



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: OLEO CHEMICAL, a. s.**, se sídlem Holušická 2221/3, Praha 4, IČ 271 67 909, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Sorokáčem, advokátem, se sídlem Pařížská 68/9, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2014, č. j. 11496/14/5000-14503-711090,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), vydaná podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. 3. 2014 - celkem 9 zajišťovacích příkazů (konkrétně č. j. 49622/14/4000-27900-204971; č. j. 51698/14/4000-27900-204971; č. j. 51725/14/4000-27900-204971; č. j. 51749/14/4000-27900-204971; č. j. 51764/14/4000-27900-204971; č. j. 51781/14/4000-27900-204971, č. j. 51785/14/4000-27900-204971; č. j. 51791/14/4000-27900-204971; č. j. 51803/14/4000-27900-204971; dále jen „zajišťovací příkazy“), kterými žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až červenec 2011, září 2011 a listopad 2011.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že správce daně zcela konkrétně uvedl, že obava o budoucí úhradu zajištěné daně vyplývá z faktického omezení podnikání žalobce, a to ve vztahu ke smlouvě se společností TEMPERATOR s. r. o. Správce daně rovněž uvedl, že hodnota majetku žalobce je v poměru k výši zajišťované částky zcela nedostačující. Na nemovitých věcech žalobce vážnou práva třetích osob ve výši celkem cca 1,3 miliardy Kč. Omezení podnikání žalobce v souvislosti s majetkovou nedostatečností zcela jistě lze považovat za dostatečně konkrétní důvody, které odůvodňují obavu správce daně, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. S ohledem na tyto skutečnosti nemohl správce daně využít jakýkoli jiný postup, který mu daňový řád umožňuje. Dle názoru žalovaného nelze zásadu přiměřenosti uvedenou v § 5 odst. 3 daňového řádu vykládat natolik absolutně, jak činí žalobce. Správce daně postupoval plně v souladu se zákonem a v intencích základních zásad daňového řízení.

Žalovaný uvedl, že zajišťovací příkazy obsahují veškeré náležitosti uvedené v § 102 a § 167 daňového řádu. Zákon ovšem neuvádí povinnost explicitně uvést dobu, po kterou má být úhrada daně zajištěna, ani povinnost sdělení důvodu, proč má zajištění daně trvat právě danou dobu. Doba, po kterou má být úhrada daně zajištěna, i důvody délky zajištění daně dle názoru žalovaného vyplývají přímo ze zákona, konkrétně z § 168 odst. 3 a 4 daňového řádu. Z dikce § 167 odst. 4 daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně explicitně uvádět do odůvodnění zajišťovacího příkazu, jak přesně dospěl k částce v příkazu uvedené a jakých pomůcek k jejímu stanovení využil. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů je pak zřejmé, že výše částky zajištění vychází z neuznaných nárokových odpočtů daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, konkrétně se jedná o výpočet dle výše přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DRACOPPER s. r. o. a UNICHEMOIL s. r. o., v likvidaci. Způsob stanovení výše částky je tak zjištělný jak z odůvodnění zajišťovacích příkazů, tak ze správního spisu. Zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které není vydáváno na základě dokazování, a pro jeho vydání nemá význam, zda byl žalobce seznámen s dosavadními kontrolními zjištěními. Zajišťovací příkaz nemusí obsahovat konkrétní důkazy a tvrzení, které by se vztahovaly ke stanovení daně. Správce daně v zajišťovacích příkazech zmínil podezření na krácení daně, přičemž uvedl i stručné zdůvodnění této úvahy. Pokud správce daně zmínil společnosti s „krátkou životností“ a bez provozu, pak tím byly myšleny ostatní společnosti zapojené do obchodního řetězce, nikoli žalobce. Dokazováním a unesením důkazního břemeno se musí správce daně zabývat v rámci nalézacího řízení a probíhající daňové kontroly, nikoli v rámci zajišťovacích příkazů, které jsou pouze rozhodnutím předběžné povahy.

K námitce žalobce, že díky spolupráci se společností TEMPERATOR s. r. o. má žalobce zajištěn stabilní zisk na postupné umořování svých závazků, žalovaný podotkl, že předešlou činnost žalobce, která souvisela s provozováním daňového skladu, převzala společnost TEMPERATOR s. r. o. Tím došlo ke snížení objemu žalobcem uskutečňovaných zdanitelných plnění a zároveň i ke snížení jeho příjmů. Tvrzení správce daně o útlumu obchodní činnosti žalobce se tak zakládá na zcela konkrétních zjištěních. Obavu správce daně o možné zlepšení ekonomické situace pak zvýrazňuje tvrzení samotného žalobce, že vzhledem ke své situaci nemá a ani nemůže mít k dispozici celkovou částku zajištění. Správce daně tak vycházel z reálných podkladů, které byly navíc z větší části poskytnuty přímo žalobcem (daňová přiznání, smlouva se společností TEMPERATOR s. r. o. apod.).

K poukazu žalobce na údajně nenávratné škody způsobené vydáním zajišťovacích příkazů žalovaný konstatoval, že rozhodovací činnost v oblasti správy daní s sebou vždy přináší zásahy do ekonomické sféry daňových subjektů. Údajná domluva mezi zaměstnanci správce daně a žalobcem je pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů zcela irelevantní, neboť se jednalo o domluvu v rámci probíhající daňové kontroly, tedy v nalézacím řízení.

Žalovaný konstatoval, že správce daně vycházel z informací uvedených v obchodním rejstříku a v katastru nemovitostí. Tvzení správce daně o výši zástav v hodnotě cca 1,3 miliardy Kč považoval žalovaný za správné. Lze předpokládat, že tato částka je reálně vyšší, a to kvůli příslušenství nedoplatku. Ustanovení správce podniku nemá v daném případě žádný význam pro existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jiný postup správce daně zvolit nemohl, neboť by v daném případě bylo stěží dosaženo cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný zcela odmítl tvrzení žalobce o manipulaci se správním spisem a o tom, že by ve správním spise chyběly podklady pro vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně v daňovém řízení nevyužívá pouze ty skutečnosti, které mu jsou poskytnuty daňovým subjektem, ale vychází i z informací zjištěných z veřejných rejstříků a seznamů, od jiných správních orgánů, případně dalších subjektů. Tvzení žalobce o spolupráci správce daně s panem J. V. a J. K. za účelem likvidace žalobce považoval žalovaný za naprosto účelová.

V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný v obecné rovině uvedl, že při uplatnění zajišťovacího příkazu je jako „zjištěný skutkový stav věci“ rozhodný stav tzv. majetkové dostatečnosti, tj. skutkový stav spočívající ve skutečnostech, proč správce daně pokládá vybrání dosud nestanovené daně ke dni jejího zajištění za ohrožené. Tento skutkový stav musí být konkretizován v odůvodnění zajišťovacích příkazů, což v daném případě bylo splněno. Žalovaný dospěl k závěru, že v zajišťovacích příkazech uvedené důvody jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňující stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Odůvodnění zajišťovacích příkazů jsou dostatečně konkretizovaná, srozumitelná a odpovídají zákonem vymezenému rozsahu. Správce daně vycházel z komplexního posouzení situace žalobce a žalovaný neshledal jeho postup rozporným s § 167 daňového řádu.

III. Žaloba

Žalobce v žalobě proti napadenému rozhodnutí namítal nezákonnost zajišťovacích příkazů i nezákonnost napadeného odvolacího rozhodnutí, považuje je za nesprávná a nepřezkoumatelná a nezákonná.

Žalobce předně namítl neúčinnost zajišťovacích příkazů ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že podal odvolání proti zajišťovacím příkazům ústně do protokolu dne 12. 3. 2014, lhůta pro vydání rozhodnutí o podaných odvoláních uplynula dne 11. 4. 2014. Žalovaný však vydal napadené rozhodnutí až dne 29. 4. 2014, tedy po lhůtě stanovené daňovým řádem. Na tom nemůže nic změnit ani to, že žalobce k výzvě správce daně doplnil svá odvolání podáním ze dne 3. 4. 2014. Nelze přičítat k tíži žalobce, že správce daně stanovil žalobci lhůty k odstranění vad podaného odvolání v délce 30 dnů. Jestliže žalovaného tíží povinnost rozhodnout o odvolání proti zajišťovacímu příkazu ve lhůtě 30 dnů, je povinností správce daně stanovit lhůtu k odstranění vad podání v takové délce, aby žalovaný dostal své zákonné povinnosti stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. Žalobce navíc tuto lhůtu v celém rozsahu nevyužil. Žalovaný tak měl dostatek času, aby o podaných odvolání rozhodl ve lhůtě stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí

opožděně i s přihlédnutím k § 34 daňového řádu. Žalobce obdržel výzvu k odstranění vad odvolání dne 18. 3. 2014, tj. po 6 dnech. Doplněná odvolání byla správci daně doručena dne 4. 4. 2014, kdy začala opětovně žalovanému běžet lhůta k rozhodnutí, která tak uplynula dne 28. 4. 2014. S ohledem na to měl žalobce za to, že zajišťovací příkazy se staly neúčinnými a povinností žalovaného bylo postupovat v souladu s § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že zajišťovací příkaz představuje velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu, postihuje ho na dispozici s jeho majetkem, a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samostatnou existenci. K užití zajišťovacího příkazu je proto třeba přistupovat nanejvýš uvážlivě a zákonné podmínky pro jeho vydání interpretovat značně restriktivně. Pro vydání zajišťovacího příkazu musí být splněna podmínka existence odůvodněné obavy, která spočívá buď ve skutečnosti, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, který z uvedených případů nastal, resp. zda nastaly oba. Rozhodovací praxe správních soudů, resp. názory právní doktríny shledávají naplnění zákonného pojmu odůvodněná obava zejména v prokázaném aktivním jednání daňových subjektů směřujícím k převodu majetku na další osoby, v zjištěném hrozícím úpadku, případně v opakovaném neplnění daňových povinností ve větším rozsahu. Ani jedna z těchto situací v případě žalobce nenastala.

Dle názoru žalobce žalovaný ani správce daně neuvedli konkrétní důvody, které je vedli k obavám o výběr daně v budoucnu. Žalovaný i správce daně poukazují na určité skutečnosti, které nejsou podloženy žádnými důkazy a které nevysvětlují, proč by měla být daň nedobytná či proč by mělo být její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Žalobce své podnikání nijak neomezuje a již v daňovém řízení, resp. v odvolání vysvětlil, z jakého důvodu u něj došlo ke snížení objemu uskutečnitelných daňových plnění, a nastínil rozvoj svého podnikání v budoucnu. Žalovaný se však s těmito skutečnostmi nevypořádal. Žalobce zopakoval, že na základě spolupráce se společností TEMPERATIOR s. r. o. získal stabilní zdroj (příjmů) a je tak schopen své závazky vůči státu plnit. Žádné obavy ohledně značných obtíží při vymáhání daně či obavy o dobytost daně nejsou namístě. Žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítl, že nemůže obstát argumentace daňových orgánů, že důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů je mj. skutečnost, že žalobce nemá k dispozici celkovou částku zajištění. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jaká konkrétní motorová vozidla žalobce vzal žalovaný v úvahu a jakou konkrétní cenu jim přisoudil, z jakých informací o účtech žalobce vycházel a jaký byl zjištěn stav peněžitých prostředků na účtech žalobce. Žalobce tak měl pochybnosti o tom, zda žalovaný zohlednil veškerá jím vlastněná motorová vozidla a všechny jeho účty, včetně aktuálního zůstatku. Ohledně nemovitostí žalobce zohlednil žalovaný pouze výši na nich váznoucího zástavního práva, aniž by jakkoli přihlédl k hodnotě nemovitosti, případně k okolnostem vzniku zástavních práv. Žalovaný zcela opomenul přihlédnout k tomu, že žalobce má na základě spolupráce se společností TEMPERATIOR s. r. o. stabilní zdroj příjmů. Navíc žalobce disponuje i jiným majetkem, než žalovaný uvádí v napadeném rozhodnutí (např. vybavení nemovitostí). Žalobce měl tedy za to, že úvaha žalovaného o jeho majetkových poměrech je nedostatečná a nepřezkoumatelná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ani nevyčíslil celkovou hodnotu jím zmiňovaného majetku ve vztahu k požadované úhradě daně. Základní kapitál žalobce činí 100 000 000 Kč.

Dle názoru žalobce výroky zajišťovacích příkazů neodpovídají požadavkům stanoveným v § 167 odst. 2 daňového řádu, neboť z nich nejsou patrné výše zajištěné částky stejně jako doba, po kterou má být úhrada zajištěna. Za jednoznačné označení výše zajištěné

částky nelze považovat slovo „celkem“, neboť to má návaznost na celkovou výši daně z přidané hodnoty. Slovo „jistota“ se pak ve výrocích zajišťovacích příkazů objevuje dvakrát, ale vždy bez souvislosti s požadovanou částkou. Výše zajištěné částky tak vyplývá pouze z odůvodnění napadeného rozhodnutí. S ohledem na závažnost a intenzitu zásahu zajišťovacích příkazů do majetkové sféry žalobce je nutno trvat na tom, aby doba, po kterou má zajištění trvat, byla uvedena ve výroku zajišťovacích příkazů. V návaznosti na to bylo rovněž povinností žalovaného uvést v odůvodnění napadeného rozhodnutí, proč má zajištění daně trvat právě po danou dobu.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není dle názoru žalobce rovněž seznatelné, na základě jakých úvah daňové orgány dospěly k závěru o vzniku daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období v dané výši. Správce daně se omezil pouze na obecně formulované podezření z krácení daně, přičemž žalovaný toto tvrzení přebíral. Žalovaný bez bližší souvislosti poukázal na to, že obchody v řetězci jsou stiženy daňovým podvodem, zároveň ale připustil, že do tohoto řetězce jsou zapojeny ostatní společnosti, nikoli žalobce, který vlastní určitý majetek, spolupracuje se správcem daně a podniká již cca 10 let. Tvrzení žalovaného je tak vnitřně rozporné. Teprve v napadeném rozhodnutí žalovaný konkretizoval, že výpočet výše zajištění vychází z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DRACOPPER s. r. o. a UNICHEMOIL s. r. o., v likvidaci. Žalobce v této souvislosti poznamenal, že správce daně nevycházel ze zásady součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Sám žalovaný konstatoval, že zajišťovací příkazy obsahují pouze *nástin* způsobu stanovení výše částky zajištění. Není tedy zřejmé, o jaké dodavatele se jednalo, o jaká zdanitelná plnění, jaká byla jejich výše a k jakému zdaňovacímu období se tato plnění vážou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že podklady pro vydání zajišťovacích příkazů správce daně shromáždil primárně formou dožádání, tyto informace budou tedy obsaženy ve vyhledávací (neveřejné) části spisu a žalobce nemá možnost se s nimi seznámit. Ani ze shrnutí obsahu spisu, uvedeném v napadeném rozhodnutí, nejsou uvedeny žádné skutečnosti, které by vypovídaly o způsobu stanovení výše předpokládané daně.

Žalobce má za to, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž neplyne, z jakého důvodu daňové orgány přistoupily k zajištění daně v plné výši. Ani v tomto případě nemůže obstát žalovaný uváděný obecný odkaz na dodavatele žalobce, neboť z něj nelze dovodit, z jakého důvodu je zajišťována částka odpovídající předpokládané výši daně, resp. proč by zajištění v nižší míře bylo nedostatečné. Žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně aprobejuje postup správce daně, který uvedl odkaz na údajný karuselový podvod bez jediného reálného důkazu svědčícího o účasti žalobce na podvodném jednání. Podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je vysoká míra pravděpodobnosti doměření daně. V případě, že daňové orgány odůvodňují výši zajištění (tj. předpokládanou výši doměřené daně) účastí žalobce v daňovém podvodu, který musí v nalézacím řízení prokázat, nelze z pohledu zásady legality a právní jistoty připustit, že zajišťovací příkaz na takovýto očekávaný doměrek je vydán v situaci, kdy dosud neproběhlo ani elementární dokazování za účasti žalobce. V takovém případě jde o doměrek daně zcela hypotetický, v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu zcela nepřezkoumatelný, a tedy jsoucí projevem libovůle správce daně. Správní rozhodnutí jsou tedy nepřezkoumatelná, neboť v nich daňové orgány neuvedly úvahy o předpokládané výši daně a proč je zajišťována právě částka ve výši předpokládané daně.

Žalobce závěrem žaloby shrnul, že zajišťovací příkaz představuje výjimečný institut a správce daně tak musí v jeho odůvodnění přesvědčivě vysvětlit rizika, která veřejnému zájmu, tj. zájmu na řádném výběru daní, hrozí, pokud nebude zajišťovací příkaz vydán. Pouze pokud by taková rizika byla natolik značná, že by zájem na jejich odvrácení převážil nad zájmem

nad dodržování základních práv daňových subjektů, je možno přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu. V takovém případě je však zapotřebí přesvědčivě vysvětlit, v čem taková rizika spočívají a proč nepostačuje k jejich odvrácení nástroje méně zasahující do základních práv (daňových subjektů). Žalobce tedy měl za to, že v jeho případě je třeba akcentovat zásadu proporcionality. Žalobce se rovněž neztotožnil s tvrzením žalovaného, že neměl jinou možnost, jak zajistit budoucí úhradu dosud nestanovené daně. V napadeném rozhodnutí se žalovaný k jiným možnostem budoucí úhrady daně nikterak nevyjadřuje. Dle žalobce mohl správce daně např. zatížit nemovitosti žalobce zástavním právem. Žalobce tedy navrhl, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí a zajišťovací příkazy zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobce v námitce týkající se § 168 odst. 1 daňového řádu neprávne určil konec lhůty. Žalovaný měl za to, že ve smyslu § 34 daňového řádu byla tato lhůta stanovena od 17. 3. 2014 do 4. 4. 2014 a její konec připadl až na 30. 4. 2014, nikoli na 28. 4. 2014, jak tvrdí žalobce. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 29. 4. 2014, je zcela nepochybné, že nedošlo k uplynutí lhůty ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu a tedy ani k pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů. Doba stavění této lhůty je závislá pouze na jednání žalobce a správce daně si tak nemůže tuto lhůtu uměle prodlužovat. Ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu nelze vykládat způsobem, že je o podaném odvolání nutno rozhodnout do 30 dnů a přitom ignorovat ostatní ustanovení daňového řádu týkající se lhůt, jejich stavění či přerušení atd.

Žalovaný nepřisvědčil žalobní námitce, že ve správních rozhodnutích nebyly uvedeny konkrétní důvody, které daňové orgány vedly k obavám, proč u žalobce nebude možné daň v budoucnu vybrat, nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. V otázce majetkové nedostatečnosti odkázal žalovaný na správní spis, kde jsou seznatelné aktuální zůstatky bankovních účtů stejně jako datované výpisy z katastru nemovitostí apod. Žalovaný podotkl, že majetková nedostatečnost nebyla jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Výše částky zajištění byla uvedena přímo ve výroku zajišťovacích příkazů, kde byla mimo jiné specifikována daň, zdaňovací období a částka zajištění. Již ve správních rozhodnutích bylo uvedeno, že předpokládané doměření daně vzniká na základě účasti žalobce na daňovém podvodu, což vede k neuznání nároku na odpočet. Správce daně ani žalovaný se v této souvislosti nevyjadřovali k daňovému podvodu, ale pouze k charakteru většiny společností, které byly zapojeny do řetězce (nekontaktnost, neplnění zákonných povinností, virtuální sídlo). Žalovaný nesouhlasil se žalobcem ani v tom, že k vydání zajišťovacího příkazu je zapotřebí existence vysoké míry pravděpodobnosti doměření daně, neboť ta může být fakticky dána až v samém závěru doměřovacího řízení. Žalovaný se neztotožnil se žalobcem ani v tom, že v případě vydání zajišťovacího příkazu je zapotřebí vysvětlit, v čem spočívají rizika hrozící veřejnému zájmu a proč nepostačují k jejich odvrácení nástroje méně zasahující do základních práv. V zajišťovacím příkazu nemusí správce daně ani vysvětlovat, proč k zajištění daně nepostačuje jiný prostředek, neboť daňový řád neumožňuje za dané situace zajistit dosud nestanovenou daň jinak, než vydáním zajišťovacího příkazu. Žalovaný tedy navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž vyjádřil nesouhlas se způsobem, jakým žalovaný počítal běh lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Skutečnost, že výzva k odstranění vad byla vydána až dne 17. 3. 2014

a žalobce ji obdržel až následujícího dne, nemůže být přičítána k tíži žalobce. Rovněž nelze souhlasit se závěrem, že lhůta běžela toliko od 13. 3. 2014 do 16. 3. 2014. S ohledem na to, že lhůta k vydání rozhodnutí počala opětovně běžet dne 4. 4. 2014, kdy bylo odvolání doplněno, připadá konec lhůty k vydání rozhodnutí na pondělí 28. 4. 2014. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí až dne 29. 4. 2014 a zajišťovací příkazy jsou tak dle názoru žalobce neúčinné. Odkazy žalovaného na obsah správního spisu v otázce majetkové nedostatečnosti jsou dle názoru žalovaného irelevantní, neboť předmětem soudního přezkumu jsou závěry žalovaného zachycené v napadeném rozhodnutí. Tvrzení žalovaného o účasti na daňovém podvodu považoval žalobce za nepodložené, ryze spekulativní a účelové. Chování žalobce se zcela vymyká jednání společností zařazených do řetězce. S ohledem na to žalobce na podané žalobě trval.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

K námitce neúčinnosti zajišťovacích příkazů soud ze správního spisu podává, že zajišťovací příkazy byly žalobci doručeny dne 7. 3. 2014. Z protokolu o ústním jednání č. j. 58437/14/4000-27901-204971 vyplývá, že dne 12. 3. 2014 proběhlo ústní jednání u správce daně, při němž zástupce žalobce podal proti všem zajišťovacím příkazům odvolání (ústně do protokolu). Správce daně výzvou ze dne 17. 3. 2014, č. j. 60438/14/4000-38300-050157, žalobce vyzval k odstranění vad odvolání [konkrétně k uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti zajišťovacích příkazů a k označení důkazních prostředků ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu], a to do 30 dnů od doručení této výzvy. Tato výzva byla zástupci žalobce dodána dne 17. 3. 2014 a doručena dne 18. 3. 2014. Žalobce odvolání proti zajišťovacím příkazům doplnil podáními nadepsanými „Doplnění odvolání“, datovanými dnem 3. 4. 2014. Tato podání byla správcí daně odeslána dne 4. 4. 2014 (viz obálky založené ve správním spisu) a správcí daně byla doručena dne 7. 4. 2014 (srov. údaje z razítek správce daně na titulních stranách podání ze dne 3. 4. 2014). Žalobce následně zaslal správcí daně podání nazvané „Doplnění odvolání č. 2“, které bylo datováno dnem 25. 4. 2014, odesláno byla stejného dne (25. 4. 2014) a správcí daně bylo doručena dne 28. a 29. 4. 2014. Dne 29. 4. 2014 vydal žalovaný napadené rozhodnutí a stejného dne (29. 4. 2014) jej doručil žalobci.

Při posouzení námítky neúčinnosti zajišťovacích příkazů soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle § 168 odst. 1 daňového řádu pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.

Podle § 33 odst. 2 daňového řádu lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.

V dané věci je však třeba aplikovat i zvláštní ustanovení o běhu lhůty pro správce daně ve smyslu § 34 daňového řádu, které zní: Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do dne, kdy dojde k požadované součinnosti.

Smyslem § 34 daňového řádu je především vytvoření dostatečného prostoru pro to, aby správce daně mohl naplnit lhůtu, kterou je vázán, v případě, že časové prodlení není způsobeno jeho nečinností, nýbrž nečinností osoby zúčastněné na řízení, na které je správce daně při vydání rozhodnutí či vykonání úkonu závislý. Zároveň je tímto ustanovením vytvořen apel na to, aby k součinnosti došlo v co nejkratším čase. Za okamžik poskytnutí součinnosti ve smyslu citovaného ustanovení je tedy nutné považovat den, kdy příslušné podání reagující na výzvu správce daně dojde tomuto správci daně. Tímto okamžikem tedy není pouhé podání k poštovní přepravě, neboť rozhodné je to, kdy správce daně reakci na svou výzvu fakticky převezme, čímž reálně odpadá překážka bránící mu dokončení dané věci (shodně viz Baxa, J, et al. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha, 2011, komentář k § 34).

S ohledem na shora uvedené tedy soud konstatuje, že v daném případě lhůta pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům počala běžet dnem následujícím po podání odvolání, tedy dne 13. 3. 2014. Běh této lhůty se stavěl ode dne, kdy správce daně vydal výzvu k odstranění vad odvolání a vyzval tak žalobce k součinnosti, tedy od 17. 3. 2013. Stavění této lhůty trvalo do dne 7. 4. 2013, tedy do dne, kdy byla správci daně doručena podání, kterými žalobce doplnil náležitosti odvolání a došlo tak k požadované součinnosti. Následujícím dnem (dne 8. 4. 2014) počala znovu běžet lhůta pro rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu. Soud tedy shrnuje, že do dne vydání výzvy k odstranění vad odvolání uběhlo z této lhůty 5 dní (13. 3. až 17. 3. 2014) a od 7. 4. 2014 měl žalovaný zbývajících 25 dní pro vydání rozhodnutí o zajišťovacích příkazech. Lhůta pro vydání napadeného rozhodnutí ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu tedy skončila dne 2. 5. 2014. Pokud tedy žalovaný napadené rozhodnutí vydal dne 29. 4. 2014, stalo se tak před uplynutím zákonné lhůty ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu a nelze tak uvažovat o neúčinnosti zajišťovacích příkazů. Pro úplnost soud podotýká, že tato lhůta by byla zachována i v případě, pokud by byla doplnění odvolání správci daně doručena dne 4. 4. 2014, neboť v takovém případě by lhůta uplynula právě dne 29. 4. 2014. K tomu soud podotýká, že den 4. 4. 2014 jakožto datum doručení doplnění odvolání sice žalovaný zmiňuje v napadeném rozhodnutí, soud se však příkládání k závěru, že ze strany žalovaného šlo o omyl, neboť ze správního spisu je jednoznačně patrné, že doplnění odvolání byla správci daně doručena dne 7. 4. 2014, přičemž byla prostřednictvím držitele poštovní licence odeslána dne 4. 4. 2014; nezdá se tedy pravděpodobné, že by ve stejný den byla zároveň doručena správci daně. Nadto druhé doplnění odvolání, od něhož nemohl žalovaný odhlédnout bylo datováno dne 28. 4. 2014 a správci daně bylo doručeno dne 29. 4. 2014.

K argumentaci žalobce ohledně běhu lhůty uvedené v § 168 odst. 1 daňového řádu soud dodává, že účelem této lhůty je působit proti možné nečinnosti nadřízeného správce daně. S ohledem na to je třeba okamžiky rozhodné pro plynutí této lhůty (stejně jako pro její stavění) vztahovat k činnosti správce daně, a nikoli k událostem na činnosti správce daně nezávislým. Z tohoto důvodu je tedy pro plynutí lhůty ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu rozhodný okamžik vydání výzvy k odstranění vad odvolání (a nikoli až okamžik doručení této výzvy), stejně jako okamžik, kdy doplnění odvolání došla do sféry správce daně (a nikoli

okamžik, kdy žalobce doplnění odvolání odeslal). Pro běh lhůty uvedené v § 168 odst. 1 daňového řádu není relevantní ani délka lhůty stanovená ve výzvě k odstranění vad odvolání, neboť tato výzva byla vydána z důvodů nezávislých na činnosti správce daně (konkrétně v reakci na podání imperfektních odvolání žalobcem). Žalobce na tuto výzvu mohl reagovat kdykoli ve stanovené lhůtě, a včasnou reakcí tak v podstatě mohl zkrátit faktickou dobu, v níž byl žalovaný povinen rozhodnout o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Námitku neúčinnosti zajišťovacích příkazů tedy soud nepovažuje za důvodnou.

Žalobce učinil svou stěžejní žalobní argumentací tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí: *Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.* Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi (z poslední doby srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, a v něm citovanou judikaturu) označil zjišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že daňové orgány vydáním zajišťovacích příkazů závažným způsobem zasahují do majetkových práv daňových subjektů. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS, ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčena podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné. V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně. Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně, s ohledem na konkrétní okolnosti případu.

V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí důvodně nasvědčujících obavám správce daně. Z tohoto důvodu soud nemůže přisvědčit žalobci v tom, že by nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu byla sama o sobě vysoká pravděpodobnost doměření daně. Zajišťovací příkaz totiž lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS). Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 zákona daňového řádu na daň dosud nestanovenou je tedy odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody

nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS).

S ohledem na shora nastíněná kritéria se soud při posuzování námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nejprve věnoval zodpovězení otázky, zda lze z rozhodnutí daňových orgánů seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena. Správce daně v zajišťovacích příkazech konstatoval, že na základě nálezů učiněných v rámci daňových kontrol daně z přidané hodnoty předpokládá, že žalobci bude za zdaňovací období leden 2011 vyměřena daňová povinnost ve výši 4 261 324 Kč, za únor 2011 ve výši 4 366 696 Kč, za březen 2011 ve výši 9 899 308 Kč, za duben 2011 ve výši 5 863 788 Kč, za květen 2011 ve výši 10 131 205 Kč, za červen 2011 ve výši 11 595 658 Kč, za červenec 2011 ve výši 13 442 731 Kč, za září 2011 ve výši 14 445 126 Kč, za listopad 2011 ve výši 5 216 831 Kč, celkem tedy 79 222 667 Kč. Správce daně uvedl, že mu v rámci kontroly daně z přidané hodnoty vzniklo podezření na krácení daně, neboť byly zjištěny řetězcové dodávky uvnitř společenství. K fyzickému přemístění zboží dochází přímo od prvotních dodavatelů v EU do prostor žalobce, kde je zboží uskladněno a zpracováno, fakturačně však mění majitele vícekrát v průběhu 24 hodin. Zapojené společnosti nemají provozovny ani sklady na PHM (sklad pohonných hmot a maziv), nespolupracují se správcem daně, nepodávají daňová přiznání nebo přiznanou daň nehradí, jednotliví dodavatelé vykazují krátkou „životnost“ své podnikatelské činnosti, ve společnostech jsou často převáděny obchodní podíly, dochází ke změně statutárních orgánů a společnosti nezveřejňují účetní závěry ve sbírce listin obchodního rejstříku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dodal, že správce daně při stanovení výše zajištění vycházel z podezření ohledně krácení daně, resp. z toho, že obchody v řetězci jsou stíženy daňovým podvodem. Výše částky zajištění vychází z neuznaných nárokových odpočtů daně z přidané hodnoty za předmětná daňová období, konkrétně se jedná o výpočet dle výše přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DRACOPPER s. r. o. a UNICHEMOIL s. r. o., v likvidaci.

Na základě výše uvedeného odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů lze dle názoru soudu dovodit, že daňové orgány založily své závěry ohledně přiměřené pravděpodobnosti doměření daně na podezření ze zapojení žalobce v obchodních řetězcích vytvořených za účelem neodvedení daně z přidané hodnoty (což mělo vyplynout ze zjištění učiněných v rámci daňové kontroly žalobce). Nejvyšší správní soud k obdobným situacím v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, konstatoval, že pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak pro vydání zajišťovacího příkazu budou bezvýznamné otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Rovněž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, ve kterém byl vysloven závěr, 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.

S ohledem na výše uvedené soud odmítá námitku žalobce, že ve věci neproběhlo ani elementární dokazování, resp. že očekávaný doměrek daně je zcela hypotetický. Vzhledem k

povaze zajišťovacího příkazu daňové orgány v této daňového fázi řízení zásadně neprovádějí standardní dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění *indicií* důvodně nasvědčujících obavám správce daně. V případech podobných tomu, který se týká žalobce, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být z popsanych *indicií* patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, 2 Afs 213/2016 – 28). Soud má v nyní posuzované věci za to, že správce daně v zajišťovacích příkazech uvedené indicie přdestřel, byť tak učinil velmi stručně. Správce daně v hrubých obrysech nastínil mechanismus předpokládaného daňového podvodu a popsal roli žalobce v něm, přičemž žalovaný v napadeném rozhodnutí jmenoval i dvě konkrétní společnosti, které měly být do daňového podvodu zapojeny. Soud na rozdíl od žalobce neshledal ve tvrzeních daňových orgánů, resp. žalovaného žádné rozpory; pokud žalobce na str. 6 žaloby konstatoval, že žalovaný „připouští, že do tohoto řetězce jsou zapojeny ostatní společnosti, nikoliv žalobce“, pak citované tvrzení žalovaného (uvedené na str. 9 napadeného rozhodnutí) se vztahovalo k tomu, které společnosti správce daně považoval za společnosti „s krátkou životností“, nikoli k tomu, které společnosti byly zapojeny do obchodního řetězce stíženého předpokládaným daňovým podvodem.

K indiciím uvedeným v rozhodnutích daňových orgánů soud konstatuje, že popsané okolnosti (tj. přemístění zboží od prvotních dodavatelů v EU, zboží mění majitele několikrát v průběhu 24 hodin, dotčené obchodní společnosti jsou pro správce daně nekontaktní atp.) skutečně mohou nasvědčovat podvodnému jednání. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, konstatoval, že mezi typické rysy podvodu na dani z přidané hodnoty se řadí např. tyto okolnosti: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl daň a je nekontaktní, přeprava zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl, řada účastníků dané obchodní transakce se registruje k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci. Soud přitom uvádí, že žalobce v žalobě existenci daňovými orgány uvedených okolností nasvědčujících možnému podvodu na dani z přidané hodnoty relevantně nezpochybnil. Pokud žalobce argumentoval tím, že z odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů není zřejmé, o jaká zdanitelná plnění se jednalo, jaká byla jejich výše a k jakému zdaňovacímu období se tato plnění vztahují, pak soud uvádí, že správce daně v zajišťovacích příkazech jednoznačně přiřadil konkrétní částky zajištěné daně ke konkrétním zdaňovacím obdobím. Z napadeného rozhodnutí je rovněž patrné, že konkrétně jde o zdanitelná plnění od společností DRACOPPER s. r. o. a UNICHEMOIL s. r. o., v likvidaci.

K poukazu žalobce na to, že relevantní informace byly obsaženy ve vyhledávací části správního spisu a žalobce tak neměl možnost se s nimi seznámit, soud předně uvádí, že správce daně v rámci probíhající kontroly provedl několik úkonů v součinnosti se žalobcem. Ve vztahu k dané věci lze zmínit např. výzvu k prokázání skutečností ze dne 18. 2. 2014, č. j. 34726/14/4000-17104-500228 (doručenou žalobci dne 20. 2. 2014), která předcházela vydání zajišťovacích příkazů a kterou byl žalobce vyzván k předložení důkazních prostředků, jež by prokázaly oprávněnost odpočtů daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Žalobce byl konkrétně vyzván k prokázání smluv týkajících se nákupu zboží, příp. provedení služeb uzavřených s několika konkrétními společnostmi (mezi nimiž byly uvedeny i společnosti UNICHEMOIL s. r. o. a DRACOPPER s. r. o.), na jejichž základě uplatnil v kontrolovaných

zdaňovacích obdobích (leden až červenec 2011, září 2011, listopad až prosinec 2011) odpočet daně na vstupu. Dále byl žalobce vyzván k předložení příjemek na sklad (vážních lístků), dokladů o přepravě (CMR) a stejnopisu elektronického dokladu ES, které se měly vztahovat k označeným fakturám. Z toho je patrné, že žalobce i z průběhu předchozího daňového řízení alespoň v hrubých rysech věděl anebo alespoň mohl vědět, jakých konkrétních plnění se zajišťovací příkazy týkaly.

K otázkám spojeným s vyhledávací částí správního spisu, resp. k souvisejícím výhradám žalobce (žalobce např. namítal, že nemá možnost seznámit se s informacemi uvedenými ve vyhledávací části spisu; že žalovaný dovozoval, že pro vydání zajišťovacích příkazů nemá význam, zda byl žalobce seznámen s dosavadními kontrolními zjištěními atp.) soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 – 230, publ. pod. č. 3335/2016 Sb. NSS, jehož závěry lze shrnout následovně: Povaha typu rozhodnutí, jakým je zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně, pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. Za účelem, aby soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu, soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu. V dané věci se tedy soud s ohledem na výše uvedené závěry seznámil s obsahem správního spisu, včetně jeho vyhledávací části, jak byl žalovaným soudu zaslán, a to z hlediska relevance dokumentů založených ve správním spisu ve vztahu k odůvodnění vydaných rozhodnutí daňových orgánů. Dospěl přitom k závěru, že obsah podkladů založených ve správním spisu se nemíjí s odůvodněním zajišťovacích příkazů. Ve stručnosti lze poznamenat, že z těchto podkladů lze dovodit charakteristické rysy podvodů na dani z přidané hodnoty (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38), např. že společnosti zapojené do obchodování se žalobcem jsou pro správce daně nekontaktní, neplní své daňové povinnosti, byly registrovány k dani z přidané hodnoty těsně před zahájením obchodů atp.

Soud tedy s ohledem na všechny shora zmíněné okolnosti uzavírá, že předběžný závěr daňových orgánů, že žalobce byl zapojen do obchodů, které vykazovaly znaky podvodu na dani, byl vzhledem k fázi daňového řízení (při vydání zajišťovacích příkazů) opodstatněný a nebyl žalobcem relevantním způsobem věcně zpochybněn. S ohledem na to lze důvody, ze kterých daňové orgány ve svých rozhodnutích dovodily pravděpodobnost budoucího stanovení daně, považovat sice za stručné, avšak dostatečné. Soud připomíná, že nižší míru pravděpodobnosti (kterou lze v daném případě přičítat nedostatečnému množství doposud shromážděných relevantních podkladů) ve vztahu k budoucímu stanovení daně je možné do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytosti daně. Správce daně v tomto ohledu odůvodnil zajišťovací příkazy tím, že Celní ředitelství v Ústí nad Labem vydalo dne 1. 11. 2012 rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu žalobce. Žalobce na základě Smlouvy o zřízení daňového skladu pro provozování podniku společnosti TEMPERATOR s. r. o. ze dne 27. 12. 2012 (dále jen „smlouva ze dne 27. 12. 2012“) převádí svou obchodní činnost na společnost TEMPERATOR s. r. o., která je personálně propojena se žalobcem. Z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty vyplývá, že dochází k utlumování činnosti žalobce, neboť oproti

předcházejícím obdobím vykazuje nižší hodnoty zdanitelných plnění. Tím, že žalobce neprovozuje daňový sklad, se jeho příjmy omezují na příjem, který je generován na základě smlouvy ze dne 27. 12. 2012. Správce daně konstatoval, že žalobce vlastní motorová vozidla s předpokládanou zůstatkovou cenou neadekvátní k výši doměřené daně a nemovité věci, které jsou dle výpisu z katastru nemovitostí zatíženy zástavními právy pro jiné právní subjekty ve výši 1,3 mld Kč. Finanční prostředky na bankovních účtech nedosahují takové výše, která by postačovala k úhradě doměřené daně. Na žalobce jsou vedeny tři exekuce na prodej podniku. Z toho správce daně dovodil, že žalobce fakticky omezuje podnikání a zároveň nelze předpokládat, že jeho ekonomická situace v době splatnosti zajišťované daně bude výrazně příznivější, než je dnes.

Na základě výše uvedeného soud nemůže přisvědčit žalobci v tom, že by správce daně v zajišťovacích příkazech neuvedl konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč u žalobce nebude možné v budoucnu daň vybrat. Ze shora shrnutého obsahu zajišťovacích příkazů naopak vyplývá, že správce daně se věnoval nejen aktuální majetkové situaci žalobce, ale předestřel i úvahu o pravděpodobném vývoji majetkových poměrů (příjmů) žalobce v budoucnu. Závěry správce daně jsou přitom podloženy podklady ve správním spise, např. výpisem z katastru nemovitostí či jinými listinnými důkazy. Pokud žalobce v žalobě namítl, že má pochybnosti, zda žalovaný zohlednil veškerá jím vlastněná vozidla a všechny jeho účty, pak se jedná pouze o námitku vznesenou v hypotetické rovině. Žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazy o tom, že by vůbec nějaká vozidla vlastnil, resp. že by disponoval dostatečnými peněžními prostředky na bankovních účtech. K tomu soud poznamenává, že motorová vozidla i finanční zůstatky na bankovních účtech představují vysoce likvidní majetek, který mohl žalobce prakticky kdykoli převést a ukončit tak svou činnost. Žalobce rovněž nijak nezpochybnil, že v době vydání zajišťovacích příkazů byly vydány exekuční příkazy na prodej jeho podniku (srov. ve správním spise založený výpis z obchodního rejstříku). Soud rovněž pokládá za podstatné, že na nemovitém majetku žalobce vážnou zástavní práva třetích osob. Žalovaný přitom nebyl povinen vyčíslit hodnotu předmětných nemovitostí, neboť již z existence těchto zástavních práv a jejich celkové hodnoty (přes 1,3 miliard Kč) je patrné, že případný prodej dlouhodobého majetku žalobce bude spojen s obtížemi a dobytnost budoucí daně tak bude ohrožena. Žalovaný rovněž nebyl povinen zjišťovat, kdy a z jakého důvodu tato zástavní práva vznikla, neboť není zřejmé, jak by mohla taková zjištění zvrátit závěr o ohrožení dobytnosti daně. Žalobce sice uvedl, že disponuje i jiným majetkem, ten však dostatečným způsobem nekonkretizuje. Soud nadto nepokládá za věrohodné, že by žalobce vlastnil „jiný“ majetek v hodnotě odpovídající celkové částce zajištěné daně (tj. přes 79 milionů Kč) za situace, kdy žalobce ukončuje svou výrobní činnost (k tomu viz dále). Nedůvodný je rovněž poukaz žalobce na svůj základní kapitál, neboť výše tohoto ukazatele nemá vliv na reálnou platební schopnost obchodní společnosti.

Soud při hodnocení pravděpodobnosti budoucí dobytnosti daně považuje dále za podstatné úvahy správce daně a žalovaného ohledně budoucího vývoje majetkových poměrů žalobce. Soud předně podotýká, že žalobce nijak nezpochybnil tvrzení žalovaného o razantním snižování objemu uskutečňovaných zdanitelných plnění (žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí uvedl, že v roce 2011 dosahovala tato plnění výše cca 100 až 300 mil. Kč, zatímco později byla snížena na cca 7 až 11 mil. Kč). Z napadeného rozhodnutí i ze správního spisu vyplývá, že žalobce před vydáním zajišťovacích příkazů zároveň ukončil činnosti související s provozováním daňového skladu. Pokud žalobce poukazoval na to, že na základě spolupráce se společností TEMPERATOR s. r. o. má zajištěn stabilní zdroj příjmů, pak i s touto argumentací se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí, v němž uvedl, že tato společnost převzala činnost žalobce související s provozováním daňového skladu, čímž

došlo ke snížení zdanitelných plnění i příjmů žalobce. S tímto závěrem se soud ztotožňuje a doplňuje, že uzavřením smlouvy se společností TEMPERATOR s. r. o. došlo k tomu, že příjmy žalobce budou spíše než na vlastní provozní činnosti žalobce záviset na schopnosti společnosti TEMPERATOR s. r. o. dostát svým smluvním závazkům. Obavy o plnění z této smlouvy, a tím i o budoucí příjmy žalobce, poté vyplývají zejména z personálního propojení společnosti TEMPERATOR s. r. o. se žalobcem (což vyplývá jak z napadeného rozhodnutí, tak ze správního spisu).

Pokud žalobce v souvislosti se svou spoluprací se společností TEMPERATOR s. r. o. odkazuje na obsah odvolání proti zajišťovacím příkazům, pak soud konstatuje, že sám žalobce v nich připouští problémy s „řádným a kontinuálním fungováním své podnikatelské činnosti“ (viz str. 6 doplnění odvolání ze dne 3. 4. 2014). Žalobce dále v doplnění odvolání obsáhle popsal důvody pro zapojení společnosti TEMPERATOR s. r. o. do své obchodní činnosti, přičemž uvedl, že v důsledku snah o poškození a nepřátelské převzetí ze strany společnosti RAVAK s. r. o. se ze dne na den ocitl bez finančních prostředků a bez daňového skladu a nemohl již nadále provozovat svou výrobní činnost. I přesto však držel veškeré své zaměstnance, neboť bez nich by se z něj stala „prázdná společnost“. Žalobce uvedl, že mu společnost TEMPERATOR s. r. o. na základě smlouvy zajišťuje financování nákupu, prodeje a výroby a hradí mu veškeré náklady, s tím, že žalobce se podílí na zisku společnosti TEMPERATOR s. r. o. ve výši 40 %. V únoru 2013 byla společnosti TEMPERATOR s. r. o. kladně vyřízena žádost o zřízení daňového skladu, během roku 2013 začala tato společnost „najíždět“ výrobu a získávat stále dodavatele a odběratele, kteří věřili v obnovení výroby v areálu vlastněném žalobcem. Společnost TEMPERATOR s. r. o. má vyprodanou celou kapacitu výroby až do 30. 6. 2014, což zajišťují zisk nejen jí, ale též žalobci. K těmto argumentům soud poznamenává, že v nyní posuzovaném případě nejsou podstatné důvody, proč ze strany žalobce došlo ke spolupráci společnosti TEMPERATOR s. r. o. Podstatné je však to, že žalobce v podstatě potvrdil závěr daňových orgánů, že v podstatě ukončil svou vlastní provozní činnost a jeho příjmy (resp. „podnikatelská činnost“, jak žalobce uvádí v žalobě) jsou nadále závislé na plnění ze smlouvy se společností TEMPERATOR s. r. o. (která, jak již bylo uvedeno výše, byla se žalobcem personálně propojena). Sám žalobce ostatně v odvolání konstatoval, že nesouhlasí s vymáháním jistiny ve výši téměř 80 milionů Kč, neboť je „vzhledem ke své situaci nemá a ani nemůže mít k dispozici“ (viz str. 9 doplnění odvolání).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 2014, konstatoval, že nižší míru odůvodněné obavy (tj. pravděpodobnosti) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymožitelnosti této daně. To správci daně umožňuje vydat zajišťovací příkaz i tehdy, pokud by sice byly dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod. Soud konstatuje, že v dané věci jsou jednoznačně dány „silné“ důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně. Dlouhodobý majetek žalobce je zatížen zástavními právy a žalobce svou vlastní provozní činnost přinejmenším podstatně omezil a fakticky ji převedl na společnost TEMPERATOR s. r. o., což vyplývá nejen z podkladů uvedených ve správním spisu (srov. např. přehled údajů z daňových přiznání žalobce), ale rovněž ze samotného obsahu jím podaného odvolání proti zajišťovacím příkazům. Pokud žalobce v odvoláních zmínil, že se nikam nepřesouvá, je dosažitelný, vždy s daňovými orgány komunikoval a spolupracoval, fungoval zcela stejně po celou řadu let,

vždy plnil své daňové povinnosti apod., pak lze konstatovat, že ekonomická situace žalobce se zásadním způsobem změnila právě v období předcházejícímu vydání zajišťovacích příkazů (ke konci roku 2012), kdy žalobce ukončil provozování daňového skladu (k tomu sám žalobce na str. 7 doplnění odvolání konstatoval, že byl „nucen ukončit ke 30. 10. 2012 činnost daňového skladu a tím pádem i zastavit veškerou výrobní činnost“).

Soud tedy po vyhodnocení všech relevantních okolností případu shrnuje, že daňové orgány ve svých rozhodnutích uvedly dostatečné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Jestliže správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech „slabé“ (nicméně dle názoru soudu stále postačující) důvody nasvědčující budoucímu vyměření daně, v dané věci jsou nepochybně dány „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně.

Soud nepřisvědčil ani námitkám žalobce, že výroky zajišťovacích příkazů neodpovídají § 167 odst. 2 daňového řádu, resp. že z výroků zajišťovacích příkazů není patrná výše zajištěné částky stejně jako doba, po kterou má být částka zajištěna. Žalobce námitku ohledně neuvedení výše zajištěné daně opírá o to, že je ve výroku zajišťovacích příkazů uvedeno slovo „celkem“. Dle názoru soudu však z užití tohoto slova nelze dovozovat, že by se jednalo o „celkovou výši daně z přidané hodnoty“, neboť z výroků zajišťovacích příkazů je jednoznačně patrné, že se vztahují k dosud nestanovené dani z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období (kalendářní měsíc). Soud ověřil, že ve výrocích zajišťovacích příkazů je vždy určena výše zajištěné daně, a to konkrétní částkou. Tyto částky přitom odpovídají i konkrétním částkám uvedeným v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Ostatně z podání samotného žalobce (z odvolání i ze žaloby) vyplývá, že žalobce neměl pochybnosti o výši zajišťovaných částek, které konkrétně a ve stejné výši jako správce daně označil (srov. např. již str. 2 žaloby). Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by měla být ve výroku zajišťovacích příkazů uvedena doba, po kterou má být úhrada zajištěna. K tomu soud uvádí, že daňový řád žádný takový požadavek nestanoví. Doba účinnosti zajišťovacích příkazů pak vyplývá přímo z daňového řádu, konkrétně z jeho § 168 odst. 4, a z tohoto pohledu nemá pro ochranu veřejných subjektivních práv daňových subjektů žádný význam, zda správce daně uvede doslovné znění citovaného ustanovení do výroku zajišťovacího příkazu. Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů představuje v tomto ohledu § 168 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, jestliže pominou před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno. V případě zjištění důvodů pro snížení původní výše zajištění pak správce daně rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.

Pokud žalobce poukazuje na absenci úvahy ohledně výpočtu výše zajištěné daně, resp. toho, proč daňové orgány přistoupily k zajištění daně v plné výši, pak soud odkazuje na odůvodnění tohoto rozsudku ohledně přezkoumatelnosti úvah daňových orgánů o přiměřené pravděpodobnosti doměření daně a doplňuje, že správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek (srov. § 167 odst. 4 věta první daňového řádu). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 – 86, k obdobným námitkám konstatoval, že odůvodnění zajišťovacího příkazu (a rozhodnutí o odvolání proti němu) není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují

nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti. Není přitom podstatné, zda správce daně v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výroků zajišťovacího příkazu. Odůvodnění rozhodnutí správního orgánu totiž představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které je nutné posuzovat i v jejich vzájemných souvislostech. Jestliže tedy správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a tyto skutečnosti mají význam i z hlediska výše zajištěné částky, je nutné uvedená skutková zjištění implicitně vztáhnout i na odůvodnění těchto zbývajících výroků zajišťovacího příkazu, i když tak správce daně výslovně neučiní.

Soud připomíná, že daňové orgány správně dospěly k závěru, že je zde přiměřená pravděpodobnost, že žalobce nemá dostatečný majetek na úhradu daně a zároveň podstatně utlumuje svou činnost. Tato skutková zjištění dle názoru soudu dostatečně odůvodňují závěr daňových orgánů, že v budoucnu vyměřená daňová povinnost nebude uhrazena ani zčásti a že výše zajištění tedy musí odpovídat celé předpokládané částce daně. I když tedy daňové orgány při odůvodnění výše zajištěné částky na tyto okolnosti výslovně nepoukázaly, nelze jejich rozhodnutí v tomto směru považovat za nepřezkoumatelná. Soud přitom připomíná, že samotnou výši zajišťovaných částek daňové orgány odůvodnily tím, že vychází z neuznaných nárokových odpočtů daně z přidané hodnoty za předmětná daňová období, konkrétně se jedná o výpočet dle výše přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DRACOPPER s. r. o. a UNICHEMOIL s. r. o., v likvidaci. K tomu soud podotýká, že správce daně výši zajišťované částky stanoví podle pomůcek, tedy v podstatě kvalifikovaným odhadem. V daném případě tedy soud neshledal, že by daňové orgány určily konkrétní výši zajišťovaných částek svévolně; naopak lze konstatovat, že způsob výpočtu těchto částek je plně přezkoumatelný a nadto vychází z údajů poskytnutých samotným žalobcem. Z tohoto důvodu soud odmítá i obecný poukaz žalobce na zásadu součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu). K tomu soud doplňuje, že žalobce v žalobě žádné konkrétní skutečnosti, které měly dle jeho názoru daňové orgány zohlednit při určení výše zajištěné částky, neuvedl.

Žalobce ve své poslední námitce vytýká daňovým orgánům, že nepostupovaly v souladu se zásadou proporcionality. K této námitce soud uvádí, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách pro vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45). Pokud tedy správce daně dospěje k závěru, že jsou dány zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, pak je povinen postupovat k zabezpečení základního cíle zákonné úpravy správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. K tomu soud odkazuje např. na rozsudek ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena § 167 odst. 4 věta první daňového řádu. Pokud žalobce namítl, že daňové orgány nezvažovaly jiné možnosti zajištění budoucí úhrady daně, např. zatížení majetku žalobce zástavním právem, pak soud považuje za nutné upozornit na to, že zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva (srov. § 170 daňového řádu), může být zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení (případně v řízení exekucím, jde-li o stanovení exekucních nákladů), která navzdory její splatnosti nebyla plně uhrazena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016 – 28). V dané věci se však jednalo o zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň; k zajištění úhrady na

dosud nestanovenou daň přitom slouží právě institut zajišťovacího příkazu. Soud tedy uzavírá, že záruku ochrany základních práv žalobce jakožto daňového subjektu lze v dané věci spatřovat v zákonném daném omezení možnosti správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, konkrétně v nutnosti shledat existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně tak nebyl nad rámec tohoto požadavku povinen v zajišťovacích příkazech vysvětlovat rizika, která by hrozila veřejnému zájmu v případě nevydání zajišťovacích příkazů, jak namítal žalobce.

VI. Závěr

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 30.března 2017

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová