



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobkyně **EA Master s.r.o.** se sídlem Praha 10, nám. Přátelství 1518/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2014, č. j. 25232/14/5000-14503-703460,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Dne 27. 6. 2014 vydal Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) zajišťovací příkazy pod č. j. 1252804/14/2901-25200-706451, č. j. 1253003/14/2901-25200-706451, č. j. 1253229/14/2901-25200-706451, č. j. 1253343/14/2901-25200-706451, č. j. 1253419/14/2901-25200-706451, č. j. 1253578/14/2901-25200-706451, č. j. 1253710/14/2901-25200-706451, č. j. 1253798/14/2901-25200-706451, č. j.

1253881/14/2901-25200-706451 a č. j. 1254124/14/2901-25200-706451, kterými uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 19. 3.–31. 3. 2013 a září 2013 až květen 2014 celkem ve výši 2 514 793 Kč, u které dosud neuplynul den splatnosti, složením jistoty na účet správce daně.

[2] Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně tak, že změnil část výroku na straně 1 zajišťovacích příkazů, kdy nahradil text „*ve věci zajištění úhrady na daň z přidané hodnoty, u které dosud neuplynul den splatnosti, Vám ukládá, abyste zajistil/a úhradu daně z přidané hodnoty, u které dosud neuplynul den splatnosti*“ novým zněním „*ve věci zajištění úhrady na daň z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, Vám ukládá, abyste zajistil/a úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena*“. V ostatním žalovaný odvolání žalobkyně zamítl.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně.

[4] Žalobkyně namítala, že ze strany správce daně nebyl předložen jediný důkaz, který by nasvědčoval tomu, že plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech (jak na vstupu, tak na výstupu) nejsou v souladu se skutečností. V obdobích, za která daňová kontrola zahájena v době vydání zajišťovacího příkazu nebyla, neměla žalobkyně ani možnost, jakékoli doklady resp. důkazy předložit.

[5] Správce daně nevysvětlil, proč by měly být prodeje plátcům do jiného členského státu EU podezřelé, či v čem spočívá údajné důvodné podezření na nestandardní aktivity v rámci obchodních vztahů žalobkyně (zmiňován plátce Sameurope International GmbH). Žalobkyni vznikl nárok na nadměrný odpočet v důsledku zákonné úpravy, nikoli pro rozmar samotné žalobkyně.

[6] Žalobkyně není právně ani morálně odpovědná za jednání třetích osob a údajná nekontaktnost některých subjektů (společnosti J.A.U.N. TUSIN, s.r.o., a MILIVANILI s.r.o.), nemůže sloužit jako záminka pro zásah do majetkových práv žalobkyně.

[7] U společnosti PULIZIA MERCE s.r.o. bylo pozitivně ověřeno, že tato společnost předmětné daňové doklady vydala a zboží dodala. Se společností J.A.U.N. TUSIN, s.r.o., žalobkyně již dávno obchodní styk neudrží, neboť obchodní spolupráce byla v minulosti ukončena. Se společností MILIVANILI s.r.o. byl uzavřen obchod v době, kdy byla jednatelkou žalobkyně P. M. (datum ukončení funkce 25. července 2013) a zástupce žalobkyně ani paní K. H. s nikým z této korporace nikdy nejednali. Pokud se společnost MILIVANILI s.r.o. dopustila omylu spočívajícího ve vystavení daňového dokladu pod stejným číslem, jakým disponuje žalobkyně, není žalobkyně za takovou okolnost přímo odpovědná.

[8] V rozhodnutí správních orgánů zcela absentuje robustní úvaha, z níž by bylo nadevše patrné, že daň bude žalobkyni stanovena. Tím chybí základní předpoklad k tomu, aby mohla

být dosud nestanovená daň vůbec zajišťována prostřednictvím žalobou napadených zajišťovacích příkazů.

[9] Tvzení žalovaného, že zboží (mobilní telefony, radiofrekvenční etikety a luxusní kosmetika) je zakoupeno v tuzemsku a je dále ihned přeprodáváno, není pravdivé. Žalobkyně pořízené zboží uskladňovala v pronajatých skladovacích prostorech, což vyplývá z provedeného šetření samotným správcem daně ze dne 30. 5. 2014.

[10] Rovněž nepravdivé a v příkrém rozporu s provedeným dokazováním je tvrzení, že platby probíhají pouze v hotovosti. Žalobkyně oba způsoby úhrad, tedy hotovostní i bezhotovostní, zcela přirozeným způsobem kombinovala, stejně jako jiné subjekty na trhu.

[11] Žalobkyně byla postižena sérií zajišťovacích příkazů. Jak je patrné z poměru sumy zajištěné dosud nestanovené daně k sumě oběžných aktiv, byla žalobkyně zbavena v podstatě veškerého provozního kapitálu, což paralyzuje její činnost.

[12] Zajištění daně může být pouze vzácnou výjimkou z pravidla, avšak žalovaný svým výkladem rozsahu přezkumu zajišťovacích příkazů v odvolacím řízení vytváří pro žalobkyni bezvýchodnou situaci. Na jedné straně je zajištění daně založeno na úvaze o tom, že žalobkyně je údajně zapojena do podvodu na dani z přidané hodnoty, nicméně argumenty vyvracející tuto tezi žalovaný přezkoumat nechce a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyni odkazuje v těchto námitkách do řízení o dani samotné.

[13] Z kontextu právní úpravy vyplývá, že zajišťovací příkaz může být vydán pouze tehdy, pakliže lze důvodně předpokládat, že nějaká konkrétní daň pro nějaké konkrétní důvody bude v blízké budoucnosti neodvratně stanovena.

[14] Žalovaný se dostatečně nevypořádal s konkrétními odvolacími důvody žalobkyně, a proto trpí napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Žalovaný pouze neodůvodněně odmítl dále uvedené odvolací námitky a citoval z judikatury bez aplikace na posuzovaný případ.

[15] Správce daně neuvedl, proč vytýkal paní K. H., že správce daně zatím nekontaktovala a ani neuvedl, proč by tak měla učinit. Žalobkyně má zástupce pana M. P., který se správcem daně bohatě komunikuje. Žalovaný se k této odvolací námitce nevyjádřil.

[16] Za polopravdu je nutné označit výrok správce daně, že na adrese trvalého bydliště pana M. P. nebyla písemnost převzata. Předně správce daně neuvedl, která konkrétní písemnost na adrese trvalého bydliště nebyla převzata, a proto se jedná o tvrzení nepřezkoumatelné. Pan M. P. si zřídil u České pošty, s.p., dosílku na jinou adresu, na níž se v současné době zdržuje. Doručování písemností ze strany správce daně bylo a je úspěšné, tedy je s žalobkyní možné skrze zvoleného zástupce hladce komunikovat. Této námitce žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí přitakal. Není rovněž pravda, že by se žalobkyně systematicky vyhýbala komunikaci se správcem daně.

[17] Absurdní je předpoklad správce daně, že by každý den na adrese sídla žalobkyně měla být osoba zajišťující příjem neohlášených návštěv. Žalobkyně provozuje velkoobchodní

činnost, která nevyžaduje typickou provozovnu, kde je přijímána veřejnost bez ohlášení. Stejně tak nemusí být na dveřích kanceláře označených logem žalobkyně uveden kontakt na paní K. H., jednatelku žalobkyně. Na oněch dveřích byl uveden telefonní kontakt na zástupce žalobkyně pana M. P.. K tomuto odvolacímu důvodu se žalovaný nevyjádřil.

[18] Žalobkyně si pronajala od pana M. N. kancelářské prostory v ulici Divadelní 1604/8 v Jihlavě a na dané adrese si zapsala své sídlo. Žalobkyně je s panem M. N. v pravidelném kontaktu, a proto nevěří, že se měl pokoušet nejméně třikrát kontaktovat někoho ze zástupců žalobkyně na adrese sídla s negativním výsledkem. Pro dokázání, že pan M. N. netvrdil, že měla žalobkyně jednat nestandardně, žalobkyně navrhla jeho výslech. Žalovaný k této odvolací námitce pouze zopakoval tvrzení správce daně a k navrženému důkazu se nevyjádřil.

[19] Správce daně nevysvětlil, proč by se žalobkyně nemohla svobodně rozhodnout ohledně výběru svého sídla a v čem by výběr právě Jihlavy měl být výběrem podezřelým. Ve světle rozhodných skutečností a navržených důkazů je závěr správce daně, že sídlo žalobkyně se jeví jako „formální/virtuální“, zcela účelově vykonstruovaný a v rozporu s fakty.

[20] Skladové prostory žalobkyně jsou průběžně využívány ke skladování nakoupeného zboží před jeho distribucí zákazníkům. Není zřejmé, co chtěl správce daně vyvodit ze zjištění, že dne 30. 5. 2014 nebylo v místě skladováno žádné zboží a že dne 26. 5. 2014 bylo žalobkyní naposledy zboží přebíráno. Čtyři dny před neohlášenou návštěvou pracovníků správce daně pronajímatel skladových prostor pohyb zboží potvrdil. Pakliže se správce daně snaží naznačit, že žalobkyně neprovádí svou ekonomickou činnost a že nemá žádný majetek, jedná se o nesprávný závěr. V průběhu měsíce června 2014 bylo opět ve skladovacích prostorech skladováno zboží – radiofrekvenční etikety v množství 1 280 000 ks.

[21] Žalovaný se s touto odvolací námitkou dostatečně nevypořádal, navíc bezdůvodně odmítl důkaz vyznívající ve prospěch žalobkyně – sdělení pronajímatele skladových prostor.

[22] Žalobkyně nerozumí konstatování správce daně ohledně zastupování žalobkyně panem M. P. Ani tento odvolací důvod žalovaný nikterak nevypořádal.

[23] Správce daně neuvedl, z jakých důvodů je obchodní sortiment žalobkyně (mobilní telefony, radiofrekvenční etikety a luxusní kosmetika) tzv. „rizikovou komoditou“. Ani touto odvolací námitkou se žalovaný dostatečně nezabýval.

[24] Není pravdou, že by úhradou závazků dodavatelům bankovními převody či hotovostními úhradami, byl zastírán tok finančních prostředků. Na bankovním účtu je patrné, komu byly peněžní prostředky poukázány (jedná se o úhrady dodavatelských faktur) a k úhradám v hotovosti má žalobkyně doklady o tom, komu finanční prostředky a za co vyplatila. Veškeré tyto doklady má k dispozici i správce daně. Ani tuto odvolací námitku žalovaný žádným způsobem nevypořádal.

[25] Žalobkyně realizuje obchodní činnost, jejíž podstata spočívá v nákupu a prodeji zboží. Nemůže si proto ponechávat peněžní prostředky, které náleží dodavatelům jen proto, aby správce daně uspokojila vysokými zůstatky na svých bankovních účtech. Ani tento odvolací důvod žalovaný nikterak nevypořádal.

[26] Dodavatel radiofrekvenčních etiket American Security spol. s r. o. nebyl spolehlivý, a proto začala žalobkyně zboží odebírat od společnosti PULIZIA MERCE s.r.o. Nový dodavatel sice za poněkud vyšší cenu, ale byl schopen dodat zboží v požadovaném množství, kvalitě i rozměrech. Není tedy zřejmé, proč by mělo být jednání žalobkyně nelogické.

[27] Správce daně zmínil, že má neurčitou informaci, která se týká plátce Sameurope International GmbH, který je svým místně příslušným správcem daně vyšetřován ohledně podezření na „nestandardní aktivity“. Spojitost mezi těmito „nestandardními aktivitami“ společnosti Sameurope International GmbH a žalobkyní nebyla ani naznačena. Nelze tedy z takových informací usuzovat, že by žalobkyně byla jakýmkoli způsobem do těchto aktivit zapojena a už vůbec nelze na těchto neurčitých informacích založit přesvědčivý předpoklad, že daň bude žalobkyni v budoucnu neodvratně stanovena. S touto společností navíc žalobkyně začala obchodovat až v roce 2014, což se zajišťovanou daní z přidané hodnoty za období březen, září až prosinec 2013 nemá nic společného.

[28] Lze tedy uzavřít, že důvody, které jsou uvedeny jako předpoklad doměření dosud nestanovené daně, jsou buď nepravdivé, nebo vůbec s posuzovanou věcí nesouvisí.

[29] Správce daně rovněž nepředložil přezkoumatelnou úvahu, z níž by bylo patrné, že případná daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že vybrání daně v době její splatnosti bude spojeno se značnými obtížemi. V rozhodnutí správních orgánů absentovala úvaha, že žalobkyně disponuje konkrétním majetkem, avšak v době splatnosti dosud nestanovené daně takovým majetkem disponovat nebude. Pouhý odkaz na účetní výkazy žalobkyně za první rok její činnosti jako odůvodnění pro takto brutální postup vůči žalobkyni nemůže obstát. Žalobkyně provozuje výlučně obchodní činnost, pro kterou žádné nemovitosti ani stroje a zařízení nepotřebuje. Žalobkyně hospodář a své závazky, jak vůči státu, tak vůči svým obchodním partnerům do vydání zajišťovacích příkazů bez problémů vždy plnila.

[30] Bylo-li by tvrzení správních orgánů postaveno na tom, že žalobkyně nemá žádné majetkové hodnoty, pročez nebude v budoucnu schopna plnit své budoucí daňové povinnosti, pak by nemohl být vydán zajišťovací příkaz pro nesplnění základního předpokladu tohoto institutu. Jestliže žalobkyně nedisponuje žádným majetkem ani v době vydání zajišťovacích příkazů, pak by jejich vydání bylo zcela absurdním krokem.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[31] Jelikož argumentace použitá v žalobě byla obdobná jako námitky v odvolacím řízení, odkázal žalovaný ve vyjádření k žalobě především na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[32] Dále mj. uvedl, že zajišťovací příkaz je nepochybně výjimečný institut, který předchází meritornímu rozhodnutí o stanovení daně. Zjištění učiněná ve správním řízení však byla podstatná a v souladu se zjištěným skutkovým a právním stavem dostatečně prokazující odůvodněnou obavu správce daně, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Důvody uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují jak stav odůvodněné

obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tak skutečnosti dostatečně dokládající stanovenou výši zajišťovaných částek, a tedy požadované jistoty.

[33] Žalobkyně nevlastní žádná dlouhodobá aktiva (nevlastní žádné nemovité věci ani např. automobily) mimo peněžních prostředků na účtu poskytovatele platebních služeb, které jsou však obratem vybírány žalobkyní v hotovosti. Správce daně přihlédl i ke zjištění, že od zdaňovacího období července 2014 až dosud žalobkyně neuskutečnila dodání zboží (služeb) do jiného členského státu tzn., poslední dodání radiofrekvenčních etiket do Německa se mělo uskutečnit v měsíci červnu roku 2014. Rovněž od tohoto měsíce se výše jejich uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění pohybuje v řádu do sta tisíc Kč měsíčně.

[34] Způsob dokazování se v nalézacím a zajišťovacím řízení liší. K vydání zajišťovacího příkazu postačí doložení naplnění podmínek, na něž je vydání zajišťovacího příkazu vázáno. Výši jistoty správce daně určí v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu dle vlastních pomůcek. V daném případě jako pomůcku pro výpočet zajištěných dosud nestanovených daní za předmětná zdaňovací období použil správce daně výši vykázaných nadměrných odpočtů, které již byly žalobkyni správcem daně vráceny.

[35] Správní orgány nemusí v rámci řízení o zajištění daně prokazovat, že daň bude skutečně v určité konkrétní výši stanovena, a tedy ani nemusí v tomto řízení posuzovat a prokázat, že existují objektivní okolnosti prokazující, že žalobkyně vědět mohla a měla, že je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Účelem zajišťovacího příkazu je zabezpečení budoucí úhrady daně, nikoli její přesné stanovení.

[36] Závěry týkající se sídla žalobkyně nejsou „účelově vykonstruované“, ale podporují důvodnou obavu správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná.

[37] Žalovaný měl za to, že se v napadeném rozhodnutí vyjádřil ke všem stěžejním odvolacím námitkám, které měly dopad do předmětného odvolacího řízení, a s ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud žalobu zamítl. Současně navrhl, aby soud žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč.

IV. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

[38] V replice ze dne 2. 3. 2015 žalobkyně uvedla, že stěžejním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů je hypotéza o zapojení žalobkyně do podvodu na dani z přidané hodnoty. Přesto se žalovaný brání přezkumu správnosti těchto úvah. Je porušením principu spravedlivého procesu, když stěžejní důvod zajištění není v odvolacím řízení vůbec přezkoumáván.

[39] Závěry rozsudku Nejvyššího správního soud ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, na které odkazoval žalovaný, jsou pro posuzovaný případ nepřijímadné, jelikož v dané věci šlo o zcela odlišnou skutkovou situaci.

[40] Žalovaný přehlíží, že důkazní břemeno leží na správních orgánech. Nedostatek důkazů nelze překlenovat domněnkami správce daně. Žalovaný v posuzované věci shromáždil určitá skutková zjištění, kterým poskytl nadstavbu v podobě domněnek, aby zajišťovacím příkazům poskytl falešný háv legality. To však nelze považovat za unesení důkazního břemene.

[41] Náhrada nákladů řízení náleží pouze za zastoupení v řízení před soudem, které žalovaný neměl, a proto by mu ani v případě úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení nepřislušela.

V. Posouzení věci soudem

[42] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[43] V projednávané věci je předmětem soudního přezkumu otázka zákonnosti závěrů správních orgánů, zda u žalobkyně byly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za zdaňovací období březen 2013 a září 2013 až květen 2014.

[44] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *„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.“*

[45] Na tomto místě je třeba předeslat, že zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, je dle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, a to především s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat v podobě ohrožení hospodářské činnosti daňového subjektu, či jeho samotné existence (srov. rozsudek ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).¹

[46] Povaha tohoto typu rozhodnutí, jakož i okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se tento opírá. Zákonodárce přitom stanovením podmínek, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.

¹ Použitá judikatura se vztahuje ke dřívější právní úpravě dle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak vzhledem k obdobnosti dřívější úpravy s úpravou nynější (§ 167 daňového řádu), je použitelná i pro nyní projednávanou věc.

[47] Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je proto třeba se především zabývat tím, zda finanční orgány postupovaly v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu a řádně zdůvodnily, že je zde dána odůvodněná obava, že daň (v posuzované věci dosud nestanovená daň z přidané hodnoty) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Ostatně i rozšířený senát v bodě 27. odůvodnění zmiňovaného rozsudku uvedl, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“

[48] Existence důvodné obavy musí vždy vyplývat z ekonomických poměrů daňového subjektu, jakož i z okolností ovlivňujících jeho fungování. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 16. 4. 2014 ve věci č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, dospěl k závěru, že „*zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu.*“ Okolnosti tohoto případu byly zcela jistě odlišné od nyní projednávané věci, nicméně zdejší soud má za to, že z něj lze použít zobecňující závěr, že pokud správce daně řádně odůvodní logické úvahy o (ne)schopnosti daňového subjektu daň v budoucnu uhradit, lze vydat zajišťovací příkaz.

[49] Výkladem § 167 odst. 1 daňového řádu se pak Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, v němž dal obecně zapravdu žalovanému, že „*při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.*“

[50] Na základě výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k § 167 odst. 1 daňového řádu tak lze shrnout, že po správci daně nelze požadovat, aby již v rámci vydávaného zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně.

[51] Na druhou stranu však 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 v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. 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. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ve kterém dospěl k závěru, že „*pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen*

prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Lze tedy učinit mezitímní závěr, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů“.

[52] Rozhodnutí o zajištění daně lze tedy vydat pouze za předpokladu, že existuje odůvodněná obava, jednak že bude v budoucnu daň stanovena, a jednak že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její vymahatelnosti zcela nebo zčásti nedobytná, případně, že výběr daně bude v budoucnu spojen se značnými obtížemi.

[53] V nyní projednávané věci správce daně výslovně své rozhodnutí nerozdělil podle výše uvedených kritérií, nicméně z kontextu rozhodnutí je zřejmé, že se podstatnými okolnostmi zabýval. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 18. 12. 2013 za zdaňovací období 19. 3.–31. 3. 2013 a duben až říjen 2013 a dne 11. 2. 2014 byl předmět kontroly rozšířen o zdaňovací období listopad a prosinec 2013. Během daňové kontroly, i v souvislosti s vyhledávací činností k dalším zdaňovacím obdobím leden až květen 2014, zjistil správce daně skutečnosti, na základě kterých dospěl k závěru, že existuje odůvodněná obava, že dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi a hrozí nebezpečí z prodlení.

[54] Zajišťovací příkazy neobsahují ve vztahu k první podmínce výslovné konstatování, že existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité konkrétní výši stanovena, avšak z kontextu je zřejmé, že tuto úvahu správce daně provedl a zajišťovací příkazy ve vztahu k této podmínce i obsahují přezkoumatelné odůvodnění. Správce daně uvedl, že ze strany žalobkyně nebyl předložen jediný důkaz, že deklarovaná plnění odpovídají skutečnosti, tzn. že bylo postupováno v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Ani odpovědi na dožádání deklarovaná plnění nepotvrdily. Dle sdělení dožádaných správců daně je dodavatel J.A.U.N. TUSIN, s.r.o., nekontaktní. Dodavatel PULIZIA MERCE s.r.o. sice předložil daňové doklady, na základě kterých si žalobkyně nárokuje odpočty daně, nicméně dožádaný správce daně měl pochybnosti ohledně předchozího dodavatele, u kterého byl nesoulad mezi skutečným a zapsaným sídlem. Jednatel společnosti MILIVANILI s.r.o. s dožádaným správcem daně nespolutracoval, za období březen 2013 předložil daňový doklad č. VF130016 se základem daně 12 300 Kč a DPH 2 583 Kč, zatímco žalobkyně předložila daňový doklad se stejným číselným označením se základem daně 400 083 Kč a DPH 84 017,43 Kč.

[55] Vzhledem k tomu, že za část kontrolovaných období žalobkyně nevykazovala žádná uskutečněná tuzemská plnění a deklarovala pouze dodání zboží do jiného členského státu s tím, že zboží pořizuje v tuzemsku, čímž jí vznikají nadměrné odpočty a dodání zboží bylo

prováděno výhradně panem M. P. a najatými osobními auty, správce daně požádal o poskytnutí informací na základě mezinárodní spolupráce. Ke dni vydání zajišťovacích příkazů obdržel jednu odpověď (ohledně plátce Sameurope International GmbH), ze které vyplývalo, že probíhá rozsáhlé šetření se závažným důvodným podezřením na nestandardní aktivity.

[56] Správce daně na základě těchto zjištění dospěl k závěru, že lze pochybovat, zda žalobkyně prokáže své vykázané nadměrné odpočty za předmětná zdaňovací období. Dle názoru zdejšího soudu takto odůvodněná zjištění jako zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu, i ve spojení s dále uvedenými okolnostmi, obstojí. Jak již bylo uvedeno, v řízení o zajištění nelze po správci daně požadovat, aby postavil zjištěné skutečnosti na jisto, nelze zaměňovat toto řízení s řízením nalézacím. Správce daně uvedl řadu skutečností, ze kterých se lze logicky domnívat, že dojde k doměření daně. Soud má tedy za to, že první podmínka tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité konkrétní výši stanovena, byla naplněna.

[57] Lze se ztotožnit se žalobkyní, že nenese odpovědnost za jednání třetích osob a jejich nekontaktnost. Nekontaktnost dodavatele ale může hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání zajišťovacích příkazů, jak tomu bylo i v nyní projednávané věci. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by důvodem pro neuznání nároku na odpočet bylo to, že by dodavatel žalobkyně byl nekontaktní. Úvaha správce daně tedy rozhodně neznamená, že by „*všichni správci daně každému plátcovi, jehož dodavatel se stane nekontaktní, bez dalšího nárok na odpočet neuznali*“, jak se v žalobě obávala žalobkyně.

[58] Stejně tak neodpovídá žalobkyně za případnou chybu svého dodavatele při vyhotovování daňových dokladů (zde doklad č. VF130016), nicméně rozpor mezi doklady předloženými jednotlivými subjekty opět vzbuzuje pochybnosti o to, že deklarovaná plnění proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí.

[59] Legitimní úvahou správce daně bylo rovněž to, že žalobkyně je ode dne 19. 3. 2013 plátcem daně z přidané hodnoty na základě dobrovolné registrace a její obchodní činnost spočívala především v přeprodeji rizikového zboží (mobilní telefony, radiofrekvenční etikety, luxusní kosmetika) nakoupeného v tuzemsku do jiného členského státu. Došlé platby byly ihned přeposílány dodavatelům, případně vybírány v hotovosti. Z praxe správních orgánů vyplývá, že se jedná o okolnosti, které v jiných srovnatelných případech svědčí o nestandardních aktivitách daňového subjektu. Zde je třeba vyčíst správním orgánům, že neuvedly, z jakého důvodu jsou předmětné komodity rizikové, nicméně tato skutečnost vyplývá z praxe boje proti podvodům na dani z přidané hodnoty. Svědčí o tom ostatně i následné zavedení režimu přenesení daňové povinnosti (tzv. *reverse charge*) zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, mj. u dodávek mobilních telefonů a zařízení s integrovanými obvody.

[60] Správce daně netvrdil, že by platby probíhaly pouze v hotovosti, ale upozornil, jak již bylo uvedeno výše, že veškeré došlé platby na bankovní účet žalobkyně jsou buď ihned přeposílány dodavatelům, případně jsou vybírány v hotovosti. Opět je pravdou, že žalobkyni nelze nutit k tomu, aby měla stále na účtu k dispozici peněžní prostředky, nicméně pokud

probíhají finanční transakce popsáním způsobem a subjekt má na účtech minimální zůstatek finančních prostředků, zcela jistě to může vyvolat pochybnosti.

[61] Během šetření v místě skladovacích prostor žalobkyně dne 30. 5. 2014 bylo pouze zjištěno, že v místě aktuálně nebylo žádné zboží žalobkyně, a že poslední zboží bylo dle sdělení pronajímatele skladových prostor přebíráno dne 26. 5. 2014. Toto sdělení pronajímatele je tedy do určité míry ve prospěch žalobkyně, nicméně nepostačuje k tomu, aby vyvrátilo všechny ostatní pochybnosti, které správci daně vznikly.

[62] Ohledně odběratele Sameurope International GmbH sice nebylo uvedeno, v čem přesně spočívá podezření daňových orgánů, nicméně je třeba zopakovat, že aby měl institut zajištění smysl, nelze čekat na kompletní výsledky vyšetřování, navíc prováděného v cizině. Jako další okolnost svědčící o možném budoucím vyměření daně tedy postačí i prozatímní sdělení dožádaného správce daně, že okolo dotazovaného daňového subjektu (odběratele žalobkyně) neprobíhá vše zcela standardně.

[63] Co se týče druhé podmínky, tedy odůvodněné obavy o nedobytnosti stanovené daně, opřel správce daně svoji úvahu především o skutečnosti, které žalovaný shrnul na str. 10 napadeného rozhodnutí: žalobkyně je tzv. ready made společností; k datu 19. 3. 2013 se zaregistrovala jako dobrovolný plátec daně z přidané hodnoty; má pouze formální sídlo; obchoduje s rizikovými komoditami; obchodní vztahy probíhají s nekontaktními nebo nedůvěryhodnými obchodními partnery; vykazuje sporná deklarovaná plnění; podezřelé finanční operace; majetková nedostatečnost žalobkyně - nebyl zjištěn žádný movitý ani nemovitý majetek a současně na bankovní účet žalobkyně jsou připisovány finanční prostředky, které jsou jednatelům žalobkyně bezprostředně po jejich připsání na bankovní účet vybírány v hotovosti; z předložené rozvahy pro podnikatele sestavené ke dni 31. 12. 2013, která je nedílnou součástí podaného daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, bylo zjištěno, že závazky k poslednímu dni tohoto účetního období činily 3 332 tis. Kč, pohledávky 2 048 tis. Kč, přičemž k tomuto dni činily zásoby 1 110 tis. Kč; hmotný, nehmotný investiční majetek, včetně finančních investic žalobkyně nemá a nemá ani žádná vozidla; ve výkazu zisku a ztrát je ke dni 31. 12. 2013 žalobkyní uvedena záporná obchodní marže, a to ve výši 136 tis. Kč.

[64] Podstatné bylo hlavně to, že žalobkyně je dle zjištění správních orgánů prakticky bez majetku, nevlastní žádné nemovité věci ani automobily, zůstatek na účtu je minimální, došlé platby jsou okamžitě převáděny dále. Lze tedy důvodně předpokládat, že hodnota majetku žalobkyně neodpovídá výši objemu obchodů jí realizovaných. Ve spojení s dalšími poznatky o podnikání žalobkyně správci daně oprávněně vznikla obava, že by daň v době její vymahatelnosti byla nedobytná nebo by vybrání daně bylo spojeno se značnými obtížemi.

[65] Situace byla do jisté míry podobná jako ve věci řešené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 250/2015, ve které soud uvedl: „Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka byla ke dni vydání napadeného rozhodnutí relativně novým právním subjektem (zapsána do obchodního rejstříku byla ke dni 18. 12. 2011), veškerou činnost za ni vykonával pouze její jednatel R. T., nevlastnila žádné nemovitosti ani movité věci značné hodnoty (jako např. cisternové vozy) a její majetek se skládal především z několika vozů značky BMW, ze zboží (které stěžovatelka nikde neskladovala a které bylo v okamžiku vydání zajišťovacích

příkazů na cestě k odběrateli) a z peněžních prostředků na bankovním účtu (zřejmě na úhradu zboží). Stěžovatelka vykazuje obrat téměř tři miliardy korun českých, avšak zisk vytváří pouze ve výši kolem jedné tisíciny obratu. Z výše uvedených důvodů ji nebylo možné považovat za finančně stabilizovaný a dlouhodobě podnikající subjekt. Naopak, vzhledem k likviditě majetku a slabé zaměstnanecké struktuře se stěžovatelka mohla kdykoli zbavit veškerého majetku a neprodleně ukončit svou činnost. Nejvyšší správní soud proto shledal, podobně jako krajský soud, silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně.“

[66] Žalovaný znovu přezkoumal skutečnosti zjištěné správcem daně a srozumitelným a dostatečným způsobem vypořádal stěžejní odvolací námitky žalobkyně. Obecně lze konstatovat, že pokud je rozhodnutí správního orgánu prvního stupně dostatečně a srozumitelně odůvodněné a odvolací námitky jsou v podstatné míře totožné jako námitky již vznesené v předchozím řízení, pak odvolacímu orgánu nezbývá, než v podrobnostech odkázat na rozhodnutí orgánu prvního stupně.

[67] Žalobkyně brojila i proti shrnutí skutkového stavu, ze kterého však správce daně nevyvozoval žádné důsledky, a proto nebylo třeba, aby se takovými námitkami žalovaný blíže zabýval (např. konstatování správce daně, že jej zatím nekontaktovala jednatelka žalobkyně; zápis sídla v Jihlavě; zastupování žalobkyně M. P.).

[68] Nesprávný závěr o nemožnosti doručování písemností zástupci žalobkyně M. P. žalovaný v souladu s principem jednotnosti správního řízení opravil.

[69] Na základě místního šetření ze dne 30. 5. 2014 na adrese Divadelní 1604/8, Jihlava, dospěl správce daně k závěru, že se jedná pouze o formální/virtuální sídlo žalobkyně, kde ji není možné fakticky fyzicky kontaktovat. Dle sdělení pronajímatele kanceláře M. N. byla uzavřena nájemní smlouva s podmínkou úhrady nájmu na celý rok dopředu. Když chtěl žalobkyni kontaktovat ohledně vyúčtování za energie a služby, nedařilo se mu to, i když nejméně 3x osobně navštívil pronajatou kancelář, kde se však nikdo nenacházel.

[70] Jednotlivé detaily tohoto zjištění nejsou opět natolik podstatné. Stěžejní je skutečnost, že se jedná o další okolnost, která může vyvolat pochybnost ohledně budoucího vymáhání daně. Pro tyto účely byl tento závěr odůvodněn dostatečně. Pro účely zajišťovacího řízení, natožpak řízení soudního, bylo rovněž nadbytečné vyslýchat svědka N., což konstatoval i žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz str. 12 *in fine*), není tedy pravdou, že by žalovaný tento navrhovaný důkaz opominul. Svědek mohl objasnit pouze okolnosti pronájmu kanceláře, což nemohlo postačovat pro rozptýlení pochyb správce daně.

[71] Správce daně v zajišťovacích příkazech upozornil i na nelogické obchodní chování žalobkyně, která nejdříve radiofrekvenční etikety nakoupila za částku 0,40 Kč za kus (100 tisíc kusů) od ověřeného dodavatele American Security spol. s r.o. a následně nakupovala od společnosti PULIZIA MERCE s.r.o. za částku 0,50 Kč a to v počtu řádově 6 milionů kusů. Jednalo se o doplňkovou úvahu uvedenou na konci zajišťovacích příkazů a dle kontextu rozhodnutí nebyla natolik podstatná, jako jiné výše uvedené pochybnosti. Žalobkyně má prostor předmětné transakce vysvětlit v rámci nalézacího řízení. Soud nepovažuje za nutné tento obchodní vztah pro účely přezkumu rozhodnutí o zajištění blíže rozebírat.

[72] Žalobkyně se snažila v průběhu zajišťovacího řízení i v žalobě všechny správcem daně uváděné pochybnosti a nestandardní okolnosti relativizovat a zpochybňovat, nicméně zjištěné okolnosti ve svém souhrnu a kombinaci postačují k tomu, aby celkově založily obavy správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Skutečnosti, na základě kterých správní orgány dovodily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tvoří ucelený logický okruh indicií svědčící o nepříznivé ekonomické situaci žalobkyně, která vyvolává obavu o její schopnosti daň v době její vymahatelnosti uhradit, příp. by bylo vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Právě s ohledem na takto prokázanou důvodnou obavu ve vztahu k dobytosti daně má soud za to, že v daném případě nedošlo vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Zajišťovací příkazy tak byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

[73] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[74] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

[75] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření k žalobě podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014.

[76] K návrhu žalovaného soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu

paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20).

[77] Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96-23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014-31).

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 u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 8. prosince 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu