



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka v právní věci

žalobce : A.N.D. – Y.O.U. s. r. o.
sídlem V Zátíší 810/1, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory
zastoupený advokátem JUDr. Alexandrem Kasatkinem, LL. M.
sídlem Husinecká 903/10, 130 00 Praha 3 - Žižkov

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

ve věci přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2018 č. j. 34206/18/5100-41458-711994, ve věci zajišťovacího příkazu

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2018 č. j. 34206/18/5100-41458-711994, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 25. 5. 2018 č. j. 2395422/18/3203-00540-807081, kterým byl vydán zajišťovací příkaz, jímž bylo žalobci uloženo, aby do 3 pracovních dnů ode dne doručení zajišťovacího příkazu zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2015 složením jistoty v celkové výši 619 008 Kč na depozitní účet správce daně.
2. V žalobě žalobce namítl, že se žalovaný nedostatečně zabýval podnikatelskou činností žalobce, kterou nesprávně vyhodnotil. Na základě tohoto nesprávného pochopení charakteru podnikatelské činnosti žalobce přijal nezákonné a nesprávné rozhodnutí.
3. Dále žalobce rozvedl, že žalovaný shledal podnikatelskou činnost žalobce jen formální s cílem neodvedení daně, případně s cílem daňového zvýhodnění zahraničních či tuzemských daňových subjektů. Žalovaný přitom vycházel ze skutečností zjištěných vlastní činností, ale vyhodnotil si je podle vlastní správní úvahy jednostranně a účelově, a rovněž nekomplexně a nesprávně.
4. Žalobce upřesnil, že vykonává výlučně zákonem dovolenou činnost, a to především zprostředkování prodeje, koupě a nájmu různého zboží. Žalobce je dceřinou společností společnosti Bestcena SE (holdingová společnost registrovaná na Slovensku) a vykonává svou podnikatelskou činnost výhradně na území České republiky, kde provozuje e-shop a prostřednictvím této internetové platformy dochází k objednávání zboží a projevu zájmu o koupi nebo nájem zboží.
5. Žalobce uskutečňuje standardní B2B (business to business) obchodování (nákup – prodej). Jedná se o nízké marže (0,5% - 2%), které jsou běžné v segmentu spotřební elektroniky pro obchodní společnosti, které nemají zboží skladem. Jedná se o využití poptávky a nabídky (nákup a okamžitý prodej), obchoduje se s celými balíky zboží. Nabídka a odbyt jsou většinou ze zahraničí, a proto obchod probíhá bez DPH. Veškerá doprava je zabezpečena kurýrskými a dopravními společnostmi. Ke každému obchodu jsou vystavené všechny potřebné dokumenty (faktury, CMR apod.).
6. Nejvýznamnější činností žalobce je zprostředkování prodeje a dlouhodobého pronájmu spotřební elektroniky prostřednictvím e-shopu bestcena.cz a ocostrava.cz. Žalobce zde vystupuje výhradně v pozici zprostředkovatele a neprodává ani nepronajímá vlastní zboží. Zboží vlastní a prodávají, resp. nabízejí do nájmu jiné společnosti, většinou zahraniční. Uvedená činnost funguje jako tzv. malý ebay, kde jiné společnosti nabízejí své služby a zboží prostřednictvím web stránek, které provozuje žalobce a žalobce má z této podnikatelské činnosti provizi. Žalobce v rámci své činnosti přijímá platby od zákazníků a v plné výši je hned přeposílá na smluvený účet. Pro dlouhodobý pronájem má výhradního partnera firmu Business Copy s. r. o. (SK). Provizí za zprostředkování pronájmu je proplacení veškerých vynaložených nákladů souvisejících s řízením e-shopu a 10% zisk

(podle smlouvy Rent Rep). Tuto provizi žalobce fakturuje firmě Baye de Cannes, USA (podle smlouvy Rent Rep – plnění od třetí osoby).

7. Při pronájmu prvotně přijaté peníze od zákazníků jsou vratné kauce a všechny se okamžitě přeposílají v plné výši na účet určený smlouvou Rent Rep. Žalobce zde vystupuje jako společnost, která sbírá vratné kauce od zákazníků jménem jiné společnosti (Business Copy s. r. o.). Zákazníkům se vystavují faktury na přijatou vratnou kauci (bez úhrady DPH), když se jedná o vratné kauce (kde dodavatelem je Business Copy s. r. o. a zprostředkovatelem žalobce). Zákazník má právní vztah přímo s Business Copy s. r. o., která alespoň jednou ročně vystavuje všem zákazníkům fakturu za dlouhodobý pronájem elektroniky.
8. Žalobce pro svou podnikatelskou činnost zabezpečuje logistiku celého obchodu, a proto disponuje sklady, auty, prostředky a zaměstnanci, které používá při logistické a přepravní činnosti v případech, kdy je třeba zboží vyzvednout nebo doručit a přeprava kurýrem je drahá nebo časově nevyhovující. Zároveň se žalobce stará o správu e-shopu, marketing v ČR, část logistiky, vyřizuje reklamace, komunikaci se zákazníky, přijímá a přeposílá platby a další činnosti spojené s provozem e-shopů, prodejem zboží B2B a zprostředkování služeb pro jiné společnosti. Vzhledem k uvedenému je nepochybné, že tedy vykonává standardní podnikatelskou činnost a žádnou jen formální a nezákonnou činnost.
9. Žalovaný proto nesprávně v napadeném rozhodnutí uvádí závěry ze zjištěných skutečností.
10. Žalobce dále zdůraznil, že celý charakter podnikatelské činnosti byl žalovanému, resp. správnímu orgánu I. stupně vysvětlen a objasněn dne 17. 12. 2015, kdy proběhlo ústní jednání, na němž zástupce žalobce jasně a úplně popsal ekonomickou činnosti žalobce. Zároveň protokolárně odevzdal všechny relevantní podklady k podnikatelské činnosti žalobce, který tak poskytl správním orgánům maximální součinnost a kooperaci. Žalovaný na základě předložených dokladů a zjištěných skutečností nesprávně vyhodnotil charakter podnikatelské činnosti žalobce, když konstatoval, že žalobce se zákazníky uzavírá standardní smlouvy o koupi movitých věcí. Žalovaný dále konstatoval, že je pro něj rozhodující jen to, jak žalobce v rámci smluvních vztahů skutečně vystupuje. Rovněž uvedl, že v tomto ohledu je žalobce v obchodních podmínkách výslovně označen jako prodávající, který je legitimovaný k tomu, aby na kupujícího převedl vlastnictví ke konkrétní movité věci.
11. Tato zjištění žalovaného jsou nesprávná a svědčí o tom, že nesprávně vyvodil závěry ze zjištěného skutkového stavu. Ze všeobecných obchodních podmínek vyplývá, že jednou z činností žalobce je zprostředkování prodeje zboží a zprostředkování pronájmu zboží a právě tuto činnost žalobce uskutečňuje ve vztahu k zákazníkům - fyzickým osobám, nepodnikatelům. Jde o legitimní a zákonem dovolený způsob podnikání. Není pravdou, že dochází k prodeji zboží žalobcem, jelikož žalobce toto zboží nikdy nenabyl do vlastnictví, a proto je ani nemohl dále převést na zákazníky. K pronájmu zboží dochází výlučně třetí osobou přímo na zákazníka a žalobce je pouze zprostředkovatelem pronájmu, o čemž svědčí i faktury, které jsou vystavené na konečného zákazníka třetí osobou. V těchto

fakturách třetí osoba přímo fakturuje zákazníkovi vratnou kauci za konkrétní zboží. Nejde tedy o obchod, který by přímo uskutečňoval žalobce, z jeho strany jde jen o zprostředkovatelskou činnost. Žalovaný nesprávně zaměňuje jednotlivé obchodní podmínky. Nesprávně interpretuje obchodní podmínky na prodej zboží s obchodními podmínkami na nájem zboží a všeobecné obchodní podmínky, kde je zprostředkování prodeje a pronájmu zboží. Každé tyto obchodní podmínky slouží na některý jiný z typů podnikatelské činnosti žalobce. Z této záměny potom žalovaný vyvozuje nesprávná zjištění. Žalobce uskutečňuje tři různé druhy činností, a to prodej B2B, zprostředkování pronájmu zboží a zprostředkování prodeje zboží. Žádný z těchto obchodů nepodléhá DPH, neboť jde o obchody, které nejsou prováděny s přidanou hodnotou na území ČR. Skutečnost, že se to jeví správním orgánům nestandardní, ještě neznamená, že jde o obchody nelegální nebo nedovolené.

12. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně tvrdí, že se jako standardní způsob kontraktů mezi žalobcem a zákazníky jeví uzavíraná kupní smlouva podle obchodních podmínek a uzavírání smlouvy nájemní podle všeobecných podmínek se jeví jako zvláštní způsob využívaný ve speciálních případech. Toto tvrzení žalovaného je zavádějící a účelové. Žalovaný sám určil, co je podle něj žalobcem využíváno, bez toho, že by prověřil všechny obchody uskutečněné v relevantním kontrolovaném období měsíce března 2015. Pokud by tak byl učinil, zjistil by, že standardním způsobem uzavírání obchodů ze strany žalobce je právě zprostředkování pronájmu zboží ze strany třetí osoby a nikoliv přímý prodej nebo pronájem tohoto zboží ze strany žalobce. Všechna další zjištění žalovaného, jako je jednorázová úhrada celé kupní ceny apod., z nichž dovozuje závěr o uzavření kupní smlouvy přímo žalobcem, jsou nesprávnými zjištěními, která vycházejí z nepochopení konceptu nastavení právních vztahů na straně žalobce.
13. Žalovaný zaměřil svou pozornost především na to, že nejde o uzavření nájemních smluv, ale kupních smluv, přičemž se vůbec nezabýval otázkou zprostředkovatelské činnosti žalobce a tím, zda tato jeho činnost podléhá nebo nepodléhá DPH.
14. Závěrem žalobce shrnul, že žalovaný nesprávně vyhodnotil závěry ze skutečností týkajících se žalobce, nezabýval se zprostředkovatelskou činností žalobce a tím, zda tyto obchody podléhají nebo nepodléhají DPH, nesprávně pochopil charakter podnikatelské činnosti žalobce, nesprávně aplikoval smluvní podmínky žalobce na jednotlivé právní vztahy se zákazníky, neúplně zjistil skutkový stav věci a na základě něj zformuloval nesprávné závěry o charakteru podnikání žalobce a dospěl k nesprávnému závěru, když konstatoval, že žalobci vznikla daňová povinnost za měsíc březen 2015.
15. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění plně odkázal. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětné zdaňovací období vychází ze zjištění, že žalobci s největší pravděpodobností plynuly příjmy z internetového prodeje elektroniky, tj. docházelo k realizaci zdanitelného plnění, které žalobce řádně nepřiznal, a proto mu bude doměřena DPH z finančních prostředků přijatých za pořízení elektroniky od zákazníků žalobcem provozovaného e-shopu. Obava o budoucí dobytost daně je v případě žalobce dána zjištěními, že nevlastní žádný majetek s výjimkou zbytkových finančních prostředků na

účtech a nároku na vrácení přeplatku na základě deklarovaného nadměrného odpočtu, když současně finanční prostředky plynoucí z internetového prodeje elektroniky, počínaje říjnem 2016 žalobce odklonil na účet třetí osoby, neboť v obchodních podmínkách www.bestcena.cz bylo změněno číslo bankovního účtu, kam mají zákazníci e-shopu platit finanční prostředky za pořízení elektroniky, kdy žalobce není majitelem předmětného účtu, a přesto jsou z něj hrazeny náklady žalobce a platby za služby spedičních společností a provozovatele internetového vyhledavače Heureka. Uvedené je pravděpodobně odrazem toho, že ve vztahu k žalobci byl již v minulosti vydán zajišťovací příkaz k zajištění DPH za zdaňovací období duben 2015, což však nevedlo ke změně nestandardního způsobu chování žalobce. Naopak změna účtu detekuje, že se žalobce vyhýbá plnění svých daňových povinností a snaží se odklonit majetek na účty třetích osob a tedy jediný významný majetek generovaný z jeho podnikatelské činnosti ukrýt. Nadto žalobce řádně neplní své povinnosti vůči správci daně, jeho podnikatelská činnost je netransparentní a vyvolává důvodné podezření, že může být činěna s cílem neodvedení daně, nebo za účelem daňového zvýhodnění zahraničních či tuzemských daňových subjektů. Z obsahu internetových stránek, realizace projektů elektroniky a dosavadního průběhu daňové kontroly plyne, že žalobce neposkytoval správci daně součinnost v požadovaném rozsahu, přinejmenším částečně uváděl nepravdivé či zavádějící údaje o povaze a rozsahu své podnikatelské činnosti, neinformoval správce daně o všech jím používaných bankovních účtech, ačkoliv jejich prostřednictvím provozoval finanční transakce týkající se provozování e-shopu, nebyl schopen podat věrohodné vysvětlení ke způsobu realizace své obchodní činnosti, když osoba vykonávající funkci jednatele v předmětném zdaňovacím období byla v obchodním rejstříku zapsána pouze formálně. Vše je popsáno v bodech [19-21] žalobou napadeného rozhodnutí a v bodech [57-61] zajišťovacího příkazu.

16. Žalovaný dále k základní námitce žalobce, že zde není důvodný předpoklad budoucího stanovení daně, když byla nesprávně vyhodnocena podnikatelská činnost žalobce, poukázal na ustálenou judikaturu správních soudů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104), podle níž může být zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň vydán, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto dva aspekty odůvodnění obavy musí být v odůvodnění zajišťovacích příkazů řádně zdůvodněny. V řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, proto odvolací orgán zkoumá především oprávněnost postupu správce daně podle ust. § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Při vydání zajišťovacího příkazu nedochází ke stanovení daně, jak je tomu v řízení nalézacím (ust. § 134 odst. 4 písm. c) daňového řádu). Postačí, existují-li objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že je přiměřeně pravděpodobné, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. V posuzované věci prvostupňový správce daně i žalovaný usoudili, že je zde důvodný předpoklad stanovení daně žalobci v budoucnu, a to konkrétně DPH za zdaňovací období březen 2015 i přesto, že žalobce důsledně tvrdí, že podstata jeho obchodů spočívá ve zprostředkování prodeje a dlouhodobého pronájmu elektroniky a žádná z jeho činností nepodléhá DPH. Důvodem pro takový závěr jsou okolnosti, za jakých docházelo v předmětném zdaňovacím období k uzavírání obchodů. Žalovaný dále zdůraznil především podobu e-shopu bestcena.cz v předmětném zdaňovacím období dostupnou přes internetovou službu „web archive“ na

adrese <https://web.archive.org/web/20150226152059/http://bestcena.cz:80/revoluce>, přičemž z obsahu a umístění obchodních podmínek týkajících se prodeje a obsahu a umístění všeobecných obchodních podmínek týkajících se pronájmu lze mít oprávněně za to, že standardním způsobem kontrakce se jeví uzavření kupní smlouvy podle obchodních podmínek týkajících se prodeje. Správce daně podrobně rozebral obsah obou typů odvolatelem zveřejněných obchodních podmínek, kdy např. zjistil, že službu dlouhodobého pronájmu zboží může využívat pouze registrovaný uživatel. Současně z provedených svědeckých výpovědí zákazníků e-shopu www.bestcena.cz vyplynulo, že si nejsou vědomi, že by měli zakoupenou elektroniku v pronájmu, při nákupu se neregistrovali, ani nemají zřízeno uživatelské konto, kde by byla evidována výše nájmu za pořízené zboží, z čehož je zřejmé, že zákazníci si objednali zboží přes internetový obchod žalobce se záměrem zboží si koupit, nikoliv pronajmout. Pronájem zboží pak nebyl možný, pokud se zákazníci nezaregistrovali. Také bývalí zaměstnanci žalobce ve svědeckých výpovědích popsali dodávky zboží zákazníkům tak, že tito platili vždy celkovou cenu zboží při jeho převzetí a nevzpomněli ani jeden případ, kdy zákazník využil zvláštní „revoluční podmínky“ pořízení, tj. pronájmu zboží, jak jej žalobce prezentoval v předmětném zdaňovacím období na svém e-shopu. Tedy ani zákazníci nevnímali transakce jako pronájem zboží třetí osobou odlišnou od žalobce. Závěr, že v posuzovaném případě docházelo k prodeji elektroniky, posiluje také okolnost, že i v případě „dlouhodobého pronájmu“ zboží nabyl vlastník e-shopu provozovaného žalobcem po převzetí zboží a provedení úhrady stanovené ceny absolutní právní panství nad předmětnými movitými věcmi, které zahrnuje neomezené právo s nimi disponovat podle vlastního uvážení, včetně případného prodeje či darování. Závěry žalovaného potvrzuje také okolnost, že podstatná část transakcí byla uskutečněna prostřednictvím nákupního portálu Heureka formou služby „Heureka Košík“, kdy dochází k nákupu zboží, za který ručí přímo nákupní portál Heureka, a u něhož lze oprávněně předpokládat, že běžný zákazník měl zájem o koupi objednávané elektroniky, nikoliv o její pronájem, a uzavřel kupní smlouvu na prodej elektroniky. Dalšími zjištěními podporujícími závěry žalovaného jsou výše a způsob placení částek, které žalobce obdržel přímo od svých zákazníků či od dopravních a spedičních společností zajišťujících dopravu zásilek zákazníkům či společnosti provozující internetový vyhledávač heureka.cz, které rovněž nasvědčují, že se jednalo o jednorázovou úhradu celé kupní ceny, nikoliv o hrazení nájemného jako opakujícího se finančního plnění – úplaty za dočasné, byť předem časově neomezené, přenechání pronajaté věci a dále způsob zajišťování a hrazení přepravy. Správce daně i žalovaný mají za to, že za předmětné zdaňovací období plynuly žalobci příjmy z internetového prodeje elektroniky, tj. docházelo k realizaci zdanitelného plnění, které žalobce řádně nepřiznal a nezdanil, a proto mu bude doměřena DPH z finančních prostředků za pořízení elektroniky od zákazníků e-shopu (viz body [43-55] zajišťovacího příkazu).

17. Tvrzení žalobce, že žalovaný nedostatečně zjišťoval, zda žalobce prodej a pronájem zboží pouze zprostředkoval, a zda tato činnost podléhá DPH, považuje žalovaný za účelové. Na jednání dne 17. 12. 2015 (viz protokol o ústním jednání č. j. 3260190/15/3203-60562-809733) byl žalobce požádán o vyjádření a doložení dokladů, které však nikdy nepředložil. Žalobce byl také několikrát vyzván výzvami správce daně v rámci daňové kontroly i postupu k odstranění pochybností, aby okolnosti své činnosti vysvětlil, prokázal tvrzené skutečnosti, předložil doklady či odstranil pochybnosti správce daně. Žalobce však na

výzvy nereagoval a podklady nepředložil. Tvrzení žalobce, že zprostředkovává prodej a dlouhodobý pronájem, zpochybňují zjištění správce daně i předložené doklady. Správce daně posoudil údaje a doklady předložené žalobcem v rámci daňové kontroly, porovnal je s faktickou stránkou obchodování, rozebral síť „partnerských subjektů“, s nimiž žalobce podle předložených dokladů a tvrzení při provozování e-shopu spolupracoval a tato porovnal se zjištěními z uvedených dokladů a z vyhledávací činnosti, přičemž provedl analýzu pohybu finančních prostředků na účtech žalobce a partnerských subjektů. Z uvedeného vyplynulo, že žalobcem deklarované partnerské subjekty jsou pro správce buď zcela nekontaktní (AKISMETA CZ a. s.) nebo jsou formálně ekonomicky neaktivní (Business Copy s. r. o.) či k jejich ekonomické činnosti nelze dohledat žádné relevantní informace (Bestcena EU Llc) či žádné údaje o faktickém výkonu ekonomické činnosti, kdy současně za předmětným subjektem slovenská finanční správa eviduje nedoplatky ve značné výši (MET s. r. o.). Z uvedeného také vyplynulo, že žádný z deklarovaných obchodních partnerů žalobce nevystupoval vůči koncovým zákazníkům v ČR objedávajícím si zboží na e-shopu jako prodávající.

18. Ze zjištění správce daně dále vyplynulo, že ekonomický model pronájmu elektroniky prezentovaný žalobcem se jeví nelogický, ekonomicky neracionální a nerentabilní z důvodů rozvedených v bodě [16] žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný poukázal na vyjádření paní M. P., osoby vykonávající v rozhodném zdaňovacím období funkci jednatele žalobce, z něhož vyplynulo, že tato osoba byla ve funkci jednatele zapsána jen formálně, když fakticky měl podle jejího vyjádření rozhodovat Š. Ď. (bod [17]) napadeného rozhodnutí).
19. Všechna tato zjištění ve svém souhrnu zpochybnila žalobcem deklarovaný způsob výkonu jeho podnikatelské činnosti a posílila závěr, že ačkoliv žalobce formálně deklaruje a tvrdí, že zejména zprostředkoval prodej a dlouhodobý pronájem elektroniky prostřednictvím e-shopu, přičemž tato podnikatelská činnost nepodléhá DPH, po faktické stránce docházelo k tomu, že běžný zákazník e-shopu provozovaného žalobcem uzavíral s žalobcem kupní smlouvu podle obchodních podmínek týkajících se prodeje a je zde přiměřená pravděpodobnost, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň.
20. K námitce nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně žalovaný zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení ani samostatně nebyl žalobcem podán podnět k prohlášení nicotnosti zajišťovacího příkazu. Žalovaný podle ust. § 105 odst. 1 daňového řádu rovněž neshledal zajišťovací příkaz nicotným, neboť byl vydán věcně a místně příslušným správcem daně v souladu s ust. § 8 a § 10 zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění (dále jen „zákon o Finanční správě“). Z výroku zajišťovacího příkazu je zřejmé, že jím byla žalobci uložena povinnost uhradit v příkazu uvedenou částku do 3 pracovních dnů ode dne doručení zajišťovacího příkazu a také to, že má veškeré formální náležitosti požadované ust. § 102 odst. 1 daňového řádu. Zajišťovací příkaz není zmatečný, nesmyslný ani neurčitý, netrpí ani vadami, které by jej činily zjevně vnitřně rozporným a nejedná se ani o rozhodnutí právně či fakticky neuskutečnitelné. Současně zajišťovací příkaz nebyl vydán na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Ze souhrnu uvedených argumentů vyplývá, že zajišťovací příkaz není nicotný ve smyslu ust. § 105 odst. 2 písm. a) – c)

daňového řádu. Rovněž napadené rozhodnutí nebylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí, ale bylo vydáno žalovaným jako odvolacím orgánem věcně a místně příslušným podle ust. § 5 a § 7 zákona o Finanční správě, a je z něj zřejmé, že jím bylo zamítnuto odvolání proti předmětnému zajišťovacímu příkazu, který byl potvrzen. Napadené rozhodnutí má také veškeré formální náležitosti požadované ust. § 102 odst. 1 daňového řádu, není zmatečné, nesmyslné ani neurčité, netrpí vadami, které by jej činily vnitřně rozpornými a nejedná se o rozhodnutí právně či fakticky neuskutečnitelné, takže není nicotné ve smyslu ust. § 105 písm. a) – c) daňového řádu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
22. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobci byl dne 1. 6. 2018 doručen zajišťovací příkaz ze dne 25. 5. 2018 č. j. 2395422/18/3203-00540-807081, jímž bylo rozhodnuto zajistit u žalobce dosud nestanovenou daň, konkrétně daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 3. 2015 – 30. 3. 2015 ve výši 619 008 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání ze dne 2. 7. 2018. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.
23. Součástí správních spisů je daňové přiznání k DPH žalobce (ještě pod názvem Bestcena.cz e-shop s. r. o.) k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2015, daňové přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, protokol ze dne 17. 12. 2015 o ústním jednání č. j. 3260190/15/3203-60562-809733, sepsaný s daňovým subjektem (Bestcena.cz e-shop s. r. o.), zastoupeným Ing. M. H., kdy ústní jednání bylo provedeno za účelem podání vysvětlení obchodních případů a jejich ověření z pohledu správy daní, protokol ze dne 19. 12. 2015 č. j. 3616260/16/3203-60562-809733 o svědecké výpovědi J. V. o okolnostech týkajících se pořízení zboží z internetového obchodu bestcena.cz e-shop s. r. o., dále protokol o výsledku svědka J. Č. ve věci pořízení zboží od téže společnosti (protokol č. j. 3616676/16/3203-60562-809733), protokol o výsledku svědka P. M. ze dne 19. 12. 2015 (č. j. 3616732/16/3203-60562-809733), rovněž ve věci pořízení zboží od uvedené společnosti, protokol o výsledku svědkyně M. H. ze dne 16. 10. 2017 (č. j. 3310371/17/3203-60562-809962), která pracovala jako manažerka provozovny žalobce na adrese Generála Hrušky v Ostravě – Fifejdách, a na adrese ulice Halasova v Ostravě – Vítkovicích, týkající se obchodní činnosti daňového subjektu žalobce v období let 2014 – 2016, Dále je součástí spisu protokol o výsledku svědka J. K. ze dne 18. 10. 2017 (č. j. 3328277/17/3203-60562-809962), týkající se obchodní činnosti žalobce v období roku 2014, když svědek vedl ostravskou pobočku žalobce, a protokol o výsledku svědkyně M. Š. k obchodní činnosti žalobce v období roku 2016, kdy pracovala jako vedoucí pobočky v Ostravě. Součástí správního spisu jsou dále výzva správce daně dle ust. § 57 odst. 3 daňového řádu Fio bance a. s. ze dne 26. 2. 2016 a ze dne 20. 4. 2015, výzva společnosti Heureka Shopping s. r. o. ze dne 25. 4. 2016, výzva společnosti Direct Parcel distribution CZ s. r. o., výzva společnosti TOPTRANS EU, a. s. a odpovědi dožádaných subjektů na tyto výzvy. Dále dožádání správce daně podle ust. § 17 daňového řádu adresované

Finančnímu úřadu pro Hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5, mezinárodní dožádání ohledně registrace společnosti Bestcena s. r. o. k DPH na území Slovenska ze dne 2. 6. 2016 č. j. 1893006/16, dále mezinárodní dožádání ze dne 3. 7. 2017 č. j. 2452009/17, č. j. 2586191/17, č. j. 2586287/17 a č. j. 2586363/17, týkající se společnosti AKISMETA CZ s. r. o., mezinárodní dožádání ze dne 21. 12. 2017 adresované maďarské finanční správě, ohledně fyzické osoby M. P., bývalé jednatelky žalobce s žádostí o její výslech. Součástí spisu jsou rovněž odpovědi na veškerá shora uvedená dožádání a výzvy.

24. U ústního jednání před krajským soudem doplnil žalovaný předložený spisový materiál o obchodní podmínky týkající se prodeje a všeobecné obchodní podmínky týkající se pronájmu, které získal přes internetovou službu „web archive“ na adrese <https://web.archive.org/web/20150226152059/http://bestcena.cz:80/revoluce>.
25. Podle ust. § 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 vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
26. Podle ust. § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
27. Z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě bylo soudem zjištěno, že žalobce vystupoval v období od 25. 4. 2014 do 13. 2. 2017 pod názvem Bestcena.cz e-shop s. r. o.. Ke dni 13. 2. 2017 bylo do obchodního rejstříku zapsáno nové jméno obchodní firmy, a to jméno A.N.D. - Y.O.U. s. r. o. Další změna názvu byla zapsána ke dni 31. 10. 2018, a to: A.N.D. - Y.O.U. s. r. o. „v likvidaci“.
28. Při posouzení věci vycházel krajský soud mimo jiné z poznatků získaných vlastní úřední činností, a to v souvislosti s žalobou téhož žalobce vystupujícího ještě pod obchodním jménem Bestcena.cz e-shop s. r. o. Věc byla vedena u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 11/2017. Předmětem řízení byl přezkum rozhodnutí ve věci zajišťovacího příkazu na DPH vydaného vůči žalobci vystupujícímu pod názvem Bestcena.cz e-shop s. r. o. za zdaňovací období duben 2015. V této věci bylo rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 12. 2017 č. j. 22 Af 11/2017-49, a to tak, že žaloba byla zamítnuta. Rozsudek nabyl právní moci dne 15. 1. 2018. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 26. 9. 2018 č. j. 2 Afs 36/2018, který nabyl právní moci dne 10. 10. 2018.
29. Na základě poznatků z obchodního rejstříku a z úřední činnosti (soudní spis sp. zn. 22 Af 11/2017) soud vyhodnotil, že nyní posuzovaná věc je skutkově a právně prakticky shodná s věcí vedenou pod sp. zn. 22 Af 11/2017, neboť správce daně posuzoval DPH žalobce u dvou časově navazujících zdaňovacích obdobích, když věc vedená pod sp. zn. 22 Af 11/2017 se týkala přezkumu zajišťovacího příkazu na DPH za zdaňovací období duben 2015 a nyní

posuzovaná věc se týká zajišťovacího příkazu na DPH vystaveného témuž žalobci, který v mezidobí pouze změnil obchodní jméno z Bestcena.cz e-shop s. r. o. na A.N.D. - Y.O.U. s. r. o., za zdaňovací období březen 2015. Je třeba podotknout, že žalobce v obou sledovaných zdaňovacích obdobích vykonával činnost na základě stejného podnikatelského modelu.

30. Na základě obsahu správních spisů, jakož i odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů dospěl krajský soud v nyní posuzované věci k závěru, že ani v tomto případě není podaná žaloba důvodná. Krajský soud se plně ztotožnil se závěry žalovaného ohledně vyhodnocení podnikatelské činnosti žalobce, které považuje za zcela podložené a řádně odůvodněné. Nutno zdůraznit, že správní orgány obou stupňů velmi detailně popsaly a vyhodnotily podnikatelskou činnost žalobce, přičemž jejich závěry mají oporu v obsahu správních spisů. Z nabídky zboží, jeho umístění a označení do jednotlivých sekcí e-shopu, jakož i z textace obchodních podmínek a všeobecných obchodních podmínek lze mít zcela oprávněně za to, že v posuzovaném období docházelo k uzavírání kupních smluv mezi žalobcem a jeho zákazníky. Krajský soud se plně ztotožňuje s rozбором obchodních podmínek a všeobecných obchodních podmínek, které provedl žalovaný v bodě [11 napadeného rozhodnutí, když jeho závěry zcela korespondují s textem těchto dokumentů. Obchod označovaný žalobcem jako „dlouhodobý pronájem zboží“ má ve skutečnosti zcela odlišný charakter než nájem věci, neboť zákazník konkrétní movitou věcí po jejím převzetí a uhrazení stanovené ceny může libovolně nakládat, popř. věc prodat nebo darovat, což je typickým znakem vlastnického práva (srov. ust. § 1011 občanského zákoníku). Nebylo prokázáno, že by věci byly přenechány objednatelům k dočasnému užívání. Žalobce v pozici „pronajímatele“ neměl právo vypovědět „nájem“, objednatelé mohli věci dále prodat. Tyto aspekty jsou zcela v rozporu s ust. § 2201 a násl. občanského zákoníku.
31. Popsané závěry správních orgánů obou stupňů jsou navíc jednoznačně podpořeny obsahem svědeckých výpovědí, ať už se jednalo o svědky z řad zákazníků nebo o svědky, kteří byli zaměstnanci žalobce. Provedenými svědeckými výpověďmi zákazníků (např. J.V. – protokol č. j. 3616260/16/3203-65562-809733 nebo P.M. – protokol č. j. 3616732/16/3203-65562-809733) bylo prokázáno, že zákazníci byli a jsou přesvědčeni o realizaci koupě elektroniky a nikoliv nájmu. Také popis chodu provozovny jak jej uvedla ve svědecké výpovědi např. M. H. (protokol č. j. 3310371/17/3203-65562-809733) nebo M. Š. (protokol č. j. 3330368/17/3203-65562-809733), svědčí o běžném fungování internetového obchodu. Tyto důkazy představují ucelený řetězec do sebe zapadajících zjištění, která žalovaný podrobil racionální a logicky správné úvaze, kterou dospěl k závěru, že v případě podnikatelské činnosti žalobce se nejednalo o zprostředkovaný nájem věcí, ale o běžnou koupi a prodej elektroniky.
32. Krajský soud dále uvádí, že výše uvedený závěr podporuje rovněž skutečnost, že podstatná část transakcí byla uskutečněna prostřednictvím nákupního portálu Heureka.cz, a to formou služby „Heureka Košík“, kdy dochází k nákupu zboží, za který ručí přímo nákupní portál Heureka. Běžný zákazník disponující obvyklými znalostmi a zkušenostmi v oblasti internetového prodeje, nakupující prostřednictvím portálu Heureka, musel tak mít zcela oprávněně za to, že uzavírá kupní smlouvu na prodej elektroniky a nikoli její pronájem.

33. Další skutečností přisvědčující žalovanému je také výše a způsob placení částek, které žalobce obdržel, ať již přímo od svých zákazníků či od TOPTRANS EU, a. s. či Naspers OCS Czech Republic, s. r. o. provozující internetový vyhledávač Heureka.cz. Výše a způsob placení nasvědčují tomu, že se jednalo o jednorázovou úhradu celé kupní ceny a nikoli o hrazení nájemného jako opakujícího se finančního plnění.
34. Závěr žalovaného podporuje též skutečnost, že přepravu k zákazníkům objednával a hradil buď žalobce, nebo mu byla přefakturována ze strany Heureka.cz při prodeji zboží prostřednictvím portálu „Heureka Košík“.
35. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobcův požadavek na prošetření všech obchodů uskutečněných ve zdaňovacím období březen 2015 je zcela neopodstatněný. Při správě daní je běžnou praxí realizovanou v souladu se zásadou ekonomie řízení, že je správcem daně v rámci sledovaného zdaňovacího období prověřován určitý reprezentativní vzorek obchodních případů s následným zobecněním zjištěných poznatků. K tomu také došlo v posuzované věci. Žalobce sám žádné konkrétní a prokazatelné obchodní případy nájmu zboží nepředložil, a ani nenavrhl k důkazu nejen v průběhu správního řízení, ale ani v žalobě.
36. K žalobcem tvrzenému modelu obchodní spolupráce při zprostředkování dlouhodobého pronájmu zboží krajský soud uvádí následující: Žalobce označuje jako svého obchodního partnera společnost Business Copy s. r. o. (SK) s tím, že provizi žalobce fakturuje společnosti Baie de Cannes (USA), a to dle smlouvy „Rent Rep Agreement“. Žalobce však byl ve zdaňovacím období březen 2015 ve všeobecných obchodních podmínkách identifikován jako subjekt zastoupený odpovědnou vedoucí M. H., a to na základě smlouvy o obchodním zastoupení s obchodní společností Bestcena EU LLC (USA). Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že také tato skutečnost znevěrohodňuje argumentaci žalobce ohledně jím tvrzeného způsobu výkonu podnikatelské činnosti. Žalovaný se rozbořem vztahů žalobce k obchodním partnerům zabýval v bodě [27] napadeného rozhodnutí. Žalobce závěry žalovaného zde uvedené v podané žalobě žádným nosným způsobem nerozporoval, když setrval pouze v rovině obecné negace závěrů žalovaného.
37. Krajský soud tedy námitky žalobce, že se žalovaný nezabýval zprostředkovatelkou činností žalobce, resp. nesprávně pochopil její charakter a nezabýval se ani tím, zda jeho obchody podléhají či nepodléhají DPH a neúplně zjistil skutkový stav, neshledal krajský soud důvodnými. Naopak argumentaci žalovaného považuje za obsáhlou, precizní a logickou, vycházející z obsahu správních spisů, srozumitelnou a přezkoumatelnou. Krajský soud neshledal nezbytným opakovat na tomto místě závěry, k nimž dospěl žalovaný a správní orgán I. stupně, neboť jsou žalobci dostatečně známy z napadeného rozhodnutí i zajišťovaného příkazu. Ostatně žalobní tvrzení vyznívá převážně obecně, kdy žalobce brojí proti závěrům žalovaného jako celku, když základní nedostatek shledává v celkovém vyhodnocení své podnikatelské činnosti. Jak krajský soud již shora uvedl, považuje tvrzení žalobce za lichá a neopodstatněná.

38. K poslední části žalobního tvrzení, tedy námitce nicotnosti rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, krajský soud uvádí, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně nepovažuje ve smyslu ust. § 105 odst. 1 daňového řádu za nicotné, neboť zajišťovací příkaz byl vydán věcně a místně příslušným správcem daně v souladu s ust. § 8 a § 10 zákona o Finanční správě. Ze zajišťovacího příkazu je rovněž zřejmé, že žalobci jím byla uložena povinnost uhradit v příkazu uvedenou částku a je z něj seznatelné, že má také veškeré formální náležitosti požadované ust. § 102 odst. 1 daňového řádu. O srozumitelnosti a přezkoumatelnosti odůvodnění (§ 102 odst. 3 daňového řádu) bylo již pojednáno výše. S ohledem na uvedené krajský soud neshledal ani nicotnost rozhodnutí žalovaného, jež měla spočívat v potvrzení prvostupňového rozhodnutí.
39. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení podle obsahu soudního spisu žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 23. ledna 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu