylo napraveno. Dle žalobce byla správci daně existence provozovny na adrese Hraniční, 735 11, Orlová - Lazy (byť formálně nenahlášená) známá, neboť na této adrese provedl daňový exekutor zajištění majetku žalobce.
8. K poukazu správce daně, že *neobdržel podání, ve kterém by žalobce nahlásil skutečné sídlo, ve kterém se nachází a je zde pro správce daně kontaktní*, uvádí žalobce, že jeho činnost kancelářské prostory nevyžaduje, nýbrž je často vykonávána na území celé České republiky, resp. v zahraničí (Polsko, Slovensko, Německo, Bulharsko), a proto by ani nebylo možno jednoznačně určit, které místo je tzv. „skutečným sídlem” dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, proto trvá na tom, že jeho skutečné sídlo se nachází na adrese Husinecká 903/10, Praha 3 - Žižkov, kde je přebírána veškerá korespondence a je zde přijímána část zásadních rozhodnutí týkajících se řízení žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

9. *Poukazuje-li správce daně, že jednatelka žalobce i prokurista jsou dle veřejného rejstříku trvale hlášeni na adresách mimo území České republiky, pak žalobce uvádí, že oba jsou trvale hlášeni na adresách mimo území České republiky z důvodu, že se jedná o občany Polské republiky, což však nemůže být přičítáno k tíži žalobci, jelikož se jedná o realizaci základní svobody v rámci vnitřního trhu Evropské unie a směřuje k porušení zákazu diskriminace, konkrétně pak k porušení zákazu diskriminace s ohledem na státní příslušnost, který je v českém právním řádu zakotven v čl. 1 Listiny základních práv a svobod, stejně tak v čl. 26 Listiny základních práv a svobod.*
10. *Upozorňuje-li správce daně, že na internetu nebyly nalezeny webové stránky žalobce, pak žalobce upozorňuje, že v českém právním řádu není povinnost provozovat webové stránky pro společnost s ručením omezeným nikde zakotvena. Jedná se pouze o aktivitu podnikatelských subjektů ke zviditelnění své ekonomické aktivity v případech, kdy je to žádoucí. Žalobce však zatím neměl potřebu se prezentovat tímto způsobem. Je čistě věcí žalobce, jak bude realizovat svou hospodářskou činnost.*
11. *Ke skutečnosti, že žalobce správci daně nenahlásil bankovní účet č. 2111360104/2700 (vedený v měně PLN), ačkoli jej používá k ekonomické činnosti a porušil tak ust. § 96 odst. 2 ZDPH, uvádí, že se jedná o formální pochybení, k němuž žalobce opakovaně sdělil správci daně příslib jeho nápravy. Dle žalobce správce daně měl možnost mu uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, což však neučinil.*
12. *K důvodu uvedenému správcem daně, že z analýzy pohybů na bankovním účtu č. 2111360104/2700 (v PLN) žalobce vyplývá, že tento bankovní účet má pouze průtokový charakter a žalobce zde nekumuluje žádné relevantní finanční prostředky pro úhradu vlastní daně, která by mu dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla svědčit. Finanční prostředky jsou obratem ve velkém objemu převáděny na bankovní účty třetích osob, žalobce uvádí, že kumulace finančních prostředků na bankovních účtech není a nikdy nebyla cílem žalobce. Na této skutečnosti, byť pravdivé, nelze však založit odůvodněnou obavu. Pokud by žalobce kumuloval finanční prostředky na svém účtu, nemohl by logicky vykonávat svou ekonomickou činnost. Dochází-li k převádění finančních prostředků ve velkém objemu na bankovní účty třetích osob, pak žalobce uvádí, že jde o převody na bankovní účty dodavatelů zboží. Nadto bankovní účty nejsou jediným způsobem, jak lze kumulovat majetek. Důkazem je skutečnost, že žalobce byl schopen uhradit v krátké době celou částku v zajišťovacím příkazu ve výši 16 042 427 Kč, pročez tato skutečnost měla být zohledněna v rámci odvolacího řízení.*
13. *Označil-li správce daně za důvod k vydání zajišťovacího příkazu, že žalobce neplní své povinnosti a nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014. Poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob podal žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Z tohoto důvodu nelze aktuální stav majetku žalobce ověřit. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 žalobce nepodal ani v náhradní lhůtě, ačkoli byl k tomuto správcem daně vyzván. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 žalobce nepodal i přesto, že lhůta pro podání uplynula dnem 1. 4. 2016, žalobce uvádí, že v roce 2014 ukončil spolupráci s původní externí účetní společností, která zpracovávala podání na DPH a DPPO za období 2011 - 2013; až na jaře roku 2015 se podařilo žalobci kontaktovat účetní společnost, která měla na zpracování účetnictví v požadovaném rozsahu dostatečnou kapacitu. Tento důvod sdělil již v odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Žalobce je si vědom svého pochybení, má však zato, že vzniklo z objektivních důvodů.*

14. Ke správcem daně uvedenému důvodu, že žalobce je registrován k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob. Není však registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a k dani silniční, jak by odpovídalo běžné podnikatelské činnosti obchodní společnosti, žalobce uvádí, že specifika podnikatelské činnosti žalobce nevyžadují registraci k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a k dani silniční.
15. Ani důvod, že na žalobce přicházejí časté požadavky k provedení kontrol na základě podnětů zaslaných z jiných členských států EU neshledává žalobce relevantní, neboť žalobce realizuje měsíčně obchodní transakce v řádech tisíců operací, zejména se subjekty ze zahraničí, v důsledku čehož se zvyšuje i pravděpodobnost, že některý z jeho obchodních partnerů bude podroben daňové kontrole a vznikne tak požadavek na provedení kontroly i u žalobce. Významným však je, že žádná z těchto kontrol neshledala pochybení na straně žalobce.
16. Správce daně rovněž uvádí, že žalobce nebyl dosud vystaven úhradě tak vysoké daňové povinnosti, která by dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla daňovému subjektu svědčit ve výši 16 042 427 Kč. Dle žalobce mu však daňová povinnost vůbec nevznikla a v rámci probíhající daňové kontroly nebyla doposud prokázána. I kdyby tomu tak bylo, je zcela zřejmé, že žalobce požadovanou částku plně uhradil na základě vydaného zajišťovacího příkazu.
17. Ve třetím žalobním bodu nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, který nebezpečí z prodlení s úhradou na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle § 103 ZDPH staví na tom, že žalobce nedisponuje žádnými relevantními hmotnými nebo nehmotnými aktivy, jejichž hodnota by odpovídala výši předpokládané vlastní daně, která by žalobci měla za období březen 2015 svědčit. Uvedená domněnka byla chybná, o čemž svědčí, že žalobce byl schopen uhradit celou částku požadovanou k zajištění dosud nestanovené daně v zajišťovacím příkaze, což mělo být zohledněno v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.
18. Za další důvod označil správce daně, že základní kapitál zapsaný do obchodního rejstříku činí pouze částku 200 000 Kč. Žalobce namítá, že výše základního kapitálu však nevypovídá nic o ekonomické situaci společnosti a jedná se o peněžní vyjádření hodnoty veškerých předmětů vkladů.
19. Správce daně dále uvedl, že k debetním finančním transakcím významné výše z bankovního účtu č. 2111360104/2700 dochází obratem poté, co dojde k připsání finančních prostředků na bankovní účet žalobce. Na uvedeném bankovním účtu tak není tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně, která by žalobci měla dle kvalifikovaného odhadu správce daně za zdaňovací období březen 2015 svědčit. Jediným podstatným majetkem, kterým žalobce pravděpodobně disponuje, jsou kromě výše uvedených motorových vozidel, jejichž reálná hodnota však zdaleka nedosahuje výše předpokládané daně za březen 2015, finanční prostředky na bankovním účtu žalobce, které jsou obratem poté, co dojde k jejich připsání na bankovní účet žalobce přeposlány na bankovní účet třetí osoby. Žalobce znovu uvádí, že správce daně nemůže zakládat svou odůvodněnou obavu na uvedeném, byť pravdivém tvrzení. Bankovní účty nejsou jediným způsobem, jak lze kumulovat majetek, o čemž svědčí, že žalobce byl schopen uhradit v krátké době celou částku požadovanou v zajišťovacím příkazu.
20. Žalobce nesouhlasí ani s důvodem, že žalobce je vědomě zapojen do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem s chybějící daní a nesouhlasí se správcem daně, že žalobce věděl o účasti v podvodném řetězci, či přinejmenším o této účasti vědět měl, neboť na konci celého řetězce měla být společnost KLERIS sp. z o.o., se sídlem Jana Henryka

Dgbrowskiego 75 M70, 60- 523 Poznań, VAT ID PL7811901031 (dále jen „KLERIS“), která dle sdělení správce daně měla spáchat daňový podvod, když nepodala daňová přiznání k DPH a souhrnná hlášení o IC transakcích. Mělo-li skutečně dojít ke spáchání daňového úniku spočívajícího v nezaplacení DPH z dodávek realizovaných žalobcem ve prospěch odběratele, tj. společnosti KLERIS, pak žalobce o těchto skutečnostech nevěděl a ani nemohl vědět. Žalobce přitom poukazuje na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), např. rozsudek SDEU C 409/04 Teleos či rozsudek SDEU C 80/11, C 142/11 Mahagében a Dávid.

21. V daném případě žalobce ověřil důvěryhodnost svého odběratele tím, že prověřil jeho daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost, což považuje za veškerá požadovaná opatření, která lze od něj očekávat, a proto uvádí, že nemohl vědět o zapojení společnosti KLERIS do daňového úniku spočívajícího v nezaplacení DPH z dodávek realizovaných žalobcem. Veškeré platby za pořízené a dodané zboží byly realizovány bezhotovostně. Zboží reálně existovalo a bylo dodáváno tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalobcem zjištěné skutečnosti o jeho obchodním partnerovi nevykazovaly žádné pochybnosti, a tudíž nevěděl a ani nemohl vědět o zapojení do podvodného jednání společnosti KLERIS. Žalobce neměl v době realizace předmětných dodávek zboží k dispozici informace o společnosti KLERIS, které si zajistil správce daně až následně v rámci vyhledávací činnosti.
22. *Ve čtvrtém žalobním bodu* s poukazem na ust. § 5 odst. 3 daňového řádu namítá, že došlo k porušení principu proporcionality. Intenzita obavy správce daně musí nezbytně dosahovat míry vyšší než je tomu obvykle v případě použití jiných postupů správce daně. V daném případě správce daně vydal zajišťovací příkaz a současně i exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č. j. 8597961/16/2003-00540-110077.
23. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že s právním názorem žalobce uvedeným v žalobě nesouhlasí. U žalobce existuje předpoklad budoucího stanovení daně, jelikož za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu žalobcem se pro splnění podmínek podle ust. § 11 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, považuje Česká republika, přičemž s ohledem na rozsudek ve věci Facet nepřísluší žalobci z takového pořízení zboží v České republice nárok na odpočet daně. Žalobce tak ve zdaňovacím období měsíce března roku 2015 neoprávněně nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 16 042 427 Kč. Jelikož správce daně zjistil zapojení žalobce v podvodném řetězci transakcí, o kterém žalobce s vysokou pravděpodobností věděl či vědět měl a mohl, a žalobce nedisponuje dle zjištění správce daně majetkem významnější hodnoty, vydal správce daně dne 9. 12. 2016 s ohledem na veškeré další rizikové skutečnosti zjištěné u žalobce zajišťovací příkaz, kterým byla žalobci uložena povinnost uhradit na depozitní účet správce daně k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března roku 2015 jistotu ve výši 16 042 427 Kč.
24. Skutkový stav a právní posouzení věci jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v celém předloženém spisovém materiálu. Žalobní body se převážně shodují s námitkami, na kterých žalobce zakládal důvodnost odvolání. Žalovaný má za to, že se s těmito námitky vypořádal dostatečně a přezkoumatelným způsobem v žalobou napadeném rozhodnutí. K uvedeným námitkám dodává, že pro vydání zajišťovacího příkazu, stejně jako žalobou napadeného rozhodnutí, není rozhodující jedna izolovaná skutečnost, ale to, že všechny správce daně učiněná zjištění ve své spojitosti skutečně

vyvolávají obavu, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

25. Ve vztahu k tvrzené nevědomosti žalobce o vlastní účasti v podvodném řetězci transakcí, žalovaný odkazuje na bod 19 žalobou napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že účast daňového subjektu v podvodném řetězci může být zdrojem odůvodněné obavy. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45 pak mimo jiné vyplývá, že v řízení o zajišťovacím příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení není na místě podrobné zkoumání otázky, zda byl žalobce v dobré víře či nikoliv. Žalovaný má nicméně za to, že součástí spisového materiálu jsou informace (zejména v písemnosti poř. č. 4 v nalézací části spisu správce daně), které nasvědčují tomu, že žalobce nemohl být ve vztahu k vlastní účasti v podvodném řetězci transakcí v dobré víře.
26. Ve vztahu k předpokladu budoucího stanovení daně žalobce namítá, že dle českého právního řádu v současnosti nelze stanovit daň z přidané hodnoty tak, jak správce daně předpokládá v zajišťovacím příkazu. S touto námitkou se žalovaný vypořádal v bodech 21 a 22 žalobou napadeného rozhodnutí, na které odkazuje. Žalovaný pouze dodává, že stanovení daně u žalobce není předpokládáno v důsledku přímého účinku směrnice, v této skutečnosti tudíž nemůže spočívat nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Správce daně aplikuje v současnosti účinné znění zákona v kontextu závazného právního výkladu předloženého Soudním dvorem Evropské unie, přičemž tak činí s ohledem na takřka doslovnou transpozici dotčených ustanovení směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobou napadené rozhodnutí tudíž není nezákonné v důsledku přímé aplikace směrnice v neprospěch daňového subjektu.
27. Žalobce dovozuje nezákonnost rozhodnutí ze skutečnosti, že částku, kterou mu bylo uloženo složit na depozitní účet správce daně, uhradil a tím vyvrátil obavu správce daně. K tomu žalovaný uvádí, že úhrada částky stanovené zajišťovacím příkazem nevyvrací odůvodněnou obavu správce daně, neboť se jedná o skutečnost nastalou až po jeho vydání, resp. v důsledku jeho vydání, přičemž nelze mít automaticky za to, že i kdyby zajišťovací příkaz nebyl vydán, tak by žalobce dosud nestanovenou daň v době své splatnosti a vymahatelnosti uhradil. Skutečnost, že žalobce stanovenou jistotu na depozitní účet správce daně složil, vypovídá toliko o tom, že účel zajišťovacího příkazu byl naplněn, nemůže však být důvodem jeho nezákonnosti, protože nemá jakýkoliv vliv na existenci odůvodněné obavy v době vydání zajišťovacího příkazu.
28. K námitce porušení zásady přiměřenosti, žalovaný uvádí, že přiměřenost v daňovém právu představuje v první řadě vyvážení zájmů státu a jedince, v důsledku čehož vzniká určitý prostor k činnosti správce daně, pokud jsou hranice pro uplatnění konkrétního opatření definovány příslušnou právní normou, jako tomu je v případě ust. § 167 a násl. daňového řádu, pak není možno pro každý případ vyvozovat tento prostor ze zásad správy daní. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí dostalo zákonným podmínkám stanoveným pro jeho vydání, a proto splňuje kritérium přiměřenosti již naplněním těchto zákonných podmínek dle ust. § 167 daňového řádu. Není tedy třeba postup správce daně jakkoliv korigovat přímou aplikací zásady přiměřenosti. Žalobcovu tvrzení o rozporu žalobou napadeného rozhodnutí se zásadou přiměřenosti tudíž nelze přisvědčit.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

29. 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.).
30. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřil (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla zástupkyni žalobce doručena dne 21. 4. 2017) a ani žalovaný s takovým projednáním věci ve stanovené lhůtě nevyjádřil nesouhlas (§ 51 s.ř.s.).
31. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
32. 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.“*
33. Podle § 103 ZDPH *„hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.“*
34. 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. předstížené 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 namísto obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Protože však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, daňový řád podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zamezení svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založená na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.*
35. 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 na 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.“

36. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
37. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015, která dosud nebyla stanovena, dle § 167 odst. 1 daňového řádu s okamžitou účinností a vykonatelností dle § 103 ZDPH.
38. Z 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).
39. Soud se nejprve zabýval splněním první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v daném případě existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena (tedy námitkami obsaženými *v prvním žalobním bodu*).
40. Správce daně založil svoji úvahu o splnění dané podmínky na skutečnosti, že žalobce mohl být a byl zapojen do daňového podvodu v podobě obchodního řetězce.
41. Soud připomíná, že vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně byl tedy povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Oba správní orgány těmito požadavkům dle soudu dostály.
42. Zajišťovací příkaz byl odůvodněn správcem daně velmi podrobně, o čemž svědčí i rozsah odůvodnění, kdy správce daně nejprve uvedl základní skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 zahájené u žalobce dne 12. 8. 2015, včetně kvalifikovaného odhadu výše daně a poté se věnoval popisu vzniku daňového podvodu a vědomé účasti daňového subjektu (nyní žalobce pozn. soudu) v něm,

včetně grafického znázornění toku plnění DAP k DPH za posuzované zdaňovací období (viz 3 - 9 strana zajišťovacího příkazu). Ve vztahu ke zdroji obav správce daně a účasti žalobce na podvodném řetězci se správce daně zabýval nejen strukturou daného řetězce, ale i mechanismem jeho fungování, když uvedl, že z daňových dokladů a CMR listů vyplývá, že obchodovaná komodita – řepkový olej – byla daňovým subjektem pořizována od dodavatelů z Polska, dopravena do žalobcem pronajatého skladu v Čadci ve Slovenské republice a následně obratem v nezměněném stavu přepravena žalobcem jeho odběrateli do Polska. Správce daně k tomu dodal, že *„Toto konání daňového subjektu je zcela neekonomické a zvyšuje režii daňového subjektu v podobě nákladů na přepravu, nákladů daňového subjektu za pronájem areálu v Čadci ve Slovenské republice a nákladů daňového subjektu na obsluhu čerpadla na řepkový olej a obsluhu nádrží na stáčený řepkový olej areálu v Čadci. S přihlédnutím v jaké vzdálenosti se od sebe místa nakládky v Polsku, překládky na Slovensku a vykládky v Polsku nacházejí, je zcela ekonomicky nepochopitelné, že zboží v nezměněném stavu je takto přepravováno do „meziskladu“ provozovaného daňovým subjektem v Čadci na Slovensku“*. Správce daně jako hlavní důvod v tomto opakovaném konání daňového subjektu spatřuje zneužití principu neutrality DPH, kdy ze strany dodavatelů daňového subjektu je uplatněno osvobození daně na výstupu, u daňového subjektu s ohledem na jeho pozici v řetězci je vykázano pořízení zboží z jiného členského státu EU s nárokem na odpočet a následné osvobození daně na výstupu z titulu dodání řepkového oleje zpět do Polska, kdy při tomto následném pořízení zboží v Polsku není odběratelem daňového subjektu (tj. společnost KLERIS) daň přiznána. Dochází tak k porušení principu neutrality DPH, o němž daňový subjekt, s ohledem na svoje opakované iracionální a neekonomické chování vyplývající z neúčelného přepravování identického zboží z Polska na Slovensko a zpět musel vědět. Správce daně doplnil, že u CRM listů, které se týkají přepravy řepkového oleje dodaného daňovým subjektem na adresu v Polsku, téměř vždy chybí a není uveden podpis osoby přejímající řepkový olej v Polsku a ani adresa uvedená v CRM u ulice Przemyslowa, Trzebinia v Polsku není po zadání do internetových vyhledavačů fakticky naleznutelná.

43. Odvolací orgán k popsáním zjištěním správce daně po jejich posouzení doplnil pod bodem 26 napadeného rozhodnutí na str. 8, že *„....řetězec transakcí se jeví jako zcela neekonomický, což je dáno právě jednáním odvolatele, který během měsíce přepravil 162 autocisteren zboží z Polska na Slovensko, aby je následně dodal jedinému stálému odběrateli v Polsku. Přitom jak vyplývá z odvoláním napadeného rozhodnutí (str. 8 a 9) přeprava zboží na Slovensko znamenala zájízdku v řádu stovek kilometrů, přičemž v krajním případě byla vzdálenost mezi dodavatelem a odběratelem nulová. Účast odvolatele v podvodném řetězci transakcí tedy správce daně důvodně považuje za účast vědomou.“*
44. Soud konstatuje, že uvedené okolnosti byly zjištěny správcem daně v rámci daňové kontroly (CMR listy, dožádání u příslušných správců daně na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací) a zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Nelze opomenout, že správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění za posuzované období (dne 28. 3. 2017). Lze dodat, že zákonnost případně vydaného platebního výměru na vlastní daňové povinnosti je či bude předmětem přezkumu v nalézacím řízení a rovněž, že provádění dokazování probíhá v nalézacím řízení, nikoli v zajišťovacím řízení. Ostatně žalobce proti výše uvedeným skutkovým zjištěním v podané žalobě nijak nebrojí, napadá však posouzení jednotlivých indicií, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

45. Jak již bylo uvedeno, vždy je třeba posuzovat jednotlivé okolnosti konkrétního případu ve svém celku. V obecné rovině lze dodat, že spolu s postupující daňovou kontrolou se může jevit naplnění pravděpodobnosti stanovení daně zřetelnější. V úvodu daňové kontroly nemusí být splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zřejmé. V posuzovaném případě přistoupil správce daně k vydání zajišťovacího příkazu až v závěru daňové kontroly 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 zajišťovacího příkazu.
46. *V prvním žalobním bodu žalobce polemizuje se správcem daně ohledně uplatnění nároku na odpočet daně za posuzované období, popř. nastoluje otázku vzniku nároku na odpočet daně. Dle soudu tyto námitky se vztahují až k řízení vyměřovacímu. Žalobce námitky tohoto obsahu učinil již součástí svého odvolání, a proto se jimi žalovaný zabýval a to na str. 6 v bodu 21 a 22 napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že „Odvolatel k předpokládanému stanovení daně uvádí, že při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v daňovém priznání jednal v dobré víře v ust. § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, který mu dle jeho názoru garantuje vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Toto ustanovení však určuje výlučně okamžik vzniku nároku na odpočet, ale nezakládá nárok na něj. Skutečnost, že pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není odvolatelem citované ust. § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty významné, dokazuje i rozsudek ve věci Facet, který byl vydán i s ohledem na čl. 17 odst. 1 šesté směrnice, podle něhož „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“ (viz bod 3 rozsudku ve věci Facet).“ Soud se s uvedeným shoduje a dodává, že z uvedené citace vyplývá, že v dané věci byla aplikována právní úprava účinná v době vydání napadeného rozhodnutí v České republice, přičemž byla aplikována v souladu s judikaturou SDEU. Otázka, zda žalobce jednal v dobré víře, není předmětem posouzení a úvah v zajišťovacím řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Proto soud neshledává ani relevantním vyjadřovat se k četným poukazům žalobce na judikaturu SDEU, která se má týkat těchto otázek či rozvíjet úvahy žalobce o závaznosti směrnic EU.*
47. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky v prvním žalobním bodu důvodnými.
48. *Ve druhém žalobním bodu namítá žalobce, že nebyla správně posouzena otázka, zda byly v daném případě shledány dostatečné obavy z možné budoucí nedobytnosti daně.*
49. Soud předesílá, že zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Pro posouzení daného případu shledává zdejší soud znovu vhodným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 (viz bod 35 tohoto rozsudku).
50. V daném případě seznal soud zajišťovací příkaz ohledně posuzování splnění této podmínky velmi podrobný, obsahující řadu indicií, které daly vznik obavám správce daně a které se týkají konkrétních poměrů žalobce a rovněž výše dosud nestanovené daně.
51. Předně správce daně vyšel v daném případě ze zjištění, že daňový subjekt se podílel na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH s chybějící daní z přidané hodnoty u článku řetězce v Polsku (společnost KLERIS). Následně se věnoval zjištění a posouzení majetkové situace daňového subjektu, kterou vyhodnotil jako nedostatečnou k pokrytí předpokládané výše vyměřené daně. Správce daně poukázal na skutečnost, že posouzení

bylo ovlivněno skutečností, že daňový subjekt nepodal dosud za zdaňovací období r. 2014 ani r. 2015 přiznání k dani z příjmů právnických osob, a proto nebylo možno ověřit aktuální stav případného majetku. Správce daně proto vycházel ze zjištění ze systému MISYS-ČR, že daňový subjekt nevlastní žádné nemovité věci a z evidence motorových vozidel, dle níž je daňový subjekt provozovatelem 3 motorových vozidel, jejichž reálná hodnota však nedosahuje výše daně, která by měla daňovému subjektu za předmětné zdaňovací období svědčit ve výši 16 042 427 Kč. Ke zjištěnému majetku (3 motorová vozidla) správce daně dodal úvahu, že motorová vozidla jsou vzhledem k virtuálnímu sídlu žalobce těžko dohledatelná a v případě vzniku daňového nedoplatku z pozice dlužníka snadno a rychle převoditelná na třetí osobu. Na základě uvedených skutečností vznikla správci daně odůvodněná obava, že vlastní daň ve výši 16 042 427 Kč bude v době její vymahatelnosti nedobytná, či bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

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

Při místním šetření provedeném FÚ na adrese sídla žalobce dne 9. 12. 2016 bylo zjištěno, že se na uvedené adrese sídla žalobce nevyskytuje, není zde pro FÚ kontaktní a žádná činnost žalobce v sídle nebyla zjištěna. V místě se nachází seznam korporací, které mají sídlo zapsané na této adrese. Povaha sídla není v souladu s ust. § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, tj. nejsou zde přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení daňového subjektu a ani se zde neschází jeho vedení.

V živnostenském rejstříku nebyly zveřejněny informace ohledně existence provozovny a ani u správce daně není žádná provozovna nahlášena.

K dnešnímu dni správce daně neobdržel podání, ve kterém by žalobce nahlásil skutečné sídlo, ve kterém se nachází a je zde pro správce daně kontaktní. Daňový subjekt tuto povinnost nesplnil a změnu registračních údajů nenahlásil, čímž došlo k porušení § 127 odst. 1 daňového řádu.

Jednatelka daňového subjektu i prokurista jsou dle veřejného rejstříku trvale hlášeni na adresách mimo území České republiky.

Správce daně nebyly na internetu nalezeny webové stránky daňového subjektu.

Daňový subjekt nenahlásil správci daně bankovní účet č. 2111360104/2700 (vedený v měně PLN), ačkoli jej používá k ekonomické činnosti a porušil tak ust. § 96 odst. 2 ZDPH.

Z analýzy pohybů na bankovním účtu č. 2111360104/2700 (v PLN) daňového subjektu vyplývá, že tento bankovní účet má pouze průtokový charakter a daňový subjekt zde nekumuluje žádné relevantní finanční prostředky pro úhradu vlastní daně, která by mu dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla svědčit. Finanční prostředky jsou obratem ve velkém objemu převáděny na bankovní účty třetích osob.

Daňový subjekt neplní své povinnosti a nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014.

Poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob podal daňový subjekt za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31.12.2013. Z tohoto důvodu nelze aktuální stav majetku daňového subjektu ověřit.

Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daňový subjekt nepodal ani v náhradní lhůtě, ačkoliv byl k tomuto správcem daně vyzván.

Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 daňový subjekt nepodal i přesto, že lhůta pro podání uplynula dnem 1. 4. 2016.

Daňový subjekt je registrován k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Není však registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a k dani silniční, jak by odpovídalo běžné podnikatelské činnosti obchodní společnosti.

Na žalobce přicházejí časté požadavky k provedení kontrol na základě podnětů zaslaných z jiných členských států EU.

53. Odvolací orgán k námitkám, které se týkají důvodů, z nichž dovozoval správce daně existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně konstatoval, že „*vliv jednotlivých indicií na odůvodněnou obavu správce daně není vázán na jejich nezákonnost, ale na jejich reálné dopady na schopnost (či ochotu) daňového subjektu uhradit daň. Proto i povaha sídla odvolatele, jakkoliv není v rozporu se zněním zákona, může být jedním z rizikových faktorů. V situaci, kdy odvolatel správci daně nenahlásil adresu skutečného místa podnikání ani adresu provozovny, je pro správce daně významně ztíženo dohledání movitého majetku odvolatele, tudíž povaha sídla daňového subjektu pro existenci odůvodněné obavy svědčí. Stejně tak výlučná angažovanost zahraničních osob u odvolatele není nezákonná, nicméně jako taková ztěžuje kontakt s odvolatelem a má tedy rovněž vliv na existenci odůvodněné obavy, správce daně však nebrání odvolatelově realizaci svobod volného trhu, jak uvádí odvolatel. Rizikovým faktorem je i neexistence internetové prezentace, z té vyplývá, že odvolatel nemá zájem na rozšiřování obchodní spolupráce s jinými subjekty, které by jinak měly možnost s ním prostřednictvím internetu navázat kontakt. Uvedené nasvědčuje tomu, že odvolatel obchoduje výhradně s vybranými subjekty, a existuje tudíž zvýšené riziko, že po stanovení vysoké daňové povinnosti odvolatel daň neuhradí, ukončí ekonomickou činnost a osoby ovládající odvolatele stejnou ekonomickou činnost se stejnými obchodními partnery zahájí prostřednictvím jiného daňového subjektu.*“ Odvolací orgán se vyjádřil i k námitce ohledně množství mezinárodních dožádání, která jsou správci daně adresována, když uvedl, že v souvislosti s ostatními zjištěními jsou způsobitelné přispět k odůvodněné obavě správce daně, jelikož vyvolávají pochybnosti o aktivitách daňového subjektu.
54. Zdejší soud se s výše uvedeným hodnocením v převážné míře shoduje a rovněž jako správce daně shledává existenci obavy z možné budoucí nedobytnosti daně právě ve skutečnostech, které odrážejí jak základní posuzované aspekty (indicie osvědčující podíl daňového subjektu na transakcích, které byly zasaženy podvodem na DPH, posouzení a vyhodnocení majetkové situace daňového subjektu), tak množství indicií podporujících, které by samy o sobě jednotlivě nemohly vést k vydání zajišťovacího příkazu (existence virtuálního sídla, jednatelka i prokurista jsou hlášeni trvale na adresách mimo území ČR, žalobce nemá internetové stránky, žalobce *nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014, žalobce není registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani silniční*), ale ve svém celku vyznívají zcela přesvědčivě o nutnosti jeho vydání.
55. Z podpůrných indicií shledává soud významnými zejména ty indicie, z nichž vyplývá snaha žalobce zamezit správci daně podrobit kontrole svou podnikatelskou činnost, včetně toku jeho finančních prostředků, což se odráží v porušování jeho povinností (*nenahlásil správci daně bankovní účet č. 2111360104/2700 (vedený v měně PLN), ačkoli jej používá k ekonomické činnosti, nenahlásil správci daně žádnou provozovnu ani v živnostenském rejstříku nebyly zveřejněny informace ohledně existence provozovny, žalobce nepodal včas přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a to ani v náhradní lhůtě, ačkoli byl k tomuto správcem daně vyzván. Rovněž ke dni 1. 4. 2016 nepodal žalobce přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015*).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

56. Namítá-li žalobce konkrétně, že tzv. virtuální adresa je běžnou praxí a že trvá na tom, že zde je přijímána část zásadních rozhodnutí a přebírána pošta, pak soud uvádí, že jde toliko o podpůrné indicie, bez nichž by důvody vyvolávající odůvodněnou obavu správce daně o dobytosti v budoucnosti stanovené daně, obstály. Totéž lze vztáhnout i k údaji, že žalobce nemá internetové stránky či, že žalobce *nezveřejnil v obchodním rejstříku ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2014.*
57. *Soud se neztotožnil ani s žalobcem ohledně diskriminačního charakteru zajišťovacího příkazu, pokud správce daně uvedl, že jednatelka i prokurista jsou hlášeni trvale na adresách mimo území ČR. Soud poukazuje na napadené rozhodnutí, kde již odvolací orgán v bodu 23 na str. 7 mimo jiné uvedl „Stejně tak výlučná angažovanost zahraničních osob u odvolatele není nezákonná, nicméně jako taková ztěžuje kontakt s odvolatelem a má tedy rovněž vliv na existenci odůvodněné obavy, správce daně však nebrání odvolatelově realizaci svobod volného trhu, jak uvádí odvolatel.“* Odvolací orgán zde objasnil, že účast ve vedení obchodní společnosti žalobce posuzoval správce daně pouze k otázce kontaktu s daňovým subjektem, nikoli ve vztahu k otázkám možnosti podnikání takových osob na území České republiky.
58. K námitkám, které se týkají indicií, že žalobce nenahlásil správci daně žádnou provozovnu a ani v živnostenském rejstříku nebyly zveřejněny informace ohledně existence provozovny a rovněž, že žalobce nenahlásil správci daně bankovní účet č. 2111360104/2700 (vedený v měně PLN), ačkoli jej používá k ekonomické činnosti, soud uvádí, že žalobce k těmto důvodům v žalobě shodně uvádí, že tyto své povinnosti opomenul. Soud v návaznosti na další indicie zjištěné správcem daně v rámci zahájené daňové kontroly (viz výše) shledává toto vysvětlení žalobce za nevěrohodné. Ani uvedení důvodu, že bankovní účet č. 2111360104/2700 (vedený v měně PLN) používá k ekonomické činnosti tak, že má toliko „průtokový charakter“, protože není cílem žalobce kumulace peněžních prostředků, vyznívá v návaznosti na ostatní indicie daného případu nepřesvědčivě. V zajišťovacím řízení byl totiž správcem daně posuzován dlouhodobě nízký zůstatek na tomto účtu (disponibilní rezerva na úhradu neočekávaných výdajů) ve vztahu k otázce existence odůvodněné obavy úhrady v budoucnu splatné daně.
59. Lze dodat, že sice je na každém obchodním subjektu, jakou má strukturu svého majetku a jakou mají povahu jeho obchodní operace, musí si však současně být vědom důsledků případné rizikovosti takové struktury stran rizika dobytosti daně. Podstatnými byla v této souvislosti zjištění objektivní povahy, nedostatečnost finančních prostředků na účtech daňového subjektu za současného nedostatku postižitelného nemovitého a příp. movitého majetku ve vlastnictví žalobce. S uvedeným souvisí i poukaz žalobce, že kumulace majetku lze dosáhnout i jinak (mimo finanční prostředky na účtech), o čemž svědčí, že v rámci odvolacího řízení byl žalobce schopen uhradit celou částku požadovanou k zajištění dosud nestanovené daně v zajišťovacím příkaze. Tato skutečnost měla dle žalobce vést odvolací orgán k zamítnutí zajišťovacího příkazu. K této obraně žalobce soud uvádí, že byť by se zdálo na první pohled, že je třeba této argumentaci přisvědčit, ani v tomto směru nelze s žalobcem souhlasit. Je tomu tak proto, že i tato skutečnost potvrzuje již výše uvedené. Žalobce navzdory trvale nízkému stavu finančních prostředků na jeho účtech za současného nedostatku postižitelného nemovitého či movitého majetku má disponibilní finanční prostředky, s nimiž však záměrně hospodář tak, aby správci daně neposkytl možnost ke krytí dobytosti daně. Tato okolnost vede soud k závěru, že došlo k naplnění účelu zajišťovacího příkazu, nikoliv k jeho nezákonnosti, jelikož tato okolnost logicky (když správci daně tato okolnost nemohla být známa) nemohla mít vliv na existenci

odůvodněné obavy v době vydání zajišťovacího příkazu. Naopak zajišťovací příkaz byl vydán právě proto, že ze zjištění vyplýval nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo možno následně postihnout a využít exekuci k úhradě stanovené daně.

60. Z výše uvedených důvodů neshledal soud námitky ve druhém žalobním bodu důvodnými.
61. *Ve třetím žalobním bodu nesouhlasí žalobce se závěrem správce daně, který odůvodňuje, že nebezpečí z prodlení s úhradou na dosud nestanovenou daň dle § 103 ZDPH tím, že žalobce nedisponuje žádnými relevantními hmotnými nebo nehmotnými aktivy, jejichž hodnota by odpovídala výši předpokládané daně, přičemž základní kapitál zapsaný do obchodního rejstříku činí pouze částku 200 000 Kč a současně z bankovního účtu č. 2111360104/2700 vyplývá, že obratem dochází poté, co dojde k připsání finančních prostředků na bankovní účet žalobce, k debetním finančním transakcím, tedy na uvedeném bankovním účtu není tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně, která by žalobci měla dle kvalifikovaného odhadu správce daně za zdaňovací období březen 2015 svědčit. Jediným zjištěným, podstatným majetkem, kterým žalobce pravděpodobně disponuje, jsou kromě 3 motorových vozidel, finanční prostředky na bankovním účtu žalobce, které jsou obratem po připsání na bankovní účet žalobce přeposlány na bankovní účet třetí osoby.*
62. Soud předesílá, že smyslem a účelem § 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.
63. Soud pro stručnost odkazuje na již výše uvedené, neboť důvody, pro které správce daně shledal v daném případě nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH, jsou z převážné většiny posouzeny soudem již výše. K opakovaným námitkám, v nichž žalobce nesouhlasí s posouzením indicií ohledně svého zapojení do podvodného řetězce, soud konkrétně poukazuje na body 42. – 45. tohoto rozsudku, kde se k dané otázce již vyjádřil. Lze dodat, že úvahy správce daně týkající se posouzení ekonomické situace daňového subjektu shledává soud zcela logickými. Správce daně musel do svého hodnocení promítnout zejména způsob, jakým daňový subjekt hospodaří se svými finančními prostředky (kdy ke svému hospodaření používá *bankovní účet č. 2111360104/2700, aniž by jej sdělil správci daně, netvoří rezervy pro nenadálé výdaje*) i se svým majetkem, jehož zjištěná hodnota je nízká. I když soud souhlasí s žalobcem, že výše jeho základního jmění (200 000 Kč) není indicií, jež by mohla přispět ke vzniku hrozícího nebezpečí z prodlení, přesto sama tato skutečnost nemohla vyvrátit ve svém důsledku ostatní správcem uvedené důvody, které soud shodně s žalovaným v daném případě shledal dostatečnými. Žalovaný se k námitkám, které se týkají aplikace § 103 ZDPH v posuzovaném případě vyjádřil v bodu 27. napadeného rozhodnutí, na jehož odůvodnění soud pro stručnost rovněž odkazuje.
64. V daném případě shledal správce daně existenci hrozícího nebezpečí z prodlení v souhrnu zjištěných skutečností, které jsou uvedeny v zajišťovacím příkazu. Zdejší soud shledává vhodným zde připomenout, že po správci daně nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokázal veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Podstatné je, aby předložil přesvědčivé důvody pro zajištění finančních prostředků daňového subjektu, což v posuzované věci učinil. Rozhodující a podstatné je, že tyto skutečnosti, jak již bylo uvedeno výše, ve svém

souhrnu odůvodňují vydání zajišťovacího příkazu. Připomíná-li žalobce opakovaně, že v rámci odvolacího řízení byl schopen a uhradil celou částku požadovanou k zajištění dosud nestanovené daně v zajišťovacím příkaze, pak soud jednak odkazuje na odůvodnění uvedené v bodu 59. tohoto rozsudku a rovněž dodává, že žalobce nijak nekonretizuje a ani nedokládá z jakých zdrojů se mu podařilo předmětnou částku uhradit, potažmo v čem byla nedostatečná skutková zjištění správce daně, na základě nichž se podařilo žalobci částku uvedenou v zajišťovacím příkazu uhradit.

65. Z uvedených důvodů neshledal tedy soud ani námitky obsažené ve třetím žalobním bodu důvodnými.
66. *Ve čtvrtém žalobním bodu s poukazem na ust. § 5 odst. 3 daňového řádu namítá žalobce, že v daném případě došlo k porušení principu proporcionality, když správce daně v daném případě vydal zajišťovací příkaz a současně i exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č. j. 8597961/16/2003-00540-110077.*
67. *Dle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*
68. Soud konstatuje, že v daném případě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu splněny byly, neboť napadené rozhodnutí obsahuje konkrétní, individualizované důvody, které správce daně konkrétně označil jako důvody k zajištění daně. Správce daně kromě základních indicií, které osvědčil, uvedl i řadu podpůrných indicií, které by sice samy o sobě obstát nemohly, avšak ve svém celku prokazují odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu. Posouzení a vypořádání se s jednotlivými odvolacími námitkami shledává soud zcela přiměřené a adekvátní posuzované věci i postupu správce daně, k němuž se soud vyjádřil již v rámci vypořádání se námitkami obsažených v prvním až třetím žalobním bodě. Vydal-li v daném případě správce daně současně i exekuční příkaz, musel současně uvážit, zda jsou kromě předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu, splněny i předpoklady pro vydání exekučního příkazu, které jsou zcela jiné. Zkoumání těchto předpokladů jde však již nad rámec předmětu tohoto řízení. Ačkoliv je zajištění daně zajišťovacím příkazem velmi intenzivním zásahem do majetkové sféry žalobce, zákonné podmínky pro užití tohoto zajišťovacího institutu byly v daném případě splněny a samotný nepříznivý dopad zajišťovacích příkazů nezakládá jejich nezákonnost. K zásadě přiměřenosti je třeba dále zdůraznit, že přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce je dána už samotným faktem, že institut zajišťovacího příkazu je právně upraven a podléhá stanoveným podmínkám, za jejichž splnění je správce daně oprávněn zajišťovací příkaz využít. Splněním zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy naplněno kritérium přiměřenosti. Vzhledem k tomu, že v daném případě byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro využití zajišťovacího příkazu, nelze postup, kdy existují skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy postup, jenž je v souladu s daňovým řádem, považovat za porušení zásady přiměřenosti
69. Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
70. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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