



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jany Volkové v právní věci žalobce **J. – W. s. r. o.**, se sídlem v Š., H. t. 13/3, zastoupeného Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem V Brně, Moravské náměstí 629/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2017, č. j. 12161/17/5100-41453-712140, ve věci zajištění daně,

**takto:**

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

### Odůvodnění:

Žalobou podanou dne 2. 5. 2017 se žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2017, č. j. 12161/17/5100-41453-712140, jímž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce a potvrzeny zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2017, č. j. 42465/17/3109-00540-802339 a 43588/17/3109-00540-802339, jimiž bylo žalobci uloženo, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na účet správce daně, a to za období září 2016 ve výši 837.081 Kč a za období říjen 2016 ve výši 1.562.274 Kč.

Žalobce namítá, že správce daně ani žalovaný dostatečně neprokázali existenci zákonných a v judikatuře blíže specifikovaných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, když dle žalobce nebyla splněna ani jedna ze zákonných kumulativních podmínek, kterými jsou přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybírání spojeno se značnými obtížemi. Žalobce především namítá, že druhá podmínka nebyla prokázána, neboť daň byla žalobcem vzápětí po vydání zajišťovacích příkazů uhrazena. Z tohoto je zjevné, že se správce daně mýlil, pokud hodnotil celkové majetkové poměry žalobce jako problematické. Za zcela nepochopitelné považuje žalobce vypořádání žalovaného s touto okolností, který uvedl, že *odvolatelská úhrada zajišťovacích příkazů, ať již předchozích či současných, se vzhledem ke zjištěným okolnostem jeví pouze jako účelová*. Žalovaný však tuto účelovost jednání nikterak nevysvětluje.

Žalobce považuje za zcela subjektivní názor správce daně nemající oporu v žádném právním předpisu, že mantinely zdravého zadlužení jsou 30%-60%. Žalobce tak neměl žádnou možnost zjistit, že pokud jeho zadlužení bude vyšší, bude s ním ze strany státních orgánů jednáno jinak. Žalobce považuje míru svého zadlužení v hospodářství za obvyklou.

Žalobce dále uvádí, že předmětné zajišťovací příkazy byly vydány v takové fázi řízení, kdy ještě žalobce nebyl seznámen s pochybnostmi správce daně a nemohl předložit vlastní důkazní prostředky. V této době tak stěží může obstát závěr žalovaného, že byla dána přiměřená pravděpodobnost, že daň bude skutečně vyměřena. Zajišťovací příkazy se z podstatné části věnují popisu problematického jednání jiných daňových subjektů než je žalobce.

Žalobce rovněž namítá, že žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji, pokud bude vydán zajišťovací příkaz nyní, ve srovnání se situací, když by předmětná a dosud najisto nepostavená daň byla vybírána v době její vymahatelnosti, tyto dva okamžiky je dle žalobce nutné poměřit. U žalobce nebyl zjištěn předpoklad negativního vývoje, který by vedl k nedobytnosti daně. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, a ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 355/2016-38.

V závěru žaloby žalobce uvádí, že podle něj je v praxi s institutem zajišťovacího příkazu nakládáno rozporně s jeho původním účelem, neboť dochází k faktickému posunutí okamžiku vymahatelnosti daně.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby, když setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené.

Soud se nejprve zabýval otázkou možnosti přednostního projednání žaloby. Dospěl k závěru, že nelze-li efektivitu rozhodování správního soudu dosáhnout cestou odkladu vykonatelnosti napadeného rozhodnutí, je třeba ji zajistit právě prostřednictvím přednostního projednání věci ve smyslu § 56 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) - shodný závěr byl přijat Krajským soudem v Brně v usnesení ze dne 22. 10. 2014 č. j. 62 Af 75/2014-108, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), a konečně i Krajským soudem v Ostravě v rozsudku ze dne 13. 8. 2015 č. j. 22 Af 8/2015-69, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Krajský soud tak již dnes přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Námítky žalobce směřují do nesplnění zákonem stanovených předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. K tomu krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), uvádí, že správce daně při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou provádí ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („dále jen „daňový řád“), za předpokladu, že je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, dvojí hypotetizaci:

- 1) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň
- 2) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

Nejvyšší správní soud dále uzavřel, že důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. 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. Silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně Nejvyšší správní soud spatřuje např. v tom, že se daňový subjekt zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.

Obdobně se k této otázce vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 3049/2014, v němž judikoval, že 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 odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.

Správce daně nemusí v řízení o vydání zajišťovacího příkazu obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně (což vyplývá z rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), musí však výše uvedené skutečnosti alespoň osvědčit.

Krajský soud má za to, že v posuzovaném případě správní orgány tuto povinnost ohledně úvahy týkající se přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, splnily, a stejně tak je krajský soud názoru, že správní orgány řádně osvědčily skutečnosti i ohledně druhého zákonného předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu, a sice že v době vymahatelnosti daně bude tato nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

Správní orgány spatřují splnění první podmínky ve skutečnosti, že se žalobce ve zdaňovacím období měsíce září 2016 a října 2016 zapojil do řetězce obchodních společností, které vykazují typické znaky podvodného řetězce, tj. řetězce, jehož účelem je krácení daně z přidané hodnoty v rámci daňového podvodu.

Správní soudy 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. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. září 2015 č. j. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 Sb. NSS).

Současně Nejvyšší správní soud 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* (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). 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 žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně.

Krajský soud má za to, že správce daně dostal své povinnosti a naplnil první podmínku vydání zajišťovacího příkazu stanovenou v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy prokázání, že daň bude v budoucnu stanovena, když se zabýval strukturou daného podvodného řetězce a dovodil, že žalobce plnil v rámci řetězce funkci tzv. brokera, jenž čerpá nárok na odpočet daně, kterou neuhradily subjekty na předchozích pozicích v řetězci plnící roli tzv. missing tradera (subjekt,

který daň neodvede a následně se stane nekontaktním), zde společnost F. s. r. o. a S. P. s. r. o. Společnosti R. M. C. SE, S. T. & S. s. r. o. a G. s. r. o. (ve druhém případě společnost S. S. s. r. o.) jsou v rámci řetězců v postavení tzv. buffera, přes které je fakticky přefakturováno zdanitelné plnění s minimálním ziskem. Jednotlivé společnosti v řetězci včetně daňového subjektu vykazují typické znaky rizikových subjektů, tj. virtuální sídla nebo sídla v objektech, které nejsou určeny k podnikání, žádné webové stránky, v pozicích jednatelů nebo společníků osoby cizí národnosti nebo státní příslušnosti, popř. osoby v postavení typického tzv. bílého koně, žádné provozovny, většina společností založena jako ready-made a nezveřejňují účetní závěrky. Závěru o podvodném účelu řetězce dle správce daně svědčí i to, že plátcí R. M. C. S. a S. T. & S. s. r. o. přijali veškerá zdanitelná plnění pouze od plátců F. s. r. o. a S. P. s. r. o. a oba tito plátcí veškerá přijatá plnění dodali pouze plátcí G. s. r. o. (v měsíci říjnu společnosti S. S. s. r. o.), což podle správce daně svědčí o organizovanosti celého řetězce. Žalobce v pozici brokera přispěl ke krácení daně v řetězce, tj. k porušení principu neutrality daně DPH, a proto mu dle správce daně nepřísluší jím uplatněný nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od společnosti G. s. r. o., resp. S. S. s. r. o. Správce daně rovněž uvedl, že tomu, že žalobce věděl o postavení v řetězci, tj. že věděl o tom, že se účastní daňového podvodu, svědčí zapojení do obchodního vztahu s dodavatelem v postavení tzv. buffera, o kterém je zřejmé, že sídlí na virtuální adrese, není kontaktní a je zastoupen osobami cizí státní příslušnosti.

Krajský soud tak souhlasí se závěrem správce daně, že všechny tyto okolnosti zapojení žalobce v podvodném řetězci 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, bod 45.

Přesvědčení žalobce, že správce daně byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu seznámit žalobce se svými pochybnostmi a poskytnout mu možnost předložit vlastní důkazní prostředky, není vzhledem k výše uvedenému znění zákona a jeho výkladu provedenému správními soudy správné.

Pokud se předmětné zajišťovací příkazy z podstatné části věnují popisu problematického jednání jiných daňových subjektů než je žalobce, jak žalobce namítá, je tomu tak proto, že správce daně analyzuje celý zjištěný podvodný řetězec, do něhož byly všechny tyto subjekty s největší pravděpodobností zapojeny, a odůvodňuje svoji úvahu kterou k tomuto zjištění dospěl.

K námitce žalobce, že nebyla splněna ani druhá zákonná podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, krajský soud uvádí, že se s tímto názorem žalobce neztotožňuje, neboť správní orgány se podrobně zabývaly majetkovou situací žalobce a dospěly v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, že ekonomická situace žalobce není dobrá.

Správce daně zjistil, že žalobce nedisponuje žádným nemovitým majetkem, z movitého majetku disponuje pouze dvěma vozidly, jejichž tržní hodnota je maximálně 130.000 Kč. Správce daně dále uvedl, že žalobce sice vykázal významnou hodnotu zásob, ale z informací ohledně předmětu činnosti není zřejmé, o jaký charakter zásob by se mohlo jednat ani případně, kde jsou zásoby uskladněny

(když tyto se musí vztahovat logicky k hostinské činnosti). Dále uvedl, že se jedná o údaj k 31. 12. 2015 a stav zásob ke dni vydání zajišťovacího příkazu nebo v době splatnosti daňových povinností může být velmi odlišný, což správce daně odůvodnil tím, že tak lze předpokládat i na základě toho, že mu ze žádných údajů nevyplyvá, že by žalobce hostinskou činnost prováděl. Proto tento údaj pro posouzení nepovažoval za relevantní. Dále správce daně uvedl, že žalobce vykázal pohledávky ve výši 4.087.000 Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 2.518.000 Kč, oproti tomu závazky ve výši 13.622.000 Kč. K tomuto zjištění správce daně uzavřel, že hodnota závazků tak výrazně převyšuje výši pohledávek a finančního majetku, a proto hodnota pohledávek a finančního majetku rovněž není pro posouzení správce daně relevantní, neboť zjevně nedosahuje hodnoty závazků, které by byly z tohoto majetku uhrazeny. Dále správce daně učinil z výkazů žalobce zjištění o vysoké celkové zadluženosti žalobce (95%), což považuje za významné překročení mantinelů zdravého zadlužení (30%-60%). Dále správce daně uvedl, že rovněž míra zadluženosti žalobce je vysoká, když hodnota cizích zdrojů tvoří téměř dvacetinásobek hodnoty vlastního jmění, správce daně nezná strukturu pohledávek ani reálnost inkasa a vedle toho má obecné poznatky získané při správě daní, že vymahatelnost pohledávek daňového subjektu (exekuce poddlužníka) jen zřídka kdy přináší nějaký exekuční výnos, nadto případné vymožení daňové povinnosti prostřednictvím vymahatelnosti pohledávek je dále zatíženo existencí starších závazků daňového subjektu. Z výpisu účtu, který žalobce označil za účet pro účely DPH správce daně zjistil, že na tento účet jsou převáděny průběžně peněžní prostředky v řádů milionů korun, ale tyto prostředky jsou během několika dní zejména vybírány v hotovosti, přičemž z tohoto správce daně dovodil, že u těchto prostředků z důvodu výrazné variability nemůže předpokládat, že by mohly být pro budoucí uhrazení dosud nestanovené daně využity. Takový závěr učinil i o druhém bankovním účtu žalobce, na němž dle zjištění správce daně probíhaly transakce s minimálním disponibilním zůstatkem.

Správce daně ve své úvaze o naplnění druhého zákonného předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu vedle nepříznivé majetkové situace žalobce zdůraznil skutečnost, že lze stěží předpokládat u subjektu, který se aktivně podílí na daňovém podvodu, že by dobrovolně uhradil dosud nestanovenou daň, která byla v rámci řetězce neoprávněně neodvedena, nebo že by na její úhradu použil majetek, který má dosud ve vlastnictví, a dále poukázal na skutečnost, že jeho obava je umocněna aktuální výší nedoplatku žalobce u správce daně, který činil k 10. 1. 2017 1.575.524 Kč, a celkovou výší zajišťované částky oběma zajišťovacími příkazy ve výši 2.399.255 Kč.

Správce daně tak dospěl k závěru, s nímž se ztotožnil žalovaný a rovněž krajský soud jeho úvahu považuje za zcela logickou a legitimní, v souladu s ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu a výše uvedenými závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem, že v době vydání zajišťovacího příkazu byl žalobce nezdravě zadlužen a ani neměl majetek, u kterého by správce daně neměl pochybnost o tom, že by mohl být použit pro úhradu dosud nestanovené daně, což spolu s dalšími okolnostmi případu vedlo správce daně k oprávněné obavě, že dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude v této době spojeno se značnými obtížemi (zákonný předpoklad č. 2 pro vydání zajišťovacího příkazu) a tento závěr měl dostatečně skutkově podložen.

Krajský soud považuje pro posouzení splnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu za nerozhodnou žalobcem namítanou skutečnost, že žalobce následně daň uhradil. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem vztahující se k dani ještě nestanovené nebo dosud nesplatné, který má napomoci zabezpečení úhrady jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně jej vydává při splnění zákonných podmínek v době, kdy ještě předpokládá, že bude při výběru resp. zajištění prostředků pro úhradu daně úspěšný.

K vyjádření žalovaného, že úhrada zajišťovacích příkazů ze strany žalobce se mu jeví jako účelová, krajský soud uvádí, že se sice jedná o blíže nespecifikované tvrzení žalovaného, ke kterému se tak soud nemůže nijak vyjádřit, nicméně toto tvrzení nemá vliv na zákonnost vydaného zajišťovacího příkazu.

Pokud žalobce namítá, že mantinely zdravého zadlužení, z nichž vycházel správce daně, nemají oporu v žádném právním předpisu a jsou jen jeho subjektivním názorem, krajský soud k tomuto uvádí, že správce daně je oprávněn v rámci své úvahy uvést svůj subjektivní názor, který v tomto případě nepochybně vychází z jeho odborných znalostí a zkušeností. Míra zadluženosti žalobce ve výši 95% je bez ohledu na mantinely stanovené správcem daně tak vysoká, že ji nelze považovat za zdravé zadlužení.

Žalobcova námitka, že žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji při vydání zajišťovacího příkazu než v době stanovení daně, není pravdivá. Stejně skutečnosti namítal žalobce již v odvolání a žalovaný se k této jeho námitce vyjádřil v odůvodnění svého rozhodnutí pod bodem 25 – 28, když poukázal na riziko finanční nestability žalobce, zapojení žalobce do řetězce podvodných společností a s tím předpokládaný pokus vyhnout se úhradě dosud nestanovené daně, nedostatečnou likviditu žalobce a míru jeho zadluženosti, což jsou skutečnosti, které vedly správce daně k důvodné obavě, že dosud nestanovená daň bude následně nedobytná. Jak již krajský soud uvedl v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, výše, 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 nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Krajský soud má za to, že v případě žalobce byla s ohledem na jeho nedobrou ekonomickou situaci a výši nestanovené daně takováto obava zcela na místě, správní orgány ji řádně popsaly a zdůvodnily, byl tak splněn druhý zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu a ani následně uhrazená daň na tomto závěru nemůže ničeho změnit, neboť tato skutečnost svědčí toliko o efektivním využití tohoto zajišťovacího nástroje.

Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Jelikož soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí ani vady řízení, které jeho vydání předcházelo, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 3. října 2017

Za správnost vyhotovení:  
M. Ch.

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D., v. r.  
předsedkyně senátu