



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **EUROMAC Moravia spol. s r. o.**, IČO 25897535
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Richardem Pustějovským
sídlem Matiční 730/3, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26563/18/5100-41458-711994,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (zajišťovací příkazy) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I

(dále jen „správce daně“) ze dne 13. 4. 2018, č. j. 1917664/18/3001-80541-708879, a č. j. 1920080/18/3001-80541-708879, kterými bylo žalobci podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) ve věci zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uloženo, aby okamžikem vydání tohoto zajišťovacího příkazu zajistil úhradu DPH za zdaňovací období 11/2017 a 12/2017, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na uvedený depozitní účet správce daně. Dále bylo rozhodnuto, že zajišťovací příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení (§ 103 zákona o DPH).

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že v daném případě byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění dosud nestanovené daně. Důvody, pro které je přiměřeně pravděpodobné, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň, spočívají zejména ve skutečnostech zjištěných na základě analýz kontrolních hlášení a vyhledávací činnosti správce daně, z nichž správci daně vznikly důvodné obavy, že se žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích pravděpodobně účastnil obchodních transakcí vykazujících znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měl a mohl. Zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že žalobce přijal zdanitelná plnění ve významných hodnotách v účelově vytvořeném řetězci osob povinných k dani, které poskytovaly a přijímaly zdanitelná plnění. Žalobce v řetězci působí v pozici tzv. „brokera“, resp. „profit takera“, který v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet DPH ve zdanitelných plněních přijatých od společnosti REKLAMONT s.r.o. a snížil tak základ DPH v těchto obdobích. Správci daně tak vznikl důvodný předpoklad, že žalobci z důvodu účasti na obchodování vykazujícím znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měl a mohl, nepřísluší jím uplatněný nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH. Předpoklad správce daně, že obchodování v řetězci je zasaženo podvodem na DPH, posílila i zjištění, že jednotlivé společnosti v řetězci i jejich vzájemné transakce vykazují znaky rizikových subjektů a rizikových operací. Vědomost žalobce o účasti na podvodu správce daně dovedl z aktuální i historické propojenosti žalobce s většinou společností v řetězci. Dle žalovaného byla splněna i druhá podmínka, tedy že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Uvedl, že jsou zde skutečnosti vzbuzující dostatečnou míru pochybností o budoucí úhradě dosud nestanovené daně, které vyplývají zejména z toho, že se žalobce účastnil obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na DPH, o čemž žalobce pravděpodobně věděl nebo vědět měl a mohl. Žalovaný v této souvislosti poukázal i na majetkové poměry žalobce, konkrétně na zjištění týkající se struktury jeho majetku umožňující jeho snadnou převoditelnost. Správce daně zohlednil i skutečnost, že sídlo žalobce je virtuální, není známá jeho provozovna, žalobce není vlastníkem žádné nemovité věci, správci daně tedy není známe žádné místo, kde by žalobce skutečně vykonával svou činnost a kde by se mohl nacházet jakýkoli majetek. Správci daně vznikla s ohledem na okolnosti případu rovněž intenzivní obava, zda majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jeho vlastnictví, a proto naznal, že i lhůta stanovená v § 167 odst. 3 daňového řádu ke složení jistoty (3 pracovních dnů od doručení zajišťovacího příkazu) by byla riziková, neboť zde hrozí reálné nebezpečí z prodlení. Proto správce daně ve výroku zajišťovacích příkazů uvedl, že zajišťovací

příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem vydání. Podle názoru žalovaného byly splněny všechny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
4. Žalobce předně namítal, že napadené rozhodnutí je zatíženo vadami řízení, konkrétně že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem a nemá ve spise oporu, že v řízení před správním orgánem došlo k podstatnému porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí, a že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
5. Žalobce trvá na tom, že v řízení před správními orgány byly hrubě porušeny procesní zásady správního řízení, konkrétně zásada legality, správnosti, materiální pravdy, přesvědčivosti rozhodnutí a volného hodnocení důkazů.
6. Žalobce nesouhlasí s postupem správce daně a žalovaného, kteří tvrdošíjně a protiprávně zastávají závěry v rozporu s právně závaznými stanovisky Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 18. 1. 2018, č. j. 10 Afs 30/2017-68; všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Namítal, že závěry správce daně i žalovaného jsou založeny na nesprávném extenzivním výkladu § 103 zákona o DPH („zákon nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejúplněji podle § 92 odst. 2 daňového řádu“). Faktické důsledky nezákonného, nedůvodného zajišťovacího příkazu podle jeho názoru znamenají protiústavní exces při aplikaci citovaného ustanovení zákona o DPH, jelikož představuje vybočení z ústavního pořádku, který zakotvuje zmocnění k omezení vlastnického práva, ale pouze v zákonem stanovených mezích, nikoliv na základě subjektivní představy pracovníka správce daně. Žalobce má za to, že z upozornění na nepříznivý vývoj hospodaření a ze soupisu majetku žalobce bez dalšího neplyne, že hrozí nebezpečí z prodlení, proto není odůvodněno vydání zajišťovacího příkazu. Nebezpečí hrozí například tehdy, očekává-li správce daně vyvedení majetku ze společnosti, takové podezření však musí být uvedeno v odůvodnění zajišťovacího příkazu.
7. Žalobce nesouhlasí se stanoviskem žalovaného, že žalobce neodůvodnil aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, publikovaného pod č. 3735/2018 Sb. NSS, a že toto rozhodnutí žalobce aplikoval nepřiléhavě. Namítal, že z odůvodnění citovaného rozsudku je zřejmé stanovisko k postupu správce daně, že pokud by vydal před stanovením daně zajišťovací příkaz, hrozil by nucený zásah ještě předtím, než by daňová povinnost byla s konečnou platností stanovena v odvolacím řízení. To by však bylo porušením zásady rovného zacházení, neboť vydání či nevydání zajišťovacího příkazu před stanovením daňové povinnosti nelze považovat za kritérium, na jehož základě by bylo možné k daňovým subjektům přistupovat rozdílně. Žalobce namítal, že ke dni podání žaloby byly již realizovány úkony nezákonného postupu správce daně ve vymáhacím řízení a byl ignorován právně závazný názor Nejvyššího správního soudu. Na důkaz tohoto tvrzení žalobce odkázal na exekuční příkazy ze dne 13. 4. 2018, č. j. 1922100/18/3001-80541-708879, č. j. 1922713/18/3001-80541-708879, č. j. 1921970/18/3001-80541-708879, č. j. 1922616/18/3001-80541-708879, č. j. 1922767/18/3001-80541-708879, a č. j. 1922179/18/3001-80541-708879.

8. Žalobce má za to, že postup správních orgánů zcela pomíjí zásadu výkladu *in favorem libertatis*, resp. *mitius* pro oblast daňového práva. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu namítal, že platí, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Ve vyjádření k žalobě žalovaný především setrval na své argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že rozhodnutí je založeno na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spisu, jelikož z obsahu spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně shromáždil z údajů kontrolních hlášení i vyhledávací činnosti zjištění o struktuře řetězce obchodování, do něhož se žalobce zapojil, způsobu obchodování, postavení jednotlivých subjektů v řetězci i chybějící dani, z nichž správci daně vznikla odůvodněná obava, že se v předmětných zdaňovacích obdobích žalobce zapojil do obchodování vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měl a mohl. Na základě zjištěných skutečností je podle žalovaného přiměřeně pravděpodobné, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň a je zde důvodná obava o budoucí dobytost daně. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Ze zajišťovacích příkazů i z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný i správce řídili při posuzování naplnění podmínek vydání zajišťovacích příkazů; žalovaný se rovněž vypořádal se všemi odvolacími námitkami. K namítanému porušení § 92 odst. 2 daňového řádu žalovaný zdůraznil, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím o stanovení daně, které by bylo vydáváno na základě dokazování a kde by správce daně uváděl, které skutečnosti má za prokázané a o jaké důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy k zajištění dosud nestanovené daně v podobě dočasného prostředku k zajištění účelu správy daní. Správce daně přitom vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známe a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, ale je nutné pouze osvědčit přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně a obavu z nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně. V daném případě proto nedošlo k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, že § 103 zákona o DPH bylo aplikováno extenzivním způsobem. Ke zpochybňované existenci důvodů nebezpečí z prodlení žalovaný uvedl, že nebezpečí z prodlení nebylo dovozeno pouze z nepříznivého vývoje hospodaření a shrnutí majetku žalobce, ale ze všech zjištěných relevantních okolností posouzených ve vzájemné souvislosti. K namítanému porušení zásad správního řízení žalovaný uvedl, že žalobce nijak nespecifikoval, v čem konkrétně toto porušení zásad správního řízení ze strany žalovaného a správce daně spočívalo. Pokud žalobce namítal rozpor napadeného rozhodnutí s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 10 Afs 30/2017-68, žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí je s tímto rozsudkem v souladu, neboť obsahovalo výslovné uvedení důvodů, pro které hrozí nebezpečí z prodlení. K námitce týkající se rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, žalovaný uvedl, že žalobce v odvolání pouze obecně namítal, že zajišťovací příkazy jsou s odvoláním na tento rozsudek nezákonné, aniž by cokoli upřesnil. Žalovaný setrvává na svém závěru, že žalobce cituje předmětný judikát nepřipadně, neboť uvádí citaci vytrženou z kontextu předmětného rozsudku. Z rozsudku v žádném případě

nevyplývá, že by nebylo možné provádět zajišťovací daňovou exekuci k vymožení jistoty, kterou správce daně v zajišťovacích příkazech uložil za účelem zajištění předpokládané v budoucnu stanovené daně. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku, že postup správních orgánů pomíjí zásadu *in favorem libertatis*, jelikož v posuzovaném případě nebylo k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy. S naplněním podmínek § 167 daňového řádu zákon spojuje vydání zajišťovacího příkazu, správce daně tedy neměl volbu mírnějšího výkladu.

10. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Ústní jednání

11. Při ústním jednání konaném dne 24. 11. 2020 žalobce předně odkázal na žalobu. Nad její rámec dodal, že zjišťování rozhodných skutečností ve věci neprobíhalo řádně, když některé poznatky byly doplňovány až v rámci odvolacího řízení. Dostatečné také není, pokud se rozhodnutí „doodůvodňuje“ až ve vyjádření k žalobě. Věc budí zdání, že nejdříve správce daně rozhodl a až potom se pro takové rozhodnutí dohledávaly důvody. Ačkoli správce daně a žalovaný hovoří o podezření na podvod na DPH, neexistuje žádný rozsudek trestního soudu, který by podezření na trestný čin potvrzoval. Soud by proto měl rozhodnutí žalovaného zrušit, a to také proto, že představuje nepřiměřený zásah do žalobcova podnikání a v jeho důsledku nastalo nedůvodné odčerpání žalobcových finančních prostředků. Proti takto radikálním a principálně nesprávným postupům finančních orgánů je třeba se bránit, kteréhožto práva žalobce svou žalobou také využívá.
12. Žalovaný při jednání odkázal na obsah zajišťovacích příkazů, své rozhodnutí a vyjádření v žalobě, v jejichž odůvodnění jsou uvedeny skutečnosti svědčící o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu. Postup při zjišťování rozhodných indicií nebyl zatížen vadami, všechny podklady jsou obsaženy ve správním spise. Je přitom zcela v pořádku, pokud správce daně vychází ze své vlastní vyhledávací činnosti a kontrolních hlášení. Ve věci se také nejednalo o problematiku (daňového) podvodu dle zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, nýbrž o otázku podvodu na dani z přidané hodnoty, jak vyplývá z judikatury Evropského soudního dvora. Soud by tak dle žalovaného měl žalobu zamítnout.

V. Posouzení věci soudem

13. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Pro posouzení projednávané věci bylo rozhodné, zda v daném případě byly splněny podmínky pro vydání shora specifikovaných zajišťovacích příkazů za příslušná zdaňovací období, resp. zda tyto zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem.
15. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, 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. Dle odstavce 3 téhož ustanovení správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet, není-li nebezpečí z prodlení. Hrozí-li

nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

16. Podle § 103 zákona o DPH, v jehož intencích správce daně rovněž rozhodl, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.
17. Úvodem soud předesílá, že obsah žaloby předurčuje obsah rozhodnutí soudu; řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční. Je-li tedy žaloba kuse zdůvodněna, je tím předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS, uvedl, že „*ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (srov. k tomu obdobné závěry, vyslovené ve výše zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004-52, zveřejněném pod číslem 488/2005 Sb. NSS; z klasické starší judikatury viz např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 1. 1993, č. j. 6 A 85/92-5). Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stežejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany.*“
18. Pokud žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je zatíženo vadami (zjištěný skutkový stav je v rozporu se spisem a nemá v něm oporu, napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů) nebo že v řízení před správními orgány byly hrubě porušeny procesní zásady správního řízení, je třeba konstatovat, že tyto námitky jsou formulovány pouze obecným způsobem. Jelikož žalobce dostatečným způsobem nekonkretizoval, z jakých důvodů mají být skutková zjištění v rozporu se spisem, proč je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, resp. v čem žalobce spatřuje porušení zásad správního řízení, soudu není známo, v jakých mezích by se měl v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí pohybovat, a považuje za nemožné se k takto obecně vymezeným žalobním bodům podrobně vyjádřit. Soudu nepřísluší za žalobce domýšlet jednotlivé skutkové a právní důvody, které by zpochybnil argumentaci správce daně, resp. žalovaného. V tom případě by se totiž ocitl v pozici „advokáta žalobce“ a ignoroval by dispoziční zásadu, na níž je správní soudnictví postaveno. S ohledem na obecnost předmětných žalobních námitek nezbyvá než pouze v obecné rovině konstatovat, že ze

spisového materiálu a napadených rozhodnutí soud nezjistil žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly žalobcem tvrzeným vadám řízení, resp. porušení uváděných základních zásad správního řízení ze strany žalovaného či správce daně, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ani případné doplnění některých podkladů v odvolacím řízení by nezpůsobovalo nezákonnost napadeného rozhodnutí; soud posuzuje rozhodnutí z pohledu skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a odvolací orgán má možnost napravit nedostatky prvostupňových rozhodnutí.

19. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že vydáním zajišťovacích příkazů, resp. napadeného rozhodnutí bylo porušeno § 92 odst. 2 daňového řádu, které ukládá správci daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Jak správně uvedl žalovaný, § 92 daňového řádu se vztahuje k procesu dokazování v daňovém řízení, ve kterém má své místo zásada oficiality za účelem správného zjištění a stanovení daně. Předmětem soudního přezkumu jsou však v daném případě zajišťovací příkazy, které nejsou rozhodnutími vydanými na základě dokazování, ale rozhodnutími předběžné povahy sloužícími k zajištění dosud nestanovené daně, která bývají založena na úvaze správce daně vyslovující obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daně, a to na základě podkladů dostupných správci daně v době vydání zajišťovacího příkazu. Za těchto okolností zákon nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejúplněji tak, jak předpokládá § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož kdyby správce daně postupoval dle obvyklého běhu řízení, v tradičních časových intervalech, mohl by daňový subjekt činit kroky, které by budoucí výběr daně zmařily nebo podstatně ztížily. Z jeho samotné povahy lze dovodit, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování, jaké je obsaženo v rámci řízení nalézacího, ve kterém je základ daně (a její výše) stanovován. V případě vydání zajišťovacího příkazu se tedy nejedná o prokazování skutkového stavu a ani se v této fázi nepředpokládá, že bude otázka stanovení daně a její případné výše postavena najisto, ale je nutné na základě zjištěných indicií osvědčit pouze pravděpodobnost stanovení daně a obavu z nedobytnosti či značných obtíží při vybírání této daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně je pak povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu, což v daném případě bylo splněno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně rozvedl jak předpoklady budoucího stanovení daně (body 12 až 16 napadeného rozhodnutí), tak obavy o budoucí dobytost daně (body 17 až 20), včetně existence nebezpečí z prodlení (bod 21 napadeného rozhodnutí). Z uvedených důvodů je tedy argumentace žalobce spočívající v porušení § 92 odst. 2 daňového řádu nepřijatelná.
20. Přisvědčit nebylo možné ani námitce, že § 103 zákona o DPH bylo v daném případě aplikováno extenzivním způsobem. Skutečnost, že zajišťovací příkaz je ze své povahy rozhodnutím předběžné povahy, které není vydáváno na základě dokazování, neznamená, že napadené rozhodnutí vychází ze subjektivní představy pracovníka správce daně. Ani závěr o naplnění podmínek vydání zajišťovacího příkazu totiž nelze učinit bez podkladů, ale je třeba shromáždit dostatečná zjištění, která dokládají přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně a rovněž existenci důvodů pro obavu o budoucí dobytost daně a důvodů nebezpečí z prodlení. Tento požadavek byl v daném případě naplněn.

21. Ačkoli žalobce namítal, že nebezpečí z prodlení bylo dovozeno pouze z nepříznivého vývoje hospodaření a shrnutí majetku žalobce, z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že nebezpečí z prodlení bylo dovozeno ze všech ve věci zjištěných okolností posouzených ve vzájemné souvislosti, tj. z toho, že se žalobce účastnil obchodování vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měl a mohl, že je žalobce výrazně zadlužen, kdy oběžná aktiva jsou ve značné míře zatížena závazky, že žalobce současně nevlastní žádné nemovité věci ani motorová vozidla a jediným majetkem jsou finanční prostředky na účtu, které však lze jednoduše převést, popř. vybrat v hotovosti (což žalobce činí), tedy jde o snadno převoditelný majetek. Nebezpečí z prodlení tedy bylo dovozeno nejen z nepříznivého vývoje hospodaření žalobce a shrnutí jeho majetku, ale především z účasti žalobce na obchodování vykazujícím znaky zasažení podvodem a ze struktury majetku žalobce v kombinaci s jeho chováním (okamžité výběry v hotovosti krátce po připsání plateb na účet). Soud má za to, že existence nebezpečí z prodlení byla v daném případě řádně zdůvodněna, a napadené rozhodnutí je tak v souladu se závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 10 Afs 30/2017-68.
22. Důvodnou soud neshledal ani námitku týkající se aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26. Předně je třeba zdůraznit, že žalobce v odvoláních proti zajišťovacím příkazům pouze obecně namítal, že zajišťovací příkazy považuje za nezákonné s odkazem na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, aniž by upřesnil, v čem jejich nezákonnost ve vazbě na předmětný rozsudek spatřuje. Žalovanému tedy nelze vytýkat, že tuto námitku vypořádal pouze v obecné rovině.
23. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že závěry vyplývající z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu nejsou na projednávanou věc přiléhavé, neboť ve věci řešené Nejvyšším správním soudem nebyla řešena otázka nezákonnosti zajišťovacího příkazu, ale otázka splatnosti (a tedy i vymahatelnosti) samotné doměřené daně, resp. jejího příslušenství (penále) podle § 168 odst. 4 daňového řádu v situaci, kdy byl nejprve vydán zajišťovací příkaz k zajištění dosud nestanovené daně a následně byla doměřena daň (včetně příslušenství), tedy otázka, kdy se v takovém případě stane exekučním titulem dodatečný platební výměr, již byla doměřena daň, resp. příslušenství. V nyní posuzovaném případě však šlo o jinou situaci, neboť došlo pouze k vydání zajišťovacích příkazů k zajištění dosud nestanovené daně, jimiž byla žalobci uložena povinnost složit jistotu, a tato jistota byla následně vymáhána v rámci zajišťovací daňové exekuce (exekučním titulem byly předmětné zajišťovací příkazy). Závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v citovaném rozsudku se vztahují k daňové exekuci k vymožení samotné daně, resp. jejího příslušenství, a právě v tomto kontextu byla vyslovena úvaha stran zásady rovného zacházení; o takovou situaci však v nyní projednávané věci nešlo. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu však v žádném případě nelze dovodit, že by nebylo možné provádět daňovou exekuci k vymožení jistoty, kterou správce daně v zajišťovacích příkazech uložil uhradit žalobci za účelem zajištění předpokládané v budoucnu stanovené daně. Předmětem soudního přezkumu navíc nebyly exekuční příkazy, jejichž exekučním titulem jsou zajišťovací příkazy, ale samotné zajišťovací příkazy. Zcela nepřipadná je tak argumentace žalobce, že správce daně realizoval nezákonné úkony ve vymáhacím řízení.
24. Konečně neobstojí ani žalobní námitka, že postupem správních orgánů došlo k porušení zásady výkladu *in favorem libertatis*. Jak správně uvedl žalovaný, v daném případě neměly správní orgány k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, jelikož dojde-li k naplnění

podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu, nemá správce daně volbu mírnějšího výkladu tohoto ustanovení. Žalobce ostatně nijak nespecifikoval, jakým jiným způsobem by měla být ustanovení týkající se zajišťovacích příkazů interpretována.

25. Soud pro úplnost také dodává, že ve věci nebylo relevantní, zda bylo dáno podezření na trestný čin, které (by) bylo následně „potvrzeno“ rozsudkem trestního soudu, popř. nějakým jiným aktem orgánu činného v trestním řízení. V dané záležitosti šlo o možné podezření na podvod na DPH při řetězovém obchodování, tedy o daňovou, nikoli trestní problematiku (podrobnostech soud dokazuje na napadené rozhodnutí a také na rozsudky ESD ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*). Soud pak znovu připomíná, že v případě předmětných zajišťovacích příkazů šlo o rozhodnutí předběžné povahy, přičemž napadené rozhodnutí soud přezkoumával ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s.; soud tedy vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a případné pozdější děje v tomto směru nebyly rozhodné.

VI. Závěr a náklady řízení

26. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
27. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. listopadu 2020

JUDr. Zuzana Bystrická v.r.
předsedkyně senátu