



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Petra Šebka a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. v právní věci žalobce: **MAKO trade s.r.o.**, se sídlem Lidická 700/19, Brno, zastoupený Punktum, spol. s r.o., se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014, č.j. 270714/14/2901-25200-706451,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014, č.j. 270714/14/2901-25200-706451, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti

zajišťovacímu příkazu vydanému podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), Finančním úřadem pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dne 30. 1. 2014 pod č.j. 270714/14/2901-25200-7064510 (dále jen „zajišťovací příkaz“). Tímto zajišťovacím příkazem správce daně žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za období od 1. 1. 2014 do 31. 1. 2014, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty ve výši 713 102 Kč na účet správce daně. Správce daně dovedl, že na základě transakcí uskutečněných v lednu 2014, kdy v týdnu od 27. 1. 2014 do 31. 1. 2014 žalobce pořídil 4 dodávky zboží ze Slovenské republiky, bude žalobce povinen přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty zhruba ve výši 713 102 Kč ze základu daně 3 395 725 Kč.

Správce daně při zohlednění skutečnosti, že předmětem obchodování žalobce je riziková komodita – hutní materiál, vyšel z toho, že sídlo žalobce na adrese Masarykovo nám. 76/10 v Jihlavě je virtuální, tedy pouze pro účely zápisu do obchodního rejstříku. Také pronajaté prostory na adrese Masarykovou nám. 64 v Jihlavě nejsou žalobcem využívány. Žalobce má pronajaty skladové prostory v Pístově v Jihlavě, které nevyužívá. Jednatelka žalobce v listopadu 2013 uvedla, že ke skladování využívá areál společnosti ZEVOS, a.s. Ve skladu společnosti ZEVOS a.s. však podle zjištění správce daně nikdy nebylo uskladněno žádné větší množství zboží a nájemní smlouva mezi společností ZEVOS, a.s. a společností MIL Group s.r.o. jako nájemcem byla v červnu 2013 vypovězena. Činnost žalobce spočívá v tom, že nakupuje zboží v tuzemsku, které tu z 80% prodá a zbytek dodává do Slovenské republiky. Žalobce uplatňuje minimální přírážku a měsíčně vykazuje nadměrné odpočty v řádu 1,5 mil Kč, přičemž obrat se pohybuje v řádu 400 až 600 mil. Kč ročně. Žalobci dodává zboží společnost MIL Group s.r.o., která má stejného jednatele, jako její dodavatel – společnost FERROSO METAL s.r.o., která je od srpna roku 2013 nekontaktní a podává nulová daňová přiznání. Žalobce pořídil v době od 27. 1. 2014 do 31. 1. 2014 zboží ze Slovenské republiky (čtyři kamionové dodávky hutního materiálu). Žalobce nevlastní žádný nemovitý majetek ani automobily, přičemž zůstatek na bankovním účtu je minimální. Došlé platby na účet žalobce jsou okamžitě převáděny dále s minimálním zůstatkem na účtu. Žalobce ke dni 31. 12. 2012 vykázal hodnotu skladu ve výši 43 mil. Kč, což však relativizují zjištění správce daně ohledně způsobu skladování. Pohledávky a závazky žalobce jsou k datu 31. 10. 2013 vyrovnané, a to v řádu 300 mil. Kč, z čehož je zjevné, že žalobce nehradí své závazky a ani jemu není hrazeno za zboží.

Proti zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl. Podle žalovaného správce daně disponoval zjištěními, nasvědčujícími tomu, že žalobce se stal článkem řetězce transakcí, který je zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Správce daně dospěl podle žalovaného ke správnému závěru, že hodnota majetku žalobce neodpovídá výši objemu obchodů žalobcem realizovaných, když jediným majetkem žalobce je nakoupené zboží a že existuje odůvodněná obava, že dosud nestanovená DPH za zdaňovací

období leden 2014 bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

Závěry žalovaného a správce daně žalobce nyní napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žaloby

Žalobce namítá, že pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dány skutkové důvody a že zajišťovací příkaz je tak nezákonný a nepřiměřený. Podle žalobce nezajišťuje daň, nýbrž nadměrný daňový odpočet, neboť správce daně s ohledem na dlouhodobý způsob obchodování žalobce musel vědět, že zboží následně prodá a tudíž mu vznikne nadměrný odpočet. Žalobce v této souvislosti poukazuje na pojem „daň“ ve smyslu § 167 daňového řádu, kdy se jedná o daňovou povinnost v rovině platební, dříve tzv. daňový dluh. Tento pojem nelze zaměňovat s pojmem daň podle § 2 odst. 4 daňového řádu. Předpoklad správce daně, že zboží žalobce prodá v tuzemsku a vznikne mu daňová povinnost, není jakkoli skutkově podložen, resp. je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

Žalobce dále namítá, že zajišťovací příkaz sice obsahuje text, ale ve skutečnosti odůvodněný není. Splývá konstatace faktů a jejich hodnocení správcem daně a nebyla v něm stanovena lhůta k plnění. Ačkoli je v zajišťovacím příkazu uvedeno, že je vykonatelný ihned, správce daně podle žalobce neprokázal důvod existence nebezpečí z prodlení.

Žalobce dále uvádí, že na jedné adrese má zapsané sídlo a na druhé adrese kanceláře, kam jednatelka pravidelně jezdí, vše pronajaté od téhož majitele. Na důvody, proč tomu tak je, se správce daně nikdy žalobce nezeptal. Žalobce tak zpochybňuje konstrukci žalovaného o tom, že žalobce má pouze virtuální sídlo. Dále namítá nezákonný postup správce daně, jakým údaje ohledně sídla společnosti zjišťoval, když se dotazoval manželů P. a slečny B. Tento výslech svědků byl podle žalobce proveden nezákonně a nelze jej použít jako důkaz.

Žalobce dále uvádí, že má pronajaty skladovací prostory pro nenadálé situace nebo pro větší obchody, které není možné zvládnout „on-line“. Ideálně probíhá transakce tak, že se rovnou odveze od dodavatele k odběrateli bez meziskladování. Pokud jde o sklad v Pístově, tak o něm jednatelka hovořila v souvislosti se zdaňovacím obdobím březen 2012 a říjen 2013. Její odpověď se tak vůbec nemohla týkat zdaňovacího období leden 2014. Námitku shodného obsahu uplatnil žalobce v odvolání, avšak žalovaný se s ní nijak nevypořádal. Je pravdou, že sklad se využívá málo a občasně, ale žalobci není zřejmá souvislost této skutečnosti s nutností vydat zajišťovací příkaz. Žalobce dále poukazuje na to, že správce daně neidentifikoval, jaká skutečnost ho vedla ke změně dosavadního náhledu na obchodování žalobce. Žalobce namítá, že žalovaný se vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami a nevysvětlil, co znamená pojem „předběžné zjištění“ správce daně, a neuvedl, z jakého právního předpisu vyplývá majetková přiměřenost.

Žalobce dále poukazuje na to, že správce daně nesprávně pochopil údaje o majetku žalobce ke dni 31. 10. 2013 a ke dni 31. 12. 2012, které nemají nic společného s obdobím ledna 2014. Ke dni 31. 12. 2012 byl pak majetek žalobce ve výši 235 986 000 Kč.

Pokud jde o společnosti FEROSSO METAL s.r.o. a MIL group s.r.o., jedna z nich je skutečně dodavatelem žalobce, ale o jejich daňových povinnostech žalobce nic nevěděl; tu žalobce akcentoval, že ani jedna společnost není evidována v rejstříku nespolehlivých plátců (§ 106a zákona o DPH). Sám žalobce státu nikdy nic nedlužil a neměl s orgány daňové správy žádné konflikty. Nyní ho svým postupem správce daně finančně zlikvidoval, přitom pro možnou existenci řetězce zasaženého podvodem není v odůvodnění zajišťovacího příkazu žádný důkaz či indicie. Skutečnost, že společnosti FEROSSO METAL s.r.o. a MIL group s.r.o. mají stejného jednatele, takovou skutečností není, stejně jako že žalobce nakupuje zboží ze Slovenska.

Na základě výše uvedených argumentů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i prvostupňového rozhodnutí správce daně. Žalobce setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že institut zajišťovacího příkazu a jeho vydání se zásadně odlišují od řízení vyměrovacího. V případě zajišťovacího příkazu správce daně vychází ze skutečností, které jsou mu v době vydání tohoto rozhodnutí známy a neprovádí dokazování. Zásadní je, aby správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl konkrétní skutečnosti, které odůvodňují existenci důvodné obavy. V daném případě bylo stěžejní skutečností odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu to, že výše předpokládané daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2014 převyšuje hodnotu veškerého majetku žalobce. Ostatní důvody jsou pak skutečnostmi takového charakteru, že by samy o sobě nemohly odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu, ale ve spojení a vzájemné souvislosti jsou schopny obavu o budoucí vymahatelnost daně či její vybrání zintenzivnit.

Pokud jde o nebezpečí z prodlení, to nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu výslovně uvedeno, ale musí z něj určitým způsobem vyplývat. V daném případě je dáno nedostatkem majetku žalobce a náhlou změnou ekonomické strategie v obchodování v měsíci lednu 2014, kdy žalobce do konce prosince roku 2013 vykazoval nákup zboží výhradně v tuzemsku, kde ho ze 70 – 80% prodával a zbytek prodával do Slovenské republiky. Správce daně zjistil, že žalobce v týdnu od 27. 1. do 30. 1. 2014 pořídil minimálně ve čtyřech případech hutní materiál ze Slovenské republiky, přičemž mu z tohoto nákupu vznikne povinnost přiznat a zaplatit jen za toto zboží, pořízené v jiném členském státě, daň z přidané hodnoty ve výši 713 102 Kč (ze základu daně 3 395 725 Kč), přičemž závazky a pohledávky žalobce k 31. 10. 2013 byly vyrovnané okolo 300 mil. Kč, z čehož správce daně dovodil, že žalobce nehradí své závazky a není mu hrazeno ani za dodané zboží a

případné bezhotovostní platby jsou okamžitě převáděny na cizí účty. Sám žalobce nadto uvedl, že zboží od dodavatele často dováží přímo odběrateli bez meziskladování a v době vydání zajišťovacího příkazu byla hodnota zásob k předpokládané výši daňové povinnosti zanedbatelná. Žalobce je tak pravděpodobně prázdnu schránkou účastníci se v řetězci, který krátí daňovou povinnost na DPH.

Žalovaný s ohledem na výše uvedené navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou a své procesní stanovisko během řízení před soudem nezměnil.

III. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že žalovaný nedostatečně vypořádal odvolací námitky.

K tomu by došlo, pokud by z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, jak o věci žalovaný uvážil a proč má odvolací námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; argumentace uvedená v odůvodnění rozhodnutí žalovaného však odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí a představuje zcela dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce. Poukazoval-li žalobce na to, že konkrétně se žalovaný neměl dostatečně vypořádat s námitkou poukazující na nesprávné hodnocení výpovědi jednatelky v listopadu roku 2013 ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2014, pak i na tuto námitku žalovaný konkrétně, byť stručně, reagoval, když uvedl, že správce daně vyjádření jednatelky žalobce ohledně skladování hodnotil tak, že se jí uvedené informace týkají listopadu 2013. V této souvislosti soud též uvádí, že na přezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí nemá vliv, že žalovaný nevysvětlil pojem „předběžné zjištění“ správce daně, v souvislosti se závěrem správce daně o tom, že žalobce je pravděpodobně tzv. prázdnu schránkou.

Aniž by žalobce dále konkrétně specifikoval, které jeho odvolací námitky nebyly žalovaným vypořádány, tak soud na základě obsahu odvolání, které koresponduje s obsahem žaloby, dospěl k závěru, že nosné důvody pro zamítnutí odvolání byly žalovaným vyargumentovány. Argumentace uvedená v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve spojení s odůvodněním zajišťovacího příkazu z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí a soud se proto mohl věcně zabývat dalšími žalobními námitkami.

Soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, resp. zajišťovacího příkazu pro nedostatek skutkových důvodů. Žalobce tedy rozporuje, zda došlo k naplnění podmínek, které jsou důvodnými předpoklady

pro aplikaci institutu zajištění daně a zda mají důvody vydání zajišťovacího příkazu, podávané z odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí žalovaného, oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

Soud předesílá, že zajišťovací příkaz má ze své podstaty funkci dočasnou a zajišťovací, byť se jedná o rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to zejména s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 ve věci sp. zn. 9 Afs 13/2008, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména 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 opírá. Zákonodárce stanovením podmínek, za nichž 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.

Podmínkou přistoupení k zajištění daně jsou důvodné obavy správce daně, vyplývající z ekonomických poměrů a fungování daňového subjektu, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi.

Naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. „...*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...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 ve věci sp. zn. 1 As 27/2014, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

Znamená to, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, existují-li tyto důvodné obavy. Zdrojem důvodných obav správce daně může být jednak chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence).

Stejně tak to podle zdejšího soudu mohou být takové okolnosti, které správce daně zjistí analyticko vyhledávací činnostmi a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodních transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, tedy transakcí realizovaných v rozporu se zásadou zneužití práva. Jedná se o obchodní transakce, u nichž „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...*“ (rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Recueil, s. I-6161) a u nichž získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 1. 2008, *Part Service*, C-425/06, Recueil, s. I-00897). Soudní dvůr mj. v této souvislosti uvedl, že „*[...] vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, [pokud] tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.*“. Při ověření, zda zamýšlená operace sleduje nedovolené daňové zvýhodnění, je nutné v každém konkrétním případě posoudit předmětnou transakci celkově (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, s. I 4161).

Soud však zdůrazňuje, že s ohledem na to, že v nyní posuzované věci se nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobce, konečné vyhodnocení transakcí žalobce jako transakcí představujících zneužití práva a vyhodnocení subjektivní stránky jednání daňového subjektu je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt; nicméně již v průběhu výše zmiňované analyticko-vyhledávací činnosti může vyvstat důvodná obava z nedobytnosti daně, která správce daně opravňuje přikročit k aplikaci zajišťovacího institutu.

Pokud tedy správce daně získal relevantními poznatky, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce žalobce mohly být součástí řetězce podvodu na dani z přidané hodnoty, pak již v této fázi byly naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně. Tento závěr odpovídá tomu, že zajišťovací příkaz je v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl.

Odůvodnění zajišťovacího příkazu obsahuje argumentaci, která popisuje skutečnosti, jež korespondují s obsahem daňového spisu. Správce daně dovodil svoji důvodnou obavu ze zjištění zachycených při místním šetření v místě sídla a kanceláří žalobce v Jihlavě, v místě pronajatých skladů v Píستově a ve skladovacím areálu společnosti ZEVOS, a.s. Úřední záznamy týkající se těchto zjištění včetně

fotodokumentace jsou součástí žalovaným předložené spisové dokumentace, stejně jako výpisy z účtů žalobce, hlavní kniha a inventurní soupis. Stejně tak jsou v úředních záznamech ze dne 8. 1. 2014 a 5. 2. 2014 zachyceny poznatky týkající se společností FEROSSO METAL s.r.o. a MIL group s.r.o., které správce daně přenesl do odůvodnění zajišťovacího příkazu.

V souvislosti se skutkovými důvody pro vydání zajišťovacího příkazu soud zdůrazňuje, že žalobce v žalobě pouze polemizuje s jejich vyhodnocením provedeným správcem daně, které vyústilo v závěr, že je dána důvodná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalobce vůbec nevyvrací skutková zjištění popsaná v úředních záznamech týkajících se místního šetření v Jihlavě, v Píستově u Jihlavy a v areálu ZEVOS, a.s. a ani v žalobě neargumentuje jinou „skutkovou verzi“ správcem daně popsaných skutečností, na některých místech se zjištěními souhlasí. Pak ovšem stěžít může být úspěšný s námitkou nepřezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu pro nedostatek skutkových důvodů.

Pokud jde o nevyužívání skladu v Píستově, v němž se v listopadu 2013 nenacházelo žádné zboží, tak to skutkově nezpochybní, stejně jako to, že na adrese sídla má žalobce pouze schránku. Pokud jde o kancelář a parkovací místo v Jihlavě na adrese Masarykovo nám. 64, Jihlava, tak k tomu neuvedl nic, co by rozporovalo popis daného místa v úředním záznamu a ve fotodokumentaci založené ve spise. Doplnil, že zde jednatelka žalobce pravidelně jezdila a bojovala s nějakou osobou o parkovací místo. K tomu, že by v areálu společnosti ZEVOS, a.s. bylo skladováno jeho zboží, a to v listopadu 2013, nic bližšího po stránce skutkové v žalobě netvrdil.

Zpochybňoval-li dále žalobce provedení svědeckých výpovědí, tak o žádné svědecké výpovědi nebyl zajišťovací příkaz opřen, neboť ve fázi předcházející vydání zajišťovacího příkazu nebylo prováděno dokazování postupem podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Správce daně odkázal na informaci od majitele nemovitostí, v nichž měl podle úředního záznamu žalobce mít sídlo a v nichž má mít pronajaty kanceláře a parkovací místo, kde se jednatelka občas vyskytovala. Otázka existence skutečného sídla žalobce ve smyslu centra ekonomického řízení činností a rozhodování žalobce na adresách v Jihlavě by byla podle soudu sama o sobě nedostatečná pro odůvodnění obav správce daně. V této souvislosti ostatně sám žalobce popisuje průběh transakcí ve většině případů jako zvládané tzv. on-line. Nicméně právě takový způsob obchodování žalobce ve spojení s dalšími skutečnostmi důvodně svědčí pro závěr správce daně o tom, že transakce žalobce mohou být součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH a může hrozit v budoucnu nedobytnost doměřené daně.

Další okolností, vedle zpochybnění reálně skladovaného zboží, která správce daně vedla k vydání zajišťovacího příkazu, byly okolnosti související s dodavateli žalobce. V rámci řetězce transakcí realizovaných žalobcem mu zboží mělo být dodáváno společností MIL group s.r.o., které bylo zboží dodáváno společností FEROSSO METAL s.r.o. Tito dodavatelé byli personálně propojeni prostřednictvím jednatele Coufala, vykazovali daňové nedoplatky v řádech milionů

Kč, přičemž společnost FEROSSO METAL s.r.o. se stala pro svého správce daně nekontaktní. Tu je bezpředmětná argumentace žalobce, že o tom v době vydání zajišťovacího příkazu nevěděl. Jak bylo výše uvedeno, konečné vyhodnocení transakcí žalobce a subjektivní stránky jeho jednání bude až věcí rozhodnutí *in merito*. Pokud správce daně vydal zajišťovací příkaz na daň související s transakcí žalobce realizovanou v lednu 2014, pak argument žalobce, že u tohoto zboží hodlal posléze uplatnit nadměrný odpočet, je pro vydání zjišťovacího příkazu v okamžiku přijetí zdanitelného plnění žalobcem bezpředmětný. Otázka případného uznání nadměrného odpočtu v případě transakcí žalobce bude až předmětem posouzení *in merito*. Zajišťovací příkaz je z povahy věci předběžným opatřením pro situaci, kdy správce daně má důvodné obavy z nedobytnosti daně právě pro případ, kdy je třeba v navazujícím řízení ve věci samé hodnotit povahu žalobcem realizovaných transakcí z toho hlediska, zda byly součástí podvodného řetězce a zda o tom žalobce vědět mohl a měl, a výsledkem tedy může být transakce bez nároku na odpočet DPH.

Výše uvedené skutečnosti ve spojení s majetkovou situací žalobce, kdy správce daně mimo jiné zjistil, že žalobce nemá žádný hmotný majetek (ani nemovitosti, ani automobily), kromě peněžních prostředků na účtu, které jsou obratem převáděny na jiné účty, přičemž tyto prostředky jsou charakteristické vysokou likviditou, tak představují dostatečné skutkové důvody pro závěr, že byly naplněny důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Namítal-li žalobce v žalobě, že ke dni 31. 12. 2012 měl účetně majetek ve výši 235 986 000 Kč, tak to opět bez dalšího nijak nevyvrací závěry správce daně o hmotném majetku, relativizaci skutečné existence zásob a pohybu peněžních prostředků na účtu žalobce.

Správcem daně zjištěný skutkový stav podle soudu naplňuje pojem důvodná obava ve smyslu § 167 daňového řádu. Správce daně tak byl oprávněn přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Soud tak správcem daně zjištěné skutečnosti považuje ve vzájemném celku za dostatečné a relevantní pro odůvodnění obavy správce daně ohledně nedobytnosti daně. V tomto ohledu je irelevantní, že žalobce namítá, že si až doposud plnil své daňové povinnosti a požaduje „vysvětlit“ změnu přístupu správce daně. Taková podmínka totiž podle soudu pro odůvodnění zajišťovacího příkazu z § 167 daňového řádu nevyplývá.

Namítal-li dále žalobce, že zajišťovací příkaz neobsahoval lhůtu k plnění, tak tato náležitost z § 167 daňového řádu, který upravuje institut zajišťovacího příkazu, nevyplývá. Jak ostatně konstatoval rozšířený senát ve výše citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 13/2008, „...ze zákona ani přímo nevyplývá, jakou dobou je omezena platnost zajišťovacího příkazu. Výjimkou je pouze případ ..., kdy zajišťovací příkaz pozbývá platnosti, pokud odvolací orgán do třiceti dnů nerozhodne o odvolání proti jeho vydání. V rozsudku z 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, č. 1471/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že zajišťovací příkaz také pozbývá platnosti okamžikem splatnosti daně, kterou má zajišťovat ...

[d]ále lze pouze dovozovat, že zajišťovací příkaz může jinak pozbýt platnosti uplynutím lhůty podle § 47 d. ř. určené ke stanovení daňové povinnosti...“.

Tomu ostatně odpovídá i dikce § 168 daňového řádu, podle kterého pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo přede dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního (odst. 3 citovaného ustanovení), dále, dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení a tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu (odst. 4 citovaného ustanovení), a konečně, uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně (odst. 5 citovaného ustanovení). Z toho vyplývá, že účinnost zajišťovacího příkazu nemůže být stanovena ve výroku zajišťovacího příkazu. Trvání zajištění a zánik účinnosti zajišťovacího příkazu se váže na skutečnosti predikované daňovým řádem.

Podle § 167 odst. 2 daňového řádu zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.

Výše citovaná právní úprava připouští, aby správce daně, pokud hrozí nebezpečí z prodlení, mohl vydat zajišťovací příkaz, na jehož základě je zajišťovaná částka splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu.

Tomu odpovídá i obsah výroku zajišťovacího příkazu v případě žalobce, že „*tento zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení (§ 103 zákona o dani z přidané hodnoty)*.“ Takto koncipovaná část výroku je dostatečně určitá a přesně odráží dikci citovaného § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nebezpečí z prodlení pak znamená, že existují důvody, pro které je účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu takto stanovena, tedy kdy je zajištěná částka splatná okamžikem vydání zajišťovacího příkazu. Jde o důvody, kdy nebýt

zrychleného konání správce daně při výkonu zajišťovacího příkazu, mohlo by být pro chování daňového subjektu dosažení účelu zajišťovacího příkazu zmařeno. Důvody pro obavu z prodlení je správce daně povinen specifikovat v odůvodnění zajišťovacího příkazu; tu tedy není správná argumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě, že existence nebezpečí z prodlení nemusí být v zajišťovacím příkazu výslovně odůvodněna.

V daném případě k nebezpečí z prodlení správce daně uvedl, že ze zjištěných skutečností dovozuje důvodnou obavu a nebezpečí z prodlení a odkázal na ně. Byť správce daně mohl existenci nebezpečí prodlení ve vztahu ke zjištěným skutečnostem odůvodnit zvlášť (ve zvláštním odstavci), s ohledem na procesní situaci, za níž je zajišťovací příkaz vydáván, odkaz na skutečnosti v zajišťovacím příkazu popsané ve vztahu k odůvodnění nebezpečí z prodlení ob stojí. Je tomu tak proto, že správce daně vycházel z toho, že žalobce nemá majetek a očekává dodávky zboží z jiného členského státu, a to za situace, kdy žalobce konkrétně obchoduje tak, že zboží dále prodává a došlé platby na jeho účet jsou okamžitě převáděny dál. Tyto skutkové důvody jsou pro závěr o existenci nebezpečí z prodlení, v souvislosti s tím, že správce daně šetří možný řetězec transakcí zatížených podvodem na DPH, dostačující. Soud zároveň neshledal důvod pro předložení posouzení ústavnosti § 103 zákona o dani z přidané hodnoty Ústavnímu soudu, jak žalobce navrhoval u jednání.

Namítal-li dále žalobce, že od vydání zajišťovacího příkazu až doposud daň nebyla stanovena a „nic se neděje“, tak soud u jednání dotazem na žalovaného ověřil, že daňová kontrola byla zahájena a doposud probíhá a žalobce k dotazu soudu poté spíše polemizoval s „validitou“ jednotlivých úkonů správce daně v rámci daňové kontroly, avšak provádění daňové kontroly nepopřel. Nedošlo tak k situaci, kdy by po vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň nebyly ve vztahu k této dani činěny jakékoli úkony správce daně, které by ke stanovení této daně směřovaly (viz blíže rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č.j. 62 Af 75/2014-230).

Pokud jde o odhad výše zajištěné daňové povinnosti, pak soud odkazuje na § 167 odst. 4 daňového řádu, podle kterého u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

Z odůvodnění zajišťovacího příkazu vyplynulo, že správce daně použil průměrnou hodnotu dodávek žalobci ze dne 30. 1. 2014 jako pomůcku ke stanovení základu daně. Takto stanovený odhad daňové povinnosti považuje soud za zcela logický, neboť správce daně vyšel z úhrady za poskytnutí zdanitelného plnění a z něho vypočítal částku odpovídající DPH; otázka zachování nároku na odpočet DPH, o němž žalobce uváděl, že jej bude uplatňovat, pak bude předmětem řízení *in merito*.

Závěr o splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy dostatečně skutkově odůvodněn, splnění zákonných podmínek je doloženo konkrétními skutečnostmi. Ve spojení s popsanou majetkovou situací žalobce a způsobem jeho obchodování pak podle soudu bylo legitimní přistoupit k okamžitému výkonu zajišťovacího příkazu ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud jde o argumentaci zpochybňující způsob daňové exekuce movitých věcí (zboží žalobce) na hraničním přechodu dne 30. 1. 2014, tak tyto okolnosti nesouvisí s důvody, na nichž stojí žalobou napadené rozhodnutí, a nemohly být s ohledem na dikci § 75 odst. 1 s.ř.s. soudem posuzovány.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s.

Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej

zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 10. prosince 2015

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu