



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **LEDOPA GROUP, s.r.o.**, se sídlem Žďár nad Sázavou, Jihlavská 1007/2, zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29.11.2013, č.j. 29974/13/5000-14503-710158,

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 žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29.11.2013, č.j. 29974/13/5000-14503-710158.

I. Podstata věci

Dne 7.10.2013 vydal Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště Žďár nad Sázavou (dále jen „správce daně“), zajišťovací příkazy na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2012:

- č.j. 1364065/13/2914-25200-703353 na částku 12 327 594 Kč (leden 2012),
- č.j. 1364083/13/2914-25200-703353 na částku 23 898 465 Kč (únor 2012),
- č.j. 1364089/13/2914-25200-703353 na částku 59 966 649 Kč (březen 2012),
- č.j. 1364098/13/2914-25200-703353 na částku 37 839 531 Kč (duben 2012),
- č.j. 1364106/13/2914-25200-703353 na částku 29 745 628 Kč (květen 2012),
- č.j. 1364120/13/2914-25200-703353 na částku 43 134 693 Kč (červen 2012),
- č.j. 1364126/13/2914-25200-703353 na částku 47 004 448 Kč (červenec 2012),
- č.j. 1364135/13/2914-25200-703353 na částku 46 302 743 Kč (srpen 2012),
- č.j. 1364160/13/2914-25200-703353 na částku 51 451 333 Kč (září 2012),
- č.j. 1364178/13/2914-25200-703353 na částku 68 894 450 Kč (říjen 2012),
- č.j. 1364192/13/2914-25200-703353 na částku 73 869 273 Kč (listopad 2012),
- č.j. 1364206/13/2914-25200-703353 na částku 57 473 519 Kč (prosinec 2012).

Správce daně vydání těchto zajišťovacích příkazů odůvodnil tak, že žalobce disponuje majetkem v nepatrné výši oproti výši předpokládané doměřené daně a téměř všechen majetek žalobce je ve formě finančních prostředků na bankovním účtu. Tyto prostředky mohou být jednoduše převedeny jinam. Podle správce daně tedy existují odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi, a jsou tak naplněny podmínky dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle správce daně také existovalo nebezpečí z prodlení, a proto se předmětné zajišťovací příkazy staly vykonatelnými okamžikem jejich vydání v souladu s § 103

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k datu vydání zajišťovacích příkazů (dále jen „ZDPH“).

Proti vydání výše uvedených zajišťovacích příkazů žalobce podal odvolání, v němž namítal, že nebyly splněny všechny podmínky stanovené v § 167 daňového řádu. Poukazoval též na to, že byl zkrácen na svých procesních právech v rámci daňové kontroly, neboť mu byl zabaven veškerý majetek a zablokovány finanční prostředky. Žalobce v podaném odvolání rovněž nesouhlasil s výší doměřené daňové povinnosti.

Žalovaný všechny žalobcovy námitky jako nedůvodné zamítl a ztotožnil se s názorem správce daně.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný v textu rozhodnutí dostatečně nezabýval naplněním podmínek stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu. Konkrétně se nevěnoval existenci odůvodněné obavy, že daň bude nedobytná a že její vymožení bude spjato se značnými obtížemi. V zajišťovacích příkazech i v napadeném rozhodnutí podle žalobce rovněž absentuje zhodnocení dosavadní platební morálky žalobce. Nadto jsou dle žalobce zajišťovací příkazy vnitřně rozporné. K tomu žalobce odkazuje na stranu 2 zajišťovacích příkazů, kde se uvádí, že veškerá dodání pohonných hmot (dále jen „PHM“), uskutečněná před dodáním spojeným s přepravou, byla dodáními mimo tuzemsko, neboť jejich doprava byla zajištěna až v rámci transakce mezi přímými dodavateli a žalobcem. Správce daně v zajišťovacích příkazech také uvádí, že předmětné obchody mezi dodavateli PHM a žalobcem nelze posoudit jako pořízení zboží z jiného členského státu, neboť toto zboží bylo pořízeno od osoby registrované v tuzemsku. Podle žalobce v zajišťovacích příkazech i v napadeném rozhodnutí absentuje zhodnocení dopadu rozsudku Soudního dvora ze dne 6.4.2006 ve věci *EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C 245/04 (dále jen „rozsudek ve věci EMAG“), na právě posuzovanou věc. Podle žalobce žalovaný ani správce daně žádným způsobem neposuzovali proporcionalitu vydaných zajišťovacích příkazů.

Žalobce dále namítá, že došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Žalovaný v odvolacím řízení použil jinou argumentaci, aniž by byl žalobce vyzván k seznámení se s tímto názorem a byl mu dán prostor se k němu vyjádřit. Podle žalobce došlo také k porušení § 167 daňového řádu. Žalobce odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 16.12.2010 ve věci *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09 (dále jen „rozsudek ve věci Euro Tyre Holding“), podle něhož je při určení místa dodání třeba přihlídnout ke všem okolnostem případu. Žalovaný v daném případě tento rozsudek v napadeném rozhodnutí nezohlednil. Žalobce také namítá, že vydáním zajišťovacích příkazů byl zasažen ve svém právu na pokojné užívání majetku, neboť byl zbaven možnosti nakládat s veškerým svým majetkem a bylo mu zabráněno v přístupu k jeho

finančním prostředkům. Žalovaný i správce daně svým postupem jdoucím nad rámec § 167 daňového řádu nezákonně rozšířili svoje pravomoci. Žalovaný navíc neučinil žádná vlastní skutková zjištění, neboť pouze odkázal na to, že daňová kontrola probíhá. Přitom podle žalobce správce daně neměl ohledně okolností pro správné stanovení daně jasno ani v době vydání zajišťovacích příkazů, ani při projednání zprávy o daňové kontrole, neboť podle žalobce zpráva o daňové kontrole obsahuje zásadní vnitřní rozpory.

Žalobce nesouhlasí s tím, že lze vydat zajišťovací příkaz v kterémkoli okamžiku daňové kontroly. Po vydání zajišťovacích příkazů se totiž daňový subjekt ocitá zcela bez prostředků, které jsou nezbytné pro efektivní ochranu jeho práv v rámci daňové kontroly. Podle žalobce došlo k nesprávnému hodnocení obtíží při výběru daně a rizika prodlení. Podle žalobce je třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem případu a nelze se spokojit s konstatováním, že žalobce nemá dostatek finančních prostředků k úhradě předpokládané doměřené daně.

Žalobce také namítá protiústavnost § 103 ZDPH, podle něhož je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný již v okamžiku jeho vydání, tedy ještě předtím, než je doručen daňovému subjektu, a to pro rozpor se zásadami materiálního právního státu, právem na spravedlivý proces a právem na slyšení.

V podané replice žalobce reagoval na vyjádření žalovaného a blíže rozvedl svoji žalobní argumentaci.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Podle žalovaného správce daně všechny své obavy uvedl a jsou shrnuty i v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tu odkazuje na strany 3 a 4 zajišťovacích příkazů s tím, že žalobce disponuje majetkem v nepatrné výši vzhledem k výši předpokládané doměřené daně. Správce daně vzal v úvahu skutečnosti vyplývající z rozvahy ke dni 31.12.2012 předložené žalobcem, aktuální údaje z registrů, účetnictví a podaná přiznání k dani z přidané hodnoty. Vyšel rovněž z údajů zjištěných vlastním šetřením. Žalovaný připouští, že dosavadní platební morálka žalobce nebyla zohledněna. S ohledem na výši předpokládané doměřené daně však považuje tuto skutečnost za irelevantní.

Dále žalovaný uvádí, že téměř všechen majetek žalobce je ve formě finančních prostředků na bankovním účtu nebo ve formě zboží, které není skladováno a je na cestě k odběrateli. Vzhledem ke skutečnosti, že z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za leden až červenec 2013 vyplývá, že rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými plněními činil 3,4 milionů Kč, nelze předpokládat, že by do skončení daňové kontroly

došlo k takovému nárůstu, který by pokryl cca 500 milionů Kč (to byla v rozhodnou dobu částka rozdílu mezi aktuální hodnotou majetku žalobce a výší předpokládané doměřené daně). Žalovaný odmítá, že by v textu napadeného rozhodnutí byla obsažena protichůdná tvrzení.

K námitce porušení zásady dvojinstančnosti žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí nebyla použita odlišná argumentace, nýbrž došlo k přehodnocení právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu. S tím byl žalobce seznámen v rámci sdělení výsledku kontrolních zjištění a byla mu také poskytnuta dostatečná lhůta pro to, aby se k tomuto zjištění vyjádřil. Žalovaný považuje za podstatné to, že žalobce přepravu nejen hradil, ale taktéž ji organizoval a zajišťoval. Podle žalovaného není pro vydání zajišťovacího příkazu podstatné to, že daň bude skutečně stanovena. Pokud jde o námitku zneužití zajišťovacího příkazu k potlačení procesních práv žalobce, tu žalovaný odkazuje na stranu 8 až 10 napadeného rozhodnutí.

Žalovaný na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem a s ohledem na výše uvedené navrhuje soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

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.

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

Podle § 167 odst. 3 tohoto zákona 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 § 167 odst. 4 tohoto zákona 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.

Podle § 103 odst. 1 ZDPH 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.

Ustanovení § 103 odst. 1 ZDPH působí jako *lex specialis* vůči ustanovením daňového řádu, které se týkají zajišťovacího příkazu.

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. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.4.2014 ve věci sp. zn. 1 As 27/2014, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS „...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...“.

Je tedy zřejmé, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, existuje-li důvodná obava o schopnosti daňového subjektu daň v době její

vymahatelnosti uhradit. Zdrojem takové obavy 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), a stejně tak to mohou být takové okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analyticko-vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní 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).

S ohledem na to, že v nyní posuzované věci se nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobce, nemohl se soud věcně zabývat daňovou kontrolou či jejím výsledkem.

Zajišťovací příkaz tedy na straně jedné umožňuje správci daně efektivní vybírání daně, na straně druhé ale závažným způsobem zasahuje do sféry adresáta, pro něhož může mít až likvidační důsledky (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. Nejvyššího správního soudu). Vzhledem k tomu jsou kladeny přísné požadavky na přesné zdůvodnění naplnění podmínek stanovených v § 167 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8.9.2010, č.j. 9 Afs 57/2010-139, „*(...) celní úřad byl povinen ve svém rozhodnutí uvést konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč dle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu (v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně), nebo proč*

její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno uvést konkrétní důvody, pro které správce daně pokládá toto vybrání daně za ohrožené. Samotná skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, obavy celního úřadu žádným způsobem neodůvodňuje. Takové tvrzení nenaplnňuje zákonem stanovenou nezbytnou podmínku ohrožení vybrání daně, neznamená, že daňový subjekt nebude i přes nižší existující zajištění vzhledem k předpokládané daňové povinnosti schopen částku daně uhradit. Strohé konstatování o existenci odůvodněné obavy, že v době splatnosti a vymahatelnosti bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je pouhou citací shora uvedeného ustanovení zákona, nikoli sdělením důvodů rozhodnutí s odkazem na konkrétní skutkový stav projednávané věci. Řádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod. (...)“. Přestože se tento rozsudek vztahuje k zajišťovacímu příkazu podle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění, má zdejší soud za to, že jej lze s ohledem na obdobné podmínky stanovené pro vydání zajišťovacího příkazu aplikovat i na právě posuzovanou věc.

Z výše uvedeného tedy plyne povinnost správce daně v zajišťovacím příkazu uvést konkrétní úvahy, které jej vedou k odůvodněné obavě ohledně rizikovosti vybírání daně u konkrétního daňového subjektu, jakož i odůvodnit výši zajištěné částky.

V daném případě správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl, že předmětem činnosti žalobce je velkoobchod s pevnými, kapalnými a plynnými palivy a příbuznými výrobky. Dále odkázal na započatou kontrolu daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období roku 2012 a zhodnotil skutečnosti, které vyplývají ze žalobcem předložených daňových dokladů. Konkrétně se jednalo o porízení PHM s místem nakládky v zemích Evropské unie v určité výši spolu s uplatněným nárokem na odpočet daně v částkách ve výši milionů Kč. K tomu správce daně zjistil následující: a) původ pohonných hmot byl v jiném členském státě, b) PHM byly stáčený do automobilových cisteren v jiném členském státě, c) z jiného členského státu byly poté vezeny do České republiky ke konečnému odběrateli, d) odběratelem PHM v jiném členském státě byl tuzemský odběratel, e) PHM byly dodávány mezi několika subjekty, avšak s jedinou přepravou, a to z rafinerie v jiném členském státě přímo do čerpacích stanic v tuzemsku, f) mezi prvním tuzemským odběratelem a společnostmi, které dodávaly PHM daňovému subjektu (žalobci), bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou PHM přeprodávaly, g) žalobce dopravu zajišťoval a hradil, h) s přepravou bylo spojeno dodání pohonných hmot mezi dodavatelem žalobce a samotným žalobcem, i) veškerá dodání uskutečněná před dodáním spojeným

s přepravou byla dodáními mimo tuzemsko, neboť doprava byla zajištěna až v rámci transakce mezi přímými dodavateli a žalobcem.

Správce daně dále odkázal na rozhodnutí Soudního dvora ve věci *EMAG*, z něhož vyplynulo, že je-li dodání zboží spojeno s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze k jedné transakci. Správce daně poté odkázal na § 72 odst. 3 a § 73 odst. 1 ZDPH, které upravují podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty, a konstatoval, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z plnění, která přijal od dodavatelů PHM s místem nakládky v členských zemích Evropské unie, je neoprávněně uplatněný. Tento svůj závěr také podrobně odůvodnil.

Správce daně vycházel z podkladů dodaných žalobcem k přiznání k dani z příjmů právnických osob (z rozvahy), z nichž vyplynulo, že aktiva žalobce tvořily k 31.12.2012 tyto složky majetku: dlouhodobý hmotný majetek (samostatné movité věci a soubory movitých věcí) v zůstatkové hodnotě cca 7 milionů Kč, zásoby (materiál a zboží) v hodnotě cca 8 milionů Kč, krátkodobé pohledávky v účetní hodnotě cca 54 milionů Kč, krátkodobý finanční majetek (peníze na pokladně a na účtech v bankách) cca 38 milionů Kč, tj. majetek celkem v hodnotě cca 107 milionů Kč. Cizí zdroje v rámci pasiv byly vykázány z velké části jako závazky z obchodních vztahů (50 milionů Kč) a zůstatek dohadných účtů pasivních (35 milionů Kč). Vlastní kapitál byl v částce 20,2 milionů Kč, z tohoto základní kapitál společnosti 200 tisíc Kč, rezervní fondy 20 tisíc Kč a výsledek hospodaření za rok 2011 a 2012 v částce cca 20 milionů Kč (výsledkem hospodaření za běžnou činnost byl v roce 2011 zisk 5,6 milionů Kč a v roce 2012 zisk cca 14,4 milionů Kč). Správce daně dospěl k závěru, že po odečtení závazků z obchodních vztahů (včetně zůstatku dohadných účtů pasivních) vlastnil žalobce k 31.12.2012 majetek v hodnotě cca 22 milionů Kč. Tento majetek žalobce byl tvořen především penězi na účtu a hodnotou zboží, které nebylo skladováno a bylo na cestě k odběrateli.

Z odůvodnění zajišťovacích příkazů dále plyne, že z údajů získaných z registrů (katastr nemovitostí, databáze evidence vozidel), z účetnictví daňového subjektu, z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty a vlastním šetřením správce daně zjistil, že žalobce nevlastní žádnou nemovitost evidovanou v katastru nemovitostí, je vlastníkem 4 osobních automobilů (2x BMW X3 – cena srovnatelných vozů nabízených na internetu byla cca 900 tisíc Kč/ks, 1x BMW X6 – cena srovnatelných vozů nabízených na internetu byla cca 1,2 milionu Kč a 1x BMW 750 – cena srovnatelných vozů nabízených na internetu byla cca 2,3 milionů Kč), vlastní finanční prostředky na účtu u Komerční banky, a.s., který ke dni 18.9.2013 vykazoval zůstatek 20 951 319 Kč s tím, že účet dle uskutečněných obrátů za období leden 2012 až březen 2013 slouží jako prostředek pro realizaci dodavatelsko-odběratelských plateb. Z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2013 až červenec 2013 vyplývá, že rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými plněními při obrátu téměř 2,9 miliardy Kč činil 3,4 milionů Kč.

Správce daně závěrem konstatoval, že s ohledem na právě uvedené existuje důvodná obava ohledně budoucí vymahatelnosti daně. Nebezpečí z prodlení správce daně dovodil z toho, že žalobce disponuje majetkem pouze v nepatrné výši vzhledem k výši předpokládané doměřené daně. Navíc všechny majetek žalobce je ve formě finančních prostředků na bankovních účtech a tyto prostředky mohou být operativně a účelově převedeny. Vzhledem k tomu se zajišťovací příkazy staly účinnými a vykonatelnými okamžikem jejich vydání v souladu s § 103 ZDPH.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal vymezení odůvodněných obav v zajišťovacích příkazech dostatečným a dodal, že na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti.

Z uvedeného tak plyne, že správce daně dostatečně odůvodnil existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu, neboť v zajišťovacích příkazech popsané indicie nižší intenzity svědčí o takové ekonomické situaci žalobce, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává obavu o schopnosti žalobce daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci žalobce byly také v zajišťovacích příkazech přesvědčivě popsány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014 ve věci sp. zn. 1 As 27/2014, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS). V daném případě žalobce obchoduje se (z hlediska daňových úniků) „rizikovou“ komoditou PHM (v zajišťovacích příkazech byla přitom tato rizikovost ve vztahu k žalobci podrobně popsána). Žalobce vykazuje obrát téměř tři miliardy Kč, avšak zisk vytváří toliko ve výši cca jedné tisíce obrátu. Krom čtyř osobních automobilů a finančních prostředků na bankovním účtu nemá žádný majetek. Soud přitom souhlasí se žalovaným, že prostředky na bankovním účtu jsou vysoce likvidní. Současně v době vydání zajišťovacích příkazů nestanovená daňová povinnost několikanásobně přesahovala majetek žalobce.

S ohledem na výše uvedené tak má soud za to, že správcem daně popsané indicie tvoří ucelený okruh a vyvolávají tak obavu o schopnosti žalobce daň v době její vymahatelnosti uhradit. Současně byly naplněny i podmínky § 103 odst. 1 ZDPH, neboť likvidní finanční prostředky na bankovních účtech lze *de facto* okamžitě převést na třetí osobu.

Z textu zajišťovacích příkazů i z napadeného rozhodnutí sice vyplývá, že se správce daně ani žalovaný nezabývali dosavadní platební morálkou žalobce, to však samo o sobě nemá na zákonnost vydaných zajišťovacích příkazů žádný vliv. Povinnost zohledňovat tuto skutečnost totiž daňový řád ani ZDPH neukládají. V daném případě by však i dosavadní „vzorná“ platební morálka nemohla existenci odůvodněné obavy zvrátit. Navíc žalobce byl založen až v roce 2011 a o dlouhodobém řádném placení daní tedy nelze v jeho případě hovořit.

Existence odůvodněné obavy i nebezpečí z prodlení tak byla v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem popsána.

Pokud jde o výši zajišťované daně, tak její řádné odůvodnění je neméně důležité. Bez konkrétního stanovení zajišťované částky totiž nelze kvalifikovat a posuzovat důvodnost obav. Výši zajišťované částky nelze pouze odhadovat, nýbrž je třeba, aby správce daně při jejím stanovení vycházel z konkrétních podkladů (pomůcek), které má k dispozici. V daném případě bylo jednou z pomůcek i daňové přiznání, v němž žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že správce daně shledal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně neoprávněným, stanovil zajišťované částky ve výši žalobcem neoprávněně požadovaného odpočtu daně. Takový postup považuje zdejší soud za souladný se zákonem i s principy obecné logiky.

Pokud žalobce namítá, že žalovaný nehodnotil přiměřenost vydání zajišťovacích příkazů, je třeba zdůraznit, že z § 167 daňového řádu ani z § 103 ZDPH explicitně taková povinnost neplyne.

Takový požadavek lze nicméně dovodit z § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Cílem správy daní je dle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Institut zajištění daně slouží k realizaci základního cíle správy daní. Byť není sporu o tom, že se jedná o závažný zásah do majetkové sféry žalobce, jiný institut v předmětném případě k zajištění tohoto účelu použít nelze. Za daného stavu, kdy správce daně nemá jiný zákonný prostředek, který by mohl vůči žalobci uplatnit, a zároveň postupoval v souladu s cílem správy daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu, neshledává zdejší soud tento postup v rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. K porušení zmiňované zásady by došlo jen v tom případě, kdy by nebyly pro vydání zajišťovacích příkazů splněny zákonem dané předpoklady. Jak je uvedeno výše, v daném případě existovala odůvodněná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, výše zajištěné daně odpovídala dosavadním skutkovým zjištěním a byla řádně odůvodněna.

K otázce zákonnosti závěru správce daně ohledně neoprávněného uplatnění nároku na odpočet daně, je třeba uvést, že zajišťovací příkaz je svým způsobem rozhodnutí předběžné, jehož smyslem je zajištění efektivního výběru daně. Nejedná se o rozhodnutí, jímž by byla daň doměřována. Pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy postačující, že správce daně disponuje dostatečnými indiciemi pro vznik odůvodněné obavy a pro závěr, že daň bude stanovena. Z předloženého správního spisu vyplývá, že v daném případě byly zajišťovací příkazy vydány, jakmile měl správce daně v rámci daňové kontroly k dispozici dostatek indicií pro závěr, že žalobce neoprávněně uplatnil daňový odpočet (týden před seznámení žalobce s výsledkem kontrolního šetření). To

také bylo v zajišťovacích příkazech dostatečně popsáno. Na ukončenou daňovou kontrolu pak navazovalo vydání platebních výměrů, jimiž byla žalobci daň vyměřena. Není přitom povinností správce daně v zajišťovacím příkazu popisovat celou zprávu o daňové kontrole a vypořádávat se s jednotlivými důkazy týkajícími se daňové povinnosti žalobce – k tomu slouží řízení o dodatečném stanovení daně. Jestliže k dodatečnému stanovení daně nakonec nedojde, správce daně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů a žalobci zajištěné prostředky vrátí (§ 168 odst. 3 daňového řádu). Jak je podrobně popsáno na straně 9 napadeného rozhodnutí, vydáním zajišťovacích příkazů není nijak předjímán výsledek daňové kontroly; jsou pouze využita zjištění z probíhající daňové kontroly jako pomůcka pro stanovení výše zajišťovaných částek.

Pokud tedy žalobce namítal, že správce daně neměl o okolnostech rozhodných pro stanovení daně v době vydání zajišťovacích příkazů dostatek důkazů a nebylo v této fázi ukončeno dokazování, není tato okolnost pro vydání zajišťovacích příkazů právně významná. Námitky zpochybňující správnost výsledků daňové kontroly jsou v tomto řízení bezvýznamné, neboť jdou nad rámec řízení o přezkumu napadeného rozhodnutí. Žalobce tedy nemůže v řízení o přezkumu zajišťovacích příkazů napadat výsledky nalézacího řízení ani další skutečnosti, které se týkají výsledku doměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Žalobce může zpochybňovat toliko podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zejména tedy reálnou existenci odůvodněné obavy.

Žalobce v podané žalobě také namítal vnitřní rozpor zajišťovacích příkazů. Ani tato námitka však není důvodná. Správce daně na straně dvě zajišťovacích příkazů pouze konstatuje, že se v daném případě nemohlo jednat o pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 1 ZDPH. Podle tohoto ustanovení musí být zboží pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě a musí být přepraveno z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Vzhledem k tomu, že žalobce jakožto přepravce byl osobou registrovanou k dani v tuzemsku, nikoli v jiném členském státě, nemohlo se v daném případě jednat o pořízení zboží. Podle rozsudku ve věci *EMAG* může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci. Tato transakce je pak osvobozena od daně. Ostatní transakce jsou však považovány za dodání zboží. Dále je v zajišťovacích příkazech konstatováno, že doprava zboží byla zabezpečena žalobcem, místo plnění u transakcí předcházejících obchodní transakci spojené s přepravou nebylo v tuzemsku, nejednalo se tedy ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH o zdanitelné plnění. Podle § 72 odst. 3 tohoto zákona vzniká plátcí nárok na odpočet okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost daň přiznat. Dodavatelům tedy nevznikla povinnost daň přiznat a v souvislosti s tím žalobci nevzniklo právo si nárokovat odpočet daně. Soud tedy žádný vnitřní rozpor v zajišťovacích příkazech neshledal.

Pokud jde o vztah rozsudků Soudního dvora ve věci *EMAG* a ve věci *Euro Tyre Holding*, tu zdejší soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný. Rozsudek Soudního dvora ve věci *EMAG* se primárně zabýval místem určení dodání, které zakládá odeslání nebo přeprava zboží. Tímto místem dodání je místo, kde se odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat. Za místo jiného dodání se pak považuje místo, kde odeslání nebo přeprava končí. Dále tu bylo konstatováno, že v případě dvou po sobě následujících dodání, které zakládají pouze jedno odeslání či přepravu, může být toto odeslání či přeprava přičtena pouze jednomu z dodání. Soudní dvůr se však v tomto rozsudku blíže nezabýval tím, jak určit, které z dodání by mělo být považováno za dodání spojené s přepravou.

Této otázce se pak Soudní dvůr věnoval právě v rozsudku ve věci *Euro Tyre Holding*. Tu Soudní dvůr řešil situaci, kdy přepravu zboží zajišťovala „prostřední osoba“, tedy osoba, která má v rámci prvního dodání postavení kupujícího a v případě druhého dodání postavení prodávajícího. Jak ale vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný vzal v potaz, že žalobce zajišťoval, organizoval a hradil přepravy spojené s dodáním zboží. Podmínky dodání byly splněny až jeho přímými dodavateli. Vzhledem k tomu, že veškerá dodání byla na území jiného členského státu, mimo tuzemsko, nebyla tato dodání zboží předmětem daně. Dodavatelé tak neměli povinnost priznat a zaplatit v tuzemsku daň a žalobce tedy nebyl oprávněn si odpočet nárokovat.

Nelze souhlasit ani s tvrzením žalobce, že se žalovaný dostatečně nevypořádal se vzájemným vztahem těchto dvou rozsudků. Tu lze odkázat na stranu 12 napadeného rozhodnutí, kde se uvádí: „*Odvolatel opřel svoji argumentaci o rozsudek SDEU, a sice Euro Tyre Holding BV, C-430/09 ze dne 16.12.2010 (dále jen rozsudek Euro Tyre), který na rozdíl od správce daně citovaného rozsudku EMAG Handel Eder OHG, C-254/04 ze dne 06.04.2004 (dále jen rozsudek EMAG) řeší aspekty určení konkrétního dodání, kterému má být doprava přičtena. Je skutečností, že rozsudek EMAG toto neřeší. Nicméně odvolací orgán je toho názoru, že odvoláními napadená rozhodnutí nejsou s rozsudkem Euro Tyre v rozporu. V tomto rozhodnutí SDEU uvádí, že určení dodání s přepravou musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností za účelem prokázání toho, které dodání splňuje všechny podmínky. Z judikatury SDEU vyplývá, že osvobození dodání zboží uvnitř společenství lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání. Tím, že odvolatel zajišťoval, organizoval a hradil přepravy spojené s dodáním zboží, byly tyto všechny podmínky splněny až při dodání zboží odvolateli jeho přímými dodavateli. Povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání splnili až tito přímí dodavatelé.*“

Z výše citované části napadeného rozhodnutí je tedy zřejmé, že se žalovaný dostatečným způsobem s aplikací jednotlivých rozsudků Soudního dvora vypořádal.

Rozsudek ve věci *Euro Tyre Holding* na rozsudek ve věci *EMAG* navazuje a podrobněji se zabývá posouzením otázky, které dodání by mělo být považováno za dodání spojené s přepravou. O této otázce (kdo zajišťoval přepravu) však nebylo v dané věci sporu, proto ani zdejší soud nepovažuje za nezbytné se detailněji tímto rozsudkem zabývat.

Není důvodná ani námitka, že zajišťovací příkazy nesměly být vydány v době probíhající daňové kontroly. Samotná skutečnost, že se žalobce ocitl bez prostředků a nebyla mu dle jeho slov umožněna právní ochrana v rámci daňové kontroly, není z pohledu zákonnosti zajišťovacích příkazů relevantní.

Žalobce v podané žalobě dále namítal porušení zásady dvojinstančnosti. Podle žalobce totiž správce daně své závěry vyjádřené v odůvodnění zajišťovacích příkazů přehodnotil, neboť ve výsledku kontrolních zjištění po vydání zajišťovacích příkazů argumentoval odlišným způsobem. Tuto argumentaci pak převzal žalovaný v napadeném rozhodnutí, aniž by žalobce předem seznámil se změnou právního názoru. Ani tuto námitku však zdejší soud důvodnou neshledal. Je zřejmé, že v době vydání zajišťovacích příkazů ještě nebyla dokončena daňová kontrola a nebyla vydána rozhodnutí o doměření daně. Správce daně tedy vycházel ze skutečností zjištěných při daňové kontrole. Jestliže pak na základě seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění argumentoval částečně odlišně a tuto argumentaci později převzal žalovaný v napadeném rozhodnutí, nebyl žalobce jakkoli zkrácen na svých právech. Ostatně žalobce v podané žalobě sám uvádí, že na odlišnou argumentaci správce daně ve zprávě o daňové kontrole sám v podaném odvolání reagoval. Je tedy zřejmé, že se žalobci o této skutečnosti informace dostalo. Navíc se změna argumentace nijak nedotkla existence odůvodněné obavy a tedy zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů. Za této situace soud žádné pochybení na straně žalovaného neshledává.

Pokud jde o tvrzený rozpor § 103 ZDPH s ústavním pořádkem České republiky, ani tu zdejší soud důvodnost žaloby neshledal. Zdejší soud nepopírá, že žalobce byl o zahájení řízení o vydání zajišťovacích příkazů informován až poté, co byly zajišťovací příkazy vydány. Takový postup je však v souladu s efektivním výběrem daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu v situacích podle § 103 ZDPH předpokládán a vyžadován. Nebezpečí z prodlení, které je podmínkou pro aplikaci tohoto ustanovení, znamená, že existují důvody, pro které 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.

Právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod je pak v takovém případě žalobci garantováno možností obrátit se na soud se žalobou podle § 65 odst. 1 s. ř. s. a povinností soudu se uplatněnými žalobními námitkami zabývat.

Jestliže žalobce namítá, že mu byla upřena možnost vyjádřit se během řízení před správcem daně a navrhnout potřebné důkazy dle článku 38 Listiny základních práv a svobod, tu mu lze dát zapravdu. S ohledem na charakter zajišťovacích příkazů má zdejší soud za to, že v tomto řízení není prostor pro vyjádření žalobce. Možnost vyjádřit se k vydanému příkazu je žalobci dána až v odvolacím řízení a případně v řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 odst. s. ř. s. Na druhou stranu se jedná o institut předběžný. Přestože tedy žalobce nemůže disponovat majetkem, neznamená to, že by o zajištěný majetek definitivně přišel. Protiústavnost § 103 ZDPH spočívající v předběžné vykonatelnosti zajišťovacích příkazů tak zdejší soud neshledal. Ani tato námitka není důvodná.

V. Závěr

Soud tedy uzavírá, že závěr žalovaného, resp. správce daně, že existuje obava, že v době vydání zajišťovacích příkazů nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná anebo že bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je dostatečně skutkově podložen. Závěr o splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů v případě žalobce je dostatečně odůvodněn, splnění zákonných podmínek je doloženo konkrétními skutečnostmi. Ve spojení s majetkovou situací žalobce pak podle soudu bylo legitimní přistoupit k okamžitému výkonu zajišťovacích příkazů ve smyslu § 103 ZDPH.

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.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

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 17.9.2015

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu