



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: **BALKANCAR CZ, s. r. o., IČ: 15269531**
sídlem Českobrodská 816/36, Praha
v řízení zastoupeného JUDr. Stanislavem Lžičarem,
daňovým poradcem, sídlem Holečkova 31, Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2016, č. j. 30385/16/5100-41458-711929

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2016, č. j. 30385/16/5100-41458-711929, kterým zamítl odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město

Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 č. j. 4090854/16/2009-80542-106506, č. j. 4090943/16/2009-80542-106506, č. j. 4091042/16/2009-80542-106506, č. j. 4091143/16/2009-80542-106506, č. j. 4091225/16/2009-80542-106506, č. j. 4091299/16/2009-80542-106506, č. j. 4091421/16/2009-80542-106506, č. j. 4091501/16/2009-80542-106506 a č. j. 4090452/16/2009-80542-106506, všechna ze dne 11. 5. 2016.

2. Žalobce napadené rozhodnutí považuje za nesprávné, rozhodnuto bylo na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, část rozhodnutí je založeno na libovůli bez správní úvahy, správcem daně byl zneužit zákon ke škodě žalobce a navíc žalovaný nerespektoval základní zásady daňového řízení.
3. Žalobce zdůraznil, že je součástí skupiny obchodních korporací, kterou tvoří, resp. tvořily, obchodní korporace BALKANCAR CZ, s. r. o., dále MAN-TECH Trading, a.s. a korporace FORKLIFT CZ, s. r. o. Od skupiny nelze oddělit ani firmu, obchodní korporaci BALKANCAR REKORD PLC, s.r.o., která je společníkem firmy BALKANCAR CZ, s.r.o. Nosným programem celé skupiny je strojírenská výroba a obchodní činnost s manipulační technikou a zdůraznil, že skupina firem MAN-TECH Trading, BALKANCAR CZ a FORKLIFT CZ představuje tradičního hráče, který působí na poli manipulační techniky již více než 50 let. Tradice zavazuje dodržovat vysoké standardy v oblasti kvality výrobků a služeb. V posledních letech prošla skupina firem řadou změn, produkce manipulační techniky byla přesunuta z Bulharska do ČR. Skupina se zaměřuje i na výrobu strojů s elektrickým pohonem.
4. Rozhodnutím správce daně ze dne 11. 5. 2016 byly vydány zajišťovací příkazy pro celou „skupinu“ v celkové výši 60.203.124 Kč, přičemž žalobce byl z toho dotčen zajištěním daně ve výši 20.896.062 Kč. Zdůraznil, že toto rozhodnutí o zajištění mělo pro celou skupinu prakticky fatální důsledky. Žalobce je přesvědčen, že vydanými rozhodnutími došlo k cílené likvidaci skupiny, včetně žalobce. Rozhodnutí správce daně je však postaveno pouze na tom, že správce daně usuzuje, že popsané obchodní řetězce nemají jakkoliv ekonomické opodstatnění a že byly vytvořeny za účelem krácení daně z přidané hodnoty a zneužívání daňového systému. Vytýká správním orgánům, že neměl možnost se vyjádřit k předmětu věci a poukazuje na to, že „popsané řetězce“ jsou navíc popsány tak, že nikde nikdy žádná daň „nezmizela“ a správce daně ostatně ani neví ani netvrdí, že by daň někdy chyběla. Tento postup pak schválil žalovaný ve svém rozhodnutí. Správce daně ani žalovaný ale pro taková tvrzení nemají žádný důkaz. Žalobce zdůraznil, že v rámci daňové kontroly správce daně nikdy nevzněl jakoukoliv pochybnost, nikdy se na nic neptal, nikdy nechtěl nic prokázat, ale přesto, něco z toho, co zjistil, se mu stalo podkladem pro úsudek, že je nutné zajistit daň způsobem, který likviduje žalobce a celou skupinu. Žalobce zdůrazňuje, že podvodný řetězec musí vést někde ke zkrácení daně. Žalovaný však nikdy netvrdil, že by někdy daň chyběla. Překvapivé je, že správce daně ví, že se jedná o podvodný řetězec, rozhodnutí staví do rozporu s ustanovením § 167 odst. 4 daňového řádu proti základním zásadám daňového řízení, zde zásadě volného hodnocení důkazů vyjádřené v § 8 odst. 1 daňového řádu. Vytýká daňovému orgánu, že se nezabýval otázkou přiměřenosti použitého postupu ve vztahu k možné likvidaci firmy. Správce daně ani neodůvodnil, proč použil ten nejtvrdější postup představený rozhodnutím o zajištění daně, navíc s kombinací ještě před doručením rozhodnutí o zajištění daně a okamžitou exekucí včetně zmařené obchodní i výrobní činnosti celé skupiny. Žalobce pak na podporu svých názorů odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. j. 4Afs 158/16 a judikaturu Ústavního soudu. Žalobce je přesvědčen o

tom, že správce daně nebyl oprávněn vydat rozhodnutí o věci samé, tedy o důvodech a výši zajištěné daně jako první úkon ve věci zahájené z úřední povinnosti.

5. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a uvedl, že skutečnost, že správce daně vydal zajišťovací příkazy na základě pouhého úsudku, vyplývá ze samotné podstaty zajišťovacího příkazu. Ten je rozhodnutím předběžným, které je založeno na indiciích, které ve svém souhrnu odůvodňují předpoklad, že u daňového subjektu dojde ke stanovení daně a jednak odůvodňují obavu, že tato daň bude v době vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Vydání rozhodnutí nepředchází dokazování ve smyslu ust. § 92 a následujícího daňového řádu. Ohledně náležitostí zajišťovacího příkazu odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 sp. zn. 4Afs 22/2015. Z rozhodnutí je patrné, že žalobce nedisponuje majetkem, který by zaručoval, že daň bude v její očekávané výši vybrána. Žalobce nevlastní nemovité věci, které by byly zárukou budoucí vymahatelnosti daně, zbývající majetek žalobci je více či méně likvidní, což v kontextu s podezřením žalobce z účasti na daňovém podvodu odůvodňuje obavu, že dobytost daně se bude zhoršovat. Tyto úvahy však žalobce nijak v žalobě nerozporuje.
6. Jedním ze stěžejních zjištění správce daně jsou informace o propojenosti jednotlivých společností v řetězci prostřednictvím skupiny shodných osob, které jsou oprávněny disponovat s bankovními účty jednotlivých článků v řetězci. Žalobce však žádné alternativní vysvětlení existence těchto vztahů ani v odvolání nepředložil. V žalobě odkazuje na podmínky úvěrování a hodnocení obchodní činnosti bankami. Žalovaný se však s ohledem na nemožnost banky podrobně zjišťovat obchodní vztahy dodavatelů či odběratelů žalobce nedomnívá, že by důvodem pro zapojení žalobce do opakovaných transakcí se stejným zbožím s účastí všech subjektů uvedených v zajišťovacích příkazech, byla pouhá snaha vytvářet fiktivní obrat za účelem lepšího úvěrování. Stejně tak lze pochybovat o tom, že by jakýkoliv vliv na úvěrování žalobce měl export zboží prostřednictvím třetích subjektů. K námitce o tom, že správce daně neuvádí v zajišťovacích příkazech nic o chybějící dani, uvádí žalovaný, že v tomto stadiu řízení nelze podmínku identifikace chybějící daně z řízení nalézacího bez výhrad vztahovat i na podmínky vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoli se nejedná o obvyklou situaci, správce daně v zajišťovacích příkazech nespecifikoval chybějící daň, předložil však zjištění, která přesvědčivě odůvodňují předpoklad budoucího stanovení daně. Z neuvedení chybějící daně nelze činit závěr, že správce daně o člancích řetězce, u kterých nebyla daň odvedena, neměl povědomí. Ačkoli tedy správce daně v zajišťovacích příkazech neuvádí veškeré skutečnosti z důvodu, aby nedošlo k porušení mlčenlivosti, které podmiňují doměření daně z přidané hodnoty, uvádí dostatek zjištění k tomu, aby doměření daně bylo možné s přiměřenou pravděpodobností předpokládat. K námitce, že správce daně je povinen posoudit, zda zajišťovací příkazy nebudou na daňový subjekt likvidační dopady, odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ze dne 20. 9. 2016, sp. zn. 4Afs 158/2016, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016, č. j. 30Af 33/2012-152, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. K námitce, že zákon o správě dani a poplatků neumožňuje vydání jakéhokoli rozhodnutí jako prvního úkonu v řízení, uvádí žalovaný, že již z podstaty zajišťovacího příkazu jako předstižného a operativního opatření vyplývá, že daňový subjekt nemůže být před vydáním zajišťovacího příkazu informován o úmyslu správce daně tento zajišťovací příkaz vydat.

7. Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, ve které zdůraznil nepřípustnost likvidačních důsledků s tím, že správce daně vydal rozhodnutí o zajištění daně, ještě před doručením rozhodnutí o zajištění daně zahájil daňovou exekuci postihující veškerý majetek žalobce. V důsledku toho je žalobce v insolventi. Žalobce pak také zdůraznil, že namítal překvapivost rozhodnutí správce daně o zajištění daně a přitom odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 30. 7. 2014, spojené věci C-129/13 a C-130/13, ze kterého dovozuje nutnost dodržování práva na obhajobu a především práva každé osoby být vyslechnut před přijetím nepříznivého individuálního opatření. S odkazem na metodiku vydanou Generálním finančním ředitelstvím k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 1. 11. 2017 zdůraznil, že kromě specifikace podvodného řetězce je správce daně povinen nalézt chybějící daň v daném řetězci. Má tudíž povinnost zjistit, že v řetězcích chybí daň a kterého zdanitelného plnění se týká. Žalobce pak také poukázal na to, že kontrola byla zahájena Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, poté byla předána Finančnímu úřadu pro kraj Vysočina, avšak spis již vedl v době vydání zajišťovacích příkazů Finanční úřad pro kraj Vysočinu. Žalobce proto dospěl k závěru, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu jednajícím územním pracovištěm pro Prahu 9 předal doklady pro Finanční úřad pro kraj Vysočinu a rozhodnutí pak vydával nikoli dle vlastní úvahy, ale dle pokynu, které dostal.
8. K tvrzení žalovaného, že žalobce nedisponuje majetkem, který by zaručoval, že daň bude v její očekávané výši vybrána, uvedl žalobce, že tuto otázku řeší poprvé žalovaný až ve svém vyjádření. Není pak patrné, jak k těmto závěrům dospěl, neboť závěrka, kterou má správce daně k dispozici, vykazuje hodnoty o dlouhodobém majetku ve výši 15 mil. Kč, zásobování celkem 22 mil. Kč, tržby ve výši cca 152 mil. Kč.
9. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že dne 22. 12. 2015 zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 daňovou kontrolu u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a listopad 2013 a zároveň zahájil doměřovací řízení ve věci uvedené daně a období. Dne 27. 1. 2016 Finanční úřad pro kraj Vysočinu provedl šetření týkající se majetkové analýzy subjektu BALKANCAR CZ a dne 11. 5. 2016 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 výše uvedené zajišťovací příkazy za období duben až prosinec 2013, kterými uložil obchodní společnosti BALKANCAR CZ, s. r. o., aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců dubna až prosince 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši celkem 20.896.062 Kč na depozitní účet správce daně. Konkrétně bylo odvolateli rozhodnutím č. j. 4090854/16/2009-80542-106506 uloženo zajistit částku 1.704.290 Kč za zdaňovací období měsíce dubna 2013, rozhodnutím č. j. 4090943/16/2009-80542-106506 částku 2.563.371 Kč za zdaňovací období měsíce května 2013, rozhodnutím č. j. 4091042/16/2009-80542-106506 částku 1.938.554 Kč za zdaňovací období měsíce června 2013, rozhodnutím č. j. 4091143/16-2009-80542-106506 částku 3.119.215 Kč za zdaňovací období měsíce července 2013, rozhodnutím č. j. 4091225/16/2009-80542-106506 částku 2.023.121 Kč za zdaňovací období měsíce srpna 2013, rozhodnutím č. j. 4091299/16/2009-80542-106506 částku 2.991.271 Kč za zdaňovací období měsíce září 2013, rozhodnutím č. j. 4091421/16/2009-80542-106506 částku 2.171.839 Kč za zdaňovací období měsíce října 2013, rozhodnutím č. j. 4091501/16/2009-80542-106506 částku 2.411.638 Kč za zdaňovací období měsíce listopadu 2013 a rozhodnutím č. j. 4090452/16/2009-80542-106506 částku 1.972.763 Kč za zdaňovací období měsíce prosince 2013.
10. Jako důvod pro vydání zajišťovacích příkazů uvedl, že deklarovaná ekonomická činnost daňového subjektu je obchodního charakteru a podle předložených evidenčních daní

z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla hlavní činností daňového subjektu obchod s vysokozdvížnými vozíky a náhradními díly v tuzemsku. Z provedených šetření vyplývá důvodné podezření, že se v daném případě jedná o karuselový podvod zaměřený za zkrácení daně z přidané hodnoty, že zboží je dodáváno v tomto případě v řetězci: VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS → VKP, Pražské opravny a strojírny, OTS, MTZ, A-TECHNIK, AZ RECORD, FORKLIFT → daňový subjekt, MAN-TECH → CANELA CZ s. r. o., VKS POHLEDŠTÍ DVOŘÁCI a. s., V. V., AZOP s. r. o., GKR HOLDING a. s., FORKLIFT CZ s. r. o., MOTORPAL, a. s., SPEED HAN a. s. → VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS.

11. Správci daně se nejvíce jako zcela standardní přímé personální propojení v osobě pana J. M. mezi korporacemi MAN-TECH, CARGO Vrbičany, daňový subjekt, VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS, tedy je zde zjevná osobní angažovanost pana J. M. v obchodním řetězci. Dále uvedl, že pan J. M., případně osoby z jeho okolí, tj. paní R. D., členka dozorčí daňového subjektu a paní M. M., pravděpodobně manželka pana J. M., mají dispoziční práva k účtům většiny do řetězce zapojených korporací, a to v tuzemsku i na Slovensku. Dále bylo zjištěno, že odběratelé daňového subjektu pořízené zboží obratem realizovali do jiného členského státu EU, a to na Slovensko korporacím VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS. Dále pak uvedl další skutečnosti, které na straně správce daně vyvolávají důvodné podezření, že ekonomická činnost daňového subjektu je v průběhu zájmových zdaňovacích období vykonávána v účelově vytvořeném uzavřeném řetězci plátců – že se jedná o stále se opakující koloběh finančních prostředků mezi daňovým subjektem a výše uvedenými korporacemi, kdy byl pan J. M. zainteresován ve všech korporacích, které jsou zapojeny v deklarované ekonomické činnosti daňového subjektu. Důvodné pochybnosti správce daně pak vyvolává skutečnost, že pan J. M. je účasten na straně deklarovaného přepravce zboží. Daňový subjekt se tak podílel na transakcích, které nemají žádný ekonomický smysl, když jsou přeprodávána plnění mezi personálně propojenými korporacemi, jak na straně dodavatele, tak na straně zahraničních odběratelů od českých korporací, kterým daňový subjekt určoval obchodní a ekonomické podmínky a v rámci jich realizované činnosti a současně i na straně dopravce, přičemž ta samá osoba personálně zaangažovaná v těch korporacích, má dispoziční práva jak na účty svých dodavatelů, tak na účty zahraničního odběratele vedené v České republice. Daňový subjekt v období duben 2013 až prosinec 2013 pořizoval zboží - vysokozdvížné vozíky - od tuzemských plátců, z čehož si uplatňoval nárok na odpočet daně dle ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že výše popsaná situace je judikaturou Soudního dvora Evropské unie označována jako podvod na dani z přidané hodnoty, nevzniká dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění.
12. K majetkovým poměrům žalobce žalovaný uvedl, že na bankovní účty daňového subjektu jsou zasílány finanční platby z účtů společností, které správce daně identifikoval jako odběratele vysokozdvížných vozíků. Tyto platby jsou následně v rozmezí jeden až tři dnů převáděny na jiné bankovní účty daňového subjektu, případně na účty dodavatelů zboží a v důsledku toho, i když jsou obraty na některých účtech daňového subjektů v řádech 10 mil. Kč, zůstatky na těchto účtech daňového subjektu, známých správci daně, jsou minimální, v případě kontokorentních účtů dokonce vysoce minusové. Daňový subjekt ale využívá ke své ekonomické činnosti i bankovní účty, v rámci kterých probíhaly finanční transakce související s ekonomickou činností daňového subjektu, přičemž tyto účty nebyly daňovým subjektem správci daně oznámené. Jeden z těchto účtů byl kreditován v předmětném období částkou ve výši cca 1.031.516 EUR a debetován částkou ve výši cca 1.031.054 EUR a druhý byl kreditován částkou 1.387.910 EUR a debetován částkou ve výši 386.953 EUR, z čehož plyne

důvodné podezření správce daně o zastírání skutečně realizované ekonomické činnosti daňového subjektu. Dále uvedl, že u peněžních prostředků na bankovních účtech se jedná o vysoce likvidní prostředky, kdy hrozí jejich bezprostřední převod na bankovní účet jiného majitele.

13. Daňový subjekt ke dni 31. 12. 2014 vykazuje ve svých aktivech poměrně vysoké skladové zásoby 19.268.000 Kč, dle předložené skladové evidence se jedná o velké množství náhradních dílů, samotné vysokozdvížné vozíky jsou vykázány v minimálním množství 2 kusy. Správce daně předpokládá, že pokud se jedná o skladové zásoby nakumulované během řady let, jejich reálná hodnota nemusí odpovídat hodnotě účetní a může být velice nízká. Daňový subjekt vykázal ke dni 31. 12. 2014 hodnotu bankovních úvěrů a výpomocí ve výši 9.918.000 Kč, vlastní kapitál vykázaný k tomuto datu ve výši 28.662.000 Kč vytvořen hlavně výsledkem hospodaření minulých let ve výši 23.155.000 Kč a výsledkem hospodaření běžného účetního období ve výši 4.307.000 Kč. Poukázal také na to, že daňový subjekt ke stejnému datu vykazuje vysokou hodnotu krátkodobých pohledávek minus 27.790.000 Kč, správci daně však není známa ani kvalita, ani likvidita těchto pohledávek. V rozvaze jsou uvedeny krátkodobé závazky v hodnotě 13.738.000 Kč, které existenci krátkodobých pohledávek z vysoké míry negují. U vozidel v majetku korporací se jedná o vysoce likvidní majetek, když hrozí jejich bezprostřední převod na jiné majitele. Z uvedeného vyplývá, že majetkové poměry daňového subjektu nejsou dostačující k úhradě celé částky ohrožené daně.
14. Proti zajišťovacím příkazům podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a rozhodnutí – zajišťovací příkazy potvrdil. Dospěl k závěru, že správce daně disponuje informacemi, které odůvodňují předpoklad, že u žalobce budou v řízení o doměření dani naplněny veškeré podmínky pro stanovení daně na právním základu účasti daňového subjektu v podvodném řetězci. K účastenství stejných osob v jednotlivých společnostech uvedl žalobce v odvolání, že to má své důvody, logiku a historii, avšak žádné vysvětlení v odvolání nepředkládá. Zdůraznil, že zajišťovací příkazy svou povahou rozhodnutím, které je vždy založeno na určité míře pravděpodobnosti, jelikož jeho účelem je předběžné uhrazení či vymození částky, která má sloužit k úhradě daně stanovené, a tudíž nutně v určité míře nejisté. Nepřiměřenost napadených zajišťovacích příkazů proto neshledal. Správci daně nepřísluší posuzovat, zda bude mít zajištění daně na daňový subjekt likvidační účinek a tomuto nemůže v žádném případě přizpůsobovat výši zajištěné daně. Závěrem tedy dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí splňují zákonné nároky na odůvodněnou obavu ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu a jsou dostatečně podložena zjištěními správce daně, která nasvědčují jak budoucímu stanovení daně, tak obtížím, se kterými by bylo spojeno vybrání daně v době její vymahatelnosti, přičemž správce daně tyto jednotlivé skutečnosti, na kterých se zakládá odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti daně, zahrnul přezkoumatelným způsobem do napadených rozhodnutí.
15. Městský soud v Praze napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, 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. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, Nejvyšší správní soud označil zajišťovací příkaz jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je

nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňové řádu).

17. Podmínkou přistoupení k zajištění daně jsou tedy důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS: „[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost...)“. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: „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...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).
18. Citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 167 odst. 1 daňového řádu lze shrnout tak, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, 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 však musí v zajišťovacím příkazu srozumitelně a přezkoumatelným způsobem uvést konkrétní okolnosti, jež se vztahují k oběma komponentám odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy jak k obavě, že bude stanovena určitá daňová povinnost, tak k obavě, že nebude takto stanovená daňová povinnost v době splatnosti dobytná. Zároveň platí, jak soud již uvedl výše, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.
19. V nyní projednávaném případě žalobce učinil spornou otázku, zda správce daně (resp. žalovaný, který závěry správce daně aproboval) dostatečně a správně zdůvodnil existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně k vydání zajišťovacích příkazů vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy: (1) účast žalobce v podvodném řetězci a rizikové důsledky z toho plynoucí, (2) ekonomická a finanční situace žalobce.
20. Primárním důvodem obav správce daně bylo zapojení žalobce v podvodném řetězci, což dovozuje kromě jiného i z přímého personálního propojení v osobě pana J. M. mezi korporacemi MAN-TECH, CARGO Vrbičany, daňový subjekt, VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS, tedy je zde zjevná osobní angažovanost pana J.M. v ekonomickém řetězci. Správní soudy přitom již v minulosti dovodily, že účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp.

okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230).

21. Městský soud poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud již opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně.
22. K námitce žalobce, že zákon nepřipouští, aby správní orgán rozhodoval pouze na základě úsudků bez provedení důkazů, uvádí soud, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Zajišťovací příkaz přitom lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31). Z uvedeného vyplývá, že hodnocení provedené správcem daně, je správní úvahou, což také odpovídá povaze zajišťovacího příkazu jako nástroje správy daní, který není založen na dokazování, ale na správním uvážení. Takto je nutno také přistupovat k hodnocení použité správní úvahy.
23. Správce daně těmito povinnostem v nyní projednávané věci dostál, a to i ve vztahu k fatálním následkům, které může vydání zajišťovacího příkazu pro daňové subjekty mít. Z výše uvedených hledisek nastavených judikaturou správních soudů byly zajišťovací příkazy v této věci odůvodněny velmi podrobně. Ve vztahu k prvnímu zdroji obav správce daně – účasti žalobce na podvodném řetězci – se správce daně zabýval strukturou daného řetězce, přičemž dovodil, že se jednatel žalobce osobně angažoval v obchodním řetězci VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS → VKP, Pražské opravny a strojírny, OTS, MTZ, A-TECHNIK, AZ RECORD, FORKLIFT → daňový subjekt, MAN-TECH → CANELA CZ s. r. o., VKS POHLEDŠTÍ DVOŘÁCI a. s., V. V., AZOP s. r. o., GKR HOLDING a. s., FORKLIFT CZ s. r. o., MOTORPAL, a. s., SPEED HAN a. s. → VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS.
24. Jakkoliv platí výše uvedený závěr, že zkoumání dobré víry žalobce a jeho vědomosti o účasti na podvodu je předmětem nalézacího řízení, nikoliv řízení zajišťovacího, správce daně upozornil na skutečnosti nasvědčující vědomému zapojení žalobce v řetězci. Správci daně se

nejeví jako zcela standardní přímé personální propojení v osobě pana J. M., jediného jednatele žalobce, mezi korporacemi MAN-TECH, CARGO Vrbičany, daňovým subjektem, VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS, z čehož dovozuje zjevnou osobní angažovanost pana J. M. v obchodním řetězci. Poukázal také na to, že pan J.M., případně osoby z jeho okolí, tj. paní R. D., členka dozorčí daňového subjektu, a paní M.M., pravděpodobně manželka pana J. M., mají dispoziční práva k účtům většiny do řetězce zapojených korporací, a to v tuzemsku i na Slovensku.

Dále bylo zjištěno, že

- odběratelé daňového subjektu pořízené zboží obratem realizovali do jiného členského státu EU, a to na Slovensko korporacím VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS.
- dle odběratelů daňového subjektu, daňový subjekt zajišťoval nakládku vozíků fyzicky a měl i přepravní doklady, odběratelé pouze vystavovali daňové doklady pro odběratele na Slovensku, a to až poté, co jim byly doručeny přepravní listy a potvrzení o předání zboží na Slovensku.
- dle odběratelů daňového subjektu, daňový subjekt, konkrétně pan J.M., sám určoval svým odběratelům, „kdy, komu a jak“ budou předmětné zboží (vysokozdvížné vozíky) realizovat
- odběratelé fyzicky vozíky nikdy neviděli a žádný zaměstnanec odběratelů se neúčastnil fyzicky ani nákupu ani prodeje dotčeného zboží.
- přeprava předmětného zboží se neuskutečnila tuzemským odběratelům daňového subjektu na místo v tuzemsku, ale byla uskutečňována přímo ze skladových prostor daňového subjektu na Slovensko
- korporace CARGO Vrbičany a.s., která měla uskutečňovat dopravu předmětného zboží z České republiky na Slovensko, nevlastnila žádná vozidla. Vozidlo IVECO, které je uváděno na většině mezinárodních přepravních listů, je ve vlastnictví korporace MAN-TECH. Není tak patrné, jak a zda vůbec přeprava probíhala. Z dokladů není zřejmé, na jaké adrese bylo zboží naloženo a na jaké bylo vyloženo. Podle správce daně se jedná o formální doklady, které neprokazují faktické dodání zboží do jiného členského státu
- slovenské korporace VIDOL, DIBAS a MAN-TECH Slovakia, které pořizovaly zboží od uvedených odběratelů, v podobném objemu toto zboží dodávaly do České republiky, korporacím, které byly dodavateli daňového subjektu.

25. Městský soud tyto skutečnosti vyhodnotil tak, že správce daně v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie (ve smyslu výše citované judikatury), které správce daně oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že žalobci v budoucnu bude doměřena daň. Prostor pro detailní dokazování a prokazování dobré víry má žalobce v rámci nalézacího řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu shledal městský soud indicie o zapojení žalobce do řetězce však zcela dostatečnými, když dospěl k závěru, že všechny uvedené okolnosti zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104.
26. Hlavním zdrojem obav správce daně tedy byla účast žalobce v podvodném řetězci a z toho plynoucích rizika pro budoucí jednání žalobce a pro dobytost daně. Dále své obavy správce daně podpořil ještě pochybami ohledně ekonomické a finanční situace žalobce. I když

žalobce proti těmto zjištěním v podané žalobě ničeho nenamítá, považuje soud za nutné uvést, že správce daně zpracoval z jemu dostupných a spolehlivých zdrojů stav a strukturu majetku žalobce a prostředky pro budoucí úhradu daně, ze kterých ve svých úvahách vycházel. Finanční a ekonomická situace žalobce přispěla k pochybnostem správce daně, a to zejména proto, že žalobce nedisponuje žádným nemovitým majetkem, zůstatky na všech účtech daňového subjektu, známých správci daně, jsou minimální, v případě kontokorentních účtů vysoce minusové, majetek žalobce je tvořen především oběžnými aktivy (zásoby, pohledávky, finanční majetek) a je ale téměř z poloviny kryt cizími zdroji.

27. Z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně. Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: *„Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“*
28. Soud tedy pouze pro úplnost uvádí, že výše uvedené úvahy správce daně ob stojí i ohledně posouzení druhého aspektu, tedy pochyb ohledně budoucí vymahatelnosti daně v důsledku ekonomické a finanční situace žalobce, neboť správce daně identifikoval správně základní rizika a též správně zohlednil skutečnost, že žalobce byl zapojen do podvodného řetězce. V kontextu ostatních indicií je tedy na místě vznik obav správce daně ve smyslu § 167 daňového řádu.
29. Pokud žalobce namítá, podvodný řetězec musí vést ke zkrácení daně, přesto žalovaný nikdy netvrdil, že by někdy daň chyběla, zdůrazňuje soud, že s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu nelze podmínku identifikace chybějící daně z řízení nalézacího bez výhrad vztahovat i na podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Z ustanovení § 167 daňového řádu jednoznačně vyplývají podmínky, za jejichž splnění je možné zajišťovací příkaz vydat. Jsou jimi existence odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, (že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Kritérium identifikace chybějící daně zde uvedeno není. Podstatné pro vydání zajišťovacích příkazů je, že správce daně uvedl dostatek zjištění vedoucích k tomu, že doměření daně bylo možné s přiměřenou pravděpodobností předpokládat.
30. Žalobce také vytýká žalovanému, že se nezabýval otázkou přiměřenosti použitého postupu ve vztahu k možné likvidaci firmy. Při vypořádání této námitky soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.09.2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, ve které vyslovil jednoznačný závěr, že při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda

uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu *u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek*. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena.

31. K námitce žalobce, že zákon o správě dani a poplatků neumožňuje vydání jakéhokoli rozhodnutí jako prvního úkonu v řízení, uvádí soud, že již z podstaty zajišťovacího příkazu jako předstižného a operativního opatření vyplývá, že daňový subjekt nemůže být před vydáním zajišťovacího příkazu informován o úmyslu správce daně tento zajišťovací příkaz vydat.
32. Ze všech výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.
33. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení v jeho konečném stádiu nevznikly. Z uvedených důvodů soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 ustanovení § 103 odst. 1 SŘS 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.

Praha 13. března 2018

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu