



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: **S Metal, s.r.o.**, se sídlem Staňkova 18/103, Brno, zastoupený Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem, se sídlem Bratčice 137, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2014, č.j. 22424/14/5000-14503-703692,

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 22. 8. 2014, č.j. 22424/14/5000-14503-703692, 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 Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dne 21. 7. 2014 pod č.j. 3106748/14/3003-25201-708785. Tímto zajišťovacím příkazem správce daně žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za období od 1. 6. 2014 do 30. 6. 2014, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty ve výši 26 123 995 Kč na účet správce daně. Správce daně ve výroku zajišťovacího příkazu s odkazem na § 103 zákona o dani z přidané hodnoty stanovil, že zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení.

Proti zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl s tím, že správce daně ve fázi zajišťování důkazních prostředků v nalézacím řízení disponoval na základě vlastní vyhledávací činnosti aktuálním zjištěním, že s největší pravděpodobností vše nasvědčuje tomu, že žalobce se stal článkem řetězce obchodování s řepkovým olejem, který je zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kdy ve zdaňovacím období červen 2014 přijal žalobce zdanitelná plnění, ze kterých nebyla DPH v řetězci zaplacená. Správní úvaha správce daně vychází ze znalosti fungování celého řetězce transakcí, na který je žalobce napojen přes společnost Hierron, SE, přičemž zajišťovací příkaz správce daně je pregnantně odůvodněn a dostatečně skutkově podložen. Podle žalovaného se zajišťovací příkaz opírá dále o skutečnost, že žalobce nedisponuje žádným majetkem, který by mohl být zárukou toho, že v budoucnu uhradí dosud nestanovenou platební povinnost na DPH za předmětné zdaňovací období. Jediným zjištěným exekucí postižitelným majetkem jsou finanční prostředky na bankovním účtu, které jsou následně po jejich připsání převáděny na účty jiných osob, a osobní automobil značky Audi. Žalobci byl Komerční bankou a.s. poskytnut úvěr ve výši 14 mil. Kč, dlužná částka ke dni vydání zajišťovacího příkazu činila 14 021 805 Kč.

Závěry žalovaného a správce daně žalobce nyní napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žaloby

Žalobce namítá, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s odvolacími důvody, a jak jeho rozhodnutí, tak rozhodnutí prvostupňového správce daně, je nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. Správní uvážení žalovaného, resp. správce daně překročilo zákonný rámec daný právní úpravou provedenou v daňovém řádu. Správce daně porušil zásadu přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Zajištění daně pro žalobce představuje naprosto zásadní zásah do jeho podnikatelské činnosti a může být pro něj likvidační.

Žalobce poukazuje na to, že jeho obchodní činnost je poměrně přehledná, obchoduje s omezeným rozsahem komodit, nemanipuluje s majetkem, nemění vlastnickou strukturu či složení statutárních orgánů, neprodává majetek a plní si své daňové povinnosti. Rozsah disponibilních finančních prostředků žalobce osciluje ve stále stejném rozměru, a že jde ve značném rozsahu o cizí zdroje čerpané na základě revolvingového úvěru od Komerční banky, a.s., správce daně věděl.

Žalovaný a správce daně přitom vyšli z domněnky, že žalobci nevznikne v dotčeném období nárok na odpočet DPH. Jiné důvody a argumenty správce daně

neuvedl a ani žalovaný se jimi nezabývá. Odkazoval-li správce daně a žalovaný na výsledky vlastní vyhledávací činnosti, pak podle žalobce se v žádném ze správních spisů, když do nich nahlížel, žádné takové dokumenty nenacházely, a to ani v tzv. vyhledávací části spisu.

Žalobce dále namítá, že zajišťovací příkaz nemá náležitosti rozhodnutí podle § 102 a § 167 daňového řádu. Správce daně ve výrokové části zajišťovacího příkazu nevymezil lhůtu, ve které má být přepokládaná daň zajištěna, tj. splatnost, která má být podle § 167 odst. 3 daňového řádu třídní anebo kratší, a měla tedy být s ohledem nebezpečí prodlení vymezena tak, že je splatná v den anebo okamžikem vydání zajišťovacího příkazu, event. okamžikem oznámení příkazu žalovanému. Zajišťovací příkaz ve výrokové části nevymezuje žádnou dobu splatnosti z uvedených možných. Konstatování založené na tom, že příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání, podle žalobce nenahrazuje výrokovou část rozhodnutí o splatnosti peněžitého plnění.

Správce daně v napadeném zajišťovacím příkazu neurčil ani dobu, po kterou bude zajištění trvat. Tato není vymezena co do trvání zákonem, a proto měla být určena výrokovou částí. Určení doby trvání zajištění je pak s ohledem na dočasnou povahu institutu zajišťovacího příkazu podstatnou náležitostí napadeného rozhodnutí, a to i s ohledem na závažnost dopadu zajišťovacího příkazu do vlastnického práva žalobce.

Zajišťovací příkaz stojí na skutečnosti tvrzené žalovaným a správcem daně, že žalobce věděl anebo měl vědět, že je zapojen do tzv. řetězcových obchodů, zatížených podvodem na DPH. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacího příkazu není zřejmé, z čeho správce daně a posléze žalovaný tuto skutečnost dovodili. Žalovaný ani správce daně netvrdí žádnou konkrétní skutečnost, ze které by bylo možno dovodit, že žalobce věděl o tom, že je zapojen v takovém řetězci obchodů. Argument, že žalobce nejednal v dobré víře, je naprosto nepodložený. Zajišťovací příkaz by byl důvodný jen v tom případě, kdy by žalobce věděl anebo musel vědět o své účasti v podvodném řetězci. Z odůvodnění napadených rozhodnutí to však nevyplývá.

Z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného není zřejmé, co žalovaný a správce daně považují za neobvyklé podmínky obchodování žalobce. Žalobce tak neví, jaké neodůvodněné hypotézy má vyvracet. Žalobce je přesto připraven dokazovat, že předmětné zboží nakupoval za obvyklých obchodních podmínek; sice za ceny blízko jejich dolní hranice, ale nikoli za ceny neobvykle či nápadně nízké. Pokud žalobce nakupoval a pak prodával zboží za nízké ceny, nelze tuto skutečnost přičítat k jeho tíži a dovozovat z toho jeho vědomost o vadných obchodech. Z takového jednání, stejně jako ze spolupráce se společností Ion Aqua, a.s., nelze dovozovat, že věděl o právních vadách předchozích obchodů. Žalobce také poukazuje na závěry znaleckého posudku zpracovaného pro účely dražby zajištěného řepkové oleje. Za situace, kdy znalcem určená obvyklá cena za litr oleje je nižší, než cena, za kterou olej nakupoval žalobce, nelze dovodit, že žalobce měl nakupovat za neobvyklých obchodních podmínek.

K přijetí mobilního telefonu žalobce uvádí, že telefon sice dostal, ale

nejedná se v rámci jeho obchodní činnosti o nijak nestandardní dar, přičemž k telekomunikaci žalobce vždy využíval svoji SIM kartu. Žalovaný se tvrzení žalobce ani nepokusil vyvracet, přestože přijetí telefonu považuje pro rozhodnutí o zajištění daně za zcela zásadní. Z přijetí takového daru nelze logicky dovodit, že žalobce věděl anebo musel vědět o právních vadách obchodů.

Žalobce dále odkazuje na trestní řízení s dodavateli zboží žalobci a s odkazem na § 58 daňového řádu namítá, že správce daně mohl pro odůvodnění rozhodnutí využít trestního spisu. Žalobce proto navrhuje, aby si soud připojil ke svému spisu i spis vedený Policií ČR, Krajským ředitelstvím policie Olomouckého kraje, odborem hospodářské kriminality SKPV, č.j. KRPM-50303-851/TČ-2014-140080, který obsahuje podstatně více informací a důkazů o skutečnosti, zda žalobce věděl či mohl vědět o svojí účasti na tzv. karuselových obchodech.

Pokud jde o výši zajišťované částky, žalobce namítá, že o nakupovaném zboží nemohl vědět, že je součástí podvodu páchaného jeho předchozími vlastníky, a za tohoto stavu nemohl ztratit nárok na odpočet DPH. Za tohoto stavu nelze při stanovení (odhadu) výše zajišťované daně vycházet pouze z rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný i správce daně měli při odhadu výše daňové povinnosti zohlednit skutečnost, že žalobce prodávané zboží také nakoupil při zachovaném nároku na odpočet DPH.

Žalobce na závěr poukazuje na to, že příslušný správce daně doposud neprovedl žádné konkrétní a zásadní úkony směřující k vydání meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti.

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.

Žalobce v průběhu řízení před soudem navrhl, aby soud o věci rozhodl přednostně, a to z důvodu likvidačního dopadu zajišťovacího příkazu na jeho ekonomickou činnost. Na základě zajišťovacího příkazu byly vydány dva exekuční příkazy, a to na finanční prostředky žalobce na účtu u Komerční banky, a.s. a na řepkový olej, uskladněný u společnosti IonAqua a.s. Exekuční příkazy tak zahrnuly fakticky veškerý oběžný majetek žalobce. Aby žalobce mohl vykonávat svoji ekonomickou činnost, měl k dispozici prostředky na základě revolvingového úvěru ve výši 14 milionů Kč, poskytnutého Komerční bankou, a.s. Exekuce pak zahrnula finanční prostředky na účtech žalobce ve výši 1 116 710 Kč a 782 526,89 EUR. Současně s tím nabíhají žalobci úroky a poplatky z úvěru, který nemůže čerpat a ani splácet. Postup žalovaného a orgánu prvního stupně přivedl žalobce do stavu druhotné platební neschopnosti a je ve vztahu k němu fakticky likvidační. Žalobce má závazky v řádech milionů korun a nemá prostředky, ze kterých by je mohl hradit.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že zařazení řepkového oleje mezi obchodní aktivity žalobce v říjnu roku 2013 bylo zcela neobvyklým krokem, neboť historicky žalobce obchodoval s kovovým šrotem. Po zavedení režimu přenesení

daňové povinnosti na tuto rizikovou komoditu započal žalobce obchodovat výhradně s hutním materiálem, kterému přenesená daňová povinnost nepodléhá, a poté s řepkovým olejem.

Správní úvaha správce daně i žalovaného byla založena na znalosti fungování řetězce transakcí, v jehož rámci vysoká daňová povinnost vzniklá z titulu pořízení zboží z jiného členského státu není do státního rozpočtu uhrazena. K tomu žalovaný odkazuje na vyhledávací část správního spisu, do které žalobci nebo jeho zástupci nemohlo být umožněno nahlédnout.

Žalovaný poukazuje na to, že ani v zajišťovacím příkazu, ani v rozhodnutí o odvolání není nikde uvedeno, že žalobce nejednal v dobré víře. Naopak, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně uvádí, že tento závěr je předmětem nalézacího řízení.

Lhůta splatnosti zajišťovacího příkazu pak byla stanovena správcem daně v souladu s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty okamžikem vydání předmětného zajišťovacího příkazu. Doba, po kterou bude zajištění trvat, vyplývá z § 168 odst. 4 a 5 daňového řádu a daňový řád v žádném svém ustanovení neuvádí, že by měla být součástí výroku zajišťovacího příkazu.

Výši jistoty potom správce daně určil podle vlastních pomůcek v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu. Ze znění zákona nevyplývá, že by správce daně nebo žalovaný museli v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu prokazovat, že daň bude skutečně v určité konkrétní výši stanovena, a tedy ani nemusí v této fázi řízení prokázat, že žalobce věděl či vědět měl, že je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty ve smyslu judikatury Soudního dvora EU.

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

III. Právní posouzení věci

Žalobce v průběhu řízení tvrdil a doložil, že je v důsledku zajišťovacího příkazu negativním způsobem ovlivněna jeho ekonomická činnost, a to natolik, že po dobu zajištění daně nemůže dále podnikat, splácet své závazky a je ohrožena jeho existence. Zdejší soud přitom zároveň dospěl ve svém usnesení ze dne 22. 10. 2014, č.j. 62 Af 75/2014-108, k závěru, že v případě institutu zajišťovacího příkazu nelze přistoupit k zatímní úpravě poměrů ve smyslu § 38 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Soud proto shledal výše tvrzený a doložený negativní důsledek zajišťovacího příkazu dostatečným pro to, aby o žalobě rozhodl přednostně, tedy mimo pořadí věcí, jak připouští § 56 odst. 1 s.ř.s.

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 rozhodoval bez jednání za splnění podmínek podle § 51 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 námitkami týkajícími se obdržení mobilního telefonu jako daru, návštěvy pracovníků místně nepřislušného správce daně a toho, že pracovníci žalovaného nesprávně postupovali při podání doplnění odvolání, pak i na tyto námitky žalovaný konkrétně, byť stručně reagoval; přitom nosné důvody pro zamítnutí odvolání jsou podrobně argumentovány. Argumentace uvedená v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve spojení s odůvodněním zajišťovacího příkazu z hlediska přezkoumatelnosti zcela ob stojí a soud se proto mohl věcně zabývat dalšími žalobními námitkami.

Soud se tedy zabýval námitkou, zda v případě žalobce došlo k naplnění podmínek, které jsou důvodnými předpoklady pro aplikaci institutu zajištění daně, a dále tím, 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 vztaheny 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), a stejně tak to podle zdejšího soudu mohou být takové okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analyticko vyhledávací činností 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).

S ohledem na to, že v nyní posuzované věci se nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně, týkající se daňové povinnosti žalobce, se soud věcně nezabýval námitkami, které zpochybňují závěr, zda došlo v případě předmětných transakcí s řepkovým olejem ke zneužití práva, a zda o tom žalobce v intencích výše citované judikatury Soudního dvora skutečně věděl nebo vědět měl. Jak správně zdůraznil žalovaný, předmětem řízení v nyní posuzované věci totiž není to, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových

okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence důvodné obavy) pro zajištění daně. Konečné vyhodnocení transakcí žalobce jako transakcí představujících zneužití práva, a tedy neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, 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 shromažďování důkazních prostředků může vyvstat důvodná obava z nedobytnosti daně, která správce daně opravňuje přikročit k aplikaci zajišťovacího institutu. Námitkami, že správce daně neprokázal, že žalobce o svém zapojení v řetězci věděl či měl vědět a že jeho obchodování probíhá za standardních podmínek, se proto v nyní posuzované věci soud zabývat nemohl.

S otázkou dostatečných skutkových důvodů pro naplnění důvodné obavy správce daně bezprostředně souvisí též otázka, zda v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu obстоjí odkaz na vyhledávací část správního spisu, do jehož obsahu nemůže daňový subjekt v době vydání zajišťovacího příkazu z legitimních důvodů nahlédnout, neboť doposud probíhá nalézací řízení a shromažďování důkazních prostředků pro rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu *in merito*. Tuto otázku musel zdejší soud v rámci posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu též posoudit, neboť žalobce namítal, že nebyl seznámen s konkrétními poznatky správce daně vyplývajících z jeho analyticko vyhledávací činnosti, obsaženými ve vyhledávací části správního spisu.

Podle § 64 odst. 4 písm. d) daňového řádu se spis člení mimo jiné i na část vyhledávací. Písemnosti, které se zakládají do této části spisu, stanoví § 65 odst. 1 daňového řádu; mezi nimi se jedná také o písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu (písm. a/ citovaného § 65 odst. 1 daňového řádu) a písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní (písm. b/ citovaného § 65 odst. 1 daňového řádu).

Právní úprava obsažená v daňovém řádu (§ 66 a násl. daňového řádu) v zásadě vylučuje možnost daňového subjektu z nahlížení do této části spisu, a to právě z důvodů, vztaženo na nyní posuzovanou věc, že by mohlo dojít ke zmaření či ohrožení cíle správy daní, neboť správce daně postupně shromažďuje důkazní prostředky týkající se řetězce transakcí s řepkovým olejem, nasvědčujících možnému podvodu na DPH, a zároveň vyhledávací část obsahuje údaje týkající se jiných daňových subjektů. *„Z tohoto důvodu je daňovému subjektu zákonem přiznáno právo nahlížet pouze do soupisu písemností vedených ve vyhledávací části spisu, aniž by z nich vyplýval jejich konkrétní obsah (§ 66 odst. 2 daňového řádu). Stejně podmínky mlčenlivosti je povinen zajistit i orgán veřejné moci (v tomto případě krajský soud), kterému je část spisu zapůjčena...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013 ve věci sp. zn. 1 Afs 21/2013).

Pokud tedy vyhledávací činností správce daně získal relevantními poznatky, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce žalobce jsou součástí řetězce podvodu na dani z přidané hodnoty (aniž by soud jakkoliv hodnotil subjektivní stránku jednání žalobce), pak již v této fázi jsou podle zdejšího soudu 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. V této souvislosti je též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření řetězce transakcí nebyly žalobci zpřístupněny, jak již bylo výše soudem zdůrazněno.

Aby však soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, postupoval v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011 ve věci sp. zn. 7 As 31/2011, který se sice týká problematiky bezpečnostního řízení, ale jeho nosné závěry lze přiléhavě aplikovat i na nyní posuzovanou věc. Soud v této fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu, „supluje“ jeho procesní aktivitu. Soud se proto seznámil s obsahem vyhledávací části správního spisu, jak byl žalovaným soudem zaslán, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně a rozhodnutí žalovaného. Dospěl přitom k závěru, že obsah vyhledávací části spisu se nikterak nemíjí s odůvodněním zajišťovacího příkazu, podle kterého správce daně vychází z poznatků ohledně fungování řetězce napojeného na společnost Hierron, SE a ze skutečnosti, že žalobce uskutečňuje obchodní transakce v rámci tohoto řetězce obchodních transakcí (str. 3 zajišťovacího příkazu), kdy žalobce obratem prodává zboží s nízkou obchodní přírážkou. Odůvodnění zajišťovacího příkazu dále obsahuje argumentaci, že obchodní transakce organizuje pro žalobce osoba, od níž zaměstnanec žalobce obdržel mobilní telefon (viz str. 4 zajišťovacího příkazu) a která obchodně jedná i za další články řetězce. I tato část odůvodnění koresponduje s obsahem vyhledávací části spisu.

V této souvislosti se soud neztotožňuje s žalobní námitkou, že by otázka daru mobilního telefonu byla jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu; takto zjednodušeně ani není odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí žalovaného koncipováno. Tyto skutečnosti, ve spojení s majetkovou situací žalobce, kdy správce daně mimo jiné zjistil, že jediným majetkem žalobce je motorové vozidlo značky AUDI Q5 8R, jehož hodnota však zdaleka nedosahuje očekávané výše daňové povinnosti za zdaňovací období červen 2014, přičemž dalším známým majetkem jsou peněžní prostředky na účtu žalobce, kde hrozí, že může být tento majetek převeden na účet třetí osoby či vybrán, představují dostatečné skutkové důvody pro závěr, že byly naplněny důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

V této souvislosti není proto důvodná ani námitka libovůle a překročení „správního uvážení“ správce daně; ostatně, jak vyplývá z výše uvedeného, přikročení k realizaci zajišťovacího příkazu není a ani nemůže být předmětem správního uvážení, nýbrž otázkou aplikace pojmu „důvodná obava“ na zjištěný skutkový stav. Výsledkem pak musí být nutně takový závěr správce daně, který nemá alternativu. Znamená to tedy, že existují-li důvodné obavy ve smyslu § 167

odst. 1 daňového řádu, je správce daně povinen k vydání zajišťovacího příkazu přistoupit.

S ohledem na uvedené není důvodná ani námitka porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti stanovená v § 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. K porušení zmiňované zásady by došlo jen v tom případě, kdy by nebyly pro vydání zajišťovacího příkazu splněny zákonem dané předpoklady, tedy existence relevantních skutečností, které odůvodňují obavu správce daně ohledně nedobytnosti daně.

Namítal-li dále žalobce nezákonnost zajišťovacího příkazu z důvodu nedostatků ve výroku zajišťovacího příkazu a přitom odkazoval na § 102 odst. 1 daňového řádu, podle kterého rozhodnutí mimo jiné obsahuje lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit (písm. e/), pak soud se s argumentací žalobce ohledně povinnosti, stanovení lhůty, po kterou má zajištění trvat ve výroku zajišťovacího příkazu neztotožňuje. 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 před 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. V této souvislosti soud k námitce, že příslušný správce daně neprovedl žádné konkrétní a zásadní úkony směřující k vydání meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce, uvádí, že žalobce má možnost využít postupů k ochraně před nečinností (§ 38 daňového řádu a § 79 a násl. s.ř.s.).

K námitce, že zajišťovací příkaz ve výrokové části nevymezuje žádnou dobu splatnosti, soud odkazuje na příslušná ustanovení daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty.

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 sepíše 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. V případě žalobce správce daně zjistil, že jeho jediným majetkem je motorové vozidlo značky AUDI Q5 8R. Dalším známým majetkem jsou peněžní prostředky na účtu žalobce, kde hrozí, že může být tento majetek převeden na účet třetí osoby či vybrán, čímž se stane pro správce daně nedosažitelným.

Namítal-li dále žalobce, že odhad výše zajištěné daňové povinnosti je nesprávný, 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 jako pomůcku správce daně použil výpis z účtu žalobce, dle kterého žalobce v období od 1. 6. 2014 do 30. 6. 2014 přijal na účet finanční prostředky od společnosti VIA-REK a.s.

v celkové výši 5.481.907,37 EUR, což při průměrném kurzu za červen dle ČNB činí 150.483.839,22 Kč. Z této úplaty, kterou žalobce podle předpokladu správce daně přijal za uskutečněná zdanitelná plnění podléhající základní sazbě DPH, by vznikla žalobci jako daňovému subjektu daňová povinnost k DPH ve výši 26.123.994,49 Kč. 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 odpočtu DPH pak bude právě předmětem řízení *in merito*.

Soud proto uzavírá, že měl-li správce daně důvodné podezření, že žalobce disponoval finančními prostředky, jejichž výše není adekvátní jeho majetkovým poměrům, a že tyto finanční prostředky souvisí se zdanitelnými plněními zasaženými podvodem na DPH, byl oprávněn přistoupit k realizaci opatření, spočívajícího v zajištění daně. V této fázi řízení otázka toho, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl, že se účastní tzv. karuselových podvodů, nemůže být soudem posuzována, neboť bude případně souviset až s rozhodnutím správce daně o daňové povinnosti *in merito*.

Závěr žalovaného, resp. správce daně, že existuje obava, že dosud nestanovená daň (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen roku 2014) bude v době její vymahatelnosti nedobytná anebo že bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je dostatečně skutkově podložené; s ohledem na výše uvedenou podrobnou argumentaci soud neshledal důvod pro to, aby si za účelem posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu a rozhodnutí žalovaného vyžadoval trestní spis žalobcem specifikovaný. Závěr o splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu 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 zajišťovacího příkazu ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

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.

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to by náleželo žalovanému, tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 12. února 2015

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu