



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **RATO reality, s.r.o.**, IČO 24178802
sídlem Lannova 2061/8, 110 00 Praha – Nové Město
zastoupený daňovým poradcem Daně & Daně s.r.o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava – Hulváky

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.6.2017 č. j. 25937/17/5100-41453-712140, ve věci zajišťovacího příkazu

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2017 č. j. 25937/17/5100-41453-712140, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11.4.2017 č.j. 1711261/17/3215-00540-801771, č.j. 1711545/17/3215-00540-801771, č.j. 1711889/17/3215-00540-801771, č.j. 1715227/17/3215-00540-801771, č.j. 1717451/17/3215-00540-801771, č.j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

1718662/17/3215-00540-801771, č.j. 1723033/17/3215-00540-801771, č.j. 1723429/17/3215-00540-801771

a

ze

dne 19.4.2017 č.j. 1842653/17/3215-00540-801771, jimiž byly vydány zajišťovací příkazy na úhradu daně z přidané hodnoty.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) skutkový stav, který vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí, pokud jde o skutečnosti z veřejně dostupných evidencí, z vyhledávací činnosti a z údajů dle katastru nemovitostí, je nepřezkoumatelným, neboť žalovaný neuvádí skutečný skutkový stav. Uvedené informace jsou zcela obecné. Žalovaný neuvedl, že žalobce je spolehlivým plátcem daně, že zveřejnil bankovní účty, že podniká v oblasti nemovitostí, zprostředkování velkoobchodu a velkoobchodu v zastoupení a nespécializovaném velkoobchodu. Rovněž neuvedl výši splatných daňových nedoplatků žalovaného, a že žalobce vykazuje výnosy z pronájmu nemovitého majetku a dále nezjišťoval, k jakému účelu nemovitosti slouží;

2) žalobce zpochybnil žalovaným tvrzenou existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti daně a považuje v této části odůvodnění napadeného rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Z žádného důkazu nelze dovodit, že by se žalobce vyhýbal úhradě splatných daňových závazků. Žalobce nemá neuhrazené daňové povinnosti a splatné závazky vůči správci daně plní včas. Žalovaný označil sídlo žalobce za formální, avšak již neuvedl, že na adrese v Šenově u Nového Jičína je jednatel žalobce kontaktní, a podle tohoto místa je také určena místní příslušnost správce daně. Žalovaný dovodil ze skutečnosti, že žalobce nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, že chce zakrýt svou faktickou podnikatelskou činnost. Podle žalobce však z podaného daňového přiznání, výkazu zisků a ztrát nebo rozvahy nelze přímo dovodit faktickou podnikatelskou činnost žalobce, natož to, že by takovou činností zakrýval. Žalovaný v této souvislosti opomenul zmínit, že měl k dispozici výpisy z běžného účtu, a že žalobce podával daňová přiznání k DPH a kontrolní hlášení;

3) žalovaný provedl ekonomický rozbor podnikatelské činnosti žalobce, avšak zcela nepřezkoumatelným způsobem. Popsal určitý útlum ekonomické činnosti jako celku v roce 2017, nehodnotil však skutečnost, že žalobce i v tomto roce pronajímá své nemovitosti jinému subjektu, jímž je obchodní korporace NEJMARKET s.r.o., a přitom pronájem nemovitostí je nosnou činností žalobce. Žalovaný v odvolání výslovně uvedl, že v případě vydání zajišťovacího příkazu nemůže dojít k podrobnému zkoumání podnikatelské činnosti žalobce. Žalobce má za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve věci odůvodnění útlumu podnikatelské činnosti jako jednoho z důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů. Rozporným se pak jeví tvrzení uvedené v bodě 40 napadeného rozhodnutí, že správci daně nevznikly pochybnosti o reálném uskutečnění všech přijatých a uskutečněných plnění vykázaných žalobcem s výjimkou plnění od obchodní korporace RATO MARKET s.r.o. Žalovaný výslovně uvedl, že zdanitelná plnění od tohoto subjektu nemusí reálně existovat. Na druhé straně však právě žalovaný zjistil u označené společnosti, že zdanitelná plnění ve prospěch žalobce reálně uskutečnila,

4) žalovaný současně se zajišťovacími příkazy vydal exekuční příkazy na prodej nemovitostí žalobcem, jejichž reálná hodnota je 10 000 000 Kč, přičemž celková výše zajišťovacích příkazů je cca 820 000 Kč. K takovému postupu neexistuje zákonný legitimní důvod,

5) nesprávné odůvodnění spatřuje žalobce také v odkazu na neexistenci movitého majetku, ale i zůstatek finančních prostředků na běžném účtu, přičemž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 8.9.2010, č.j. 9 Afs 57/2010-139. Požadavek žalovaného na existenci finančních prostředků na účtu žalobce je proto neudržitelný a v rozporu s judikaturou,

6) žalobce považuje za nesprávnou argumentaci žalovaného v bodech 47-49 napadeného rozhodnutí, kde uvádí, že by žalobce mohl nemovitosti před splatností doměřené daně převést na jiné subjekty a jednatele žalobce by se mohli stát nekontaktními. Podle žalobce však
nebylo
na

jeho straně zjištěno žádné nestandardní jednání, ani to, že by zcizoval své nemovitosti nebo se vyhýbal svým daňovým povinnostem;

7) žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v rámci zahájení daňové kontroly nebyly požadované doklady předloženy záměrně, neboť nelze vyloučit a to ani na základě protokolu ze dne 2.3.2017, jímž byla zahájena daňová kontrola (č.j. 661608/17/3215-60561-800535), že T. R. v rámci domovní prohlídky provedené Policií ČR, mohl mít některé písemnosti v elektronické podobě, včetně evidence přijatých faktur, pokladničních dokladů a dalších písemností;

8) žalovaný nezjistil, že by obchodní korporace uvedené na straně 6 až 7 prvostupňových rozhodnutí nehradily své daňové povinnosti. Žalovaný nestandardnost dovozuje z té skutečnosti, že jsou korporace nekontaktní a mají stejného jednatele. Z tvrzených skutečností však podle žalobce nevyplývá, že by uváděné korporace měly přímou návaznost na žalobce;

9) žalovaný argumentuje, že v roce 2016 výše uskutečněných zdanitelných plnění činila průměrně 1 000 000 Kč a výše přijatých plnění cca 360 000 Kč. V roce 2017 je výše uskutečněných a přijatých plnění ve výši cca 50 000 Kč. Tím však žalovaný neprokázal žalobci, že by se neuskutečnilo žádné zdanitelné plnění ve prospěch daného subjektu, nebo že by docházelo k utlumování činnosti za účelem nezaplacení daně;

10) podle žalobce je splněno kumulativně několik podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud jsou v daném případě podmínky pro stanovení daně dle § 98 zákona č.280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), mělo být takto postupováno. Z tohoto pohledu je žalovaný povinen se dostatečným způsobem zabývat i mírou vyměřené daně. Míra pravděpodobnosti stanovení daně nemůže být dosažena způsobem, který zvolil žalovaný, když vyloučil veškerá přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období prosinec 2015 a jednoho subjektu za zbývajících zdaňovacích období;

11) odůvodněné obavy žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí jsou v rozporu se skutečností nebo jsou neúplným způsobem popisovány či hodnoceny. Proto je způsob stanovení daně v rozporu s dostupnou judikaturou, ale i ekonomickou činností a realitou žalobce. Ekonomická činnost žalobce probíhala, a proto je uvážení žalovaného vadné;

12) přestože žalovaný nezákonně zastavil řízení o povolení splátek dle § 156 daňového řádu, žalobce v navržených termínech řádně a dobrovolně hypotetickou daň splácí. Nelze proto dovodit absenci vůle hradit daň. Žalovaný mohl postupovat mnohem šetrnějším způsobem než formou zajišťovacích příkazů. Jakákoliv úvaha v tomto směru v napadeném rozhodnutí absentuje;

13) žalovaný provádí u žalobce nezákonnou daňovou kontrolu. Žalovaný zahájil v roce 2016 daňovou kontrolu u společnosti RATO MARKET s.r.o., kterou následně shledal nespolehlivým plátcem. Správce daně vyhledávací činností zjistil nárokování odpočtu DPH za zdaňovací 2016 od tohoto daňového subjektu. Proto se rozhodl v rozsahu přijatých zdanitelných plnění zahájit daňovou kontrolu u žalobce. Podle ust. § 143 odst. 3 daňového řádu však, zjistí-li správce daně mimo daňovou kontrolu nové skutečnosti nebo důkazy, na jejichž základě lze předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, tzn. má povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. V projednávaném případě žalovaný tímto postupem nepostupoval a zahájil daňovou kontrolu. Nedodržel tak hierarchii postupu stanovenou jednotlivými ustanoveními daňového řádu, a proto je daňová kontrola prováděná u žalobce nezákonná. Žalobce poukázal na usnesení NSS sp. zn. 1 Afs 183/2014. Jedná-li se tedy o nezákonnou daňovou kontrolu, nelze dospět k závěru o existenci důvodné obavy jako podkladu pro vydání zajišťovacích a zároveň exekučních příkazů;

14) obava z hrozby nebezpečí z prodlení ve smyslu ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) je zcela neodůvodněná. Okamžitá vykonatelnost uváděná žalovaným je postavena na ekonomických poměrech žalobce, na tom, že

zastírá svou činnost, na tom že vykonává činnost toliko formálně za účelem získání výhody, dále na vazbě jednatelů na obchodní korporaci RATO MARKET, s.r.o. a obavě, že se žalobce zbaví disponibilních aktiv. Žalobce všechny tyto důvody považuje za liché, jak již výše odůvodnil.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že argumenty predestřené v žalobě jsou téměř totožné s odvolacími námitkami žalobce. Žalovaný proto předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správních spisů. Dále k žalobním bodům uvedl, že správní orgány obou stupňů jednoznačně popsaly skutečnosti vzbuzující podezření ohledně ohrožení budoucí úhrady daně. Při vydání zajišťovacího příkazu je nutno vnímat specifický charakter tohoto rozhodnutí, ve vztahu k němuž zákon nepředpokládá rozsah dokazování ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně proto provedl kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně vyměřena a uvedl okolnosti na straně žalobce nasvědčující důvodné obavě o budoucí úhradě. Ve vztahu k odůvodnění správních rozhodnutí obou stupňů žalovaný poukázal na stávající judikaturu, a to rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 378/2012, rozsudek NSS ze dne 11.6.2015 sp. zn. 10 Afs 18/2015. Žalovaný dále poukázal na ust. § 167 odst. 4 daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen stanovit výši zjišťované částky podle vlastních pomůcek. Při určení nestanovené daně za zdaňovací období roku 2016 správce daně vycházel z údajů vykázaných žalobcem v kontrolních hlášeních za jednotlivá zdaňovací období. Vyloučil přitom přijatá zdanitelná plnění od dodavatele RATO MARKET, s.r.o., jelikož k nim nebyly žalobcem předloženy daňové doklady. Správci daně nevznikly pochybnosti o reálném uskutečnění všech přijatých a uskutečněných plnění vykázaných

v daňových přiznáních žalobce, pochybnosti se týkají pouze přijatých plnění od RATO MARKET, s.r.o. a pouze tato plnění byla podkladem pro určení výše zajišťované daně. Při určení výše nestanovené daně za zdaňovací období prosinec 2015 správce daně vycházel z údajů vykázaných v předložených evidencích k DPH. Z nároku na odpočet DPH vyloučil přijatá zdanitelná plnění, u kterých žalobce neuvedl DIČ dodavatelů a tímto způsobem vypočetl výši zajištěné daně. Zvolený postup považuje žalovaný za zcela logický. Smyslem zajišťovacího příkazu není likvidace žalobce, ale předběžné zajištění částky dosud nestanovené daně, pokud objektivní skutečnosti vedou k naplnění podmínek vyplývajících z § 167 daňového řádu. Správce daně řádně popsal a zdůvodnil, co ho k vydání zajišťovacích příkazů vedlo a osvědčil tak zákonnost svého postupu. Správce daně nejistotu úhrady dosud nestanovené daně spatřoval zejména v poznatcích o majetkových poměrech žalobce, kdy správci daně není znám žádný movitý majetek žalobce, ani peněžní prostředky na bankovních účtech. Jedinými zjištěnými disponibilními aktivy žalobce jsou nemovité věci zapsané na LV č. X pro k. ú. Šenov u Nového Jičína, LV č. X pro k. ú. Hulín a LV č. X pro k. ú. Kunín, u nichž však hrozí jejich převedení na jiný subjekt. Prvostupňový správce daně dále zohlednil skutečnosti zjištěné vyhledávací činností, a to snahu žalobce zastřít před správcem daně povahu a skutečný rozsah vykonávané ekonomické činnosti, podezření správce daně, že ekonomická činnost žalobce mohla být vykonávána toliko formálně s cílem neodvedení daně, případně za účelem získání jiné neoprávněné výhody, zohlednil rovněž neposkytování potřebné součinnosti po zahájení daňové kontroly, nedoložení daňových dokladů, vznik nedobytného nedoplatku u právnické osoby RATO MARKET, s.r.o., jehož jednatele a společníci byli totožní s jednatelem a společníky žalobce. Všechny tyto skutečnosti zakládají důvodné riziko, že se žalobce pokusí vyhnout úhradě dosud nestanovené daně. Žalovaný zdůraznil, že správce daně postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení, přičemž zmínil zejména zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a z těchto zákonných mezí nevybočil. Pro zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu nejsou podle žalovaného podmínky, když není známa konečná výše daně (ust. § 170 a násl. daňového řádu). V průběhu řízení také ani žalobce či jiná osoba nepředložili správci daně písemné prohlášení ručitele, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku. Rovněž institut posečkání či prominutí daně jsou zcela odlišné od institutu zajišťovacího příkazu. Jejich aplikace nastává v jiném stadiu daňového řízení, než je řízení o zajištění daně, a na základě splnění zcela jiných zákonných podmínek. Žalovaný dále zdůraznil, že v průběhu dosud neskončeného daňového řízení nic nebrání tomu, aby při splnění zákonných předpokladů došlo k vydání zajišťovacího příkazu v zájmu úhrady daně, která bude teprve následně vyměřena. Žalovaný v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 3/2016. Žalovaný dále zdůraznil, že vzhledem k majetkovým poměrům žalobce lze předpokládat, že jeho majetek nebude v budoucnosti dostačující k zaplacení vlastní daně a správce daně tedy správně z finančně-majetkové analýzy žalobce vyhodnotil, že při vydání zajišťovacích příkazů hrozí nebezpečí z prodlení ve smyslu ust. § 103 ZDPH. Správce daně dostatečně vymezil v odůvodnění svých rozhodnutí, z čeho plynou jeho obavy a proč přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů. Na jednotlivá zjištění přitom nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti.

4. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 3.11.2017 namítl nezákonnost postupu žalovaného, která vyplývá z nezákonnosti postupu vůči obchodní korporaci RATO MARKET, s.r.o. Jestliže tento subjekt pravděpodobně neumožnil žalovanému zahájit daňovou kontrolu, měl žalovaný postupovat v souladu s ust. § 87 odst.

5 daňového řádu, tj. stanovit daň podle pomůcek nebo ji sjednat za podmínek stanovených v § 98 odst. 4 daňového řádu. Jestliže žalovaný nezákonným postupem stanovil daň u jiného daňového subjektu, nelze takto získaný důkazní prostředek označit za prokazující odůvodněnost neuznání DPH. Nelze ani hovořit o podvodu na DPH ve smyslu rozsudků Evropského soudního dvora a NSS, jak se snaží dovodit žalovaný. Žalobce poukázal na ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, kdy podmínkou pro použití důkazního prostředku je, že nebyl získán v rozporu s právním předpisem. Žalobce nesouhlasí s vyjádřením žalovaného, že prozatímně získané důkazní prostředky vyhodnotil dostačujícím způsobem, neboť důkazy svědčící ve prospěch žalobce nebyly zhodnoceny vůbec. Správce daně jednostranně hodnotil důkazy svědčící v neprospěch žalobce, což je však podle názoru žalobce v rozporu s daňovým řádem a představuje to zjevné nehodnocení naplnění veškerých podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Nesprávné je také tvrzení žalovaného, že nemusí zjišťovat veškeré podmínky odůvodněných obav pro vydání zajišťovacího příkazu. Podle žalobce je žalovaný zcela nepochybně povinen postupovat podle § 92 odst. 2 daňového řádu a zkoumat veškeré skutečnosti v souvislosti s veškerými zjištěnými uvedenými v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Je také povinen důkazní prostředky předložit. Není dostačující v odůvodnění rozhodnutí pouze obecně konstatovat obavy, důvody musí být podrobné, včetně toho, v čem spočívají potíže při budoucím výběru daně. Nestačí uvádět v odůvodnění pouze obecné proklamace. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015 žalovaný vymezil předmět a rozsah daňové kontroly zúženě, pouze na kontrolu přijatých zdanitelných plnění za účelem cíleného neuznání odpočtu DPH. Žalobce je rovněž přesvědčen, že neuvedení údaje jako je DIČ dodavatele, nemůže být stěžejním podkladem pro stanovení daně podle pomůcek a pomůckou jako takovou. Žalovaný proto dostatečným způsobem neprokázal výši dosud nestanovené daně. Žalobce považuje za absurdní, jestliže žalovaný hodlá zcizit nemovitosti přesahující hodnotu hypotetického dluhu ve výši 9,3 mil. Kč a přitom hovoří v zajišťovacím příkazu o útlumu ekonomické činnosti. Žalobce hradí daňový dluh v navržených termínech, přesto žalovaný poukazuje na ohrožení veřejného zájmu na výběru daně. Tvrzení a hodnocení situace žalobce žalovaným si vzájemně odporují. Žalobce dále zpochybnil tvrzení žalovaného, že by se žalobce mohl prodejem nemovitostí vyhnout úhradě DPH, když podle žalobce by takový postup byl pro něj ekonomicky zcela nevýhodný. Žalovaný se rovněž nevypořádal s námitkou žalobce na upřednostnění šetrnějšího způsobu řešení zajištění úhrady hypotetického dluhu, poukázal přitom na ust. § 168 odst. 6 daňového řádu.

5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobci byly dne 11.4.2017 doručeny zajišťovací příkazy ze dne 11.4.2017, č. j. 1711261/17/3215-00540-801771, č. j. 1711545/17/3215-00540-801771, č. j. 1711889/17/3215-00540-801771, č. j. 1715227/17/3215-00540-801771, č. j. 1717451/17/3215-00540-801771, č. j. 1718662/17/3215-00540-801771, č. j. 1723033/17/ 3215-00540-801771, č. j. 1723429/17/3215-00540-801771 a ze dne 19.4.2017, č. j. 1842653/17/ 3215-00540-801771, kterými správce daně žalobci uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacího

příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen až červen a srpen až říjen roku 2016 a prosinec roku 2015, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 820 874 Kč na depozitní účet správce daně.

6. Správce daně odůvodnil zajišťovací příkazy, týkající se zajištění daně za zdaňovací období leden, březen až červen a srpen až říjen roku 2016 stejným způsobem. Nejprve konstatoval zjištěný skutkový stav dle údajů z obchodního rejstříku (vznik daňového subjektu, osoby

jednatelů a společníků, předmět podnikání, obsah sbírky listin vedené při obchodním rejstříku, sídlo daňového subjektu), z živnostenského rejstříku (sídlu provozovny), z registrační části daňového spisu žalobce (registrace k dani z příjmů fyzických osob – závislá činnost, registrace k dani z příjmů právnických osob, registrace plátce DPH), z katastru nemovitostí (vlastník nemovitých věcí zapsaných v katastru nemovitostí pro k. ú. Šenov u Nového Jičína, k. ú. Hulín a k. ú. Kunín). Dále správce daně uvedl, že vyhledávací činností zjistil na bankovním účtu žalobce ke dni 21.2.2017 zůstatek 496,35 Kč, když od 4.1. téhož roku byla na účet zaslána platba pouze od propojené osoby RATO, s.r.o., a to 75 000 Kč (půjčka) a 6 000 od RATO servis, s.r.o. Dne 4.1.2017 pak byla zaslána platba 74 783 Kč subjektu VYNAB CZ s.r.o. Vyhledávací činností správce daně dále zjistil z kontrolních hlášení za leden až říjen 2016, že žalobce nárokoval odpočty DPH z dokladů vystavených obchodní korporací RATO MARKET, s.r.o., které jsou specifikovány v tabulce pro každé zdaňovací období (str. 3 prvostupňových rozhodnutí), a to v celkové výši 438 639,50 Kč. Na základě zjištěných skutečností se správce daně rozhodl zahájit u žalobce daňovou kontrolu v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Dne 15.12.2016 telefonicky kontaktoval jednatele žalobce T. R. za účelem sjednání termínu zahájení daňové kontroly DPH za prosinec 2015 a leden až říjen 2016 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Předběžně byl dohodnut termín 5.1.2017 a žalobci bylo sděleno, které doklady a evidence má předložit. V den termínu zahájení kontroly ve večerních hodinách zaslal daňový subjekt správci daně datovou zprávou omluvu z důvodu nepřítomnosti T. R. v ČR a R.Š. (druhý jednatel žalobce) z důvodu účasti na inventurách u daňového subjektu NEJMARKET, s.r.o. a žádal o sjednání nového termínu v měsíci únoru 2017. Ke sdělení nebyly předloženy žádné podklady, které by prokazovaly důvod neúčasti na zahájení kontroly. Správce daně považoval neúčast žalobce na jednání za neodůvodněnou, a proto mu zaslal výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly doručenou dne 23.1.2017. Žalobce ve stanovené lhůtě 15 dnů nesdělil správci daně termín, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly, takže správce daně opětovně telefonicky kontaktoval T. R. a sdělil mu, že daňová kontrola bude zahájena 2.3.2017, což se také stalo (protokol č.j. 661608/17/3215-60561-800535). Při zahájení kontroly jednatel žalobce nepředložil žádné požadované doklady a evidence a do protokolu uvedl, že je nepředkládá z důvodu probíhajícího vyšetřování Policií ČR s tím, že pokud mu budou doklady policií vráceny, předloží je správci daně. Na dotaz správce daně, kdo jsou největší dodavatelé a odběratelé žalobce, jednatel sdělil, že to neví. Správce daně uvedené vyhodnotil jako nestandardní chování, neboť jednatel žalobce musel vědět, že významným dodavatelem byl subjekt RATO MARKET, s.r.o., neboť s tímto subjektem byl do 21.12.2016 propojen jednatelem R.Š. a T. R. Následně se stal statutárním orgánem žalobce nekontaktní subjekt BUHOJA LTD. Za zdaňovací období prosinec 2016 a následující zdaňovací období nepodal RATO MARKET, s.r.o. přiznání k DPH ani kontrolní hlášení. K 1.1.2017 bylo zveřejněno, že se tento subjekt stal nespolehlivým plátcem. Dále správce daně uvedl, že dotazem u Policie ČR zjistil, že u jednatele žalobce T. R. byla sice dne 21.2.2017 provedena domovní prohlídka, při níž byl zajištěn počítač a 10 listin – účetních dokladů, avšak nebyly zajištěny žádné písemné doklady vztahující se k daňové kontrole zahájené dne 2.3.2017, což je skutečnost, která jednatelem daňového subjektu byla nepochybně známa, jelikož byl při domovní prohlídce osobně přítomen a byl mu předán protokol. Správce daně tedy vyhodnotil, že důvod nepředložení dokladů při zahájení daňové kontroly uvedený tímto jednatelem žalobce byl nepravdivý a požadované doklady nebyly předloženy záměrně. S ohledem na

ust. § 72 odst. 1,

§ 73 odst. 1 a § 26 odst. 1 ZDPH správce daně vyhodnotil, že chování daňového subjektu

vzbuzuje důvodnou obavu, že k dokladům od daňového subjektu RATO MARKET s.r.o. uvedeným v kontrolním hlášení, na základě nichž byl uplatněn odpočet daně, neexistují reálná plnění, která by byla použita v rámci uskutečňování ekonomických činností tohoto plátce a odpočet daně tak nebyl uplatněn v souladu s ust. § 72 ZDPH. Správce daně dále rozvedl nestandardnosti ohledně obchodních transakcí mezi oběma jmenovanými subjekty, které dále prohloubily pochybnosti správce daně, a to na str. 5 až 7 prvostupňových rozhodnutí, kdy příkladmo lze uvést již zmiňovanou propojenost obou subjektů statutárním orgánem – jednatelem T. R. a R. Š., dále skutečnost, že RATO MARKET, s.r.o. nárokoval v roce 2016 odpočty DPH z dokladů s datem uskutečnění zdanitelného plnění za období let 2013 až 2015, kdy nebyl zaveden institut kontrolního hlášení. Z kontrolních hlášení pak vyplynulo, že se jedná o plnění mezi vzájemně propojenými osobami, kdy většina z nich je pro správce daně již nekontaktní a neplní své daňové povinnosti (RATO VIP s.r.o., RATO servis s.r.o., ZAHRADA MARKET s.r.o., Půjčíme vše s.r.o.). Těmito vstupy snižovala společnost RATO MARKET, s.r.o. daň na výstupu, neboť v roce 2016 fakturovala plnění pro cca 30 subjektů. Správce daně vyhledávací činností z kontrolních hlášení za rok 2016 nezjistil, že by tento daňový subjekt nakupoval nějaké zboží nebo služby od nezávislých dodavatelů a požadované doklady nepředkládal, vznikla mu pochybnost, že transakce nemají ekonomické opodstatnění. Na výzvu správce daně subjekt RATO MARKET, s.r.o. nepředložil žádné požadované doklady a evidence DPH a neprokázal, že nárok na odpočet byl uplatněn zákonně. Jednatelé žalobce T. R. a R. Š. byli do 21.12.2016 rovněž statutárním orgánem daňového subjektu RATO MARKET, s.r.o., jehož virtuální sídlo je na adrese Kaprova 42/14, Staré Město, Praha 1. Od uvedeného data je statutárním orgánem společnost BUHOJA LTD. se sídlem v Londýně, kterou zastupuje J. H., jenž je pro správce daně nekontaktní. Na daňový subjekt RATO MARKET, s.r.o. bylo také podáno trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně. Také obchodní korporace RATO VIP s.r.o., ZAHRADA MARKET s.r.o. a Půjčíme vše s.r.o. jsou pro správce daně nekontaktní. Vůči obchodní korporaci RATO servis s.r.o. byl dne 10.1.2017 zahájen postup k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2016 v souvislosti s nárokováním odpočtu daně z dokladů od daňového subjektu RATO MARKET, s.r.o. Všechny tyto subjekty byly, případně jsou, vzájemně propojeny osobami R. Š. a T. R. Na základě všech těchto skutečností správce daně shrnul, že existuje důvodné podezření, že ekonomická činnost žalobce může být vykonávána pouze formálně s cílem získání daňového zvýhodnění formou umožnění uplatnění nároku na odpočet daně na základě vystavených daňových dokladů od vzájemně propojeného subjektu RATO MARKET, s.r.o. Dle dosavadních zjištění správce daně nebyla splněna podmínka, že přijatá plnění od daňového subjektu RATO MARKET, s.r.o. použil žalobce k ekonomickým činnostem a byl tak oprávněn k odpočtu daně podle § 72 odst. 1 ZDPH, neboť při řízení s daňovým subjektem RATO MARKET, s.r.o. nebyla zjištěna žádná reálná plnění, když tento nepředložil správci daně žádné důkazní prostředky. Při stanovení výše zajišťovaných částek za jednotlivá zdaňovací období (jednotlivé zajišťovací příkazy správce daně) vycházel správce daně z výše odpočtu daně uplatněného žalobcem z přijatých zdanitelných plnění od daňového subjektu RATO MARKET, s.r.o. vždy za konkrétní dané zdaňovací období. Na základě uvedeného správce daně v další části odůvodnění zajišťovacích příkazů přestřel správní úvahu o existenci odůvodněné obavy ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, že dosud nestanovená daň specifikovaná v jednotlivých zajišťovacích příkazech bude v době splatnosti a

vymahatelnosti nedobytná, či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Základními argumenty správní úvahy jsou tyto skutečnosti:

- sídlo daňového subjektu je pouze formální, žalobce zde není kontaktní a fakticky se zde nezdržuje;
- nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a neučinil tak ani na výzvu správce daně;
- z daňových přiznání k DPH je zjevný pokles uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění;
- není znám žádný movitý majetek žalobce ani peněžní prostředky na bankovním účtu, které by byly zárukou toho, že bude uhrazena dosud nestanovená platební povinnost;
- zjištěnými disponibilními aktivy žalobce jsou pouze nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí, přičemž existuje důvodné podezření, že by současní jednatelé žalobce mohli majetek před splatností doměřené daně převést na jiné subjekty a mohly by být odvoláni z funkcí jednatelů žalobce, čímž by se tento stal zcela nekontaktní. K této úvaze správce daně konkrétněji rozvedl, že u daňového subjektu RATO MARKET, s.r.o. správce daně eviduje splatný a vykonatelný nedoplatek ve výši 3 500 000 Kč a jeho vymožení bylo dosud neúspěšné, jelikož tento subjekt nedisponuje žádnými exekucí postižitelnými aktivy. Jednatelé subjektu RATO MARKET, s.r.o. zastupuje J. H., tj. fyzická osoba, která je od roku 2016 jediným jednatelem v 35 obchodních korporacích a která je pro správce daně nekontaktní. Jednateli a společníky subjektu RATO MARKET, s.r.o. byli ve zdaňovacích obdobích, jichž se nedoplatek týká, právě R. Š. a T. R. Daňový subjekt RATO MARKET, s.r.o. prodal dne 31.12.2015 veškeré zásoby zboží na provozovně v Šenově u Nového Jičína personálně spojenému daňovému subjektu NEJMARKET, s.r.o. za kupní cenu 2 348 398 Kč, přičemž byl vystaven doklad č. 151120043 s nestandardně dlouhou dobou splatnosti do 31.12.2016. Správce daně má k dispozici výpisy z účtu daňového subjektu NEJMARKET, s.r.o. a RATO MARKET, s.r.o., z nichž vyplývá, že platby dle uvedeného daňového dokladu byly provedeny v červnu 2016 a v totožný den byly stejné částky převedeny na účet fyzické osoby R.Š. Závěrem správce daně zdůraznil, že na základě vyhodnocení celkových ekonomických poměrů daňového subjektu dospěl k závěru, že vše nasvědčuje tomu, že eventuelní možnost domoci se uspokojení daňových pohledávek bude výrazně ztížena, či dokonce znemožněna, kdy všechny zjištěné skutečnosti ve svých vzájemných souvislostech odůvodňují také nutnost vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností.

7. Pokud jde o zajišťovací příkaz vztahující se k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, správce daně kromě totožné konstatace skutkového stavu z veřejně dostupných evidenčních rejstříků uvedl, že při kontrole daňového subjektu NEJMARKET, s.r.o., který zastupují totožní jednatelé jako žalobce, zjistil, že žalobce vystavil tomuto daňovému subjektu faktury za nájem objektů provozoven a pozemků za roky 2015 a 2016 v základu daně 1 651 200 Kč, DPH 376 752 Kč. K ověření těchto plnění správce daně vyzval žalobce k předložení evidence pro účely DPH za zdaňovací období prosinec 2015 (výzva č.j. 86567/16/3215-60561-809771). Žalobce požadovanou evidenci správci daně neposkytl. Na základě opakované výzvy ze dne 25.5.2016 byl správci daně předložen seznam dokladů za zdaňovací období prosinec 2015, které však neobsahovaly DIČ osob, které uskutečňovaly plnění pro žalobce, a tudíž

nesplňovaly podmínku ust. § 100 odst. 2 ZDPH. Správce daně proto vyzval žalobce výzvou z 21.6.2016 k předložení konkrétních faktur včetně doplňujících podkladů. Žalobce reagoval podáním ze dne 4.8.2016, v němž sdělil, že výzva správce daně a její odůvodnění nemůže být považována za poskytnutí údajů a listin, jež jsou nezbytné pro správu daní ve vztahu k obchodní korporaci NEJMARKET, s.r.o. a požadované doklady nebyly předloženy. Správce daně proto zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za období prosinec 2015. Jednání žalobce v rámci zahájení daňové kontroly a nevyhovění výzvy k předložení dokladů a evidencí je totožné jako u daňové kontroly u výše popsanych zdaňovacích období r. 2016 včetně dotazů správce daně na rozsah domovní prohlídky a odpověď Policie ČR. Na výzvu ze dne 8.3.2017 k předložení veškerých písemností vztahujících se k daňové kontrole žalobce reagoval podáním ze dne 3.4.2017, kde uvedl, že již disponuje všemi věcmi, které měla policie zapůjčeny, ale že doklady nemůže doložit z důvodu reinstalace serveru a v papírové podobě je nemá k dispozici, neboť jsou u účetní společnosti zpracovávající žalobci účetnictví, jejíž název však neuvedl. Následně ve sdělení ze dne 18.4.2017 žalobce uvedl, že již má doklady k dispozici a že je zpracovává pro daňovou kontrolu, a požádal o poskytnutí termínu, ale ani poté žádné doklady správci daně nepředložil. Argumentace ohledně

odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, že dosud nestanovená daň bude v době splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, odůvodnil správce daně shodně jako v předchozích zajišťovacích příkazech a stejně tak hrozbu nebezpečí z prodlení.

8. Součástí správních spisů je výzva k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob ze dne 17. 8. 2016, č. j. 2806343/16/3215-50521-807115, úřední záznam ze dne 15. 12. 2016, č. j. 3610140/16/3215-60561-805450, sdělení ze dne 16. 12. 2016, č. j. 3610160/16/3215-60561-809890, omluva z jednání ze dne 4.1.2017, výzva k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 12. 1. 2017, č. j. 31438/17/3215-60561-805054, protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 2. 3. 2017, č. j. 661608/17/3215-60561-800535, výzva k doložení dokladů a prokázání skutečností ze dne 8. 3. 2017, č. j. 759785/17/3215-60561-805054, sdělení žalobce ze dne 5. 4. 2017, sdělení správního orgánu ze dne 5. 4. 2017, č. j. 1542455/17/3215-60561-805054, sdělení žalobce ze dne 18. 4. 2017, výzva správce daně k doložení dokladů a prokázání skutečností ze dne 20. 4. 2017, č. j. 1874007/17/3215-60561-805054, seznam dokladů pro přiznání k DPH za období 1. 2. 2016 až 29. 2. 2016. Dále seznam dokladů pro přiznání k DPH za období 1. 3. 2016 až 31. 3. 2016. Správní spis obsahuje rovněž předvolání osoby zúčastněné na správě daní ze dne 6. 3. 2017, č. j. 734156/17/3215-00540-801771, platební výměr na daň z přidané hodnoty vyměřenou daňovému subjektu RATO MARKET s. r. o. ze dne 9. 11. 2016, č. j. 3361988/16/3215-50521-807115, ze dne 20. 12. 2016, č. j. 3617245/16/3215-50521-807115 a ze dne 19. 8. 2015, č. j. 5675333/15/2001-52524-108538. Součástí správních spisů jsou též výpisy z účtů.
9. Proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům podal žalobce dne 9.5.2017 blanketní odvolání, které doplnil podáním doručeným správnímu orgánu prvního stupně dne 10.5.2017. Odvolací námitky jsou totožné s obsahem správní žaloby. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 8.6.2017, č. j. 25937/17/5100-41453-722140 odvolání zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

10. Podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
11. Podle ust. § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
12. Podle ust. § 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.
13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
14. V prvním žalobním bodě žalobce namítl ve vztahu k informacím vyplývajícím z veřejně dostupných evidencí nedostatečně zjištěný skutkový stav. Se stejnou odvolací námitkou se žalovaný vypořádal v bodech [19] a násl. napadeného rozhodnutí. Krajský soud plně aprobuje závěry žalovaného, že v případě vydání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, ale o shromáždění indicí důvodně nasvědčujících závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně včetně další charakteristiky zajišťovacího

příkazu jako specifického nástroje správy daní (bod [20] napadeného rozhodnutí). Rovněž odkazy žalovaného na stávající judikaturu považuje krajský soud za přílehlivé. Na základě obsahu prvostupňových rozhodnutí má krajský soud za to, že údaje, jež správce daně převzal z veřejně přístupných evidenčních rejstříků, jsou svým obsahem vyčerpávající, takže vytvářejí ucelený přehled o žalobci jako právním subjektu. Stejně tak lze hodnotit i údaje, které převzal správce daně z daňového spisu žalobce. Skutečnosti, které uvedeny nejsou, což je žalovanému, resp. správci daně, vytýkáno na str. 5 žaloby, jsou skutečnosti seznatelné z obsahu správního spisu a správními orgány nebyly zpochybněny. Nelze proto dospět k závěru, že by jejich neuvedení v úvodní části odůvodnění zajišťovacích příkazů představovalo nedostatečné zjištění skutkového stavu, resp. podkladů pro další úvahy správce daně. Žalobce navíc neuvádí, jakým konkrétním způsobem tím byla zkrácena jeho práva. První žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

15. V druhém žalobním bodě žalobce zpochybnil žalovaným tvrzenou existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti daně a rozhodnutí označil v této části za nepřezkoumatelné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně rozvedl význam jednotlivých skutkových zjištění učiněných správcem daně a plně aproboval jeho úvahu ohledně existence odůvodněné obavy z nedobytnosti daně. Žalobce v žalobním bodě 2) v podstatě doslovně kopíruje znění podaného odvolání v bodech [19], [20] a [21]. Nad rámec odvolacích důvodů v žalobě uvedl pouze to, že žalovaný opomíjí, že získal výpisy z běžného účtu žalobce, kde zjistil relevantní důkazy o podnikatelské činnosti žalobce a dále zdůraznil, že podával daňová priznání k DPH a kontrolní hlášení, z nichž žalovaný mohl čerpat informace

ohledně ekonomické činnosti žalobce. Krajský soud předně plně aprobuje vypořádání odvolací námitky žalovaným, přičemž posuzoval napadené rozhodnutí komplexně s odůvodněním prvostupňových rozhodnutí správce daně. Vzhledem k tomu, že žalobce tvrzení správních orgánů žádným nosným způsobem nerozporuje, soud v podstatě nemá, co by k tomu více uvedl. Skutečnosti uvedené nad rámec odvolání vyhodnotil krajský soud jako rozporné s obsahem napadeného rozhodnutí, jakož i prvostupňových rozhodnutí, neboť z jejich odůvodnění je zcela zřejmé, že správní orgány obou stupňů vycházely ve svých úvahách z výpisů z běžného účtu žalobce, jakož i z jeho daňových přiznání k DPH a kontrolních hlášení. Právě z těchto podkladů získaly ucelenou představu o ekonomické činnosti žalobce. Ta byla ostatně již správcem daně popsána dostatečně konkrétním způsobem v zajišťovacích příkazech, kde také správce daně na straně 7 až 8 předestřel ucelenou úvahu ohledně existence obavy z nedobytnosti daně, která představuje vyhodnocení předchozího popisu podstatných skutkových zjištění, ať už ohledně subjektu žalobce či jeho ekonomické činnosti. Úvaha správce daně je ucelená, logická a přezkoumatelná. Správce daně netvrdí, že žalobce nemá uhrazeny své daňové závazky, je však nutno podotknout, že to není jediné a ani rozhodné kritérium vyhodnocení posuzované otázky. Tvrzení správce daně ohledně formálnosti sídla žalobce odpovídá objektivní skutečnosti, což žalobce ani nerozporuje, když sám označuje za kontaktní místo provozovnu v Šenově u Nového Jičína. Jednatel žalobce T. R. sice v průběhu řízení vůči správci daně kontaktní byl, nicméně jeho chování označily správní orgány za nestandardní po právu, když vystupoval vůči správci daně zcela netransparentním způsobem a nejen při zahájení daňové kontroly, ale ani nikdy později žádné požadované doklady a evidence správci daně nepředložil, ač k tomu byl opakovaně vyzýván. Nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob správce daně logicky označil za jeden z konkrétních důvodů, jež prohloubily jeho pochybnosti o ekonomické činnosti žalobce. To, že žalobce byl plátcem uvedené daně, bylo přitom seznatelné z jeho registračního spisu. Skutečnosti vytýkané žalobcem v tomto žalobním bodě lze označit za méně zásadní detaily, jež však ve své vzájemnosti a v souvislosti s dalšími podklady, jež měl správce daně k dispozici (poznatky o ekonomické činnosti žalobce a jeho majetkových poměrech, poznatky o s žalobcem ekonomicky a personálně propojených subjektech ad.) vytvořily celek skutkových poznatků, který se stal podkladem úvahy správce daně ohledně odůvodněné obavy z nedobytnosti daně. Ani tento žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

16. Ve třetím žalobním bodě žalobce zpochybnil ekonomický rozbor podnikatelské činnosti, jak jej provedly správní orgány obou stupňů a označil jej za zcela nepřezkoumatelný, když podle něj žalovaný opomenul vyhodnotit ekonomické aktivity žalobce v roce 2017 v souvislosti s pronájmem nemovitostí, a proto žalovaný v tomto směru neunesl důkazní břemeno. Na základě odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů má soud za to, že tvrzení o ekonomickém útlumu žalobce, který nastal v roce 2017, bylo řádně odůvodněno konkrétními údaji, které žalobce nerozporoval (str. 8 prvostupňových rozhodnutí). Správce daně také zcela konkrétně označil podklady, z nichž tento závěr učinil, a to daňová přiznání k DPH podaná žalobcem v letech 2016 a 2017 a jejich porovnání. Správce daně ani žalovaný netvrdí, že by žalobce absolutně ukončil ekonomickou činnost, tvrdí pouze její útlum, což žalobce nijak nerozporoval. Skutečnost, že žalobce v r. 2017 pronajímal své nemovitosti, bylo správci daně známo. Ekonomická činnost v podobě pronájmu nemovitostí však neznamená, že žalobce v porovnání s předchozím kalendářním rokem

(2016) v útlumu nebyl. Tvrzení žalovaného ohledně neprovádění dokazování pak má svou oporu v právní úpravě, jak již bylo shora uvedeno (argumentace soudu k vypořádání žalobního bodu 1), jakož i v judikatuře (např. rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 18/2015).

17. V další části tohoto žalobního bodu žalobce namítl rozpornost tvrzení žalovaného v bodě [40] napadeného rozhodnutí v souvislosti s pochybnostmi správce daně o existenci zdanitelných plnění od právního subjektu RATO MARKET, s.r.o. Odůvodnění žalovaného v bodě [40] napadeného rozhodnutí soud za rozporné nepovažuje, neboť odpovídá zjištěním správce daně a učiněný závěr byl řádně odůvodněn již prvostupňovým rozhodnutím. Rovněž obsahem správních spisů má soud za prokázané, že žalobcem nebyly ani přes opakované výzvy správce daně předloženy doklady prokazující uskutečnění zdanitelných plnění mezi žalobcem a právním subjektem RATO MARKET, s.r.o. Na základě uvedeného neshledal krajský soud důvody uvedené v žalobním bodě 3) za oprávněné.
18. V žalobním bodě 4) žalobce namítl vydání exekučních příkazů na prodej nemovitostí ve vlastnictví žalobce, jejichž reálná hodnota je 10 000 000 Kč, což je v hrubém poměru s celkovou výší stanovené daně (tj. všech zajišťovacích příkazů). Důvodností tohoto žalobního bodu se krajský soud nezabýval, neboť překračuje rámec soudního přezkumu v posuzované věci. Předmětem soudního přezkumu na základě podané žaloby je rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům. Exekuční příkazy předmětem soudního přezkumu nejsou.
19. V pátém žalobním bodě žalobce s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 57/2010 označil za nezákonný požadavek žalovaného na existenci finančních prostředků na účtu žalobce. Krajský soud ani tento žalobní bod důvodným neshledal, neboť tvrzení správních orgánů o neexistenci movitého majetku žalobce a o minimálních finančních částkách na jeho bankovním účtu vycházejí z podkladů, jež jsou obsahem správních spisů. Žalobce navíc tyto závěry žádným způsobem nezpochybnil. Jeho žalobní bod vychází toliko z označeného judikátu NSS, jenž se však jeví v posuzované věci krajskému soudu nepřiléhavým. Skutečnost, že žalobce v současnosti nemá dostatek finančních prostředků, případně nedisponuje žádnými movitými věcmi, není totiž jediným důvodem, pro který by bylo třeba daň zajistit, ale jedním z mnoha důvodů, které byly správcem daně vyhodnoceny ve vzájemných souvislostech (str. 7 až 9 prvostupňových rozhodnutí). Žalovaný pak toto vyhodnocení zcela správně plně aproboval.
20. V bodě 6) podané žaloby žalobce napadl jako nesprávnou argumentaci žalovaného v bodech [47] až [49] napadeného rozhodnutí, a to v souvislosti s obavou správních orgánů, že by se mohl žalobce zbavit svých disponibilních aktiv ještě před splatností doměřené daně vedením na jiné subjekty. Jak již bylo shora uvedeno, tato obava správce daně aprobovaná žalovaným má své opodstatnění v majetkových poměrech žalobce, zejména v neexistenci movitého majetku a v minimální výši prostředků finančních. Žalobce tato zjištění žádným způsobem nerozporkoval v průběhu řízení ani v podané žalobě. Odůvodnění obsažené jak v zajišťovacích příkazech vydaných správcem daně (str. 7 až 9), tak zejména v bodě [47] napadeného rozhodnutí, považuje soud za zcela logické, přezkoumatelné a skutkově podložené. K žalobcově námitce, že na jeho straně nebylo žádné nestandardní jednání a nebylo ani zjištěno, že by zcizoval své nemovitosti nebo se vyhýbal daňovým povinnostem, soud uvádí, že jednání žalobce, přiléhavě označené za nestandardní, bylo prokázáno mnoha zjištěními správce daně nejen v rovině procesní (způsob jednání

jednatele žalobce vůči správci daně, nepředložení požadovaných dokladů a evidencí), ale i v rovině skutkových zjištění (zejm. poznatky ohledně ekonomicky a personálně propojených právních subjektů). Za situace, kdy žalobce v majetkové rovině fakticky disponuje pouze nemovitostmi, což žalobce nikdy nerozporoval, je pak obava vyjádřená správními orgány, podle názoru soudu zcela namístě. Skutečnost, že správce daně nemá žádné konkrétní poznatky o tom, že by žalobce zcizoval své nemovitosti nebo se vyhýbal daňovým povinnostem, je za tohoto stavu bez právního významu. Ani 6) žalobní bod krajský soud důvodným neshledal.

21. V sedmém žalobním bodě žalobce vyslovil nesouhlas se závěrem žalovaného, že při zahájení daňové kontroly jím nebyly požadované doklady předloženy záměrně. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že doklady a evidence požadované správcem daně, nebyly žalobcem předloženy ani při zahájení daňové kontroly, ani později. Bez ohledu, zda se jednalo ze strany žalobce o záměr nebo důkazní tíseň, zůstává faktem, že žalobce svou povinnost předložit doklady, které se vztahují k podaným daňovým přiznáním, nesplnil. I toto žalobní tvrzení je proto nedůvodné.
22. V osmém žalobním bodě žalobce uvedl ve vztahu k obchodním korporacím uvedeným na str. 6 až 7 prvostupňových rozhodnutí, že nebylo zjištěno, zda hradily své daňové povinnosti, když podstatné bylo pouze, že jsou nekontaktní a mají stejného jednatele. Podle žalobce však z uvedeného neplyne, že mají přímou návaznost na žalobce. Z označené části odůvodnění prvostupňových rozhodnutí je podle názoru soudu seznatelné, že správce daně nestandardnost vztahů mezi žalobcem a označenými obchodními korporacemi dovozuje nikoliv z toho, že jsou nekontaktní a mají stejného jednatele. To jsou pouze indicie pro všechny tyto právnické osoby společné. Nestandardnost spočívá v dřívějším personálním propojení všech těchto subjektů osobami T. R. a R. Š., tj. jednatelů žalobce, a dále v tom, že RATO MARKET, s.r.o. (stejným způsobem propojený) nárokoval odpočty z DPH z dokladů vystavených těmito subjekty a následně žalobce nárokoval odpočty z DPH na základě dokladů vystavených subjektem RATO MARKET, s.r.o. Návaznost označených obchodních korporací na žalobce spočívá tedy v rovině personálního propojení a dále v propojení v souvislosti s mechanismem uplatnění odpočtu z DPH. Uvedené vazby a ekonomická činnost byly správcem daně detailně popsány a z nich vyvozené závěry pak byly přezkoumatelně vyjádřeny v úvaze o důvodné obavě ohledně nedobytnosti daně (str. 7 a násl. prvostupňových rozhodnutí). Také 8) žalobní bod shledal soud nedůvodným.
23. V devátém žalobním bodě žalobce namítl, že porovnáním výše uskutečněných zdanitelných plnění v roce 2016 a 2017 žalovaný neprokázal žalobci, že by se neuskutečnilo žádné zdanitelné plnění ve prospěch žalobce, nebo že by docházelo k útlumu činnosti za účelem nezaplacení daně. Tento žalobní bod má krajský soud již za vypořádaný argumentací k žalobnímu bodu 3), na kterou plně odkazuje a ze stejných důvodů shledává také tento žalobní bod nedůvodným.
24. V žalobním bodě 10) žalobce namítl, že správce daně měl postupovat v souladu s ust. § 98 daňového řádu, neboť byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný se proto dostatečným způsobem nezabýval mírou pravděpodobnosti stanovené daně. Uvedený žalobní bod považuje krajský soud za nedůvodný. Řízení neprobíhalo v režimu ust. § 98 resp. § 92 a násl. daňového řádu (jak již bylo dříve rozvedeno – argumentace k žalobnímu bodu

1)), ale v režimu ust. § 167 a násl. daňového řádu, přičemž podle ust. § 167 odst. 4 daňového řádu

u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Z odůvodnění prvostupňových rozhodnutí pak vyplývá, že pomůckami v posuzovaném případě byly údaje vyplývající z kontrolních hlášení podaných žalobcem za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 a v nich uvedená výše zdanitelných plnění od dodavatele RATO MARKET s.r.o. a za zdaňovací období prosince 2015 pak rovněž údaje vyplývající z evidencí k DPH předložených žalobcem. Zvolené pomůcky jsou logickým důsledkem zjištění učiněných správcem daně a v podstatě také jedinou možností při absenci jakýchkoliv dalších dokladů, které žalobce, ač opakovaně vyzýván, nepředložil. S ohledem na zpochybnění přiměřenosti stanovených daní soud poukazuje na základní znak pomůcek, jejichž použití zpravidla nepředpokládá přesný odraz reality, ale pouze přibližný. Ani v tomto směru krajský soud neshledal pochybení správních orgánů a žalobní tvrzení shledal nedůvodným.

25. Žalobní tvrzení obsažená v 11. žalobním bodě jsou v podstatě shrnutím předchozího, kdy žalobce opětovně argumentuje neúplností a nepřezkoumatelností úvahy správních orgánů obou stupňů o odůvodněné obavě z nedobytnosti úhrady daně. Žalobce zde neuvádí žádné další konkrétní důvody, ani rozpory s judikaturou, než které uvedl výše a s nimiž se krajský soud již shora vypořádal. K tomuto shrnutí žalobních tvrzení proto krajský soud nemá, co by více uvedl.
26. V dalším žalobním bodě žalobce namítl nesprávný úsudek žalovaného ohledně nedobytnosti daně. Přestože žalovaný zastavil řízení o povolení splátek, žalobce v navržených termínech řádně a dobrovolně hypotetickou daň splácí. Dále žalobce namítl nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2017 č. j. 2386812/17/3215-50521-807115, jímž bylo zastaveno řízení o povolení splátek dle § 156 daňového řádu. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný mohl postupovat mnohem šetrnějším způsobem než formou zajišťovacích příkazů a že jakákoliv úvaha v tomto směru v napadeném rozhodnutí absentuje. Krajský soud předně v souvislosti s tímto žalobním bodem odkazuje na již shora zmiňované podrobné rozvedení důvodů svědčících o budoucí nedobytnosti daně (str. 7-9 prvostupňových rozhodnutí) zohledňující mj. zjištěné majetkové poměry žalobce, hodnocení současných obchodních vztahů, jakož i personální propojenost s již nekontaktními obchodními korporacemi rovněž dříve vzájemně personálně propojenými a zejména pak opakující se postup při uplatňování odpočtu DPH mezi těmito subjekty a společností RATO MARKET, s.r.o. a následně žalobcem. S ohledem na tyto podrobné rozvedené důvody zakládající pochybnost správce daně následně plně aprobovanou žalovaným a s ohledem na nespornou skutečnost, že žalobce nedisponuje žádným majetkem, kromě již zmíněných nemovitostí a stav jeho bankovního účtu je téměř nulový, má krajský soud za to, že sama skutečnost úhrady splátek žalobcem nemá relevanci potřebnou ke zpochybnění úvah správních orgánů, jež vedly k vydání zajišťovacích příkazů. Shora uvedené důvody poukazují uceleně na netransparentnost fungování žalobce a jeho majetkových poměrů a vyvolaly proto ve správních orgánech zcela oprávněné pochyby o dobytelnosti daně. To, že má žalobce snahu postupně splácet stanovenou daň, nemá vypovídací hodnotu ve vztahu ke zjištěnému a nečiní jeho podnikatelské chování ani dodatečně transparentním. Pokud žalobce v této souvislosti namítl také nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zastaveno řízení o povolení splátek vedené podle ust. § 156 daňového řádu, přesahuje toto žalobní tvrzení rámec prezkumné činnosti soudu v posuzované věci. Řízení o povolení splátek je řízením návrhovým,

zahájeným žádostí plátce daně a správní rozhodnutí vydané na základě takové žádosti, podléhá soudnímu přezkumu samostatně. V rámci přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů nelze podrobit přezkumu rozhodnutí o žádosti o povolení splátek.

27. Pokud jde o další námitku obsaženou v tomto žalobním bodě a sice, že správce daně mohl postupovat vůči žalobci šetrnějším způsobem, než je forma zajišťovacích příkazů, posoudil ji krajský soud s ohledem na dosavadní judikaturu správních soudů, zejména rozsudků NSS ze dne 31.10.2016 sp. zn. 2 Afs 239/2015 a ze dne 13.8.2015 sp. zn. 22 Af 8/2015. Zajišťovací příkaz je touto judikaturou vnímán jako „nejzazší a operativní prostředek při správě daní a poplatků“, čemuž musí odpovídat také přístup správce daně, který musí zvažovat, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. V rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 NSS akcentoval, že *„že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zjištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně*

následuje nařízení exekuce (...). 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 dostat svým povinnostem. (...) Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu“. V nyní posuzované věci správce daně velmi podrobně rozvedl důvody, v nichž spatřuje naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu, jak již bylo výše opakovaně zdůrazněno. Žalobce neuvádí žádné důvody, pro které podle jeho mínění již v době vydání zajišťovacích příkazů existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude žalobcem uhrazena a jež by tedy vytvářely prostor pro upřednostnění běžného postupu výběru daní před formou zajišťovacích příkazů. Citovaná judikatura správních soudů nevyznívá tak, že by bylo nezbytné provést text proporcionality vždy, ale pouze tehdy, existuje-li „přiměřená pravděpodobnost“, že daň bude moci být uhrazena. Na základě velmi podrobného odůvodnění správce daně svědčícího o budoucí nedobytnosti daně, které provedl v prvostupňových rozhodnutích, nelze shledat nic, co by bez dalšího mohlo nasvědčovat prognóze pozitivního budoucího ekonomického vývoje či přiměřené pravděpodobnosti, že žalobce bude moci daň uhrazovat postupně. Konkrétní úvaha správce daně v tomto směru by proto musela vyplývat především z projevu ochoty žalobce dostat svým povinnostem. Žalobce však v podaném odvolání (bod [31]) uvedl toliko, že: *„Správce daně mohl postupovat daleko šetrnějším způsobem, než formou zajišťovacího příkazu a následně exekučního příkazu na prodej movitých věcí.“* S ohledem na toto zcela obecné tvrzení pak považuje krajský soud za dostačující vypořádání žalovaného, které k této odvolací námitce učinil v bodech [44] až [49] napadeného rozhodnutí. S ohledem na odvolací tvrzení má krajský soud za to, že úvahy správce daně ohledně jiných prostředků k dosažení sledovaného cíle, tj. výběru daní, které

by méně zasahovaly do práv žalobce, by byly zcela nadbytečné a formalistické. K ust. § 168 odst. 6 daňového řádu, na nějž poukázal žalobce až v replice k vyjádření žalovaného, krajský soud uvádí, že zřízení zástavního práva dle citovaného ustanovení je možné pouze v případech rozhodnutí podle ust. § 167 odst. 3 věty první daňového řádu. V případě žalobce však bylo rozhodováno podle ust. § 167 odst. 3 věty druhé daňového řádu, neboť správce daně dospěl k závěru, že hrozí nebezpečí z prodlení. Zajišťovací příkazy tak byly vykonatelné okamžitým oznámením daňovému subjektu, a proto aplikace ust. § 168 odst. 6 daňového řádu nepřipadá v úvahu. Ani 12 žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

28. Ve třináctém žalobním bodě žalobce s odkazem na ust. § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu a usnesení NSS sp. zn. 1 Afs 183/2014 namítl nezákonnost daňové kontroly, která je u něj správcem daně prováděna. Odkaz na označená ustanovení daňového řádu považuje krajský soud za zcela nepřijatelný, neboť upravují postup správce daně při doměření daně, k čemuž však v případě žalobce nedošlo, neboť daňová kontrola zatím nebyla ukončena. Vydáním zajišťovacích příkazů došlo ke stanovení daně a nikoliv k jejímu doměření. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že zajišťovací příkazy byly správcem daně vydány v průběhu neukončené daňové kontroly. Takovou situaci se zabýval NSS v rozsudku sp. zn. 6 Afs 3/2016, v němž uvedl: *„Je pochopitelné, že často právě v průběhu daňové kontroly správce daně dospěje ke zjištění, které v něm vyvolají odůvodněné pochybnosti ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. V průběhu daňové kontroly, zvláště v případech skutkově komplikovaných jako tento, kde správce daně rozplétá řetězce transakcí s podezřením na daňový podvod, může správce daně dospět ke zjištění, která se stanou zdrojem odůvodněných obav, a která vyžadují urychlené jednání tak, aby byl naplněn účel institutu zajišťovacího příkazu související se zabezpečením úhrady stanovené či v budoucnu pravděpodobně stanovené daně. Jinými slovy, časová tíseň a nutnost*

rychlého rozhodnutí o tom, zda bude či nebude vydán zajišťovací příkaz, jsou z povahy věci pravidelnými aspekty řízení o vydání zajišťovacího příkazu, a to i v případech současně probíhající daňové kontroly.“ Tento závěr NSS považuje krajský soud pro posuzovanou věc za velmi přílehlavý a neshledal žádné právní ani skutkové důvody, pro které by se měl od něj odchýlit. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce má jiné prostředky právní ochrany proti tvrzené nezákonnosti v rámci probíhající daňové kontroly.

29. V posledním žalobním bodě žalobce namítl neopodstatněnost obavy z hrozby nebezpečí z prodlení podle § 103 ZDPH, přičemž v odůvodnění tohoto žalobního tvrzení žalobce odkazuje na předchozí žalobní argumentaci. Také tento žalobní bod vyznívá jako shrnutí předchozích tvrzení. Důvody, v nichž spatřuje nebezpečí z prodlení, správce daně shrnul v úvaze na str. 9 zajišťovacích příkazů a žalobce ji nad rámec již shora uvedeného žádným konkrétním způsobem nerozporoval. Krajský soud má na základě obsahu správních spisů za to, že ekonomické poměry žalobce i jeho činnost byly dostatečným způsobem zjištěny, obavy z nich vyplývající správní orgán I. stupně přezkoumatelným způsobem vyjádřil ve své správní úvaze, ať už jde o existenci odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, či úvahy o nebezpečí z prodlení a žalovaný jejich správnost v napadeném rozhodnutí důvodně potvrdil. S jednotlivými žalobními tvrzeními, na něž zde žalobce odkazuje, se krajský soud již vypořádal výše a na svou předchozí argumentaci plně odkazuje.
30. Ke skutečnostem uvedeným žalobcem v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 3.11.2017 krajský soud souhrnně uvádí následující: Tvrzená

nezákonnost postupu správce daně vůči obchodní korporaci RATO MARKET, s.r.o. překračuje rámec soudního přezkumu v posuzované věci, a proto se krajský soud touto argumentací žalobce nezabýval. Pokud žalobce dále namítl, že správce daně hodnotil jednostranně pouze důkazy svědčící v neprospěch žalobce, je jeho tvrzení natolik obecné, že se soud se nemůže jeho důvodností zabývat. Žalobce nekonkretizoval, které důkazy svědčící v jeho prospěch považuje za nevyhodnocené. K rozsahu skutkových zjištění krajský soud již shora uvedl, že postup podle § 92 odst. 2 daňového řádu se v případě vydání zajišťovacího příkazu neuplatní. Obecným shledal krajský soud rovněž žalobní tvrzení o „obecných proklamacích“ žalovaného, neboť žalobce konkrétně neuvedl, v čemž tvrzené „obecné proklamace“ spatřuje. Pokud jde o vymezení rozsahu daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015, krajský soud konstatuje, že vymezení rámce daňové kontroly je právem správce daně. Ostatní tvrzení uvedená v replice pouze opakují již vznesené žalobní body, s nimiž se krajský soud vypořádal výše, na což v plné míře odkazuje.

31. Jelikož krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.
32. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

Ostrava dne 31. ledna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu