



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobce: **Central Europe Mark s.r.o.**, IČO: 24168041
sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín

zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem
sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2015, čj. 27197/15/5100-41458-710158

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2015, čj. 27197/15/5100-41458-710158, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2015, čj. 4548600/15/2011-00540-105447 (dále též „zajišťovací příkaz“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), žalobci uložil, aby okamžikem vydání tohoto zajišťovacího

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to ve výši 13 556 641 Kč. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 18. 8. 2015, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí a naposledy uvedené rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu ust. § 167 daňového řádu vyvolávají zejména skutečnosti související s nenahlášením bankovního spojení žalobce, přičemž přes tyto účty uskutečňuje žalobce svoji ekonomickou činnost, která nemá svůj odraz v podaném daňovém přiznání, a nedostatečnost žalobcova majetku. Správce daně vzal podle žalovaného rovněž v úvahu nestandardní prvky podnikatelské činnosti (neexistence provozovny, internetových stránek, dispoziční oprávnění k účtu žalobce má osoba bez vazby na žalobce) a neplnění povinností nepeněžitě povahy (opožděné podávání daňových přiznání).
3. Skutečnost, že při vydání zajišťovacího příkazu hrozilo nebezpečí z prodlení a správce daně tak postupoval dle ust. § 103 ZDPH, pramení podle žalovaného zejména ze struktury majetku žalobce, který tvoří výhradně finanční prostředky na bankovních účtech. Tyto jsou jako majetková hodnota velmi rizikové, když je lze velmi jednoduše převést na jiné bankovní účty, případně vybrat v hotovosti.
4. Žalovaný měl za to, že správce daně dostatečně vymezil, z čeho plynou jeho obavy, a proč tedy přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu. Podle žalovaného byly všechny tyto skutečnosti podrobně uvedeny jak v odůvodnění zajišťovacího příkazu, tak se podávají z předloženého správního spisu. Podle žalovaného přitom na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti.
5. K námitce porušení zásady přiměřenosti a souvisejícího zásahu do majetkové sféry žalobce žalovaný uvedl, že zásadu přiměřenosti je nutno chápat tak, že správce daně v případě, že za určeného skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Jedním z takovýchto prostředků je pak i zajišťovací příkaz, který může být vydán pouze v případě naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu a jejich řádného odůvodnění, přičemž podle žalovaného nelze v takovém postupu shledat porušení zásady přiměřenosti. To, že za této situace dojde k zásahu do majetkové sféry daňového subjektu, vyplývá podle žalovaného ze smyslu a účelu daného institutu a je pouze stěžejní, aby správce daně postupoval v souladu se zákonem. Správce daně přitom dle názoru žalovaného situaci žalobce řádně vyhodnotil, když shledal naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, a při jeho vydání postupoval v souladu se zákonem.
6. K námitkám souvisejícím se sídlem žalobce žalovaný konstatoval, že vzhledem ke způsobu využívání kancelářských prostor v sídle žalobce (jedna poštovní schránka pro více subjektů, žalobce zde nemá vlastní kancelář), nelze označit závěr správce daně ohledně hromadného sídla za spekulativní, nýbrž za prokázaný. Pokud jde o označení žalobce na informační tabuli, žalovaný uvedl, že místní šetření provedly dvě úřední osoby správce daně, proto má žalovaný tyto skutečnosti za zjištěné. K žalobcem doloženým fotografiím žalovaný podotknul, že z nich není patrné, kdy tyto byly pořízeny, a proto je nelze osvědčit jako

důkaz. Vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti nebyly důvodem pro vydání Zajišťovacího příkazu, považoval žalovaný předmětné námitky za irelevantní.

7. Ohrazoval-li se žalobce proti tvrzení správce daně, že „[B. S.] *je na cestách*“ po světě, když J. V. měl správci daně sdělit, že se jednatel žalobce se v sídle vyskytuje nepravdělně, jelikož v t š inu doby tráví na obchodních cestách, a že je možné jej kdykoliv kontaktovat, žalovaný považoval tvrzení žalobce je bezp ř edm ě tné s tím, že žalobce nebyl hovoru účasten a vychází tak pouze z toho, co mu bylo sděleno J. V. Správce daně přitom podle žalovaného zaznamenal do úředního záznamu to, co bylo sděleno jeho úředním osobám. Žalovaný doplnil, že ani tato skute č nost není nijak významná z hlediska vydání Zajišťovacího příkazu, když správce daně rozhodně negativně nehodnotil skutečnost, že jednatel byl v době místního šetření na služební cestě.
8. K času provedení místního šetření žalovaný uvedl, že sám žalobce v odvolání tvrdil, že se v míst ě sídla vyskytuje nepravděln ě a jen zhruba dvakrát do týdne, a proto by se provedením místního šetření v jiném čase pravděpodobně nic nezměnilo; vždy by záleželo pouze na náhodě, zda správce daně jednatele žalobce v míst ě sídla zastihne, či nikoliv. Místní šetření se přitom obvykle provádí neohlášen ě za účelem zjištění okolností u daňového subjektu.
9. Ani skute č nost, že žalobce nemá skladovací prostory, resp. nevědomost správce daně o jejich existenci, nebyla podle žalovaného jediným d ů vodem pro vydání zaji š ť ovacího příkazu. Správce daně za účelem zjištění těchto okolností provedl místní šetření, přičemž vyhledávací činností dle § 78 daňového řádu zjišťoval existenci případné provozovny či vlastnictví nemovitých věcí. Všechna tato zjištění byla ovšem negativní. Část odvolání pod bodem 5, kde žalobce popisoval, jak probíhají jeho obchodní případy, neobsahovala podle žalovaného žádné námitky, a žalovaný tak tuto část považoval za toliko informativní a dále se k ní nevyjadřoval.
10. K uvedení jména bývalého jednatele v da ň ových p ř iznáních podaných v lednu 2015 žalovaný uvádí, že za významné ve vztahu k daňovým přiznáním považoval výraznou opožděnost jejich podání.
11. Namítal-li žalobce, že jeho obchodní aktivity jsou přehledné a není jeho cílem vyhnout se daňovým povinnostem, přičemž správci daně doložil tabulku, z níž je zřejmý tok financí i zboží, žalovaný uvedl, že veškeré tyto okolnosti budou správcem daně dále prověřeny v rámci nalézacího ř ízení. Informace shromá Ź d ě né správcem dan ě p ř ed vydáním zajišťovacího příkazu (obraty neodpovídají údajům v daňových přiznáních, nesouvislost č íselné ř ady na bankovních výpisech) nicméně podle žalovaného oprávn ě n ě založily pochybnosti správce daně ohledně obchodních aktivit žalobce. Správce daně přitom není podle žalovaného před vydáním zajišťovacího příkazu povinen zjišťovat všechny okolnosti co nejúpln ě ji, jelikož ú č elem není meritorn ě stanovit da ň . V odvolacím řízení je předmětem přezkumu pouze naplnění podmínek dle § 167 daňového řádu. Tyto přitom byly podle žalovaného splněny, když veškeré, správci daně v době vydání zajišťovacího příkazu známé skutečnosti nasvědčovaly obavě z ohrožení budoucí vymahatelnosti daně.
12. Žalovaný doplnil, že okolnosti k personálnímu zázemí žalobce správce daně uvedl jako podpůrný argument pro vydání zajišťovacího příkazu, jelikož z nich pramení především možnost ukončení faktické podnikatelské činnosti ve velmi krátkém časovém horizontu.

13. K námitce, že správci daně jsou známy všechny bankovní účty žalobce, žalovaný konstatoval, že tato skutečnost není relevantní. Podstatné podle žalovaného je, že žalobce ve vztahu k nim nesplnil svoji povinnost nepeněžitě povahy plynoucí mu z § 96 ZDPH a § 127 daňového řádu. V daném případě se podle žalovaného jedná o jeden z nosných důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, když přes neregistrované účty činil žalobce milionové transakce.
14. Žalobcem dále tvrzené skutečnosti, tedy, že všechny platby byly realizovány přes shora citované bankovní účty, a způsob financování činnosti žalobce budou podle žalovaného rovněž předmětem dalšího přezkumu v rámci nalézacího řízení, když z prozatímních zjištění má správce daně o tomto opodstatněné pochybnosti.
15. Žalovaný závěrem odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobce se ve svém odvolání zabývá převážně podpůrnými důvody pro vydání Zajišťovacího příkazu, které ani neposuzuje ve své souvislosti. Podle žalovaného však tyto důvody společně s nosnými důvody pro jeho vydání (majetková nedostatečnost, provádění finančních transakcí přes neregistrované bankovní účty, skutečnost, že obrát na bankovních účtech nemá svůj odraz v daňovém přiznání) vytváří podle žalovaného odůvodněnou obavu ohledně možné nedobytnosti daně v budoucnu. K žalobcem doloženým důkazním prostředkům a skutečnostem, které mají prokázat, žalovaný uvedl, že tyto budou dále prověřeny v rámci nalézacího řízení. Ze stejného důvodu pak žalovaný neprovedl výsledky žalobcem navržených svědků s tím, že jejich výslech může být proveden, pakliže to žalobce navrhne, v rámci nalézacího řízení u správce daně.
16. Žalovaný shrnul, že při přezkoumání zajišťovacího příkazu dospěl k závěru, že v něm uvedené důvody jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH, tak i skutečnosti dostatečně dokládající stanovené výše zajišťovaných částek a tedy i požadovaných jistot. Vydání Zajišťovacího příkazu proto pokládal žalovaný za adekvátní.

III. Žaloba

17. Žalobce vznesl v podané žalobě celkem 15 žalobních bodů.
18. Žalobce v **prvním žalobním bodu** namítal, že žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování, nezpravil o tom žalobce a odvolání zamítl z důvodů, které z doplněného dokazování vyplynuly. Žalobce v tomto směru namítl, že k návrhu výsledku několika svědků a předložení důkazních prostředků, bylo povinností žalovaného podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Žalovaný toto právo popřel, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
19. Žalobce spatřoval uvedené porušení v tom, že správce daně uvedl na str. 6 zajišťovacího příkazu příčiny odůvodněné obavy o dobytost daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, kdy v šesté odrážce je uvedeno: „*společnost sídlí na bromadné adrese, skutečný výkon ekonomické činnosti nebyl správci daně oznámen*“. Žalobce proto v odvolání jako důkaz, že sídlo na adrese Praha 4, Arkalycká 877/1 je skutečným místem výkonu ekonomické činnosti žalobce, předložil podnájemní smlouvu, doklad o úhradě za nájem, navrhl výslech svědkyně P. K. a předložil fotografie označení žalobce v jeho sídle.

Žalobce poznamenal, že žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí v pátém odstavci v rozporu se zajišťovacím příkazem uvedl, že otázka existence skutečného sídla nebyla důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalobce namítl, že žalovaný hodnotil důkaz – fotografie předložené žalobcem v odvolacím řízení a rozhodl, že nemají vypovídací schopnost, protože nejsou datovány, a také proto odvolání žalobce zamítl.

20. Druhým případem uvedeného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu spatřoval žalobce v tom, že žalovaný k důkazu provedl žalobcem předloženou analýzu toku zboží a financí, na jejímž základě žalobce tvrdil, že je závěr správce daně uvedený na str. 4 – 5 zajišťovacího příkazu nesprávný. Žalovaný podle žalobce předloženou tabulku hodnotil, provedl touto tabulkou tedy důkaz, s jehož hodnocením měl žalobce seznámit, což neučinil.
21. **V druhém žalobním bodu** žalobce namítl, že žalovaný vykročil podstatně jiným právním směrem než správce daně v zajišťovacím příkazu a nezpravil o tom žalobce. Zatímco základem odůvodněné obavy správce daně bylo riziko, že žalobce nesplní podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 ZDPH, žalovaný oproti tomu tvrdil, že důvodné obavy pramení z rizika, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně. Správce daně tedy své odůvodněné obavy podle žalobce opřel o obavu o oprávněnost daně na výstupu, kdežto žalovaný o oprávněnost daně na vstupu, což jsou zcela odlišné hmotněprávní kategorie. Žalobce namítl, že žalovaný měl o změně právního náhledu zpravit žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí. Pokud tak v rozporu s § 115 odst. 2 *in fine* daňového řádu neučinil, je napadené rozhodnutí nezákonné.
22. **Třetím žalobním bodem** žalobce poukazoval na to, že žalovaný nesplnil povinnost vyplývající z § 92 odst. 6 daňového řádu, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí zpravit žalobce o důvodech, proč nevyslechl jím navrhané svědky (P. K., J. V., Ing. L. M.). Žalobce namítl, že žalovaný výše označené svědky nejen že nevyslechl, ale ani se v napadeném rozhodnutí k návrhům žalobce na výsledk svědků nevyjádřil, přestože napadené rozhodnutí opřel o tvrzení správce daně o neoznámení skutečného místa výkonu ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný uvedeným postupem porušil § 92 odst. 6 daňového řádu a způsobil, že žalobce nemohl řádně na neprovedení výsledků svědků před vydáním napadeného rozhodnutí reagovat jinými důkazními návrhy, čímž bylo porušeno právo na spravedlivý proces.
23. **V rámci čtvrtého žalobního bodu** žalobce namítl, že žalovaný opomněl provést důkazy navržené žalobcem a neuvedl proč, v důsledku čehož zůstal skutkový stav neobjasněn. Žalobce uvedl, že žalovaný měl v odvolacím řízení vyslechnout svědky uvedené v předchozí žalobní námitce. Jejich nevyslechnutím zůstala podle žalobce skutková otázka skutečného místa výkonu ekonomické činnosti žalobce neobjasněna. Žalobce dále navrhoval provedení důkazu o užívání skladových prostor smlouvu s LM STEEL servis CZ, s.r.o., čímž by bylo vyvráceno tvrzení správce daně o nedostatečném skladovacím zázemí žalobce (str. 4 třetí odstavec zajišťovacího příkazu) a potvrzena existence skutečného místa výkonu ekonomické činnosti žalobce. Žalobce rovněž navrhoval důkaz smlouvou o spolupráci mezi ním a TaxSys MIVM, s.r.o. a výsledk J. V., čímž by byly vyvráceny označené „*spiklenecké teorie správce daně*“ uvedené na str. 3 v druhém odstavci zajišťovacího příkazu, kterými je podle žalobce dokreslena odůvodněná obava správce daně o dobytost daně přesahující 13,5 mil. Kč. Výše uvedené důkazy měly být podle žalobce provedeny, aby byl řádně objasněn skutkový stav. Nestalo se tak vinou žalovaného, a proto je Napadené rozhodnutí podle žalobce nezákonné.

24. V **pátém žalobním bodu** žalobce poukazoval na to, že žalovaný přičetl k tíži žalobci opožděné podání daňových přiznání, ač ta neměla žádný vliv na správu daní. Žalobce konstatoval, že jako významnou příčinu vzniku odůvodněných obav správce daně o dobytost daně žalovaný označil výraznou opožděnost podání některých daňových přiznání. Žalobce namítl, že jde o důvod zástupný a daňové orgány nepřiměřeně zveličují skutečnosti nemající na řádný průběh správy daní podstatný vliv. Žalobce doplnil, že za opožděná přiznání byla třikrát uložena pokuta ve výši 500 Kč odpovídající situaci, kdy je částka tvrzené daně nulová či zcela nepatrná. Sám žalovaný ostatně podle žalobce na str. 3 ve čtvrtém odstavci napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce do konce roku 2014 nevykonával žádnou ekonomickou činnost. V takovém případě podle žalobce nemohlo opožděné podání přiznání žádným způsobem ztížit správu daně a už vůbec nemohlo založit odůvodněnou obavu o dobytost daně po zahájení ekonomické činnosti. Stejný závěr platí podle žalobce k výtce správce daně o neuložení listin ve Sbírce listin vedené Městským soudem v Praze.
25. Žalobce dále v **šestém žalobním bodu** namítal, že žalovaný v rozporu se shromážděnými důkazy uzavřel, že žalobce má virtuální sídlo. I v tomto směru žalovaný k návrhu důkazů vyslechnutím svědků důkazy neprovedl, nesdělil proč a nevysvětlil rozpor mezi rozhodnutími daňových orgánů. Pokud správce daně tvrdí, že žalobce má odlišné skutečné místo výkonu ekonomické činnosti a evidované sídlo, je jeho tvrzení nepravdivé, a proto z této skutečnosti nemohla vyvstat odůvodněná obava o dobytost daně. Napadené rozhodnutí, ač je rozporné v odůvodnění, ve výrokové části potvrzuje zajišťovací příkaz, a tím legitimizuje obavu správce daně o dobytost daně z důvodů existence tzv. virtuálního sídla.
26. V **sedmém žalobním bodu** žalobce namítal, že žalovaný aproboval postup správce daně, který oprávněnost odůvodněných obav opřel o analýzu transakcí na bankovních účtech provedenou v zajišťovacím příkazu na str. 4 - 5. Odmítl však obranu žalobce, který na analýzu správce daně reagoval vlastní analýzou a vysvětlil, v čem se správce daně mylí, což je dle žalobce porušením principu rovnosti zbraní a fair procesu. Žalovaný předloženou tabulku hodnotil a uvedl, že bude prověřena v nalézacím řízení. Vzdor tomu ale přijal závěr, že předložená tabulka nevyvrací skutečnosti zjištěné správcem daně a potvrzuje důvodnost obav o dobytost daně. Žalobce namítl, že analýza přiložená k odvolání objasňuje všechny aspekty podnikání žalobce, vyvrací podezření správce daně a dokazuje, že správce daně nemá žádný důvod se domnívat, že by byla ohrožena dobytost daně. Žalobce navrhl tento důkaz provést v ústním jednání.
27. V **osmém žalobním bodu** žalobce nad rámec poukazu na rozpor v právním hodnocení správce daně a žalovaného považoval za podstatné, že se po hmotné stránce mylí oba. Z předložených daňových dokladů podle žalobce plyne, že žalobce používá zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH a neuplatňuje tedy ani nárok na odpočet, ani osvobození podle cit. § 64 ZDPH. Oba daňové orgány tak podle žalobce chybovaly již při samotném určení právního základu zajištění daně, což činí obě rozhodnutí nezákonnými.
28. Žalobce dále v **devátém žalobním bodu vytýkal**, že žalovaný považoval za nosný důvod zajištění daně nenahlášení bankovního účtu v rámci registrace správci daně, resp. jeho domnělé zatajení, ač tato skutečnost zvyšuje dobytost daně. Žalobce doplnil, že při registračním řízení v roce 2011 nebyl povinen sdělovat správci daně všechny své bankovní účty, ale jen ty, které si zvolí (zpravidla bankovní účty sloužící k platebnímu styku se

správcem daně). Později sice přibyla povinnost daná § 96 ZDPH, ale i ta se dle žalobce nevztahuje na všechny bankovní účty, ale jen na účty používané pro ekonomickou činnost. Následkem porušení této povinnosti přitom podle žalobce není jakýkoliv správní delikt plátce, ale vznik ručení poskytovatele platby za daň dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. Nenahlášení účtu tak zvyšuje dobytnost daně a prakticky vylučuje vůči platbě učiněné na neregistrovaný bankovní účet uplatnit institut zajištění daně, protože by šlo již o druhé zajištění téže daně.

29. Žalobce pod **desátým žalobním bodem** namítal, že žalovaný shledal nestandardní prvky podnikatelské činnosti žalobce, ač neunesl důkazní břemeno, které jej stíhalo jako důsledek žalobcem zpochybněných skutečností v odvolacím řízení, na nichž daňové orgány vystavěly názor o nestandardním podnikání. Žalovaný podle žalobce neprokázal existenci žádných nestandardních prvků podnikatelské činnosti žalobce. Žalobce má evidované sídlo shodné se sídlem, kde dochází ke skutečnému výkonu podnikání, sídlo bylo řádně označeno, disponuje odpovídajícími skladovými prostory, jeho činnost odpovídá zvláštní povaze trojstranných obchodů a hospodaření je srozumitelné a průhledné. Toto vše žalobce prokázal (či navrhl prokázat) a tím se důkazní břemeno přeneslo na daňové orgány, které jej podle žalobce neunesly. Podle přesvědčení žalobce neexistují žádné indicie, ze kterých by mohly vyvstat obavy správce daně o dobytnost daně.
30. Žalobce rovněž v rámci **jedenáctého žalobního bodu** namítal, že žalovaný potvrdil, že při vydání zajišťovacího příkazu hrozilo nebezpečí z prodlení, ale založil svou úvahu na nesprávných skutečnostech. Žalobce namítl, že správce daně neoprávněně rozhodl, že je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, ačkoliv zde nehrozilo nebezpečí z prodlení. Daňové orgány odůvodnily nebezpečí z prodlení prostou úvahou, že veškerý majetek žalobce se nalézá na jeho bankovních účtech a finanční prostředky lze snadno převést jinam. To je ale podle názoru žalobce nedostatečné. Nebezpečí z prodlení lze podle žalobce charakterizovat jako stav, kdy pouze okamžité jednání může odstranit nenahraditelnou či těžce nahraditelnou újmu, k čemuž podle žalobce v případě peněžních prostředků nemůže nikdy z povahy věci dojít. Podle žalobce je tomu tak zejména za situace, kdy žalobce uplatňoval zjednodušený princip zdanění trojstranného obchodu a součástí jeho finančních prostředků nebyla žádná daň.
31. Ve **dvanáctém žalobním bodu** žalobce namítal, že zajištění daně bylo zcela nepřiměřeným zásahem do majetku žalobce. Daňové orgány podle žalobce zajistily částku, kterou zcela paralyzovaly veškerou činnost žalobce. Žalobce namítl, že pro oblast daní platí, že veškeré zásahy musí být v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud přitom dle žalobce ve své ustálené judikatuře dospěl k závěru, že žádné daňové opatření nesmí mít tzv. rdousící efekt, nesmí zničit toho, na něhož je daň uvalena. V daném případě je podle žalobce patrné, že cílem daňových orgánů není fakticky zajistit daň, ale zajištění daně je nastaveno tak, aby ekonomicky zlikvidovalo žalobce. Daňové orgány totiž zabavily veškeré finanční prostředky žalobce a znemožnily mu další podnikání, což je podle přesvědčení žalobce nezákonné, protože zajištění daně nemůže sloužit jako prostředek likvidace podnikatele.
32. Pod **třináctým žalobním bodem** žalobce poukazoval na to, že při místním šetření správce daně vyslýchal svědka J. V., přičemž správce daně v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu neumožnil žalobci přítomnost u tohoto úkonu. Ač následně vznikly pochybnosti, co svědek sdělil (svědek tvrdí, že pracovníkům správce daně řekl něco jiného, než je uvedeno v úředním záznamu) a žalobce navrhoval výslech svědka V. v odvolacím řízení, tak žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

tvrdil, že jediné relevantní informace jsou ty, jak jsou zachyceny v protokolu o místním šetření (str. 5 *in fine* napadeného rozhodnutí). O ty se přitom dle žalobce opírá závěr daňových orgánů, že evidované sídlo žalobce není sídlem skutečného výkonu ekonomické činnosti a z toho pramení odůvodněná obava o dobytost daně. Žalobce namítl, že nemohl svědkovi klást otázky, byl zkrácen na právu na fair proces, protože je napadené rozhodnutí nezákonné.

33. Ve **čtrnáctém žalobním bodu** žalobce popřel tvrzení správce daně, že obchodoval s rizikovou komoditou. Žalobce zdůraznil, že právě proto, aby kovy přestaly být rizikovou komoditou, byly nařízením Vlády ČR č. 361/2014 Sb. zařazeny do režimu přenesení daňové povinnosti s účinností ode dne 1. 1. 2015. Potvrdil-li žalovaný zajištění daně za období ode dne 1. 1. 2015 do dne 31. 3. 2015, ač ode dne 1. 1. 2015 nelze spáchat s kovy daňový podvod, dokazuje to podle žalobce nesmyslnost zajištění daně.
34. V posledním **patnáctém žalobním bodu** žalobce shrnul, že důvody obav o dobytost daně, o něž správce daně opřel zajištění daně v zajišťovacím příkazu, neobstojí. K zatajení bankovního spojení užívaného k výkonu ekonomické činnosti žalobce uvedl, že výše vysvětlil, že důsledkem neregistrace některého z bankovních účtů je zvýšení dobytosti daně, protože ze stejného důvodu nelze zajistit daň. K obratu na bankovních účtech žalobce uvedl, že vyvrátil toto tvrzení analýzou svého hospodaření, kterou žalovaný odmítl posoudit. K závěrům správce daně k majetku žalobce namítl, že není jeho povinností investovat do nákupu majetku, naopak je to jeho svobodným rozhodnutím, za které nemůže být trestán zajištěním daně. K závěru, že není zřejmý zdroj financování ekonomické činnosti s obratem přes 132 mil Kč, žalobce konstatoval, že zdrojem je obchodní úvěr, což žalobce vysvětlil v odvolání a žalovaný se k tomu nijak nevyjádřil. K tvrzení stran rizikovitosti komodity žalobce zopakoval, že obchodoval s komoditou, kterou Vláda ČR označila za bezpečnou a nerizikovou. Ke zjištění stran umístění sídla na hromadné adrese, resp. k neoznámení skutečného místa výkonu ekonomické činnosti žalobce podotknul, že vykonává svou činnost na adrese evidované v obchodním rejstříku. K závěrům, že s účtem žalobce disponuje osoba bez vazby na společnost, resp. osoba, která není správcem daně známá, přičemž finanční prostředky jsou převáděny do zahraničí, žalobce zdůraznil, že vztah R. K. k žalobci byl vysvětlen v odvolání a žalovaný jej nikterak nezpochybnil.

IV. Vyjádření žalovaného

35. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 1. 2016 **k prvnímu žalobnímu bodu** odmítl, že by v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování, s nímž by byl v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu povinen seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že se na str. 5 napadeného rozhodnutí pouze vyjádřil k žalobcem předložené fotografii (uvedl, že ji nelze osvědčit jako důkaz) a na str. 6 napadeného rozhodnutí uvedl, že předloženou tabulku, z níž je zřejmý tok financí a zboží, bude správce daně prověřovat až v rámci nalézacího řízení. Žalovaný tedy nezjistil žádné nové skutečnosti, ani se nejednalo o pro žalobce nový důkaz (zaslal je žalovanému sám), a proto nebyl žalovaný povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Pro úplnost žalovaný uvedl, že skutečnosti související s virtuálním sídlem nebyly důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu (samy o sobě by jeho vydání nezapříčinily), byly ale podpůrným argumentem. Žalovaný nosné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu uvedl na str. 7 napadeného rozhodnutí (majetková nedostatečnost, provádění finančních transakcí přes neregistrované

bankovní účty, skutečnost, že obrat na bankovních účtech nemá svůj odraz v daňovém přiznání).

36. K **druhému žalobnímu bodu** žalovaný připustil, že v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně. Podle žalovaného se však jednalo o zřejmou chybu v psaní, která je patrná i z odkazu na řádek č. 20 daňového přiznání. Žalovaný tedy nezměnil právní posouzení a trvá na hodnocení uvedeném v zajišťovacím příkazu. Z tohoto důvodu pak žalovaný nebyl podle svého přesvědčení povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.
37. Ke **třetímu a čtvrtému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že i tyto námitky jsou neopodstatněné. Konstatoval, že se k navrhovaným důkazním prostředkům souhrnně vyjádřil na str. 7 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydávaným na základě dokazování, ustanovení § 92 daňového řádu se tedy v rámci řízení o zajištění daně formou zajišťovacího příkazu neuplatní.
38. K **pátému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že tuto skutečnost neoznačil za významnou z hlediska vydání zajišťovacího příkazu (viz str. 7 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyjmenoval nejvýznamnější důvody pro vydání zajišťovacího příkazu), ale za významnou ve vztahu k daňovým přiznáním (oproti jiným skutečnostem namítaným ve vztahu k daňovým přiznáním). Žalovaný nicméně nepopřel, že tuto skutečnost vzal v potaz jako podpůrný argument pro vydání zajišťovacího příkazu, když neplnění povinností nepeněžité povahy, jakkoliv se je snaží žalobce zlehčit, je jednou z indicií dokreslující celkový přístup žalovaného k plnění jeho povinností vůči správci daně. Skutečnost, že z následně z podaných přiznání vyplynulo, že žalobce nebyl v té době ekonomicky aktivní, není přitom významná.
39. K **šestému žalobnímu bodu** žalovaný poznamenal, že žalobce v tomto bodě v podstatě jen opakuje námitky, které jsou již obsaženy v předchozích bodech žaloby, proto žalovaný odkázal na své vyjádření k nim. Doplnil, že trvá na závěru uvedeném na str. 5 zajišťovacího příkazu.
40. K **sedmému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že žalobcem předloženou analyzační tabulku nehodnotil, pouze zkonstatoval, že bude předmětem prověřování v rámci nalézacího řízení. Závěr o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu pak žalovaný přijal z informací shromážděných správcem daně před vydáním zajišťovacího příkazu, jak je podle jeho přesvědčení patrné ze str. 6 napadeného rozhodnutí. K dokazování v rámci zajišťovacího řízení žalovaný doplnil, že zajišťovací příkaz je z hlediska dokazování specifickým případem, kdy ze samotné povahy zajišťovacího příkazu lze zcela bez jakýchkoli pochybností dovodit, že při jeho vydání nelze provádět, a ani se neprovádí, dokazování takového rozsahu, jaké je obsaženo v rámci řízení nalézacího. V opačném případě by se institut zajišťovacího příkazu stal fakticky obsoletním, neboť po provedení takto rozsáhlého dokazování by bylo zajisté možno daň stanovit. V rámci vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň tak správce daně vychází ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy, přičemž tyto skutečnosti musejí zakládat podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu. Tyto skutečnosti musí samozřejmě mít správce daně podložené, tedy musí mít pro ně důkazy, s kterými ovšem daňový subjekt předem neseznamuje, avšak tyto musí být obsahem správního spisu. Přezkum v rámci odvolacího řízení se pak podle žalovaného omezuje pouze na splnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

41. K **osmému žalobnímu bodu** žalovaný zopakoval, že předloženými důkazy se bude správce daně zabývat v rámci nalézacího řízení. Z podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 nicméně podle žalovaného plyne, že žalobce uskutečňoval jak dodání zboží do jiného členského státu vykázané na řádku č. 20 daňového přiznání, tak zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou vykázaný na řádku č. 30 a 31 daňového přiznání (tedy různá plnění). Správce daně přitom podle žalovaného pojal důvodnou obavu, že žalobce neprokáže nárok na osvobození u plnění vykázaných právě na řádku č. 20, z nichž pak vypočetl výši jistiny. Na tento řádek se přitom dle žalovaného uvádí údaje o hodnotě plnění při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 ZDPH (dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani a přemístění obchodního majetku dle § 64 odst. 4 ZDPH), dále zde uvede údaj o hodnotě plnění při dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu při užití zjednodušeného postupu podle § 17 ZDPH prodávající osoba podle § 17 odst. 2 ZDPH a konečně se zde uvádí údaj o hodnotě plnění při dodání nového dopravního prostředku dle § 64 odst. 2 ZDPH do jiného členského státu, osobě registrované k dani v tomto členském státě. Pro úplnost žalovaný dodal, že prodávající osoba ve smyslu § 17 odst. 2 ZDPH uplatňuje osvobození podle § 64 ZDPH.
42. K **devátému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že nelze souhlasit s tvrzením, že žalobcem akcentovaná skutečnost ručení zvyšuje dobytnost daně, a už vůbec, že vylučuje uplatnit institut zajištění daně. Dobyttnost daně nemůže být tímto způsobem zvýšena a ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění nemůže podle žalovaného odůvodněnou obavu správce daně rozptýlit zejména proto, že ručení je vztahem subsidiárním, kdy správce daně může přistoupit k vymáhání nedoplatku po ručitelích až v momentě, kdy se toto ukáže jako bezvýsledné u daňového subjektu, což znamená značnou časovou prodlevu. Interpretace § 96 ve spojení s § 109 odst. 2 daňového řádu provedená žalobcem jde dle žalovaného zcela proti smyslu těchto ustanovení.
43. K **desátému žalobnímu bodu** žalovaný odkázal na své vyjádření k předchozím žalobním bodům s tím, že i tato námitka úzce souvisí s procesem dokazování v rámci řízení o zajištění daně formou zajišťovacího příkazu. Nesouhlasil přitom s tvrzením, že zde neexistují žádné indicie vedoucí k obavě o nedobytnost daně, které souvisí s majetkovou nedostatečností a pohybem peněz na neregistrovaných bankovních účtech, jež nemají svůj odraz v daňovém přiznání. Žádnou z těchto obav žalobce podle žalovaného nerozptýlil, když kromě zlehčování svého pochybení stran neregistrace bankovních účtů se k žádné ani nevyjádřil.
44. K **jedenáctému žalobnímu bodu** žalovaný s odkazem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 4 As 209/2014 - 88 ze dne 17. 12. 2014 konstatoval, že nebyl povinen „speciálně“ určovat skutečnosti, z nichž plyne závěr o hrozícím nebezpečí, přesto tak učinil. Současně je dle žalovaného z výše uvedeného rozsudku zřejmé, že existence pouze finančních prostředků na bankovním účtu v souvislosti s neplněním žalobcových povinností vůči správci daně je dostatečným důvodem k postupu podle § 103 ZDPH. Žalovaný nesouhlasil ani s žalobcem předkládanou definicí nebezpečí z prodlení ve vztahu k peněžním prostředkům, neboť by činila institut nebezpečí z prodlení pro správce daně obsoletním. Nebezpečí z prodlení je dle žalovaného nutné vykládat jako skutečnost, že existující důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydáván, jsou zvláště naléhavé z hlediska času a obvyklých postupů a pokud by takto správce daně nepostupoval, mohlo by být dosažení účelu zajišťovacího příkazu zmařeno pro chování daňového subjektu. Tato

definice nebezpečí z prodlení odpovídá dle názoru žalovaného i jeho charakteristice dle shora citovaného judikátu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný shrnul, že nebezpečí z prodlení v daném případě hrozilo a bylo správcem daně i dostatečně odůvodněno.

45. K **dvanáctému žalobnímu bodu** žalovaný konstatoval, že vydáním napadeného rozhodnutí nedošlo k porušení principu proporcionality, jelikož správce daně postupoval v souladu se zákonem. Žalovaný v tomto směru poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Brně čj. 62 Af 75/2014 - 230 ze dne 17. 9. 2015, a v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 As 27/2014 - 31 ze dne 16. 4. 2014. Žalovaný doplnil, že správci daně, potažmo žalovanému nepřísluší přezkoumávat z ústavněprávního hlediska možnost užití daných prostředků. Zákon jako takový je prostředkem konkretizace ústavněprávních předpisů a pokud tedy správce daně jedná v souladu se zákonem, jedná i v souladu s ústavním pořádkem. Zajisté může nastat situace, že samotné znění zákona není v souladu s ústavním pořádkem, nicméně posouzení takového případu není dle žalovaného v pravomoci správce daně.
46. I **třináctý žalobní bod** žalovaný považoval za bezpředmětný s tím, že J. V. nebyl v rámci místního šetření vyslýchán jako svědek. Správce daně ani nikde neuvádí argumentaci svědeckou výpovědí J. V. J. V. byl dotazován pouze jako osoba přítomná v rámci místního šetření, správci daně poskytl informace na dotaz, dobrovolně. Jeho odpověď je zaznamenána v úředním záznamu. Žalovaný zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí netvrdí, že tyto informace jsou jediné relevantní, pouze zpochybnil korekci informací sdělených J. V., které se domáhal žalobce. Podstatné v dané věci je dle žalovaného to, že správce daně ani žalovaný z informací sdělených J. V. nedovodili žádné negativní skutečnosti ve vztahu k žalobci (a už vůbec z nich nedovodili existenci virtuálního sídla), naopak žalovaný na str. 6 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že správce daně negativně nehodnotil skutečnost, že jednatel byl v době místního šetření na služební cestě.
47. Ke **čtrnáctému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že zákonodárce zařadil kovy do režimu přenesení daňové povinnosti právě proto, že se jedná o rizikovou komoditu a chtěl tak zabránit podvodům při uplatňování daně z přidané hodnoty. Žalovaný poukázal na to, že na kovy se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje až s účinností od 1. 4. 2015, tedy za zajišťované období by i dle žalobcovy teorie byly dle žalovaného kovy stále rizikovou komoditou a argument žalovaného by tak byl zcela oprávněný.
48. K poslednímu **patnáctému žalobnímu bodu** žalovaný odkázal na předchozí části svého vyjádření s tím, že žalobce v tomto bodě žaloby veskrze opakuje argumentaci z předchozích částí žaloby. Namítal-li žalobce, že jeho svobodným rozhodnutím, zda bude investovat do nákupu majetku, žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt musí samozřejmě nést i negativní důsledky vzniklé ze svého rozhodnutí. Žalobce podle žalovaného nevlastní žádný majetek vyšší a trvalejší hodnoty, pouze finanční prostředky na bankovních účtech, tedy majetkovou hodnotu značně proměnlivou a rizikovou. K tvrzení, že zdrojem financování ekonomické činnosti žalobce je obchodní úvěr (což dle žalobce znamená, že má delší splatnost faktur od dodavatelů a kratší splatnost jím vystavených faktur pro odběratele), se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil na str. 7, když uvedl, že tato okolnost bude předmětem dalšího přezkumu v rámci nalézacího řízení. Žalovaný přitom odkázal na dříve pojednanou problematiku rozsahu dokazování v rámci řízení o zajištění daně formou zajišťovacího příkazu. K tvrzení stran vztahu R. K. k žalobci žalovaný uvedl, že žalobce skutečně jméno R. K. v rámci odvolání zmínil, avšak pouze v části, kde popisuje, že jmenovaný byl kolegou jednatele žalobce, tedy B. S. v jiné obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

společnosti, která je oba zaměstnávala a ve které je R. K. dle obchodního rejstříku jednatelem. Tato skutečnost však podle žalovaného nikterak nevysvětluje, proč má R. K. dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu žalobce a nesnižuje nikterak obavy správce daně.

V. Doplnění žaloby

49. Žalobce následně doplnil žalobu podáním ze dne 1. 9. 2018 o poukaz na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 - 54, akcentující podle žalobce vedle přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a ohrožení dobytnosti i zásadu šetrnosti. S poukazem na bod 24 uvedeného rozsudku žalobce namítl, že Zajišťovací příkaz byl vydán na základě naprosto nepodstatných nesrovnalostí při plnění veřejnoprávních povinností (nepodání tří daňových přiznání s pokutou á 500 Kč a nezaložení listiny do Sbírky listin za období, kdy žalobce aktivně nepodnikal), kdy obchodoval s komoditou, která není zatížena DPH, a proto nemůže použita pro spáchání daňového podvodu, a na bankovních účtech měl řádově miliony Kč. Vydáním zajišťovacího příkazu a jeho bezprostřední exekuci došlo podle žalobce k jeho ekonomické likvidaci. Žalobce doplnil, že se rovněž nedopustil žádného rizikového jednání, jak jej popisuje Nejvyšší správní soud v bodě 20 výše označeného rozsudku, a to že se nevyhýbal spolupráci s finančními orgány ani nečinil kroky k účelovému zbavení se majetku. Rovněž před vydáním Zajišťovacího příkazu nedocházelo k útlumu ekonomické činnosti žalobce. Nezveřejnění účetní závěrky ve Sbírce listin bylo podle žalobce v souladu se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v bodě 23. označeného rozsudku marginálním pochybením. Žalobce doplnil, že již v žalobě namítal, že jeho ekonomická situace nebyla v tak zoufalém stavu, aby daňové orgány rozhodly, že je Zajišťovací příkaz vykonatelný před jeho doručením žalobci. Daňové orgány již přitom dle žalobce opustily všechny důvody pro vydání Zajišťovacího příkazu a nahradily je jinými, přičemž daňová kontrola u žalobce probíhá již čtvrtým rokem, aniž by byly daňové orgány schopny doměřit daň.

VI. Jednání

50. Při jednání konaném dne 26. 9. 2018 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
51. Žalobce odkázal na podanou žalobu a poukázal na vývoj rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu k zajišťovacím příkazům. Rovněž podrobně rekapituloval závěry vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu k problematice ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, a to jak obecně v řízení o stanovení daně, tak i v zajišťovacím řízení. Žalobce akcentoval „zprísnění“ přístupu k zajišťovacím příkazům v recentních rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 - 54, či ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29, s tím, že nedávná rozhodnutí zdůrazňují roli základních zásad daňového řízení, především pak zásadu, podle níž je třeba zvolit pro daňový subjekt nejméně zatěžující řešení. Žalobce dále poukázal na námitky vznesené pod druhým žalobním bodem a setrval rovněž na své argumentaci týkající se rozlišení dokazování v řízení o stanovení daně a v řízení zajišťovacím s tím, že finanční orgány nebyly v daném případě oprávněny ponechat dokazování některých skutečností až na daňovou kontrolu. S poukazem na závěry vyslovené v naposledy uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu pak zdůraznil, že pokud je daňový subjekt zdravý a životaschopný a nepodílí se na daňovém podvodu, přičemž je schopen si další činnosti vytvořit prostředky na daň, není jej možno zlikvidovat

zajišťovacím příkazem. Žalobce konečně setrval i na svých žalobních námitkách vznesených pod čtrnáctým žalobním bodem a námitkách týkajících se problematiky tzv. virtuálního sídla.

52. Žalovaný při ústním jednání plně odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah svého vyjádření k podané žalobě.
53. Soud při jednání nevyhověl návrhu žalobce na provedení důkazu analýzou – tabulkou obsaženou v odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu, zachycující některé údaje o transakcích realizovaných v předmětném zdaňovacím období s tím, že tento podklad je součástí správního spisu a soud tak k němu bude jako k takovému při svém rozhodování přihlížet.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

54. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
55. Pro úplnost zdejší soud podotýká, že usnesením ze dne 9. 3. 2017, čj. 9 Af 75/2015 - 45, nevyhověl žádosti žalobce ze dne 9. 2. 2017 a nepřiznal podané žalobě odkladný účinek.
56. Soud vyšel z následující právní úpravy:

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.

Podle § 167 odst. 2 daňového řádu správce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené. 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 (§ 167 odst. 3 daňového řádu).

Podle § 103 ZDPH 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.

57. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů opakovaně vyjádřily. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
58. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nicméně plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se pak nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického

práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku je správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.

59. Nejvyšší správní soud v tomto směru v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016 - 132, konstatoval, že *„vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nálezn Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, v němž se praví: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“). Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Daňový subjekt by se v takovém případě stal pouhým trpným předmětem ničím neomezené pravomoci správce daně mu kdykoli a v jakékoli míře postihnout majetek s tvrzením, že to vyžadují budoucí daňové povinnosti tohoto subjektu. Takto nelze § 167 daňového řádu vykládat. Naopak, podmínky tam stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů“.*
60. Správní soudy proto konstantně judikují, 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 1) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto podmínky tedy musí být splněny současně, musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu a musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS).
61. Ke specifikům soudního přezkumu tohoto typu výstupu činnosti orgánů veřejné moci lze rovněž poukázat na to, že pokud jde o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce

daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 NSS). To však neznamená, že klíčové okolnosti, a to zvláště ty, které se týkají samotného daňového subjektu, zejména jeho ekonomické situace, které tedy není třeba z jakýchkoli legitimních důvodů daňovému subjektu „utajovat“, nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu specifikovány a správcem daně přezkoumatelným způsobem vyhodnoceny (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, čj. 62 Af 93/2016 - 70).

62. Městský soud zdůrazňuje, že v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v bodě 20 uvedl, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).“*
63. Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud *„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“*. Současně však uvedl, že *„pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*. V tomto rozhodnutí rovněž Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena).“* V daném směru Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dále rozvedl, že *„v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, zdejší soud*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

konstatoval: „Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Při hledání odpovědi na otázky v zajišťovacím a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obšírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapříčiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena“ (k rozlišování mezi předmětem zajišťovacího a nalézacího řízení pro úplnost viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, a ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015 - 35.)

64. Nejvyšší správní soud přitom ve shora označeném rozhodnutí č. 3541/2017 Sb. NSS, zdůraznil, že „účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem“.
65. Znamená to tedy, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, je-li naplněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovena, a existuje-li zároveň důvodná obava o její dobytnost či řádnou úhradu v budoucnu.
66. Zajišťovací příkaz, který je při hrozícím nebezpečí z prodlení vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu, je přísnější variantou „obecného“ zajišťovacího příkazu, neboť okamžitá vykonatelnost zbavuje daňový subjekt třídní lhůty pro složení jistoty.
67. Stejně tak jako musí správce daně dostatečně konkrétně popsat svou „odůvodněnou obavu“, musí řádně zdůvodnit i hrozbu nebezpečí z prodlení.
68. Právě popsaná judikatorní východiska názory jsou ustáleně aplikována rovněž v rozhodovací praxi zdejšího soudu (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, čj. 9 Af 27/2014 - 117). Zdejší soud přitom neshledal důvodu se od nich odchýlit ani v právě posuzované věci.

K pravděpodobnosti doměření daně

69. S ohledem na shora nastíněná kritéria se městský soud nejprve věnoval zodpovězení otázky, zda lze z rozhodnutí orgánů Finanční správy ČR seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena, a zda se tyto důvody opírají o podklady založené ve správním spisu. Žalobce v tomto směru přitom v rámci druhého žalobního bodu namítal, že žalovaný měl vykročit podstatně jiným právním směrem než správce daně v zajišťovacím příkazu, resp. změnit právní základ pravděpodobného budoucího stanovení daně, a nezpravit o tom žalobce. Současně pak žalobce v této souvislosti v rámci osmého žalobního bodu namítal, že žalovaný potvrdil důvodnost obav správce daně, ačkoliv ta se odvíjela od neprokázání nároku na odpočet, který žalobce neuplatnil. Podle žalobce z předložených daňových dokladů plyne, že žalobce používá zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH a neuplatňuje tedy ani nárok na odpočet, ani osvobození podle § 64 ZDPH,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

a správce daně i žalovaný proto chybovali již při samotném určení právního základu zajištění daně. V rámci dvanáctého žalobního bodu pak žalobce namítal, že vydání zajišťovacího příkazu bylo v posuzované věci zcela nepřiměřeným zásahem do majetku žalobce.

70. Správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodních transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH či transakcí realizovaných v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva. Jedná se o obchodní transakce, u nichž „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...*“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Recueil, s. I-06161), a transakce, u nichž získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, Recueil, s. I-00897, či rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, s. I-4161).
71. V daném případě správce daně ani žalovaný sice na existenci podvodu na DPH, kterého by se měl žalobce účastnit, v zajišťovacím příkazu ani v napadeném rozhodnutí přímo nepoukázali, z odůvodnění těchto rozhodnutí a především pak z obsahu vyhledávací části správního spisu je nicméně z materiálního pohledu zjevné, že orgány Finanční správy ČR takové podezření s ohledem na dosavadní skutková zjištění nabyly. Správce daně a žalovaný prozatím dovodili, že se žalobci s největší pravděpodobností nepodaří prokázat nárok na osvobození od daně ve vztahu k uskutečněným zdanitelným plněním zachyceným na řádku č. 20 daňového přiznání, a existuje proto vysoká pravděpodobnost budoucího stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období.
72. Po správních orgánech nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně (neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení či doměření daně). Konečné vyhodnocení transakcí žalobce je výstupem procesu nalézacího, který u žalobce správce daně vede a v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt.
73. Pokud jde prvou podmínku aplikace § 167 odst. 1 daňového řádu, vědom si výše rekapitulovaných judikatorních východisek ke specifikům soudního přezkumu zajišťovacích příkazů, podle nichž jde-li o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, musel zdejší soud (vedle vypořádání žalobcem konkrétně vznesených žalobních námitek do této otázky) přistoupit k přezkoumání relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění Zajišťovacího příkazu správce daně.

74. Správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly zcela konkrétní skutečnosti, na jejichž základě usoudily o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Z obsahu správního spisu, z odůvodnění zajišťovacího příkazu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že orgány Finanční správy ČR v souladu s judikatorními požadavky vyhodnotily dosavadní skutková zjištění tak, že je dána důvodná obava, že žalobce v rámci daňového řízení neunesse své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněnímu osvobození od daně z přidané hodnoty stran zdanitelných plnění zachycených na řádku č. 20 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 podaného žalobcem dne 29. 5. 2015.
75. Městský soud v Praze, vycházející z podkladů správního řízení včetně jeho vyhledávací části, nemá sebemenších pochybností o tom, že odůvodněnou obavu správce daně vyvolalo identifikované riziko, že žalobce nesplní podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty k uskutečněným zdanitelným plněním zachyceným na uvedeném řádku přiznání k dani z přidané hodnoty. Z údajů uvedených na tomto řádku pak přezkoumatelným způsobem uvážily o výši jistoty uvedené v zajišťovacím příkazu.
76. Městský soud v Praze nemohl žalobci přisvědčit v té části námitek, jimiž poukazoval na to, že je Napadené rozhodnutí nezákonné pro rozpor s § 115 odst. 2 daňového řádu spočívající v tom, že žalovaný změnil v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí právní kvalifikaci oproti právní kvalifikaci provedené správcem daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu.
77. Jakkoli lze v obecné rovině přisvědčit žalobci v tom, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 3 v sedmém odstavci chybně zmínil očekávané neprokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tj. jinou hmotněprávní kategorii, je třeba zdůraznit, že z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí, především z odkazu na řádek č. 20 daňového přiznání v předmětné pasáži je zcela evidentní, že se jedná toliko o zřejmou chybu žalovaného v psaní, která v rozporu s tvrzením žalobce nikterak nerevidovala právní kvalifikaci správce daně.
78. Přestože lze tedy žalovanému tuto chybu v psaní vytknout, nemohl daný nedostatek v tomto případě i s ohledem na to, že byl obsažen toliko v rekapitulační části odůvodnění napadeného rozhodnutí, vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný právní kvalifikaci správce daně nezměnil. Z tohoto důvodu se pak soud nepovažoval za významný odkaz na zástupcem žalobce při ústním jednání obsáhle rekapitulovanou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu k problematice související s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.
79. Pokud pak žalobce namítal, že z předložených daňových dokladů vyplývá, že používá zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH a neuplatňuje tedy ani nárok na odpočet, ani osvobození podle cit. § 64 ZDPH, a finanční orgány proto chybovaly již při samotném určení právního základu zajištění daně, nemohl soud shledat takto formulovanou žalobní námitku důvodnou.
80. Městský soud v Praze ze správního spisu zjistil, že z daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 podaného žalobcem dne 29. 5. 2015 jednoznačně vyplývá, že žalobce v tomto řádném daňovém tvrzení tvrdil, že v daném zdaňovacím období uskutečnil jak dodání zboží do jiného členského státu vykázaná na řádku č. 20 daňového přiznání, tak dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou vykázaná na řádku č. 30 a 31 daňového přiznání.

81. Jak bylo uvedeno výše, správce daně přitom svou odůvodněnou obavu stran neprokázání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty na výstupu vztáhl toliko na ta žalobcem tvrzená uskutečněná zdanitelná plnění vykázaná právě na řádku č. 20 daňového přiznání. Právě z těchto zdanitelných plnění pak správce daně vypočetl vyšší jistiny.
82. Žalovaný přitom ve svém vyjádření k žalobě správně poukázal na to, že na předmětném řádku daňového přiznání se zachycují jednak údaje o hodnotě uskutečněného plnění při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH, tj. dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani a přemístění obchodního majetku dle § 64 odst. 4 ZDPH. Současně však na předmětném řádku daňového přiznání zachycuje prodávající osoba dle § 17 odst. 2 ZDPH údaj o hodnotě plnění při dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu při užití zjednodušeného postupu dle § 17 ZDPH, jehož realizaci žalobce v podané žalobě v obecné rovině tvrdí.
83. Omezil-li se tedy žalobce v tomto ohledu na obecnou námitku, že finanční orgány zatížily svá rozhodnutí vadou nezákonnosti, neboť žalobce používal zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH a neuplatňoval tedy osvobození podle § 64 ZDPH, mívá se jeho námitka s ohledem na právě uvedené s podstatou závěrů správních orgánů. Obecné tvrzení, že žalobce realizoval třístranný obchod ve smyslu § 17 ZDPH, ještě se zřetelem k výše uvedenému totiž samo o sobě nevylučuje relevanci odkazu na § 64 ZDPH, neboť v případě, kdy přeprava či odeslání zboží v rámci třístranného obchodu jsou ukončeny mimo území ČR, je nutno postupovat právě dle naposledy uvedeného ustanovení, jestliže je zboží dodáváno z ČR do jiného členského státu.
84. Žalobce ostatně v tomto směru setrval v podané žalobě ve zcela obecné rovině a nevzněl konkrétní argumenty ve vztahu ke konkrétním zdanitelným plněním, které by snad byly způsobilé relevanci závěrů správce daně a žalovaného vyvrátit. Takové konkrétní argumenty a údaje, které by *prima facie* svědčily pro „pochybení při samotném určení právního základu zajištění“, pak podle soudu nevyplynou ani ze žalobcem k odvolání přiložené tabulky zachycující některé skutečnosti týkající se transakcí realizovaných v předmětném zdaňovacím období. Městský soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Za situace, kdy žalobce v rámci těchto námitek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti poukazující na nezákonnost postupu správce daně a žalovaného při vydání prvostupňového rozhodnutí a napadeného rozhodnutí, nezbylo zdejšímu soudu než v obdobně obecné rovině konstatovat, že napadené rozhodnutí ani zajišťovací příkaz nejsou v daném ohledu podle přesvědčení zdejšího soudu zatíženy vadou nezákonnosti, pro kterou by nemohly v soudním přezkumu obstát.
85. Závěry týkající se pravděpodobnosti doměření daně nadto podporuje i obsah příloh předložených žalobcem k doplnění žaloby, z nichž je zřejmé, že ani po několika letech probíhající daňové kontroly se žalobci podle správce daně nepodařilo prokázat, že byly ve vztahu k předmětným transakcím dány podmínky pro osvobození od daně dle § 64 ZDPH, resp. že byly splněny podmínky dle § 17 ZDPH, popř. zda byla daň z pořízení zboží přiznána v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží.

86. Pokud pak žalobce namítal, že vydání zajišťovacího příkazu bylo v posuzované věci zcela nepřiměřeným zásahem do majetku žalobce, když orgány Finanční správy ČR zajistily částku, kterou zcela paralyzovaly veškerou činnost žalobce, přičemž jejich cílem bylo nikoli zajistit daň, ale ekonomicky zlikvidovat žalobce, nemohl mu zdejší soud přisvědčit. Jakkoli lze souhlasit s obecnými východisky stran zákazu rdousícího efektu akcentovaného žalobcem označenou rozhodovací praxí soudů, je třeba zdůraznit, že správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc aplikována (shodně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016 - 45).
87. Soud se přitom v tomto směru nemohl ztotožnit ani s argumentací žalobce vznesenou v doplnění žaloby a při ústním jednání, neboť žalobcem odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 - 54, shora vyslovené závěry nejen nijak nereviduje, ale nadto v bodě 19 výslovně akcentuje, že podezření z účasti na daňovém podvodu patří mezi takové případy, kdy může zajišťovací příkaz zprostředkovaně vyústit v odčerpání všech disponibilních zdrojů daňového subjektu i bez ohledu na zjištění realizace konkrétních kroků naznačených v bodě 20 uvedeného rozsudku. Shodný závěr je pak akcentován i v bodě 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29). Jakkoli tedy soud reflektuje judikatorní vývoj k problematice zajišťovacích příkazů daný recentními rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, má za to, že v posuzované věci nelze závěry vyslovené v žalobcem akcentovaných rozhodnutích bez dalšího aplikovat.
88. Pokud pak žalobce touto svou žalobní námitkou poukazoval na to, že správce daně vydáním zajišťovacího příkazu se současnou exekucí *de facto* ukončil činnost žalobce a znemožnil mu další podnikání, poukazuje městský soud na to, že správcem daně vydané exekuční příkazy nebyly předmětem tohoto řízení, přičemž soudu není známo, zda a jak se proti nim případně žalobce bránil. V obecné rovině však městský soud v této otázce poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017 - 26, podle nichž vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.
89. Městský soud nemohl žalobci přisvědčit ani v tom, že by správce daně v průběhu daňové kontroly zcela opustil původní důvody, na nichž zakládal úvahu o pravděpodobnosti budoucího doměření daně. Shora aprobované závěry finančních orgánů týkající se pravděpodobnosti doměření daně totiž mj. podporuje i obsah příloh předložených žalobcem k doplnění žaloby, z nichž je zřejmé, že ani po několika letech probíhající daňové kontroly se žalobci podle správce daně nepodařilo prokázat, že byly ve vztahu k předmětným transakcím dány podmínky pro osvobození od daně dle § 64 ZDPH, resp. že byly splněny podmínky dle § 17 ZDPH, popř. že byla daň z pořízení zboží přiznána v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží (srov. písemnost Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Karviné ze dne 22. 5. 2018, čj. 2352205/18/3212-60561-804426). Nelze tedy podle soudu plausibilně tvrdit, že by správce daně původně identifikované důvody pro závěr o naplnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu k dnešnímu dni zcela nahradil důvody jinými, jak žalobce tvrdí.

K obavě o budoucí dobytost či vymahatelnost daně

90. Zdejší soud dále přistoupil rovněž k vypořádání námitek vznesených žalobcem do oblasti (ne)naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. podmínky stran odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
91. Žalobce v tomto směru především poukazoval na vady v procesu dokazování v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a vznesl další námitky poukazující na vady řízení či nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu ke správcem daně a žalovaným uvedeným kritériím, na nichž správní orgány založily závěr o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
92. Městský soud v Praze s odkazem na již shora rekapitulované závěry judikatorní praxe opětovně podotýká, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů může být zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů; dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. např. závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 - 40).
93. Žalobce v rámci prvního, třetího, čtvrtého a třináctého žalobního bodu vznesl několik námitek, jimiž poukazoval na vady v procesu dokazování v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.
94. K uvedeným námitkám městský soud poukazuje na již vyslovené závěry judikatorní soudní praxe, podle kterých v zajišťovacím řízení není nutné a ani nelze vést obšírné dokazování, ale je třeba poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazu odůvodňují. Není na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. V zajišťovacím řízení se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 18/2015 - 48 a navazující rozhodovací praxi téhož soudu např. rozsudky, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, čj. 1 Afs 275/2016 - 22, čj. 6 Afs 255/2015 - 45, čj. 6 Afs 3/2016 - 45 nebo č. j. 2 Afs 213/2016 - 28).
95. Platí přitom, 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.

96. Judikatura Nejvyššího správního soudu k § 167 odst. 1 daňového řádu lze shrnout, že nelze požadovat po správních orgánech, a by v rámci zajišťovacího příkazu vedly dokazování, jež by odpovídalo procesu dokazování v řízení o stanovení (doměření) daně. V zajišťovacím řízení standardní dokazování neprobíhá, neboť pro to ostatně ani není (se zřetelem ke lhůtám ovládajícím tento typ řízení) dostatečný časový prostor. Jde tedy toliko o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně. V rámci soudního přezkumu zajišťovacího příkazu je pak úkolem správních soudů přezkoumat, zda správce daně své obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zdůvodnil, zda mají racionální základ a oporu ve správním spisu.
97. Městský soud z obsahu správního spisu zjistil, že na straně správce daně vznikly odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a to na zcela konkrétních poměrech žalobce, které správce daně individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu zkoumal a zabýval se jimi ve vztahu k výši dosud nestanovené daně. Jednotlivé důvody a závěry, které při posouzení důvodů podle § 167 odst. 1 daňového řádu správce daně učinil, se staly součástí odůvodnění prvostupňového rozhodnutí a jsou rovněž reflektovány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Důvody pro zajištění daně spočívají zejména v tom, že žalobce nenahlásil správci daně bankovní účty, přes které uskutečňoval svoji ekonomickou činnost, která nemá svůj odraz v podaném daňovém přiznání, a na zjištěních o nedostatečnosti majetku žalobce. Další zjištění stran řádného neplnění povinností plynoucích žalobci z daňových předpisů, virtuálního sídla, absence skladu a provozovny přitom byly dle žalovaného toliko vedlejšími hledisky, k nimž správce daně při vydání zajišťovacího příkazu logicky přihlédl, avšak nejednalo se dle žalovaného o hlediska, která by sama o sobě mohla být důvodem pro takto zásadní zásah do právní sféry žalobce. Žalovaný v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí specifikoval míru vlivu jednotlivých zjištění na závěr o naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu správcem daně. Soud ostatně přisvědčuje žalovanému, že hledisko tzv. virtuálního sídla či absence provozovny či skladu by jistě sama o sobě (nadto za dané skutkové situace – srov. dále) nemohla být v žádném případě dostatečným důvodem pro zajištění daně. Ze správního spisu včetně jeho vyhledávací části je zjevné, že klíčovými skutečnostmi, na jejichž základě správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu, byla žalovaným akcentovaná zjištění týkající se nenahlášení bankovních účtů využívaných žalobcem aktivně a ve velkém rozsahu k podnikání (zcela vybočujícím z rozsahu podnikání do konce roku 2014, kdy společnost fakticky žádnou ekonomickou činnost neprováděla) a dále skutečnosti související s jeho majetkovou situací. K uvedeným skutečnostem pak přistoupily další okolnosti, především pak opakované řádné neplnění povinností vyplývajících žalobci z daňových předpisů a také zjištění týkající se dispozičního práva jiné osoby k účtu žalobce. Žalobce v podané žalobě klíčové skutečnosti nikterak nezpochybnil a omezil se na zpochybňování jejich relevance a dále na zpochybňování skutkových zjištění správce daně k vedlejším hlediskům jeho úvahy pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu. Městský soud přitom se vším důrazem podotýká, že nenahlášení čísla bankovních účtů, přes které žalobce prokazatelně aktivně vykonával ekonomickou činnost a přes něž probíhaly finanční operace v řádu mnoha desítek milionů Kč, jež v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu *prima facie* nekořespondovaly s obsahem řádného daňového tvrzení žalobce, správní orgány zcela správně považovaly spolu s majetkovými poměry žalobce za klíčové hledisko pro využití pravomoci vyplývající z naposledy uvedeného ustanovení

daňového řádu. Správní soudy ostatně ve své ustálené rozhodovací praxi relevanci zjištění stran nenahlášení všech bankovních účtů používaných pro výkon ekonomické činnosti pro důvodnost obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně opakovaně akceptovaly. Zdejší soud v tomto ohledu pro větší stručnost poukazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 1. 2. 2017, čj. 6 Afs 160/2016 - 27, či v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2016, čj. 10 Af 36/2015 - 39.

98. Skutečnost, že zákonodárce porušení povinnosti oznámit správci daně podle § 96 odst. 1 ZDPH všechny bankovní účty využívané k výkonu ekonomické činnosti spojil rovněž s důsledkem předvídaným v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH (ručení příjemce plnění za daň neodvedenou poskytovatelem plnění v případě platby provedené příjemcem plnění na jiný než zveřejněný bankovní účet), není způsobila ničeho změnit na relevanci tohoto hlediska pro účely úvahy o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Právě naopak je z postupu zákonodárce zjevné, že jednání spočívající ve využívání bankovních účtů pro výkon ekonomické činnosti bez jejich notifikace správci daně je typově závažným porušením povinností daňového subjektu, od něhož správce daně nemůže v rámci úvahy dle § 167 odst. 1 daňového řádu rozumně odhlédnout.
99. Opakované neplnění povinností vyplývajících z daňových předpisů je v obecné rovině ostatně dalším správními soudy ustáleně aprobovaným hlediskem pro vydání zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2016, čj. 9 Af 41/2012 - 50, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016 - 38, ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 - 40, či ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015 - 45)
100. Žalovaný přisoudil předmětnému hledisku zásadní význam zcela po právu. Nelze rozumně pochybovat o tom, že by možnost aktivace ručení příjemce zdanitelného plnění podle shora uvedeného ustanovení ZDPH měla v rámci úvahy stran naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu bez dalšího snižovat obavu správce daně o budoucí dobytost či vymahatelnost daně. Se žalovaným je nadto třeba souhlasit v tom, že vztah z titulu ručení je vztahem subsidiárním, přičemž správce daně může přistoupit k vymáhání nedoplatku po ručitelích teprve za situace, kdy tak bezvysledně činí u daňového subjektu.
101. Lze tedy shrnout, že správce daně a žalovaný zcela správně zohlednili význam žalobcem nezpochybněného skutkového zjištění spočívajícího v aktivním a rozsáhlém používání bankovních účtů k výkonu ekonomické činnosti, které žalobce v rozporu s povinností vyplývající z § 96 odst. 1 ZDPH nenotifikoval správci daně, a opřeli o toto zjištění závěr o naplnění podmínek podle § 167 odst. 1 daňového řádu.
102. Obdobné závěry je přitom třeba podle zdejšího soudu vyslovit i ve vztahu k závěrům správních orgánů k majetkové nedostatečnosti žalobce. Ani v tomto ohledu nelze jejich úvaze ničeho vytknout. Žalobce ostatně žádnou ze žalobních námitek proti tomuto okruhu skutkových zjištění správce daně a žalovaného nebrojil. Správce daně i žalovaný se zabývali konkrétními majetkovými poměry žalobce. Žalobce v podané žalobě jejich závěry věcně nezpochybnil. Omezil-li se přitom v této souvislosti na námitky, že není jeho povinností investovat do majetku, resp. na to, že zdrojem financování jeho obchodní činnosti je obchodní úvěr, míří tyto jeho námitky zcela mimo podstatu závěrů vyslovených správcem daně a žalovaným. Jak bylo uvedeno výše, nutnost posuzování individuálních majetkových poměrů a relevance kritéria majetkové nedostatečnosti pro úvahu správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu plyne nade vší pochybnost

z ustálené rozhodovací praxe správních soudů (srov. závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, ze dne 18. 1. 2018, čj. 10 Afs 30/2017 - 68, ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015 - 53, ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29, či ze dne 4. 5. 2017, čj. 1 Afs 88/2017 - 39).

103. V tomto ohledu se pak nyní posuzovaná věc zásadně liší od věcí, v nichž Nejvyšší správní soud uzavřel o nenaplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, především pak žalobcem v rámci ústního jednání akcentovaného rozsudku ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29, neboť v nyní řešeném případě byla skutková zjištění správce daně stran majetkové sféry žalobce významně odlišná. Majetek žalobce byl totiž tvořen výlučně finančními prostředky na bankovních účtech, které však byly podle zjištění správce daně a podle obsahu správního spisu převáděny na účty personálně propojených osob (viz především vyjádření žalobce o vztahu jeho jednatele a pana R. K. k osobě dodavatele v odvolání proti zajišťovacímu příkazu). Majetek tak byl tvořen toliko vysoce likvidními prostředky, což legitimně založilo rozumnou pochybnost správce daně o budoucí dobytost případně doměřené daně.
104. Městský soud v Praze dále z obdobných důvodů nepřisvědčil ani žalobním námitkám, v nichž žalobce zpochybňoval vliv správcem daně vytknutého opožděného podávání daňových přiznání, resp. nezakládání listin ve sbírce listin obchodního rejstříku. Jak bylo uvedeno výše, opakované neplnění povinností vyplývajících z daňových předpisů je v obecné rovině ostatně dalším správními soudy ustáleně aprobovaným hlediskem pro vydání zajišťovacího příkazu (viz shora odkazovaná rozhodnutí správních soudů). Městský soud přitom výše zdůraznil, že v posuzované věci bylo dané hledisko pro finanční orgány svou povahou také vedlejším kritériem, které podpořilo klíčové prvky úvahy podle § 167 odst. 1 daňového řádu (rozsah ekonomické činnosti zachycené na nenahlášeném bankovním účtu, majetková nedostatečnost). V tomto ohledu tak nikterak nevybočil ani ze závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 6 Afs 364/2017 - 34, na který poukázal žalobce v doplnění žaloby. Na uvedeném nemůže podle přesvědčení zdejšího soudu ničeho změnit ani námitka žalobce poukazující na to, že v daném případě žalobce neprováděl v obdobích, kterých se opožděná daňová tvrzení týkají, žádnou ekonomickou činnost. Finančním orgánům nelze vytýkat, že v rámci postupu podle citovaného ustanovení zohlední mj. i okolnosti související s dosavadním přístupem žalobce k plnění jeho zákonných povinností, neboť tyto okolnosti jistě mohou dotvořit náhled správce daně na důvodnost obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
105. Žalobce svými žalobními námitkami vznesenými v rámci prvního, třetího a čtvrtého a rovněž šestého, sedmého a desátého okruhu žalobních bodů brojil především proti skutkovým závěrům finančních orgánů k nestandardním prvkům podnikatelské činnosti žalobce, podle nichž bylo sídlo žalobce toliko virtuální, žalobce nedisponoval skladem, či k neobvyklému charakteru transakcí žalobce.
106. Žalobci nelze přisvědčit, že by se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s jím navrženými důkazními prostředky. Z vyjádření žalovaného na str. 7 v druhém odstavci napadeného rozhodnutí je jednoznačně seznatelné, že žalovaný provedení těchto důkazních prostředků v zajišťovacím řízení odmítl s tím, že nic nebrání jejich provedení v nalézacím řízení. Žalobce provedení předmětných důkazních prostředků navrhoval ke skutkovým závěrům, které nelze v souladu s výše uvedeným v posuzované věci považovat za klíčové pro závěr správce daně a žalovaného o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

107. Jinak řečeno, neprovedení navrhovaných důkazních prostředků v rámci zajišťovacího řízení míří k otázce virtuálního sídla, absence skladu či charakteru transakcí coby podle finančních orgánů podřadných důvodů pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu. Platí přitom, že i pokud by soud od těchto skutkových závěrů zcela ohlédl, nikterak by to nezměnilo jeho pohled na naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu z důvodů, které žalovaný označil v posuzované věci za klíčové, uskutečňování ekonomické činnosti žalobcem ve velkém rozsahu přes správci daně nenotifikované bankovní účty, jeho majetkové poměry a opakovaně neplnění vyplývajících žalobci z (nejen) daňových předpisů.
108. Městský soud je proto s ohledem na právě uvedené přesvědčen, že neprovedení žalobcem navrhovaných důkazních prostředků tak samo o sobě nebylo způsobilé zatížit napadené rozhodnutí vadou, pro niž by bylo třeba je zrušit, a to za situace, kdy byly nosné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu odlišné. Z uvedených důvodů nebylo možno žalobci přisvědčit, že neprovedení žalobcem navrhovaných důkazních prostředků, resp. neseznámení žalobce s tím, že nebudou provedeny navrhované výslechy svědků, zatížilo napadené rozhodnutí vadou, jež by měla vliv na jeho zákonnost a pro niž by nemohlo v soudním přezkumu obstát.
109. Městský soud v Praze se neztotožnil ani s žalobní argumentací vznesenou v rámci kde žalobce poukazoval na nezákonnost meritorních rozhodnutí z důvodu provedení výslechu svědka správcem daně v rámci místního šetření bez zajištění přítomnosti žalobce.
110. Zdejší soud připomíná, že místní šetření upravené v § 80 a násl. daňového řádu je jedním z postupů, které je správce daně v rámci vyhledávací činnosti oprávněn vykonávat [§ 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu]. Zákonodárce přitom pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví na rozdíl například od výslechu svědka výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření, ani tomu odpovídající povinnost správce daně předem vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření (srov. § 96 odst. 5 daňového řádu). To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině „*získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005).
111. Z ustanovení § 83 odst. 3 daňového řádu nelze dovodit povinnost správce daně o místním šetření dopředu informovat daňový subjekt, neboť z textu ustanovení nijak neplyne, že se daňový subjekt musí vždy místního šetření zúčastnit. I přes výše uvedené je ovšem již ze samotného textu § 78 odst. 2 daňového řádu zřejmé, že provádění vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem představuje výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Oprávnění správce daně je totiž výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu).
112. Výše uvedená východiska odpovídají i rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, z níž zřetelně vyplývá, že místní šetření není nezákonné jenom proto, že se ho daňový subjekt nezúčastnil, protože o něm nebyl dopředu vyrozuměn (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011 - 97, a ze dne 18. 3. 2013, čj. 2 Afs 78/2012 - 31).

113. Zdejší soud přitom ve shodě s výše uvedeným považuje za podstatné, že žalobce namítané porušení § 96 odst. 5 daňového řádu vztahuje výlučně ke skutkovým závěrům správce daně stran tzv. virtuálního sídla žalobce. I pokud by tedy snad zdejší soud dospěl k závěru, že informace poskytnuté ústně J. V. v rámci místního šetření provedeného správcem daně je třeba materiálně považovat za informace vyplynulé z výsledku svědka realizovaného v rámci místního šetření, nemohla by ani taková případná procesní vada s ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci zatížit Napadené rozhodnutí a Zajišťovací příkaz vadou nezákonnosti. Jak bylo uvedeno výše, i kdyby soud od skutkových závěrů správce daně k tzv. virtuálnímu sídlu zcela ohlédl, nikterak by to nezměnilo závěr o naplnění předpokladů pro vydání Zajišťovacího příkazu z důvodů, které žalovaný označil v posuzované věci za klíčové, tj. z důvodu uskutečňování ekonomické činnosti žalobcem ve velkém rozsahu přes správce daně nenotifikované bankovní účty, jeho majetkových poměrů a opakovaného neplnění povinností vyplývajících žalobci z (nejen) daňových předpisů.
114. Městský soud pak na tomto místě doplňuje, že považoval za další významný faktor úvahy podle § 167 odst. 1 daňového řádu žalobcem nezpochybněné zjištění správce daně, podle něhož měla k jednomu z bankovních účtů žalobce dispoziční oprávnění osoba bez zjevného a žalobcem plausibilně tvrzeného vztahu k osobě žalobce. Namítal-li žalobce v předmětné části žaloby, že vztah této osobě vysvětlil v odvolání, přičemž žalovaný jej nijak nezpochybnil, přisvědčuje soud plně argumentaci žalovaného a zdůrazňuje, že žalobce skutečně jméno R. K. v rámci odvolání zmínil, avšak pouze v části, kde popisuje, že jmenovaný byl kolegou jednatele žalobce, tedy B. S. v jiné obchodní společnosti, která je oba zaměstnávala a ve které je R. K. dle obchodního rejstříku jednatelem. Tato tvrzení však podle zdejšího soudu nejsou s to nikterak vysvětlit, proč má R. K. dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu žalobce, a především nejsou způsobila snížit obavy správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Další významné skutečnosti k osobám R. K. a B. S., zakládající obavu dle naposledy citovaného ustanovení, přitom podle přesvědčení soudu plynou rovněž z vyhledávací části spisu, jejíž obsah soud musel v souladu s výše popsányi judikatorními standardy zohlednit.
115. Konečně poukazoval-li žalobce na to, že neobstojí závěr správce daně a žalovaného stran rizikovosti kovů jako obchodované komodity, neboť kovy byly s účinností od 1. 1. 2015 zařazeny nařízením vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti rizikovou komoditou, do režimu přenesení daňové povinnosti, s tím, že od 1. 1. 2015 tedy nelze spáchat s kovy daňový podvod, není ani tato jeho dílčí žalobní námitka důvodná. Zdejší soud nepřehlédl, že účinnost uvedeného opatření byla ve smyslu § 2 odst. 2 a 3 ve spojení s § 3 písm. a) tohoto nařízení stanovena až dnem 1. 4. 2015. Bylo-li tedy zajištění v posuzované věci vázáno na daň, která bude žalobci podle finančních orgánů pravděpodobně stanovena za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015, nemohl soud žalobci v jeho žalobní argumentaci přisvědčit. Nadto podle soudu platí, že správce daně správně poukázal na rizikovost dané komodity, obchodování, s níž naopak bývá, jak vyplývá z bohaté rozhodovací praxe správních soudů, často předmětem podezření z podvodů na DPH. Lze tedy nastolit hodnocení, že správce daně a žalovaný se zabývali relevantními skutečnostmi rozhodnými pro posouzení, zda jsou v případě žalobce dány takové odůvodněné obavy, které má na mysli § 167 odst. 1 daňového řádu, a zda má být přistoupeno k využití institutu zajišťovacího příkazu. Napadené rozhodnutí ani zajišťovací příkaz tak netrpí vadami, pro něž by tato rozhodnutí v rámci soudního přezkumu neobstála.

116. S ohledem na práve uvedené tedy nemohl soud přisvědčit ani, jímž žalobce relevanci tohoto kritéria pro aktivaci oprávnění správce daně plynoucího z § 167 odst. 1 daňového řádu zpochybňoval a zlehčoval význam svého pochybení.

K nebezpečí z prodlení

117. Žalobce namítal, že v posuzovaném případě nebyly dány podmínky pro aplikaci § 103 ZDPH, tj. pro to, aby byl předmětný Zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, neboť zde nehrozilo nebezpečí z prodlení. V posuzované věci se přitom žalobce v dané žalobní námitce omezil toliko na poukaz na nedostatečnost odůvodnění nebezpečí z prodlení tím, že veškerý majetek žalobce se nalézá na jeho bankovních účtech a finanční prostředky lze převést jinam. Podle přesvědčení žalobce *„každá újma v podobě peněz nemůže být nenahraditelná, protože peníze lze nahradit“*.
118. Zdejší soud v tomto směru připomíná, že dle závěrů vyplývajících z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu *„odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o odvolání není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání. Není přitom podstatné, zda správce daně v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výrokům zajišťovacího příkazu. Odůvodnění rozhodnutí správního orgánu totiž představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které je nutné posuzovat i v jejich vzájemných souvislostech. Jestliže tedy správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a tyto skutečnosti mají význam i z hlediska výše zajištěné částky či aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutné uvedená skutková zjištění implicitně vztáhnout i na odůvodnění těchto zbývajících výroků zajišťovacího příkazu, i když tak správce daně výslovně neučiní“* (srov. shora opakovaně označený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86).
119. Se zřetelem ke shora citovaným judikatorním závěrům tedy nelze souhlasit s žalobcem v obecné rovině tvrzenou nedostatečností odůvodnění aplikace § 103 ZDPH, neboť za součást odůvodnění stanovení účinnosti a vykonatelnosti Zajišťovacího příkazu dnem jeho vydání je třeba v souladu s výše uvedeným považovat i další skutková zjištění správce daně vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. mj. i všechna zjištění k majetkovým poměrům žalobce.
120. Správní soudy v tomto směru ustáleně judikují, že smyslem a účelem § 103 ZDPH 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29).

121. Pokud se pak žalobce ve své žalobní argumentaci omezuje na zpochybnění možnosti aplikace § 103 ZDPH na půdorysu zjištění správce daně, že má žalobce veškerý majetek na bankovních účtech, přičemž finanční prostředky lze snadno převést jinam, zdejší soud podotýká, že předmětné skutkové zjištění je naopak podle konstantní rozhodovací praxe správních soudů zcela relevantním hlediskem úvahy pro aplikaci uvedeného ustanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86). Žalobci tedy nelze přisvědčit v jeho obecné námitce stran nemožnosti aplikace § 103 ZDPH z důvodu charakteru peněz jako druhově určené věci. Přisvědčit pak nelze ani argumentaci uvedené v předposledním odstavci na str. 3 doplnění žaloby, neboť se mýlí se shora popsanou podstatou věci, když důvody pro aplikaci § 103 ZDPH nespočívaly v „zoufalosti ekonomické situace“ žalobce, ale ve výše uvedených okolnostech souvisejících s obavou z možného neprodleného vyvedení finančních prostředků z bankovních účtů.
122. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
123. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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 nejblíže 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. září 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.