



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce: **Bakery trade, s.r.o.**, se sídlem Škroupova 441/12, Hradec Králové, zastoupený společností GOODWILL PARTNER, s.r.o., se sídlem U dubu 691/48, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2016, č. j. 11678/16/5100-41458-711929,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce daně“) vydal dne 12. 1. 2016, pod č. j. 21827/16/2701-80541-608353 a č. j. 21832/16/2701-80541-608353, zajišťovací příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Těmito příkazy uložil žalobci, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 3. 2014 v částce 1 405 662 Kč a za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 30. 6. 2014 v částce 1 814 237 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně. Odvolání žalobce proti uvedeným zajišťovacím příkazům zamítl žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím, jehož přezkoumání se nyní žalobce domáhá v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, vedeném podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[2] Správce daně v odůvodnění předmětných zajišťovacích příkazů vyslovil pochybnosti o skutečném přijetí zdanitelných plnění (pořízení zboží) deklarovaných žalobcem ve zdaňovacích obdobích I. a II. čtvrtletí 2014 od dodavatelů LATIKAR TRADE s.r.o., JVS Semilská pekárna, s.r.o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s.r.o. Konstatoval, že žalobce pravděpodobně nebude schopen prokázat skutečné přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných plátců. Protože se jednalo o úhrn daně v částce, která zásadně převyšovala žalobcem dosud vykazované běžné daně, posuzoval správce daně zároveň otázku, zda bude možné v době splatnosti tuto daň vybrat. Na základě provedené analýzy majetku žalobce pak dovodil, že majetek žalobce je téměř plně kryt cizími zdroji. Žalobce disponuje majetkem, který zřejmě postačuje na zabezpečení jeho běžné ekonomické činnosti, ale který je nedostačující k uhrazení (dosud nestanovené) daně. Žalobce byl navíc zapojen v řetězci obchodních společností, které dle správce daně vykazují znaky rizikovosti, a i sám žalobce v roce 2015 výrazně utlumil svou ekonomickou činnost. Správce daně stanovil výši zajišťované daně v částkách odpovídajících výši daně, kterou žalobce uplatnil v nároku na odpočet DPH na základě dokladů od výše uvedených plátců. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[3] Žalobce předně namítl, že ve věci nebyly dány odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť do okamžiku vydání zajišťovacích příkazů disponoval dostatečným provozním úvěrem České spořitelny. O toto financování přišel v důsledku exekuce zahájené na nedoplatek vzniklý ze zajištěné částky budoucí daně, kdy absence časového odstupu mezi vydáním (pro žalobce překvapivého) zajišťovacího příkazu a zahájením daňové exekuce znemožnila projednat s úvěrující institucí eventualitu krytí zajištění daně úvěrem. Žalobce dosud své povinnosti plnil a nebylo důvodu se domnívat, že by k tomu náhle neměl být ochoten, pokud by mu pak zůstalo provozní financování úvěrovou institucí (tj. kdyby správce daně ihned nezahájil exekuci na zajištěnou částku budoucí daně). Obavu, že daň nemusí být v době její splatnosti uhrazena, tak způsobil správce daně právě až vydáním zajišťovacích a exekučních příkazů. Žalobce je spolehlivým plátcem DPH, neboť není registrován jako plátce nespolehlivý a je plátcem daně takřka 9 let.

[4] Správce daně dále použil nesprávné pomůcky, podle nichž stanovil výši zajišťované daně (ve smyslu § 167 odst. 4 daňového řádu), neboť pominul existenci provozního úvěru, jakož i nesprávně předpokládal výši v budoucnu případně stanovené daně. Dosavadní důkazní řízení podle žalobce dokazuje zřejmou nesprávnost předpokladu správce daně, že se měl účastnit, ve spojení s pekárnou, jakýchsi nestandardních obchodů s potravinářskými výrobky.

[5] K závěru správce daně, podle nějž vykázal za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014 „*zcela náhlý a extrémní nárůst ekonomické činnosti*“, žalobce uvedl, že pokud daňový subjekt po dlouhou dobu v podstatě neobchodoval a počal v určitém období uskutečňovat ekonomickou činnost, není důvodu tuto skutečnost popisovat tímto způsobem. Pokud by totiž takovou logiku správce daně bylo možno použít, znamenalo by to, že každý nově založený podnikatelský subjekt nejprve vykazuje „*náhlý a extrémní nárůst*“ činnosti (z nuly na částku x), a novým podnikatelským subjektům by měly být systematicky vydávány zajišťovací příkazy na budoucí daň.

[6] Žalobce dále namítl, že „*subjektivní*“ pochybnosti úředních osob správce daně o správnosti podaného daňového přiznání mohou eventuálně odůvodnit zahájení daňové kontroly v rozsahu předchozích postupů k odstranění pochybností, nejsou však způsobilé odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu. Tyto důvody zahájení daňové kontroly nesvědčí ani tomu, že bude stanovena daň v rozsahu správcem daně vyjádřených pochybností, neboť pokud by správce daně byl skutečně názoru, že pochybnosti nelze odstranit nebo nebudou odstraněny, nezahajoval by daňovou kontrolu, ale stanovil by daňovou povinnost na základě výsledků postupů k odstranění pochybností, což se nestalo.

[7] K závěrům správce daně, podle nichž ve II. čtvrtletí 2014 největší objem obchodů činilo pořízení nanuků, zmrzlin a sorbetů od korporace JVS Semilská pekárna, s.r.o., přičemž dle zjištění z veřejně dostupných zdrojů se uvedená společnost zabývá výrobou pekářenského zboží, žalobce uvedl, že nákup nanuků od pekárny nesvědčí ani tomu, že pochybnosti správce daně nebudou odstraněny a nárok na odpočet nebude uznán, ani důvodnosti obavy o zaplacení budoucí daňové povinnosti. Správce daně se neměl spokojit se zjišťováním informací o obchodu z veřejných zdrojů, ale mohl a měl provést místní šetření, při kterém by snadno zjistil, zda tyto nanuky byly pekárnou daňovému subjektu prodány. Dokazování mělo být vedeno ke skutečnému stavu, tedy nikoliv tak, že by správce daně zjišťoval, kde byl deklarován sklad nanuků v pekárně, ale kde skutečně nanuky byly skladovány nebo jak skutečně probíhal obchod. Konstrukce správce daně o obtížném dokazování týkající se nanukových obchodů je dle žalobce „*úsměvná*“.

[8] Podle žalobce správce daně neuvedl relevantní důvody pochybností o přijetí ani v případě dalších zdanitelných plnění deklarovaných ve II. čtvrtletí 2014, stejně jako proč má za to, že tyto pochybnosti nemohou být daňovým subjektem v daňové kontrole odstraněny. Pokud přitom pochybnosti nejsou odstranitelné, nebylo důvodu zahajovat daňovou kontrolu a správce daně by standardně přistoupil ke stanovení daně na základě výsledků postupů k odstranění pochybností. Správce daně nijak nevysvětlil, proč namísto ukončení řízení rozhodnutím o stanovení daně uvádí, že pochybnosti patrně nebudou odstraněny a nárok na odpočet nebude uznán.

[9] Správce daně uvedl, že pochybnosti o přijetí deklarovaných plnění má z následujících důvodů: v obou zdaňovacích obdobích byl charakter obchodů takový, že žalobce deklaroval daňovými doklady pořízení zboží v neobvykle velkém objemu (relativně k předchozím obdobím), které bylo obratem prodáno, ve většině případů během jednoho dne, s marží ve výši pouze 3 %. Podle žalobce však začátek obchodování, a tedy nárůst objemů proti období, kdy obchodováno nebylo, není neobvyklou skutečností. Marže odpovídá obchodním zvyklostem a správce daně ostatně ani neuvádí, kolik by podle jeho názoru měla marže být, aby ji považoval za marži obvyklou. Správce daně dále považuje za neobvyklé, že v době pořízení zboží byl odběratel zboží již znám. Podle znalosti zástupce žalobce je ale na trhu realizováno s předmětnou komoditou (komoditami) více obchodů, u kterých je odběratel znám při nákupu zboží dodavatelem, nežli takových, kde znám není.

[10] Správce daně dále v zajišťovacím příkazu uvedl, že považoval za nutné prověřit skutkový stav jednotlivých obchodních případů a k tomu požadoval provést ústní jednání s jednatelem žalobce, panem Mgr. L. Z., který měl dle svého vyjádření a vyjádření zplnomocněného zástupce tyto obchody osobně a sám realizovat. Žalobce k tomu namítl, že Mgr. Z. žádný správcem daně navržený termín ústního jednání nepotvrdil, ani žádný nenavrl a dne 9. 6. 2015 byla správci daně doručena generální plná moc pro daňového poradce pana J. H. Jednatel se žádného z jednání nezúčastnil, jednání probíhalo pouze za přítomnosti zástupce pana H. Postup, kdy se daňový subjekt nechá zastupovat, je postupem zcela obvyklým a zákon jej předpokládá. Byl-li správce daně názoru, že musí jednat s Mgr. Z., nesl povinnost aplikovat § 27 odst. 1 daňového řádu a jednatele předvolat, případně předvést. Nic takového však správce daně neučinil.

[11] Podle žalobce nesvědčí důvodům pro vydání zajišťovacích příkazů ani správcem daně uváděné skutečnosti o smlouvách o pronájmu nebytových prostor uzavřených mezi žalobcem a dalšími společnostmi, stejně jako sdělení zástupce žalobce, že tento nakupuje a prodává zboží v nezměněném stavu a zboží neskládá, nemanipuluje s ním a taktéž zboží nikam nepřeváží.

[12] Správce daně dále v zajišťovacím příkazu uvedl, že v lednu 2014 byly obchody s hygienicky baleným cukrem, tj. obchody, které byly první významnou obchodní transakcí žalobce od 1. 1. 2009, v řádech milionů Kč, financovány tak, že nejprve žalobce obdržel platbu od následného odběratele a až poté uhradil závazky vůči dodavateli, a to s dvoutměsíčním zpožděním oproti datu splatnosti uvedenému na daňových dokladech. Opožděné platby po splatnosti jsou však dle žalobce běžným jevem, nikoliv něčím nestandardním. Správce daně nespecifikoval, proč žalobci vytýká, že uhradil závazky vůči svému dodavateli až poté, kdy obdržel peněžní plnění od svého odběratele. Odůvodnění zajišťovacího příkazu navíc trpí zřejmým rozporem, neboť správce daně na jednu stranu uvedl, že žalobce uhradil zboží s dvoutměsíčním zpožděním oproti datu splatnosti, na druhou stranu tvrdil, že žalobce opožděnou platbou realizoval nestandardní platební podmínky, tedy platební podmínky, které předpokládaly dlouhou splatnost. Správce daně tak současně uvádí, že žalobce realizoval transakci s neobvykle dlouhou splatností a že splatnost byla obvyklá, avšak žalobce uhradil závazky až po splatnosti. Správce daně přitom neuvádí dokumenty, na kterých by svá rozporná tvrzení zakládal.

[13] K poukazu správce daně na skutečnost, že jednatel společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. finanční prostředky převedené od žalobce obratem vybíral v hotovosti, žalobce namítl, že neví, jak daná společnost nakládala se svými prostředky. Ani to není jeho věcí. Pokud správce daně má za to, že výběry nebyly zákonné, mohl a měl jim zabránit nebo je jinak postihnout. Navíc úřední osoby správce daně se tím, že bez vazby na výrok o povinnostech žalobce uvádějí v písemnosti určené žalobci skutečnosti týkající se poměrů jiného daňového subjektu, dopustily porušení mlčenlivosti. Také další skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. nemají dle žalobce vliv na jeho daňovou povinnost, žalobce za tyto nesrovnalosti není odpovědný.

[14] Stejně tak případné nesrovnalosti týkající se společností JVS Semilská pekárna, s.r.o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s.r.o., nemají vliv na daňovou povinnost žalobce. Otázka, kde Semilská pekárna nebo kdokoli jiný deklaroval skladování zboží, není věcí žalobce, který ke skladovým evidencím třetích osob nemá přístup. Žalobce nemá přístup do daňového spisu jiného subjektu, tedy nemůže skutečnosti uváděné správcem daně nijak ověřit. Žalobci není znám ani důvod, proč společnost JVS Semilská pekárna, s.r.o., podala v průběhu daňové kontroly dlužnický insolvenční návrh. Za dluhy této společnosti není žalobce odpovědný a nejsou mu známy podrobnosti o průběhu daňové kontroly této společnosti. Tyto okolnosti jsou bez vlivu na daňovou povinnost žalobce.

[15] Ve vztahu k otázce, zda bude v době splatnosti daně schopen uhradit svou daňovou povinnost, žalobce namítl, že správce daně sám odkazoval na úvěrové vztahy s bankou i jinými subjekty, nebylo tedy důvodu se domnívat, že by stanovenou daň neuhradil z úvěrových prostředků, nepostačovaly-li by jeho vlastní zdroje.

[16] K závěru správce daně, podle nějž je žalobce zapojen v řetězci obchodních firem, které vykazují znaky rizikovosti, žalobce namítl, že tyto správcem daně tvrzené skutečnosti se týkají výlučně jiných daňových subjektů a třetích osob. „Absurdním“ se žalobci jeví tvrzení správce daně o údajném nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH. Předmětné úvahy jsou dle něj nesrozumitelné a nijak neodůvodňují, proč správce daně neponechal žalobci ani zákonem předvídané 3 dny, aby mohl dořešit financování vzniklého nedoplatku úvěrující institucí. I po vydání zajišťovacího příkazu správce daně údajně obstruoval přístup žalobce k daňovému spisu, kdy trval na tom, že není možno nahlížet v úředních hodinách, ale je třeba se předem domluvit a pracovníci správce daně nemají čas.

[17] Žalovaný dle žalobce nesprávně odůvodnil napadené rozhodnutí, respektive pominul důvody, které by vedly ke zrušení zajišťovacích příkazů. Žalovaný tak uvedl (str. 7 napadeného rozhodnutí), že zákon nevyžaduje jistotu ohledně výše budoucí daně. Podle žalovaného „*důvody pro vydání zajišťovacího příkazu přitom mohou být jednotlivá dílčí zjištění správce daně, které mnohdy nemohou v jednotlivostech odůvodnit jeho vydání, nicméně ve vzájemných souvislostech svědčí jak o předpokladu budoucího stanovení daně, tak o existenci obavy ohledně následné vymahatelnosti této daně. Na rozdíl od samotného stanovení daně zákon nevyžaduje k vydání zajišťovacího příkazu naprostou jistotu ohledně výše daně. Správce daně může následně dojít k přehodnocení jednotlivých zjištění, na základě kterých dospěl k závěru, že zde existuje obava ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu,*

případně může ještě před stanovením daně zjistit, že zde existují důvody pro snížení výše zajištění.“ Žalovaný tak umenšuje odpovědnost finančních orgánů za vydání zajišťovacího příkazu, kdy často bezprostřední exekuce zajištěné částky předpokládané daně vede k ekonomické destrukci podniku daňového subjektu, tak jako se tomu stalo v soudu předložené věci.

[18] Žalobce dále namítl, že žalovaný zakládá meritum svých úvah na tvrzení, podle něžž *„dosažený skokový nárůst může ze zkušenosti správce daně ukazovat na zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce“*, nebo že *„opožděné platby jsou v současnosti časté, mohou však za určitých okolností rovněž naznačovat na zapojení společnosti do obchodního řetězce“* (str. 8-9 napadeného rozhodnutí). Je přitom nepochybné, že každý obchodník je zapojen do obchodního řetězce, jinak by nebylo od koho nakupovat a komu zboží prodávat. Žalovaný tak bezpochyby míní protiprávní řetězec subjektů, který by byl vytvořen za účelem protiprávního čerpání daňové výhody; ale takovému závěru ani předpokladu nic nesvědčí. Proto ani žalovaný nepoužil výraz *„protiprávní (podvodný) řetězec“*, ale spokojil se s popisem obchodního řetězce, čímž dle žalobce své rozhodnutí *„postavil na hlavu“*. Má-li být takto postupováno obecně, bude třeba zajistit veškerou budoucí daň všech obchodníků na všechna představitelná budoucí zdaňovací období. Žalobce nebyl vědomě zapojen do žádných protiprávních praktik kohokoliv a neexistoval žádný rozumný důvod předpokládat, že by náhle přestal plnit své povinnosti vůči správci daně, a to ani v případě, pokud by v budoucnu nesouhlasil s rozhodnutím o své daňové povinnosti. V takovém případě by daň uhradil nebo požádal o její splátkování, nemohl-li by tak učinit, a o zákonnost daňového rozhodnutí by se spořil. Zajišťovacím příkazem s bezprostředně navazujícími úkony ale správce daně a žalovaný ekonomicky destruovali podnikání žalobce.

[19] Z uvedených důvodů žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatoval, že žalobní námitky se shodují s námitkami, na kterých žalobce zakládal důvodnost odvolání. Žalovaný je názoru, že se s těmito námitkami dostatečně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí, na které proto odkázal.

[21] Nad rámec uvedeného se žalovaný vyjádřil k žalobní námitce, podle níž správce daně nezjistil skutkový stav v potřebném rozsahu a nehodnotil důkazy z hlediska otázky, zda byly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Podle žalovaného zajišťovací příkaz není rozhodnutím, které by bylo vydáváno na základě dokazování, což lze dovodit ze znění § 167 odst. 4 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek, nikoliv však podle § 98 odst. 1 daňového řádu, ty jsou vyhrazeny pro případy, kdy nelze daň stanovit pomocí dokazování. Závěr, že vydání zajišťovacího příkazu není založeno na procesu dokazování, je dále aprobován judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).

[22] Podle žalovaného je dále nedůvodná námitka, podle níž žalobce mohl případnou daňovou povinnost hradit z provozního úvěru a stejně tak mohl uhradit i částku stanovenou zajišťovacím příkazem, pokud by správce daně okamžitě po jeho vydání nepřistoupil k exekuci. Podrobnosti smluvního vztahu žalobce a poskytovatele provozního úvěru nejsou správci daně známy, není tudíž jasné, jakou částku (i s ohledem na zadluženost žalobce popsanou v zajišťovacích příkazech na straně 6) by bylo možné čerpat a v jakém časovém horizontu. Zjišťovat tyto skutečnosti není s ohledem na požadavek operativního postupu po zjištění skutečností nasvědčujících obavě ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu namístě. V neposlední řadě existovaly pochybnosti, že by žalobce byl ochoten, ať už v budoucnu stanovenou daň nebo částku stanovenou zajišťovacím příkazem, dobrovolně splnit, jakkoliv v žalobě uvádí opak.

[23] Žalovaný se dále vyjádřil k námitce, podle níž nebylo v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaným nikde uvedeno, že by se žalobce účastnil podvodného či protiprávního řetězce. Správce daně očekával na základě (ke dni vydání zajišťovacích příkazů) zjištěných skutečností stanovení daně z důvodu, že žalobce nebude schopen prokázat přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných plátců, nikoliv z důvodu, že by se žalobce účastnil podvodu na dani z přidané hodnoty. Ani správce daně, ani žalovaný tedy nezakládají svá rozhodnutí, co do předpokladu budoucího stanovení daně, na podvodném či protiprávním charakteru řetězce transakcí, kterého by se žalobce ve smyslu příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie vědomě účastnil. Ve vztahu k majetkové stránce obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu však správce daně s ohledem na rizikovost transakcí usoudil, že by žalobce nebyl ochoten dobrovolně splnit daňovou povinnost, jejíž stanovení předpokládá. Z jednotlivých aspektů vykazovaných transakcí, jak byly popsány v zajišťovacích příkazech, vyplývá, že vykazované řetězce transakcí byly s největší pravděpodobností vytvořeny s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu, pojmovým znakem takového jednání je pak snaha vyhnout se daňové povinnosti. Co do majetkové stránky odůvodněné obavy tedy správce daně opírá zajišťovací příkazy jednak o zjištěnou majetkovou nedostatečnost žalobce a jednak o předpokládanou snahu žalobce vyhnout se splnění očekávané daňové povinnosti.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[24] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým projednáním věci výslovný souhlas (krajský soud od žalobce v reakci na výzvu dle § 51 odst. 1 s. ř. s. nejprve obdržel protichůdná vyjádření, připsal ze dne 26. 3. 2017 však žalobce potvrdil, že souhlasí s tím, aby soud ve věci rozhodl bez jednání). Žalobu shledal nedůvodnou.

[25] Předmětem sporu v posuzované věci je zákonnost výše specifikovaných zajišťovacích příkazů. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle nějž „[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“ Podle § 103

zákona o DPH „[h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.“

[26] Krajský soud předesílá, že institut zajišťovacího příkazu je jedním z instrumentů obsažených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně (v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl obdobný institut upraven v ustanovení § 71). Při aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, respektive žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé důvody zajištění finančních prostředků daňového subjektu. Zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní. Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se vždy správce daně pohybuje po hraně, neboť zasahuje do ústavně chráněného práva vlastnického na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího hospodářského vývoje daňového subjektu. O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. Z něj musí být zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 (ve věci CZT), ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, a ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 (ve věci SLOVLIKER ČR), nebo rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 – 69].

[27] Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Skutečnostmi zakládajícími takovou odůvodněnou obavu mohou být například skutečnosti nasvědčující hrozbě insolvenční daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející. Správce daně při vydání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy rovněž protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu [viz rozsudek ve věci SLOVLIKER ČR nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 (ve věci MPM Invest)].

[28] Judikatura Nejvyššího správního soudu dále dovozuje, že nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně

pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu. A žalovaný je povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Úvahy správce daně a žalovaného v tomto směru zároveň podléhají plnému soudnímu přezkumu [srov. rozsudek ve věci *MPM Invest a rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 (věc Českomoravská olejářská komanditní společnost)*].

[29] V nyní posuzované věci správce daně zahájil u žalobce dne 26. 6. 2014 postup k odstranění pochybností, které se týkaly skutečného přijetí zdanitelného plnění od společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. v průběhu zdaňovacího období I. čtvrtletí roku 2014. Dne 2. 12. 2014 zahájil daňovou kontrolu ohledně veškerých přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění, a to i za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2014. V průběhu daňové kontroly nabyt správce daně pochybnosti o skutečném přijetí zdanitelných plnění i od společností JVS Semilská pekárna, s.r.o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s.r.o. V zajišťovacích příkazech vydaných dne 12. 1. 2016 zdůvodnil správce daně existenci těchto pochybností následujícím způsobem.

[30] Konstatoval, že žalobce za zdaňovací období od III. čtvrtletí 2006 do IV. čtvrtletí 2013 vykázal uskutečněná plnění pouze ve výši základu daně 21 400 Kč a přijatá zdanitelná plnění pouze ve výši základu daně 54 674 Kč, přičemž od počátku roku 2009 do konce roku 2013 nepřijal ani neposkytl žádná zdanitelná plnění. V daňovém tvrzení k DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014 žalobce oproti tomu vykázal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve snížené sazbě daně ve výši základu daně 11 281 591 Kč a daně ve výši 1 692 239 Kč. V daňovém tvrzení k DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí 2014 pak žalobce vykázal podobné objemy plnění jako v I. čtvrtletí 2014, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve snížené sazbě daně činil v základu daně 12 236 386 Kč a uplatněná daň ve snížené sazbě činila 1 854 658 Kč.

[31] V obou zdaňovacích obdobích byl charakter obchodů takový, že žalobce deklaroval přijetí neobvykle velkého množství zboží (relativně k předchozím obdobím), odběratel zboží byl přitom znám již v době jeho pořízení a zboží bylo přeprodáno zpravidla v průběhu jednoho dne s pouze 3% marží. První obchody žalobce v lednu roku 2014 (nákup a prodej hygienicky baleného cukru od společnosti LATIKAR TRADE s.r.o.) byly financovány tak, že žalobce nejprve obdržel platbu od vlastního odběratele a až následně uhradil kupní cenu dodavateli, a to se zpožděním cca 2 měsíců oproti datu splatnosti uvedenému na daňových dokladech. Jednalo se přitom o obchody v řádech milionů Kč, mezi korporacemi, které do té doby s uvedenou komoditou neobchodovaly a vůbec poprvé obchodovaly mezi sebou. Takové platební podmínky považoval správce daně, s ohledem na všechny uvedené okolnosti, za „*zcela nestandardní a neodpovídající běžně sjednávaným obchodním podmínkám*“.

[32] V průběhu roku 2014 měl žalobce k dispozici skladové prostory v Semilech a v Liberci. Ohledně prostor v Semilech byla uzavřena smlouva o podnájmu nebytových prostor se společností JVS Semilská pekárna, s.r.o., jako nájemcem. Skladovací

prostory v Liberci byly poskytnuty na základě smlouvy o skladování společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. Zástupce žalobce přitom správci daně sdělil, že žalobce nakupuje a prodává zboží v nezměněném stavu, zboží neskládá, nemanipuluje s ním a také zboží nikam nepřepravuje.

[33] Společnost LATIKAR TRADE s.r.o. sídlí spolu s dalšími cca 140 subjekty na adrese, na které jsou poskytována virtuální sídla. V průběhu roku 2014 se podle obchodního rejstříku vystřídaly v dané společnosti na pozici jediného jednatele 3 osoby a jediným společníkem byly po sobě dvě společnosti, z toho po většinu roku 2014 byla jediným společníkem společnost RK HOLDING Corp., se sídlem v Belize. Výslechem svědka J. B., který byl po většinu roku 2014 jediným jednatelem společnosti LATIKAR TRADE s.r.o., správce daně zjistil rozdílný formát daňových dokladů v účetní evidenci společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. a daňových dokladů, kterými žalobce deklaroval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Zjištěn a svědkem potvrzen byl i rozdílný způsob podepsání těchto dokladů. Další žalobcem navržený svědek M. M., fyzická osoba zastupující pozdějšího jednatele společnosti LATIKAR TRADE s.r.o., obchodní společnost FEROSTEEL s.r.o., si nepřevzal předvolání správce daně k výsledku, jelikož poštu v místě trvalého bydliště na adrese Úřadu Městské části Praha 10 nepřebírá. Správce daně dále zjistil, že skladové příjmy byly vedeny pouze formálně a nebylo na nich žádným způsobem potvrzeno přijetí zboží na sklad. Správcem daně zjištěný dodavatel hygienicky baleného cukru společnosti LATIKAR TRADE s.r.o., obchodní společnost BECONAS TRADE s.r.o., má rovněž virtuální sídlo, pro správce daně není kontaktní a nemá žádnou provozovnu, zaměstnance, ani vozidla. V daňových tvrzeních k dani z přidané hodnoty vykazuje vysoká přijatá i poskytnutá zdanitelná plnění a nízkou daňovou povinnost, daňová tvrzení k dani z příjmů právnických osob tato společnost nepodává.

[34] Ohledně dalších zdanitelných plnění přijatých od společností JVS Semilská pekárna, s.r.o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s.r.o., správce daně zjistil, že žalobce deklaroval skladování v jednom skladovacím prostoru jak pekárenského zboží, tak nanuků. Skladové příjmy, či dodací listy neobsahovaly potřebné náležitosti jako podpis přijímající osoby, případně nebyla přijímající osoba vůbec identifikovatelná. Žalobce nepředložil správci daně žádné důkazní prostředky nasvědčující reálnému uskutečnění zdanitelných plnění. Společnost JVS Semilská pekárna, s.r.o., podala dlužnický návrh na zahájení insolvenčního řízení krátce poté, co u ní byla zahájena daňová kontrola. Platby od odběratele (obchodní společnosti NS retail s.r.o.) byly poukazovány na účet žalobce, který nebyl nahlášen správci daně ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH. Dodavatelé žalobce, kterým byly odesílány finanční prostředky z tohoto účtu, je po jejich připsání vybírali v hotovosti, někteří z těchto dodavatelů jsou pro správce daně v současnosti nekontaktní.

[35] S ohledem na všechny uvedené skutečnosti byl správce daně názoru, že žalobce nebude schopen prokázat faktické přijetí předmětných zdanitelných plnění. Správce daně dále provedl analýzu majetkových poměrů žalobce a došel k závěru, že v jeho případě existuje obava, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a to především z následujících důvodů.

[36] Správce daně nezjistil žádné vozidlo, jehož majitelem či provozovatelem by byl žalobce. Podle katastru nemovitostí byl žalobce vlastníkem pozemku, u něž vykázal v účetní závěrce pořizovací cenu 3 993 446 Kč, avšak podle kontrolních posudků vypracovaných Oddělením majetkových daní správce daně činila 5. 12. 2015 hodnota pozemku pouze 303 941,68 Kč. Žalobce dále disponoval třemi bankovními účty. Na běžných účtech, které nevyužíval pro transakce se třetími subjekty, byl ke dni 15. 12. 2015 celkový zůstatek ve výši 2 437 741,20 Kč, na účtu, který používal k ekonomické činnosti (ale který neměl nahlášen u správce daně), činil k uvedenému dni zůstatek 30 766,24 Kč. Podle výsledku majetkové analýzy žalobce provedené správcem daně na základě údajů uvedených v hlavní knize k 30. 6. 2015 a z rozvahových účtů byl majetek žalobce téměř plně kryt cizími zdroji, po úpravě výpočtu podle správcem daně zjištěné ceny nemovitosti převyšovaly zdroje cizí žalobcovy vlastní zdroje o více než 3 miliony Kč. Žalobce vykázal za zdaňovací období roku 2014 v daňovém tvrzení k dani z příjmu právnických osob obrát ve výši 57 268 532 Kč, avšak základ daně pouze ve výši 849 970 Kč a daň ve výši 159 600 Kč. Žalobce tedy vykazoval vysokou hodnotu obrátu, ale realizoval velmi nízký zisk. V roce 2015 došlo podle údajů žalobcem deklarovanych v daňových tvrzeních k DPH k výraznému snížení hodnoty přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění, tj. žalobce výrazně utlumil svou ekonomickou činnost.

[37] Převážná část majetku žalobce tedy byla tvořena zůstatky finančních prostředků na bankovních účtech a zásobami, v obou případech se jednalo o velmi snadno a rychle převoditelný majetek. Správce daně považoval za důležitý rovněž celkový kontext žalobcem uskutečněných obchodních transakcí a skutečnost, že žalobce byl zapojen v řetězci obchodních společností, které „*vykazují znaky rizikovitosti*“. Dodavatelé a odběratelé byli (v době vydání zajišťovacích příkazů) nekontaktními korporacemi, jeden z odběratelů po zahájení daňové kontroly podal sám návrh na zahájení insolvenčního řízení. Dále nepodávali daňová přiznání a náhle výrazně navýšili přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. Z odpovědi na mezinárodní výměnu informací v oblasti DPH vyplynulo, že deklarovaný odběratel z jiného členského státu ukončil svou činnost již ke konci roku 2013 a jednatel odběratele z jiného členského státu uvedl, že deklarované zboží nikdy neobdržel. Na základě těchto důvodů správce daně dovodil, že během krátké doby nemusí žalobce disponovat dostatkem majetku na uhrazení předpokládané daňové povinnosti.

[38] Krajský soud po zhodnocení (výše shrnutých) zjištění učiněných správcem daně souhlasí se závěrem finančních orgánů, podle něž v případě žalobce existovaly skutečnosti zakládající odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. A to jak odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, tak obavy, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně v zajišťovacích příkazech a žalovaný v napadeném rozhodnutí existenci těchto skutečností řádně a přezkoumatelně zdůvodnili, žalovaný zároveň řádně vypořádal námitky, které žalobce uplatnil v odvoláních proti zajišťovacím příkazům.

[39] Pokud jde odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, krajský soud připomíná, že po správci daně nelze požadovat, aby v zajišťovacím příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Standard, který musí správce daně unést, je zde nižší (zdůvodnění existence přiměřené pravděpodobnosti), viz výše citované rozsudky

Nejvyššího správního soudu ve věcech *MPM Invest a Českomoravská olejářská komanditní společnost*. Tomuto standardu správce daně v nyní posuzované věci zcela jistě dostál.

[40] Výše shrnuté důvody, na jejichž základě správce daně dovodil, že žalobce pravděpodobně neprokáže, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u zdaniitelných plnění přijatých od výše uvedených obchodních společností uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, považuje krajský soud za přesvědčivé. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je sice základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátec, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdaniitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdaniitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107).

[41] Správce daně přitom v probíhajícím daňovém řízení zpochybnil věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem ve vztahu k deklarovaným zdaniitelným plněním přijatým od společností LATIKAR TRADE s.r.o., JVS Semilská pekárna, s.r.o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s.r.o. [v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně poukazoval mimo jiné na neobvyklý charakter obchodů a způsob úhrady zboží nakupovaného žalobcem na počátku roku 2014, na rozdílný formát daňových dokladů v účetní evidenci společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. a daňových dokladů, kterými žalobce deklaroval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, na rozdílný způsob podepsání těchto dokladů, na formální vedení skladových příjemek atd. (v podrobnostech viz body [31] až [34] rozsudku).

[42] Žalobce s některými z těchto důvodů v podané žalobě polemizuje. Namítl, že nebylo namístě hovořit o vykázání „náhlého a extrémního nárůstu ekonomické činnosti“ v I. čtvrtletí 2014 a že při aplikaci této logiky by mohly být zajišťovací příkazy na budoucí daň vydávány všem novým podnikatelským subjektům (viz bod [5]). K tomu krajský soud uvádí, že finanční orgány považovaly za neobvyklou skutečnost, že žalobce dosáhl po dlouhodobé nečinnosti velmi rychle relativně vysokého obrátu a krátce nato opět výrazně utlumil svou činnost. Běžný je dle nich spíše vývoj, při němž daňový subjekt na počátku své obchodní činnosti zaznamenává postupný růst přinejmenším do doby, než získá důvěru obchodních partnerů. Jako neobvyklou navíc tuto skutečnost hodnotily ve spojitosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi – například že odběratelé zboží byli žalobci zpravidla známi již v momentu, kdy je nakupoval, že zboží prodával s 3% marží atd. Všechny tyto skutečnosti podle finančních orgánů představují typické znaky ukazující na zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce (viz str. 8 napadeného rozhodnutí žalovaného). Krajský soud s tímto hodnocením souhlasí, důležitá zde není jedna izolovaná skutečnost, ale to, že všechny správce daně učiněná zjištění ve své spojitosti skutečně vyvolávají pochybnosti o povaze žalobcem realizovaných obchodů. Zcela jistě tak není namístě obava, že by tento přístup mohl vést k vydávání zajišťovacích příkazů vůči všem začínajícím podnikatelským subjektům.

[43] Rovněž v případě pochybností o financování obchodů s hygienicky baleným cukrem je důležitý kontext, do nějž finanční orgány tento poznatek zasadily. Jestliže

tak žalobce namítá, že opožděné platby po splatnosti jsou běžným ekonomickým jevem (viz bod [12]), pak je třeba uvést, že sama o sobě by tato skutečnost opravdu nebyla ničím neobvyklým. Důležité však je, že v posuzovaném případě uhradil žalobce první dodávku zboží od společnosti LATIKAR TRADE s.r.o. s přibližně dvouměsíčním zpožděním oproti datu splatnosti uvedenému na daňovém dokladu. Do doby první úhrady však společnost LATIKAR TRADE s.r.o. měla dodat žalobci dalších 12 dodávek. To vše v situaci, kdy žalobce jakožto nově podnikající subjekt na daném trhu byl v prodlení s úhradou zboží v hodnotě několika milionů Kč. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že uvedené okolností svědčí o tom, že se jedná o nestandardní obchodní vztah. Na předmětné úvaze správce daně krajský soud nevidí nic nelogického ani vnitřně rozporného.

[44] K námitce žalobce, podle níž „*subjektivní*“ pochybnosti úředních osob správce daně o správnosti podaného daňového přiznání nejsou způsobilé odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu (blíže viz bod [6]), krajský soud uvádí, že se nejednalo pouze o subjektivní pochybnosti, ale že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vyjmenoval řadu objektivních skutečností zakládajících odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Předpokládaná daňová povinnost nemohla být v době vydání zajišťovacích příkazů ještě stanovena, neboť daňová kontrola ještě nebyla ukončena. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl, že žalobce pravděpodobně nebude schopen tyto pochybnosti vyvrátit. Důvodem k tomu bylo, že chtěl dostát požadavkům, které na odůvodnění daných rozhodnutí klade zákon a judikatura správních soudů. Jak příhodně uvedl žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (na str. 9 a 10), postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a zajišťovací příkaz jsou odlišné instituty s rozdílným účelem a neexistuje mezi nimi žádná vzájemná podmíněnost. Totéž lze uvést k další žalobní námitce shrnuté výše pod bodem [8].

[45] K námitce týkající se pochybností o pořízení nanuků, zmrzlin a sorbetů od společnosti JVS Semilská pekárna, s.r.o., (viz bod [7]), krajský soud uvádí následující. Správce daně tyto pochybnosti zdůvodnil tím, že daná společnost veřejně nabízí k prodeji toliko pekářenské zboží, přičemž žalobci měla dodat mrazírenské zboží v hodnotě téměř 10 milionů Kč. Dále poukázal na skutečnost, že podle skladové evidence žalobce mělo být předmětné mražené zboží skladováno v jednom skladovacím prostoru s pekářenskými výrobky. Krajský soud považuje takové zdůvodnění pochybností správce daně o reálném uskutečnění předmětných transakcí za dostatečné pro účely vydání zajišťovacích příkazů. V této souvislosti žalobci opět připomíná, že před vydáním zajišťovacího příkazu není třeba postavit najisto a detailně prokázat veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, jak vyplývá z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Není tedy chybou správce daně, že se spokojil se zjišťováním informací o obchodu z veřejných zdrojů, aniž by například provedl místní šetření.

[46] Žalobce dále namítl, že pokud správce daně považoval za nutné provést ústní jednání s jednatelem žalobce, panem Mgr. L. Z., měl aplikovat § 27 odst. 1 daňového řádu a pana Z. předvolat, případně předvést (viz bod [10]). Krajský soud ani tuto námitku neshledal důvodnou. Daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

Správce daně v daňovém řízení řádným způsobem zpochybnil věrohodnost údajů obsažených v daňových dokladech předložených žalobcem, důkazní břemeno tak tížilo žalobce. Jestliže se tedy správce daně pokusil kontaktovat jednatele žalobce, aby od něj zjistil bližší informace o prověřovaných transakcích (z důvodu, že se měl realizace těchto transakcí osobně účastnit), a následně v odůvodnění zajišťovacích příkazů konstatoval, že pan Z. se ústních jednání odmítl zúčastnit, jde o relevantní poznámku, která svědčí předpokladu správce daně, podle níž žalobce pravděpodobně nebude schopen unést své důkazní břemeno. Správce daně neměl povinnost jednatele žalobce předvolávat podle § 27 odst. 1 daňového řádu, naopak bylo povinností žalobce prokázat uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[47] Neobstojí ani námitky, podle nichž skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně společností LATIKAR TRADE s.r.o., JVS Semilská pekárna, s.r.o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s.r.o., nejsou věcí žalobce (viz body [13] a [14]). Není pravdou, že zjištění a případné nesrovnalosti týkající se jiných daňových subjektů nemohou mít žádný vliv na daňovou povinnost žalobce, či dokonce že by se správce daně uvedením těchto skutečností v písemnosti určené žalobci dopustil porušení mlčenlivosti. Správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly vedených s žalobcem učinil celou řadu zjištění týkajících se uvedených subjektů (viz výše), předmětné skutečnosti zjistil z registrů dostupných správci daně, z odpovědi jiného správce daně na dožádání, z předložené účetní a skladové evidence a z odpovědi třetí osoby na výzvu o poskytnutí informací. Tyto skutečnosti byly zjevně relevantní pro případné budoucí stanovení daně (ať již pro účely zpochybnění věrohodnosti daňových dokladů předložených žalobcem, tak pro účely prokázání dalších žalobcem uplatněných tvrzení), a stejně tak byly relevantní pro úvahu správce daně, zda je namístě vydat zajišťovací příkazy. Materiály osvědčující tato zjištění jsou součástí správního spisu a žalobce měl možnost se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim přinejmenším v řízení o odvoláních proti zajišťovacím příkazům.

[48] Pokud jde o úvahu správních orgánů o budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, správce daně dovedl, že hodnota žalobcova majetku nedosahuje částky, která mu pravděpodobně bude doměřena na dani z přidané hodnoty. Tento závěr (který žalobce nijak nerozporuje), by ale sám o sobě nestačil k tomu, aby byl správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkazy. Zajišťovací příkaz představuje institut, jehož užití správcem daně může mít na daňový subjekt opravdu devastující dopady, zvláště v případě, kdy správce daně zároveň stanoví, že zajišťovací příkaz je vykonatelný okamžikem jeho vydání. Takový zajišťovací příkaz představuje exekuční titul, na jehož základě může správce daně ihned zahájit daňovou exekuci a v podstatě znemožnit jakoukoliv další podnikatelskou činnost předmětného daňového subjektu. Z těchto důvodů je nutné postupovat při vydávání zajišťovacího příkazu zdrženlivě a podmínky pro jeho vydání stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu (případně rovněž podmínky stanovené v § 103 zákona o DPH) vykládat spíše restriktivně. Této maximě by správce daně nedostál, pokud by založil své pochyby o dobytosti (dosud nestanovené) daně pouze na tom, že částka, o které předpokládal, že bude žalobci na dani z přidané hodnoty doměřena, převýšila hodnotu jeho majetku. K této skutečnosti musí přistoupit i další okolnosti, aby mohlo vydání zajišťovacího příkazu obstát (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2016, č. j. 31Af 55/2015 – 333).

[49] Správce daně v nyní posuzované věci spatřoval tyto další skutečnosti především v tom, že žalobce byl zapojen v řetězci obchodních společností, které „vykazují znaky rizikovitosti“ (k tomu blíže viz bod [37]). Finanční orgány tedy výslovně neuvedly, že by se žalobce účastnil podvodného či protiprávního řetězce, konstatovaly nicméně, že byl zapojen do řetězce transakcí, které byly s největší pravděpodobností vytvořeny s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu. Krajský soud s finančními orgány souhlasí v tom, že jimi uváděné indicie skutečně takovému závěru svědčí. Zároveň přisvědčuje tomu, že tato skutečnost v kombinaci se zjištěnými majetkovými poměry žalobce zakládala důvodnou obavu o budoucí vymahatelnost daně.

[50] K citaci ze str. 7 napadeného rozhodnutí žalovaného uvedené výše v bodě [17] krajský soud konstatuje, že závěry žalovaného plně odpovídají judikatuře správních soudů týkající se zajišťovacích příkazů (na niž už krajský soud opakovaně odkazoval). Nejedná se o žádné umenšování odpovědnosti finančních orgán, jak namítá žalobce. Správce daně se při provádění úvah o budoucím stanovení a vymahatelnosti daně nemůže pohybovat v jiné rovině než v rovině přiměřené pravděpodobnosti, z povahy věci po něm nelze považovat, aby své závěry prokazoval s naprostou jistotou.

[51] K námitce žalobce, podle níž byl spolehlivým plátcem DPH, lze uvést, že je pochopitelné, že v minulosti nevykazoval žádné daňové nedoplatky, neboť po dlouhou dobu nevyvíjel téměř žádnou ekonomickou činnost. Další obrana žalobce spočívá v poukazu na provozní úvěr České spořitelny, kterým disponoval v době vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce tvrdí, že kdyby správce daně neaplikoval § 103 zákona o DPH a nezačal ihned exekuci na zajištěnou částku budoucí daně, mohl by s úvěrující institucí projednat eventualitu krytí zajištění daně úvěrem. K tomu krajský soud uvádí, že vzhledem k povaze velké části majetku žalobce (peníze na bankovních účtech) a k existenci indicií o jeho zapojení do řetězce transakcí, které byly zřejmě vytvořeny s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu, bylo stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání naprosto logické. Poukaz žalobce na údajné obstruování přístupu k daňovému spisu ze strany správce daně nebyl ničím doložen.

[52] Krajský soud nepovažoval za nutné provádět žádný z žalobcem navrhovaných důkazů (výslech jednatele žalobce, výslech pracovníků České spořitelny, výslechy svědků provedených správcem daně poté, kdy vydal zajišťovací příkazy na předpokládanou budoucí daň atd.). Krajskému soudu není zřejmé, k čemu by provedení těchto důkazů v nynějším případě sloužilo. Pro posouzení zákonnosti napadených zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného je podstatné, zda skutečnosti zjištěné správcem daně v době jejich vydání zakládaly důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, respektive zda žalovaný dokázal řádně vypořádat námitky vznesené žalobcem v odvoláních - k tomu poskytuje dostatečnou oporu správní spis, který si krajský soud vyžádal od žalovaného.

V. Závěr a náklady řízení

[53] Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[54] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 25. duben 2017

JUDr. Magdalena Ježková
předsedkyně senátu