



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:



sídlem 

zastoupena TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2018, č. j. 32528/18/5100-41458-711233

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2018, č. j. 32528/18/5100-41458-711233, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti šesti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 5. 2018, č. j. 911192/18/2601-80541-501766, č. j. 911669/18/2601-80541-501766, č. j. 912526/18/2601-80541-501766, č. j. 912835/18/2601-80541-501766, č. j. 912977/18/2601-80541-501766 a č. j. 913025/18/2601-80541-501766, a zajišťovací příkazy byly potvrzeny. Zajišťovacími příkazy správce daně žalobci uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červen 2017 až listopad 2017, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 2 659 457 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení, obsahu odvolání žalobce a objasnění podstaty institutu zajišťovacího příkazu uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány k zajištění dosud nestanovené daně, přičemž odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu vyvolává pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětná období vycházející z neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, silná majetková nedostatečnost žalobce a obava, zda zjištěný majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jeho vlastnictví. Z vyhledávací činnosti správce daně vyplynulo, že žalobce uplatnil v předmětných obdobích nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů, jež jsou např. nekontaktní, bez provozovny, s virtuálním sídlem, bez personálního a majetkového zajištění s ohledem na vykazované obraty apod., což vede k podezření, že plnění těmito dodavateli fakticky nebyla uskutečněna. Jednatel žalobce, nyní trestně stíhaný, navíc v minulosti působil ve společnostech [REDACTED] a [REDACTED] a to opakovaně podle stejného vzorce chování tak, že zapříčinil významné nedobytné nedoplatky vůči správci daně. Obě uvedené společnosti měly stejný předmět činnosti jako žalobce, v průběhu vůči nim vedené daňové kontroly mj. došlo k vyvedení aktiv, přičemž jejich zaměstnance a portfolio odběratelů převzal žalobce. Obava o budoucí úhradu daně plyne také z toho, že prakticky jediným majetkem žalobce jsou likvidní peněžní prostředky na účtech. Žalobce není schopen uhradit dosud nestanovenou daň z výsledků své ekonomické činnosti. Z uvedeného plyne i hrozící nebezpečí z prodlení, proto jsou zajišťovací příkazy účinné okamžikem vydání.
3. K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že správce daně nebyl povinen před vydáním zajišťovacích příkazů zahájit či provést postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Zajišťovací příkaz není institutem užívaným v nalézacím řízení, nýbrž v řízení

při placení daní. Z toho plyne i to, že správce daně nebyl povinen před vydáním zajišťovacích příkazů provádět dokazování. Dodavatele žalobce žalovaný z výše uvedených důvodů nepovažuje za standardně fungující korporace, zajišťovací příkazy nebyly vydány z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, zjištění správce daně zakládají předpoklad neprokázání faktického uskutečnění plnění coby jedné z podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Zjištění ohledně jednatele žalobce zintenzivňují podezření správce daně ohledně uskutečnění plnění dodavateli. Pouhá skutečnost, že žalobce část plnění přijal v režimu přenesené daňové povinnosti, neznamená, že se podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně nezkoumají. Obava správce daně, že plnění neposkytl dodavatel, který vystavil daňový doklad, a že tedy nebyla splněna podmínka pro uznání nároku na odpočet daně, byla důvodná. Správce daně nemohl při vydání zajišťovacích příkazů vycházet z aktuálnějších podkladů, než z údajů za rok 2016, neboť přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017 nebylo před vydáním zajišťovacích příkazů podáno. Dostupné údaje správce daně posuzoval v kontextu změny ekonomické činnosti žalobce ke dni 1. 7. 2017, po správci daně nelze před vydáním zajišťovacích příkazů požadovat provedení bezchybné a detailní analýzy struktury majetku žalobce. Ani následně podané daňové přiznání za rok 2017 navíc nevyvrací majetkovou nedostatečnost žalobce coby jeden z klíčových důvodů odůvodněné obavy. Zákonost zajišťovacích příkazů nevyvrací ani skutečnost, že žalobce zajištěnou částku uhradil dobrovolně.

4. Žalovaný dále uvedl, že podstata předpokladu budoucího stanovení daně ze zajišťovacích příkazů plyne, nadto tuto otázku žalovaný sám shrnul. Stejně tak je zřejmé, v čem spočívá obava o budoucí úhradu daně. Zajišťovací příkazy nelze považovat za vnitřně rozporné. Žalobce bude mít prostor k vyjádření a k předkládání důkazních návrhů v nalézacím řízení, s ohledem na zachování účelu zajišťovacích příkazů nebylo namístě vyžadovat spolupráci žalobce před vydáním zajišťovacích příkazů. Správce daně činil kroky směřující k zahájení daňové kontroly bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný připouští, že zajišťovacími příkazy je zasaženo do ekonomické sféry žalobce, stalo se tak nicméně v souladu se zákonem. Zajišťovací příkazy nejsou vydány na základě dokazování, nelze tedy přisvědčit názoru žalobce, že správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů vyhodnotil důkazní prostředky, a měl je proto přeradit do veřejné části spisu. Písemnosti zakládané do vyhledávací části spisu zde lze ponechat až do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, což je okamžik, který do vydání rozhodnutí žalovaného nenastal. Dle žalovaného jsou v daném případě použitelné závěry Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, přičemž skutečnost, že správce daně v zajišťovacích příkazech odkazuje na konkrétní písemnosti z vyhledávací části spisu, není na závadu. S odkazem na uvedený rozsudek žalovaný konstatuje, že v této fázi řízení supluje procesní aktivitu žalobce, s obsahem vyhledávací části spisu se seznámil a konstatuje, že zjištění popsaná v zajišťovacích příkazech mají oporu ve správním spisu.

II. Žaloba

5. Žalobce po shrnutí dosavadního průběhu řízení a právní úpravy a judikatury vztahující se k institutu zajišťovacího příkazu konstatoval, že správce daně by měl v zajišťovacím

příkazu uvést, na jakých základech, důkazních prostředcích a úvahách předpokládá stanovení daně.

Je to správce daně, jehož tíží důkazní břemeno ve věci předpokládaného stanovení daně a obav z nedobytnosti daně. Správce daně založil své úvahy na tom, že žalobce nárok na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neprokáže. Vznik daňového odpočtu není závislý na vůli daňového subjektu,

ale vyplývá z právní úpravy. Bezdůvodnému odmítání nároků na odpočet daně brání princip neutrality daně. Ze zajišťovacích příkazů nebylo zřejmé, na základě jakých úvah dospěl správce daně k závěru, že žalobce nárok na odpočet daně neprokáže. Žalovaný se toto pokusil napravit, nicméně tak učinil rozporně, neboť vyslovil pochybnosti jak o faktických dodavatelích,

tak o fakticitě či rozsahu poskytnutého plnění. Ani jeden z těchto závěrů však nemá oporu ve spisovém materiálu. Podmínkou dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty není prokazování dodavatele dle daňových dokladů. Během působení jednatele žalobce ve společnosti XXX mělo docházet ke krácení daně zařazováním fiktivních faktur na neuskutečněná plnění do účetnictví. Pokud plnění reálně existuje, je nesmyslné vystavovat daňové doklady na jinou osobu. Na předchozí domnělá jednání jednatele žalobce nelze odkazovat, neboť se v meritu věci nejedná o vystavování fiktivních dokladů.

6. Jestliže žalobce svým dodavatelům daň řádně zaplatil, tito následně tato plnění v kontrolních hlášeních vykázali, daň přiznali a odvedli, nikde nedochází ke ztrátě daně. Z tohoto důvodu také není hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně prokázání skutečného dodavatele. Jestliže je daň přiznána a zaplacená, tak ve vztahu k zásadě neutrality daně nedošlo k jejímu porušení. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017. Dle žalobce správní orgány netvrdí, že by dodavatelé předmětná plnění nevykázali v kontrolních hlášeních, daň nepřiznali či nezaplatili.

Naopak,

své úvahy založili na skutečnostech, které jsou výlučně v dispozici dodavatelů. Ani jedna z uvedených skutečností se přitom nevztahuje ke zdanitelným plněním přijatým žalobcem. Jako jednu ze skutečností správní orgány uvádí, že obchodní korporace XXX a XXX nemají internetové stránky. Ty přitom nejsou obligatorní povinností vyplývající ze zákona a jejich absence neznačí, že by k předmětným plněním nemohlo dojít. Požadavek finanční správy na existenci webových stránek dodavatelů nemá oporu v zákoně. Dodavatelé XXX nebo XXX internetovými stránkami disponují, přesto existují pochybnosti i o těchto dodavatelích. Činnost dodavatele XXX plyne z toho, že aktivně vyhledává zaměstnance skrze Úřad práce. XXX i XXX sice sídlí na hromadné adrese, ovšem až od 24. 1. 2018. K závěru, že korporace XX sídlí na hromadné adrese, nemají správní orgány důkazní prostředky. Společnost sídlí v budově o osmi nadzemních podlažích, která slouží výlučně jako kancelářské prostory, nejedná se tedy o virtuální sídlo. Nelze rovněž seznat, jakou souvislost mají tyto skutečnosti s existencí či prokázáním nároku na odpočet daně. Rovněž některým dodavatelům vytýkaná absence provozovny nemá oporu v zákonem zakotvené povinnosti provozovnu mít, zvláště pokud je živnost provozována ze sídla korporace.

7. Nedostatečné personální a majetkové zajištění dodavatelů [XX], [XX] a [XX] s ohledem na vykazované obraty nemá souvislost s přijatými zdanitelnými plněními. Plnění přijaté žalobcem přitom v několika případech tvořilo zcela zanedbatelnou část celkového obratu dodavatele. Je rovněž možné, že plnění vykázané na žalobce bylo řešeno formou subdodávek. Tvrzený nestandardní způsob obchodních transakcí nemá oporu ve spisovém materiálu, když se správní orgány k obchodním transakcím mezi žalobcem a dodavatelem nevyjádřily. Korporace [XX] vstoupila do likvidace až dne 26. března 2018, tedy více než půl roku od posledního obchodního vztahu. Přesto je z toho dovozováno, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně. [XX] má živnostenské oprávnění k přípravným a dokončovacím stavebním pracím a specializovaným stavebním činnostem, její činnost ve stavebnictví proto není nestandardní. Žalovaný nemá indicie směřující k tomu, že by přijatá zdanitelná plnění nebyla přijata od uvedených dodavatelů. Závěry týkající se nestandardního uskutečnění předmětných plnění ze strany dodavatelů žalobce jsou v některých částech zcela nepřezkoumatelné, neboť z nich nelze seznat, jakou mají souvislost s nárokem na odpočet daně. Část z těchto skutečností je mimo hranici zjišťovacích schopností daňového subjektu a nemá spojitost s nárokem na odpočet daně. Žalobce má zjištěno, že nárok na odpočet daně z předmětných plnění byl jeho dodavatelům přiznán v plné výši.
8. Žalobce souhlasí s tím, že je potřeba prověřit, zda daňový subjekt splnil hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, takovou podmínkou však není prokazování dodavatele. V případě přenesené daňové povinnosti, která z celkové zajištěné částky tvoří 657 823 Kč, je takový požadavek o to absurdnější, neboť zde daň přiznává i odvádí přímo sám příjemce plnění. Pokud by nebylo prokázáno, že plnění existovala, neměl by ani žalobce povinnost z těchto plnění v tomto režimu přiznat daň na výstupu, což by ve svém důsledku způsobilo, že pokud by žalobci byl odepřen nárok na odpočet, musela by být zrušena i daň na výstupu, neboť se jedná o režim přenesení daňové povinnosti. I odepření nároku na odpočet by tak bylo pro žalobce při použití tohoto režimu neutrální.
9. Další námitka spočívá v tom, že správce daně při zjištění zůstatků bankovních účtů žalobce vycházel z údajů z března a dubna 2018, pokud by vyšel z aktuálnějších údajů, zjistil by, že např. k 15. 5. 2018 měl žalobce na bankovním účtu přes 6 milionů Kč. Velká převoditelnost majetku žalobce je subjektivním hodnocením správních orgánů bez opory ve spisovém materiálu. O rychlé převoditelnosti lze hovořit v případě prakticky jakéhokoliv movitého majetku, celková ekonomická situace žalobce, která je uspokojivá, nebyla racionálně hodnocena. Pracovní agentura, jakou je žalobce, nepotřebuje dlouhodobého majetku, zvláště jedná-li se o korporaci vzniklou teprve 12. 5. 2016. Správcem daně měla být reflektována zásada přiměřenosti a zdrženlivosti. K tomu žalobce poukazuje na komentářovou literaturu a judikaturu Nejvyššího správního soudu. Tvrzení správních orgánů, že u pracovní agentury je nestandardní, pokud na mzdy zbývá pouze 30 % z celkových tržeb, nemá oporu ve spise. Je ignorováno, že žalobce v předmětném období investoval do své ekonomické činnosti např. v podobě stavebních prací. Mělo být zkoumáno, zda daň bude moci být uhrazena postupně, což by mělo být upřednostněno před okamžitým uspokojením. Účelem zajišťovacích příkazů

není ukončit ekonomickou činnost daňového subjektu. Skutečnost, že žalobce zajištěnou částku v krátké lhůtě uhradil, svědčí o tom, že obavy z majetkové nedostatečnosti jsou nesprávné. Správní orgány selektivně vybraly okolnosti jdoucí k tíži žalobce, důvody zajištění pominuly.

10. Žalobce dále namítá, že přestože zajišťovací příkazy v některých částech odkazovaly na důkazní prostředky, jež byly hodnoceny, byly tyto důkazní prostředky i po vydání zajišťovacích příkazů ponechány ve vyhledávací části spisu, a nebyly tak žalobci zpřístupněny. V rámci zajišťovacích příkazů dochází k hodnocení důkazních prostředků, podle § 65 odst. 2 daňového řádu lze písemnosti ve vyhledávací části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. V momentě hodnocení důkazů odpadá důvod pro jejich ponechání ve vyhledávací části spisu, neboť se o jejich existenci daňový subjekt dozví, a není tedy důvod jej dále chránit. Na podporu svých závěrů žalobce odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018,

č. j. 29 A 226/2016-170. Žalobce dále poukazuje na to, že tvrzení ohledně nedoplatků společností [XX] a [XX] jsou nesprávná. V době působení jednatele žalobce u společnosti [XX] byly veškeré vydané zajišťovací příkazy zcela uhrazeny. Při převodu společnosti [XX] uhradil jednatel žalobce všechny dluhy, o nichž věděl. Dne 30. 4. 2018 uhradil jednatel žalobce za korporaci [XX] 151 790,23 Kč, vůči výsledku daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob se odvolal.

11. Žalobce shrnuje, že správní orgány neunesly důkazní břemeno ve věci prokázání předpokládaného stanovení daně, rizikovost dodavatelů žalobce je založena na zcela subjektivním hodnocení a správní orgány ignorují, že plnění byla řádně vykázána na obou stranách obchodního vztahu v kontrolním hlášení, daň byla přiznána a odvedena, dodavatelům žalobce byl uznán nárok na odpočet daně. Hmotněprávní podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně není prokazování dodavatele, což je v případě přenesené daňové povinnosti zcela logické. Ve věci prokázání odůvodněné obavy je hodnocení žalovaného rozporné. Ačkoliv se výsledek ekonomického ukazatele ROS ukázal jako bezvadný, žalovaný dospěl k závěru, že dosud nestanovená daň bude v budoucnu nedobytná. Vycházel přitom z neaktuálních výpisů z bankovních účtů. Jednatel žalobce svých závazků v rámci korporací [XX] a [XX] dostal, svou chybu se snaží nahradit. V závěru žalobce poukazuje na výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2018, jíž správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností u dodavatelů, nicméně absentují zde dodavatelé [XX], [XX] a [XX]. Jestliže měly správní orgány za to, že žalobce neprokáže dodavatele uvedeného na daňových dokladech, pak buď má nyní správce daně uvedené dodavatele za prokázané, nebo jde o svévolný postup, když výzva na tyto dodavatele nijak nemíří.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a doplnil, že zjištění týkající se dodavatelů žalobce důvodně zakládají předpoklad budoucího stanovení daně spočívající v neprokázání faktického uskutečnění plnění coby jedné z podmínek pro uznání nároku na odpočet daně.

Nestandardnost obchodních transakcí dodavatelů žalobce byla žalobci řádně vysvětlena. Zajišťovací příkazy byly vydány z důvodu pravděpodobného neprokázání hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, resp. dosavadního neprokázání faktického přijetí plnění. Žalovaný odkázal

na úřední záznamy z vyhledávací části správního spisu, z nichž plyne, že správce daně v době vydání zajišťovacích příkazů disponoval dalšími zjištěními, jež předpoklad budoucího stanovení daně umocňují. S ohledem na zahájená řízení však nemohly být veškeré zjištěné skutečnosti žalobci sděleny, neboť by tím došlo ke zmaření cíle jednotlivých řízení. Není vyloučeno,

že v rámci daňové kontroly se právní důvod konečného stanovení daně změní, což však nemá

na zákonnost zajišťovacího příkazu vliv. Při vydání zajišťovacího příkazu se nepředpokládá,

že bude otázka stanovení daně a její případné výše postavena najisto. K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, žalovaný uvedl, že není na daný případ přílehlavý, neboť se netýká zajištění daně, nýbrž jejího stanovení. Nelze srovnávat platební výměr vydaný po provedení komplexního dokazování,

jehož se citovaný rozsudek týká, se zajišťovacím příkazem, jenž má předběžný charakter a správce daně při jeho vydání vychází ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známé.

13. Pokud jde o zjištění stran dodavatelů žalobce, ta žalobci nebyla vyčítána ve smyslu zjištění svědčících o nepřijetí opatření zamezující účasti na daňovém podvodu, nýbrž byla uvedena coby nestandardní rysy, na jejichž základě správci daně oprávněně vzniklo podezření, že deklarovaní dodavatelé nemohli plnění fakticky poskytnout. Žalovaný netvrdil, že by snad vedení internetových stránek či existence skutečného sídla byly povinné. Skutečnost, že deklarovaní dodavatelé plnění vykazali, ještě bez dalšího neznámá, že vykázaná plnění byla v rozsahu deklarovaném v daňových dokladech těmito dodavateli také fakticky uskutečněna. Poukaz žalobce na možnost uskutečnění plnění formou subdodávek je pouhým tvrzením, které v této fázi řízení, kdy nebylo dosud prokázáno faktické uskutečnění plnění vykázaného na žalobce, není namístě. Ohledně prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění tak, jak byla deklarována, žalobce bezesporu důkazní břemeno tíží.

14. Správce daně nemohl přehlédnout skutečnost, že jediný jednatel žalobce, coby jednatel obchodních korporací a [REDACTED] se stejným předmětem ekonomické činnosti, se v minulosti dopustil jednání spočívajícího v zařazování fiktivních faktur do účetnictví, k čemuž se v trestním řízení doznal. Tato skutečnost zintenzivňuje podezření správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění dodavateli. Předchozí působení jednatele je významné z pohledu budoucí úhrady dosud nestanovené daně, neboť u obou zmíněných došlo na základě daňové kontroly k doměření daňové povinnosti, přičemž v průběhu řízení došlo k převedení korporace na nekontaktní osobu a z obou obchodních korporací došlo ještě před převedením korporace k vyvedení aktiv. Existence nedoplatků [REDACTED] [REDACTED] je zřejmá z osobních daňových účtů těchto korporací. Byť došlo k doměření daně až v době, kdy již jednatel žalobce nebyl jednatelem zmíněných obchodních korporací, daň byla doměřena za

období, kdy ještě jednatelem byl, přičemž vyvedením aktiv znemožnil úspěšnou úhradu doměřených daňových povinností. Žalovaný přisvědčuje tvrzení žalobce, že na osobní účet obchodní korporace [REDACTED] byla zaslána platba ve výši 151 790,23 Kč, avšak tato platba nevedla k úhradě veškerých nedoplatků vedených u zmíněné obchodní korporace. Z osobního daňového účtu korporace [REDACTED] vyplývá, že částky uložené zajišťovacími příkazy na dani z příjmů právnických osob byly uhrazeny plně exekučně, na dani z přidané hodnoty pouze částečně, a to rovněž exekučně.

15. Také v případě plnění v režimu přenesené daňové povinnosti je nutné zkoumat naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, neboť uplatnění nároku na odpočet daně z jakéhokoli přijatého zdanitelného plnění musí splňovat zákonné podmínky. Námitka, že si správce daně měl vyžádat aktuální výpisy z bankovního účtu, není relevantní, když skutečnost, že k určitému dni byla na bankovních účtech dostatečně vysoká částka, kterou by žalobce mohl použít k úhradě dosud nestanovené daně, bez dalšího neznámá, že by tato částka byla na bankovních účtech žalobce také ke dni splatnosti dosud nestanovené daně. Z pohybů na bankovních účtech žalobce je zřejmé, že debetní a kreditní obraty se téměř rovnají. Skutečnost, že žalobce částky uložené zajišťovacími příkazy dobrovolně uhradil, nevyvrací odůvodněnou obavu správce daně, neboť tento následný krok nedokazuje, že by žalobce uhradil dosud nestanovenou daň po jejím doměření také v případě, že by zajišťovací příkazy nebyly vydány. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 9 Afs 384/2017-25.
16. Správce daně posuzoval odůvodněnou obavu ve vztahu ke konkrétním poměrům žalobce. Zhodnocení majetkových poměrů žalobce uvedl v zajišťovacích příkazech zcela patřičně. S ohledem na zjištěnou minulost jednatele žalobce nebylo v daném případě možné předpokládat, že by dosud nestanovená daň byla uhrazena dobrovolně. Žalovaný souhlasí s tvrzením žalobce, že účelem zajišťovacího příkazu nemá být odčerpání současného majetku a likvidace daňového subjektu, nýbrž smyslem je zajištění aktiv předtím, než zmizí. Hrozba vyvedení aktiv v daném případě existovala. K námitce žalobce stran odmítnutí zpřístupnění listin ze spisu žalovaný uvádí, že odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016-170, není přílehlavý. V daném případě jsou ve vyhledávací části spisu zařazeny písemnosti, jejichž zveřejněním by mohlo dojít ke zmaření či ohrožení cíle správy daně. Z důvodu dosud neukončené daňové kontroly stále trvá důvod pro ponechání písemností ve vyhledávací části spisu ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Odkaz žalobce na vydanou výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2018, jež se nevztahuje ke všem dodavatelům uvedeným v zajišťovacích příkazech, nesměřuje proti zákonnosti zajišťovacích příkazů, resp. žalobou napadeného rozhodnutí. Výzva se týkala prokázání skutečnosti, zda určitá plnění slouží k ekonomické činnosti žalobce. Po vyhodnocení poskytnutých dat správce daně přistoupí k vydání další výzvy k prokázání skutečností. Důvodem postupného vydávání vícero výzev je rozsáhlost dokladů, které je třeba vždy vyhodnotit.

IV. Replika

17. V podané replice žalobce uvedl, že žalovaný je ve svých tvrzeních nekonstantní, neboť ve svém rozhodnutí vztahoval své závěry pouze k tomu, že žalobce neprokáže dodavatele. Ve vyjádření hovoří o neprokázání faktického uskutečnění plnění. K výzvě správce daně v rámci nalézacího řízení žalovaný uvedl, že se vztahovala k prokázání skutečnosti, zda určitá plnění slouží k ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný tedy v rámci jednoho podání identifikoval tři různé podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Pochybnosti o existenci plnění ve svém rozhodnutí žalovaný nikde nevyjadřoval, své pochybnosti vztahoval pouze k deklarovaným dodavatelům. To je však jen jedna z podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Žalovaný ve vyjádření rozšiřuje své úvahy nad rámec rozhodnutí. Úřední záznamy, které mají dle žalovaného dokládat předpoklad budoucího stanovení daně, ve spise ke dni vydání zajišťovacích příkazů nebyly a v soupise sepsaném při nahlížení do spisu zástupcem žalobce zcela absentují. Jedná se o nepřipustný důkazní prostředek, který v rámci vydání zajišťovacích příkazů nebyl využit ani neexistoval. Je nemožné, aby správce daně vydal zajišťovací příkaz bez jakýchkoliv přiléhavých důkazních prostředků či indicií potvrzujících jeho pochybnosti, a následně se jal dozkoumat a doložit své závěry až v průběhu zahájené daňové kontroly.
18. Žalobce zpochybňuje správnost a pravdivost skutečností zjištěných u jeho dodavatelů. Nelze odhlédnout od pochybností spočívajících výhradně v dodavateli žalobce. Není postaveno najisto, že vykazovaná plnění jakkoliv souvisela se žalobcem, jehož v těchto věcech důkazní břemeno netíží. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017. Zajištění daně v režimu přenesené daňové povinnosti není odůvodněno. Není zřejmé, v čem spočívají pochybnosti žalovaného. Žalobce postrádá motivaci k tomu, aby v režimu přenesení daňové povinnosti nesprávně uváděl dodavatele. K výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2018 žalobce uvedl, že správce daně jedná neekonomicky a v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Výzva nesměřovala k prokázání skutečností uvedených v zajišťovacích příkazech, což vzbuzuje pochybnosti o tom, zda mají správní orgány shromážděny podklady k vydání zajišťovacích příkazů.

V. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

19. Správce daně vydal dne 23. 5. 2018 zajišťovací příkazy a uložil jimi žalobci, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červen 2017 až listopad 2017, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši uvedené v jednotlivých zajišťovacích příkazech. Správce daně měl za to, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů, které správce daně označil za rizikové. Rizikovost dodavatelů správce daně dovozoval např. z toho, že se jedná o společnosti zapsané na hromadných adresách nebo nedohledatelné na adrese sídla, bez provozoven a internetových stránek, nedostatečně personálně či majetkově zajištěné s ohledem na vykazované obraty, nezveřejňující účetní závěrky v obchodním rejstříku či vykazující nestandardní majetkovou strukturu a obchodní transakce. Správcem daně

bylo také zjištěno personální propojení mezi některými z těchto obchodních společností a žalobcem. Správce daně vyčíslil v zajišťovacích příkazech předpokládanou daňovou povinnost v celkové výši 2 659 457 Kč, která bude vyměřena v rámci kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 až listopad 2017.

20. Správce daně podrobně hodnotil majetkové poměry žalobce, přičemž vycházel zejména z daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za rok 2016, kde byla vykázaná aktiva ve výši 429 000 Kč tvořena krátkodobými pohledávkami a peněžními prostředky, pasiva v téže výši jsou tvořena vlastním kapitálem v rozsahu 56 000 Kč a ve zbytku cizími zdroji. Z katastru nemovitostí správce daně zjistil, že žalobce nevlastní žádné nemovitosti zapisované do katastru, v registru motorových vozidel a registru lodí a letadel nebyl zjištěn majetek tohoto druhu. Z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty správce daně zjistil, že od počátku roku 2017 pořídil žalobce dlouhodobý majetek v minimální výši. Výše jeho pohledávek postačuje pouze k úhradě jeho zjištěných závazků. Na bankovních účtech žalobce není dostatečná rezerva, příchozí platby jsou obratem odčerpávány. I vzhledem ke snadné převoditelnosti majetku žalobce v podobě peněz na účtu existuje vysoké riziko nedobytnosti budoucí daňové pohledávky. K odůvodněné obavě že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, přispívá dle správce daně také opožděné plnění již stanovených povinností k úhradám daně z přidané hodnoty. Na podkladě odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům rozhodl žalovaný shora popsáním žalobou napadeným rozhodnutím.

VI. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Stěžejní otázkou posuzovaného případu je, zda byly u žalobce splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH.
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. Dle odst. 3 citovaného ustanovení zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky. Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Dle odst. 4 téhož ustanovení u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle*

vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

24. Ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že *hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*
25. Krajský soud považuje za účelné nejprve zopakovat dosavadní judikatorní závěry vztahující se k institutu zajištění daně podle § 167 daňového řádu. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, Nejvyšší správní soud označil zjišťovací příkaz jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).
26. Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90; judikatura NSS dostupná na www.nssoud.cz). Pojistkou proti hroící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 - 14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).
27. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, platí, že oba prvky, tj. přiměřená pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněná obava o její budoucí dobytost, mohou být vyhodnoceny jak jednotlivě, tak i celkově. Nejvyšší správní soud dovodil, že „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu*

(tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“

28. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Nelze tedy po správních orgánech požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť takový postup je na místě v řízení o stanovení (doměření) daně. Zajišťovací příkaz přitom lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).
29. Soud především uvádí, že napadené rozhodnutí žalovaného a vydané zajišťovací příkazy považuje za plně přezkoumatelné. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení se zajišťovacími příkazy vyplývá, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k závěru o pravděpodobném budoucím stanovení daně, o hrozící nedobytnosti daně i o hrozbě nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.
30. Po prostudování předloženého spisového materiálu, a to nejen veřejné části, ale zejména vyhledávací části spisu, dospěl soud k závěru, že zjištění správce daně, z nichž při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, opodstatňují vydání zajišťovacích příkazů. Pokud jde o předpoklad budoucího stanovení daně, na základě okolností podrobně popsanych především v jednotlivých zajišťovacích příkazech a zachycených mj. ve vyhledávací části spisu soud konstatuje, že správní orgány se důvodně domnívají, že daň bude v budoucnu stanovena, neboť je přiměřeně pravděpodobné, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů uvedených v zajišťovacích příkazech. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí použitými formulacemi zároveň připouští jak to, že v nalézacím řízení bude zjištěno, že tvrzená plnění nebyla uskutečněna vůbec, tak i to, že uskutečněna byla, nicméně nikoli ze strany na daňových dokladech deklarovaných dodavatelů. V této skutečnosti soud nicméně nespatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ať by byla zjištěna kterákoli z těchto skutečností, znamenala by ve svém

důsledku neprokázání nároku na odpočet daně z tvrzených přijatých plnění a správní orgány nejsou povinny mít před vydáním zajišťovacích příkazů jednoznačně prokázáno, jakou konkrétní podmínku pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty žalobce nesplňuje. V této fázi postačí pravděpodobnost stanovení daně plynoucí z pravděpodobného nesplnění některé (některých) z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Nejistota ohledně toho, zda se plnění neuskutečnila vůbec, nebo zda sice byla uskutečněna, ale od jiného, než deklarovaného dodavatele, nebrání vydání zajišťovacích příkazů. Blížší rozkrytí těchto skutečností nalezne své místo v následném nalézacím řízení, kde bude prováděno dokazování.

31. Z uvedeného je zřejmé, že soud nepřisvědčuje názoru žalobce, že v případě prokázání uskutečnění plnění obdrženého daňovým subjektem není třeba za účelem získání nároku na odpočet blíže identifikovat jeho dodavatele. Pakliže žalobce v této otázce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, soud konstatuje, že zmíněný rozsudek je ve vztahu k dosavadní judikatuře správních soudů ojedinělý, k čemuž lze odkázat na usnesení prvního senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, jímž byla předmětná otázka předložena k zodpovězení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud má ve shodě s prvním senátem a judikaturou popsanou v jeho výše uvedeném usnesení za to, že za účelem zachování neutrality daně z přidané hodnoty je třeba, aby daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázal nejen uskutečnění plnění, ale i to, že plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Jen tak je totiž možné ověřit, že také předmětný dodavatel je jako plátce účasten na systému daně z přidané hodnoty.
32. Jestliže tedy měl správce daně, resp. žalovaný, podezření, že žalobce mohl určitá plnění obdržet, nicméně nikoli od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, správně vyhodnotil, že taková skutečnost by znamenala nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně, a při úvaze nad vydáním zajišťovacích příkazů považoval v takovém případě za pravděpodobné, že daň bude v budoucnu v rozsahu nezákonně uplatněných odpočtů stanovena. V návaznosti na to lze dodat, že také v případě režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty je třeba za účelem uplatnění nároku na odpočet splnit veškeré zákonné podmínky včetně prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto dodavatelem uvedeným na patřičném daňovém dokladu. Protože o této skutečnosti mají správní orgány důvodné pochybnosti, nemůže uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti samo o sobě vyloučit závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně.
33. Pokud jde o námitky týkající se jednotlivých dodavatelů žalobce a jejich poměrů, správce daně uvedl v případě každého jednotlivého dodavatele výčet rizikových faktorů. Z jejich souhrnu pak dovozoval podezření, že deklarovaná plnění vůči žalobci se neuskutečnila tak, jak byla zachycena v daňových dokladech. V obecné rovině se jedná se např. o nedohledatelnost na adrese sídla, absenci provozoven či internetových stránek, nekontaktnost pro správce daně, nedostatečné personální a majetkové zajištění s ohledem

na vykazované obraty, nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin či nestandardnost obchodních transakcí.

34. Žalobce se nepochybně nemýlí, jestliže např. uvádí, že jeho dodavatelé nejsou povinni mít webové stránky či provozovnu. Správní orgány dospěly k závěru o rizikovosti jednotlivých dodavatelů nikoli s ohledem na jediný existující rizikový faktor u dodavatele, nýbrž s ohledem na souhrn všech faktorů popsaných u jednotlivých dodavatelů zvlášť. Protože faktorů byla uvedena řada, ani zpochybnění dílčího faktoru ze strany žalobce nevyvrací konzistentní závěry správce daně. Dodavatelé **XX** nebo **XX** jak žalobce uvádí, mají webové stránky. Správce daně ani u jednoho z těchto dodavatelů absenci webových stránek jako rizikový faktor neuvádí, hovoří nicméně o řadě faktorů jiných. Další dodavatelé webové stránky nemají, správce daně tuto skutečnost považuje za rizikový faktor zjevně proto, že přestože obchodní společnosti nemají povinnost mít webové stránky, v české realitě 21. století je běžné, že podnikatelé svou činnost na internetu prezentují, propagují a nabízejí. Skutečnost, že na stejné adrese jako **XX** sídlí desítky dalších firem, plyne z obchodního rejstříku, jak to správce daně výslovně uvedl. Neuvedl naopak, že by se jednalo o sídlo virtuální, kde by společnost nebyla vůbec dohledatelná. Zmíněná společnost vykazuje řadu dalších správcem daně popsaných rizikových faktorů, např. v rozporu se zákonem nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin. Účetní závěrky v posledních letech nezveřejňuje ani společnost **XX**, jejíž činnost ve stavebnictví považoval správce daně za nestandardní vzhledem k prezentovanému předmětu činnosti zjištěnému mj. v rámci daňové kontroly a s ohledem na předmět činnosti zapsaný v obchodním rejstříku. Tato společnost rovněž vykazuje personální propojení s jiným rizikovým dodavatelem žalobce.
35. Jednotlivé správcem daně popsané faktory se bezpochyby bezprostředně netýkají přímo tvrzených zdanitelných plnění poskytnutých žalobci, nýbrž poměrů samotných dodavatelů. Na základě zjištění týkajících se těchto poměrů vyvstaly dle přesvědčení soudu důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění podle daňových dokladů, a to bez ohledu na to, jakou část obrátu toho kterého dodavatele tvořilo plnění poskytnuté žalobci, nebo zda snad bylo poskytnuto subdodavately. I skutečnosti nastalé až po uskutečnění plnění, jako např. vstup **XX** do likvidace, mohou být ve spojení s dalšími faktory hodnoceny jako rizikové. Správce daně v zajišťovacích příkazech popsal, v čem spočívá případná nestandardnost transakcí jednotlivých dodavatelů. Nejedná se nutně o zjištěnou nestandardnost ve vztahu dodavatel – žalobce, nýbrž např. o vztahy dodavatele s jeho dodavateli nebo o skutečnosti dodavatelem uváděné v kontrolních hlášení, které správce daně vnímá jako jeden z rizikových faktorů.
36. Závěr o důvodné obavě z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně odůvodňovaly správní orgány jednak celkovou majetkovou situací žalobce a dále také jím známou minulostí jednatele žalobce, který působil v korporacích **XX** a **XX** a svým jednáním podle stejného vzorce zapříčinil významné nedoplatky vůči správci daně, které jsou či budou nedobytné. Také s těmito úvahami se krajský soud ztotožňuje. Pokud správce daně vycházel při vydání zajišťovacích příkazů v květnu 2018 z výpisů z účtů žalobce z března a dubna téhož roku, nelze takový postup považovat za vadný z důvodu neaktuálnosti předmětných

výpisů. Ostatně primárním zdrojem obavy o nevymahatelnost případné budoucí pohledávky dle soudu není ani tak skutečnost, že by žalobce v době vydání zajišťovacích příkazů nedisponoval dostatečným majetkem, byť o nadbytku prostředků žalobce patrně hovořit

nešlo, nýbrž skutečnost, že prakticky veškerý majetek žalobce byl držen ve vysoce likvidní podobě,

což ve spojení s vědomostí o historii jednatele žalobce, z jehož bývalých působišť byl v době zájmu správce daně o tyto korporace vyveden veškerý majetek a společnosti byly převedeny

na nedosažitelné osoby, zakládá důvodnou obavu o budoucí stav majetku žalobce poté, kdy by případně byla daň stanovena.

37. Tím je také správně odůvodněno hrozící nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, a jako důvodný se proto jeví postup správce daně, který si zajistil okamžitou účinnost zajišťovacích příkazů a neumožnil žalobci pozdější úhradu stanovených částek. Závěry správních orgánů o nemalých daňových nedoplatecích subjektů, v nichž jednatel žalobce v minulosti působil, mají oporu v předloženém spisovém materiálu, a s ohledem na to považuje soud obavu o budoucí nedobytnost daně za velmi intenzivní. Vyšší intenzita obavy z budoucí nedobytnosti daně je způsobilá kompenzovat slabší důvody spočívající v rizikovosti jednotlivých dodavatelů, z nichž je dovozován předpoklad budoucího stanovení daně.

38. K námitce, že důkazní prostředky, z nichž zajišťovací příkazy vycházely, nebyly po vydání zajišťovacích příkazů přerazeny z vyhledávací části spisu do části veřejné, soud uvádí, že jak již bylo zmíněno, před vydáním zajišťovacích příkazů správce daně neprovádí dokazování. Je pravdou, že podle § 65 odst. 2 daňového řádu *písemnosti zakládající do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů.* Jestliže správce daně v zajišťovacích příkazech popsal indicie, jež ho vedou k závěru o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů a jež plynou z vyhledávací části spisu, neprováděl tím hodnocení důkazů ve smyslu předpokládaném v § 65 odst. 2 daňového řádu. Soud na tomto místě znovu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48,

z něž plyne, že před vydáním zajišťovacích příkazů jsou pouze zjišťovány indicie napovídající, zda je dán předpoklad budoucího stanovení daně a důvodná obava o vymahatelnost daně. K těmto závěrům však správní orgány nedospívají na podkladě plnohodnotného procesu dokazování prováděného podle § 92 a násl. daňového řádu, který by následně vyvrcholil hodnocením důkazů. Z těchto důvodů nebyl správce daně v této fázi povinen zpřístupnit žalobci dokumenty obsažené ve vyhledávací části spisu, neboť jimi neprovedl důkaz. Protože neprováděl dokazování, nemohl je také provádět s využitím nepřipustných důkazních prostředků.

39. Odkazuje-li žalobce na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016-170, pak dle názoru soudu nejde o odkaz zcela přílehlavý. Žalobce přehlíží,

že v tehdy řešené věci byla do vyhledávací části spisu zařazena písemnost, která se vztahovala pouze k řízení o zajištění daně, nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně.

O takový případ se však v souzené věci nejedná. Písemnosti založené ve vyhledávací části spisu obsahují údaje o vícero daňových subjektech a budou podkladem pro následné nalézací řízení. Jejich předčasným zveřejněním by mohlo dojít ke zmaření cíle správy daní. Za případný pak považuje soud odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, z něž plyne, že pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně, pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. Ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu, soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu. Krajský soud se v daném případě s obsahem vyhledávací části spisu seznámil a konstatuje, že vydání zajišťovacích příkazů má ve vyhledávací části spisu oporu. Zajišťovací příkazy tak nejsou nepřezkoumatelné proto, že by nebyly podepřeny dostatečnými podklady, jak naznačoval žalobce, který není s vyhledávací částí spisu seznámen.

40. K namítanému likvidačnímu charakteru zajišťovacích příkazů soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, ve kterém soud uvedl: *„Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena. Navíc posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky.“* Krajský soud nemá důvod se od vysloveného závěru odchýlovat.
41. Soud uzavírá, že závěr správních orgánů o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů nevybočuje ze zákonných mezí. Skutečnost, zda byla předmětná zdanitelná plnění správně vykázána, daň z přidané hodnoty řádně přiznána a zaplacená ve správné výši bude dále předmětem nalézacího řízení. Pochybnosti v tomto směru nicméně správní orgány zřetelně vyjevily. Pokud jde o výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2018, k níž se žalobce vyjadřoval, ta byla vůči žalobci učiněna po vydání napadeného rozhodnutí a vztahuje se již k dalšímu postupu správce daně. Případné vady tohoto postupu nemohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

VII. Závěr a náklady řízení

42. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem žalobce vyjádřil svůj souhlas a žalovaný svůj nesouhlas nevyjádřil ve stanovené lhůtě.
43. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

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

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 5. dubna 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu