



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **M. B.**, narozený „X“,
sídlem „X“,
zastoupen JUDr. Jiřím Císařem., advokátem,
sídlem Hrnčířská 55/14, 400 01 Ústí nad Labem,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2017, č. j. 31093/17/5100-41458-711929,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2017, č. j. 31093/17/5100-41458-711929, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími (zajišťovacími příkazy) ze dne 15. 5. 2017 správce daně 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“) uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 68 718 Kč za srpen 2014 (příkaz č. j. 1378968/17/2501-80542-507775), 6 229 Kč za září 2014 (příkaz č. j. 1379453/17/2501-80542-507775), 40 669 Kč za listopad 2014 (příkaz č. j. 1379487/17/2501-80542-507775), 25 205 Kč za prosinec 2014 (příkaz Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. j. 1379526/17/2501-80542-507775), 30 806 Kč za leden 2015 (příkaz č. j. 1379563/17/2501-80542-507775), 31 019 Kč za únor 2015 (příkaz č. j. 1379630/17/2501-80542-507775), 40 800 Kč za březen 2015 (příkaz č. j. 1379653/17/2501-80542-507775), 44 266 Kč za duben 2015 (příkaz č. j. 1379694/17/2501-80542-507775), 95 231 Kč za květen 2015 (příkaz č. j. 1379722/17/2501-80542-507775), 146 748 Kč za červen 2015 (příkaz č. j. 1379772/17/2501-80542-507775), 158 871 Kč za červenec 2015 (příkaz č. j. 1379814/17/2501-80542-507775), 140 309 Kč za srpen 2015 (příkaz č. j. 1379867/17/2501-80542-507775), 122 305 Kč za září 2015 (příkaz č. j. 1379909/17/2501-80542-507775), 115 844 Kč za říjen 2015 (příkaz č. j. 1379938/17/2501-80542-507775), 80 909 Kč za listopad 2015 (příkaz č. j. 1380031/17/2501-80542-507775), 43 010 Kč za prosinec 2015 (příkaz č. j. 1380053/17/2501-80542-507775), 48 427 Kč za leden 2016 (příkaz č. j. 1385956/17/2501-80542-507775), 18 282 Kč za únor 2016 (příkaz č. j. 1385987/17/2501-80542-507775), 14 056 Kč za březen 2016 (příkaz č. j. 1386007/17/2501-80542-507775) a 29 572 Kč za duben 2016 (příkaz č. j. 1386048/17/2501-80542-507775), která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 1 301 099 Kč. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud zrušil daně zajišťovací příkazy a uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce byl přesvědčen, že daňové orgány dostatečně nezohlednily, že vydáním zajišťovacích příkazů se výrazně zasahuje do majetkových práv a práva žalobce podnikat, což může vést k jeho hospodářské likvidaci. Podle názoru žalobce, pokud správce daně aplikoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie, přistupoval k názorům tohoto soudní dvora selektivně a zkresleně. Uvedl, že právní názor soudního dvora lze vykládat jediné tak, že správce daně nemůže po daňových subjektech požadovat, aby v případě, že chtějí uplatnit nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění, ověřovali, zda dodavatel řádně splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo se jinak ujistovali, že u dodavatelského subjektu nedošlo k nesrovnalostem či podvodu, neboť je v zásadě na daňových orgánech, aby v rámci svých pravomocí u osob povinných k dani prováděly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a primárně ukládaly sankce těm osobám, které se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustily. Pro danou věc považoval žalobce za zásadní, že pro vrácení již uplatněného DPH musí být splněny dvě podmínky, a to 1) že daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně a 2) že daňový orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu.
3. Namítal, že rozhodnutí daňových orgánů trpí specifickou nepřezkoumatelností, neboť v nich chybí podstatná náležitost, kterou je konstatování daňového podvodu. Nic z toho, čím správce daně odůvodňuje obavy o budoucí vymahatelnost dosud nestanovené daně, nenasvědčuje tomu, že by správce daně disponoval poznatky, které lze označit za aktuální zjištění, že se žalobce účastnil podvodného obchodování s pohonnými hmotami. Domníval se, že správce daně závěr o tom, že byl spáchán podvod na DPH, opírá o mylný předpoklad, že zahájení trestního stíhání konkrétní osoby pro zkrácení daně znamená konstatování daňového podvodu a pravděpodobnost, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň, tak dovozuje z presumpce viny. Jelikož to není žalobce, kdo je pro podezření z daňového podvodu trestně stíhán (což by zcela jistě byl relevantní důvod k Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

obavám), pak s ohledem na presumpci neviny nemá správce daně pro závěr o podvodném jednání při dodávkách pohonných hmot žádný skutkový ani právní základ. Správce daně totiž při vydání zajišťovacích příkazů nevycházel ze znalosti fungování konkrétních obchodních transakcí, ale z pouhého podezření, o jehož opodstatněnosti rozhodne až trestní soud, což podle názoru žalobce relevantním důvodem k obavám správce daně není. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že daňové orgány zcela pominuly materiální stránku uskutečněných obchodních transakcí, neboť z odůvodnění jejich rozhodnutí není patrné, že by disponovaly zcela konkrétními zjištěními, jimiž by bylo možno zpochybnit faktické uskutečnění zdanitelného plnění, resp. využití nakoupených pohonných hmot jinak než pro ekonomickou činnost žalobce. Konstatoval, že správce daně sice vyslovil pochybnosti o množství či ceně dodávaných pohonných hmot, opět se však jedná o úvahy v rovině domněnek a spekulací, které nejsou podloženy žádným konkrétním zjištěním. Ze skutečnosti, že policejní orgán v rámci prověřování podezření z trestné činnosti zjistil „nestandardní okolnosti při pořizování pohonných hmot“, nelze podle názoru žalobce dovozovat případné právní vady předchozích obchodů. Uvedl, že sdělení ani podklady policejního orgánu neobsahují žádné informace o tzv. karuselových obchodech uskutečňovaných konkrétními subjekty, z nichž by kdokoli mohl dovodit ztrátu nároku na odpočet DPH, a daňové orgány žádné důvody a argumenty svědčící o zapojení žalobce do tzv. řetězcových obchodů, zatížených podvodem na DPH, podložené znalostmi o fungování konkrétního řetězce transakcí neuvedly. Žalobce tak měl za to, že sama skutečnost, že dodavatelský subjekt neodvedl do státního rozpočtu odpovídající DPH, nemůže být považována za skutečnost, která by bez dalšího umožňovala správci daně učinit závěr, že došlo k podvodnému jednání, přičemž správce daně neuvádí v odůvodnění svého rozhodnutí žádné další konkrétní poznatky a zjištění, z nichž by vyplývalo, že žalobce neprokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet u pořízených pohonných hmot. Při vědomí toho, že bez komplexního dokazování a zjišťování veškerých relevantních okolností, které má své místo v doměřovacím řízení, respektive v následném soudním řízení o přezkoumání dodatečných platebních výměrů, nemůže žalobce vyloučit, že daň může být skutečně doměřena, důvody, které k tomu správce daně a žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedli, tomu v tomto stádiu podle názoru žalobce spíše nenasvědčují.

4. Namítal, že ani pro obavy, že v době její vymahatelnosti daň bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, neexistují dostatečně silné důvody. Správce daně své obavy dovozoval primárně na základě provedené analýzy majetku žalobce, z níž dovodil, že nemovitý majetek žalobce je z důvodu zatížení zástavními právy pro správce daně nedostupný, peněžní prostředky jsou ve vztahu k předpokládanému doměrku daně nedostatečné a movité věci, které žalobce vlastní, jsou v krátkém čase převoditelné na jinou osobu. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že je podnikající fyzickou osobou, která v daném regionu podniká dlouhodobě, obsah a rozsah jeho hospodářských aktivit musí být správci daně z jeho činnosti poměrně podrobně znám, neboť správce daně sám uvádí, že u žalobce provedl řadu kontrol, přesto se správce daně nijak nevypořádal s možností, že by v budoucnu doměřená daň mohla být uhrazena z dosahovaných příjmů. Při vědomí toho, že zkušenosti správce daně svědčí o nedobré platební morálce žalobce, není v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedeno nic, co by nasvědčovalo tomu, že správce daně v minulosti nevybral nebo nevymohl vyměřené daně za použití běžných nástrojů, které má podle daňového řádu k dispozici (např. daňovou exekuci). Argument, že žalobci jsou Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zajišťovacími příkazy „sdělovány výsledky policejního vyšetřování ve věci jeho zapojení do podvodného řetězce a jejich promítnutí do daňového řízení“, pak žalobce považoval za zcela nepřipadný, neboť v žádné daňové věci není trestně stíhán a v trestním řízení, z něhož správce daně čerpá poznatky, vystupoval toliko v postavení svědka.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Ve vztahu k žalobcem odkazované judikatuře Soudního dvora Evropské unie uvedl, že se jedná o judikaturu týkající se stanovení daně, nikoliv jejího zajištění, které je předmětem řízení v posuzované věci. Vzájemný vztah judikatury týkající se stanovení DPH z důvodu účasti daňového subjektu v podvodném řetězci a zajištění takové daně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 3/2016, z něhož je patrné, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, potažmo při jeho přezkumu, se s ohledem na předběžný charakter zajišťovacího neuplatní všechny podmínky vyplývající z odkazované judikatury Soudního dvora Evropské unie, nýbrž pouze podmínky týkající se samotné existence podvodného řetězce a zapojení daňového subjektu v tomto podvodném řetězci. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, jsou tedy v posuzované věci rozhodující zjištění správce daně co do předpokladu budoucího stanovení daně shrnuta v bodu 13 žalobou napadeného rozhodnutí. Zjištění správce daně ohledně vnitřního vztahu daňového subjektu k jeho účasti v podvodném řetězci nejsou dle žalovaného pro vydání zajišťovacího příkazu nevyhnutelně nutná, ve výsledku však posilují míru odůvodněné obavy, jak byla výše uvedeným rozsudkem č. j. 4 Afs 22/2015-104 podrobně specifikována. Byl toho názoru, že uvedené skutečnosti vyvolávají podezření a minimalizují pravděpodobnost toho, že žalobce jednal poctivě. Poznamenal, že žalobce přinejmenším vědět měl a mohl, že jím zakoupené zboží je stiženo podvodem na DPH. Po žalobci nebylo požadováno, aby prověřoval, zda jeho dodavatelé plní svoje daňové povinnosti, jak je v žalobě namítáno, nýbrž toliko aby jednal s přiměřenou obezřetností a nevstupoval do obchodních transakcí, u kterých lze s ohledem na podezřelé okolnosti usuzovat na zapojení do podvodného řetězce transakcí.
6. Zdůraznil, že podvodem na DPH se v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu rozumí situace, v níž jeden z účastníků řetězce transakcí neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte. K tomu, aby mohla následně být chybějící daň označena za důsledek podvodu na DPH, musí být správcem daně zjištěny podezřelé okolnosti chybějící daně, kterými bude vyloučeno, že neuhrazení daně je důsledkem pouhého hospodářského selhání, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274). V posuzované věci byly tyto podezřelé okolnosti uvedeny v napadeném rozhodnutí. Konstatoval, že v posuzované věci existuje neuhrazená DPH, tato daň nebyla uhrazena v důsledku podvodu a žalobce se do vzniklého podvodného řetězce zapojil. Upozornil na to, že z žalobou napadeného rozhodnutí nad rámec podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu plynou i zjištění správce daně nasvědčující tomu, že žalobce o vlastní účasti v podvodném řetězci vědět mohl. Správce daně neusuzoval na účast žalobce v podvodném řetězci transakcí z pouhé skutečnosti, že bylo u jiného daňového subjektu zahájeno trestní stíhání, ale z konkrétních zjištění ohledně ekonomické činnosti žalobce a jeho dodavatele. Skutečnost, že tato zjištění mají původ v trestním řízení, sama o sobě Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nevyklučuje jejich použitelnost v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2009-57, bod 16), tím spíše pokud mají být tato zjištění toliko indiciemi v řízení o zajištění daně, ve které neprobíhá dokazování. Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet DPH s ohledem na účast daňového subjektu v podvodném řetězci transakcí je nezávislé na probíhajícím trestním řízení, není podle žalovaného relevantní ani tvrzení žalobce, že to není on, kdo je trestně stíhán, respektive že zajištění daně představuje ze strany správce daně presumpci viny. Uvedl, že výsledek daňového řízení je zcela nezávislý na případné trestní odpovědnosti žalobce a tuto ani nepředpokládá, kritéria pro stanovení daně jsou od kritérií trestní odpovědnosti zcela odlišná. K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není na rozdíl od trestního řízení zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se daňový subjekt zapojil do podvodného jednání aktivně a v čem přesně podvodné jednání spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si žalobce mohl být podvodného jednání vědom (viz rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, bod 46). Uvedl, že tvrzení žalobce, že se žalovaný nezabýval možností posečkání v budoucnu stanovené daně, není pravdivé, jelikož k této otázce se v závěru bodu 15 žalovaný výslovně vyjádřil.

Ústní jednání

7. Právní zástupkyně žalobce při jednání soudu konaném dne 27. 1. 2021 uvedla, že žalobce čerpal pohonné hmoty do svých vozidel na čerpací stanici, kterou provozoval pan L.. Pan L. byl obviněn z daňového podvodu, z čehož správce daně nesprávně dovodil, že žalobce byl členem podvodného řetězce. Své závěry správce daně vyvodil pouze ze zahájení trestního stíhání, přičemž nerespektoval ani presumpci neviny. Zdůraznila, že správce daně nemá dostatečnou oporu pro závěr, že žalobce o daňovém podvodu věděl, nebo měl vědět. Konstatovala, že žalobce obdržel daňový doklad, pohonné hmoty užil pro svoji ekonomickou činnost a čerpací stanice byla řádně registrována. Žalobce tedy nemohl vědět, že provozovatel čerpací stanice své daňové povinnosti nesplní.
8. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání zdůraznil, že dle jeho vlastního vyjádření žalobce pořizoval pohonné hmoty v 1000 l nádržích, tyto pohonné hmoty kupoval za cenu, která neodpovídala ceně na dokladech. Tato cena byla záměrně nižší, aby bylo možno vystavit zjednodušený daňový doklad. Uvedl, že správce daně nezaložil své úvahy na trestním stíhání provozovatele čerpací stanice, ale na dílčích okolnostech, z nichž vyplývá, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Žalobce byl zapojen do řetězce obchodních transakcí, v němž nebyla odvedena daň. Samotná nedobytnost daně nebyla dnes zpochybněna. Konstatoval, že žalobou napadená rozhodnutí neobsahují žádné vady, pro něž by měla být zrušena, a proto navrhl žalobu zamítnout.

Posouzení věci soudem

9. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

10. Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, www.nssoud.cz). V této souvislosti soud dodává, že po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, www.nssoud.cz). Těmto požadavkům na odůvodnění rozhodnutí žalovaný v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu dostál, neboť v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal, z jakých skutkových a právních okolností vycházel, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky.
11. Žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného trpí specifickou nepřezkoumatelností, neboť v něm chybí podstatná náležitost, kterou je konstatování daňového podvodu. K tomu soud uvádí, že žalovaný v odst. 13 jeho rozhodnutí výslovně poukázal na to, že neuhrazení daně nebylo důsledkem pouhého hospodářského selhání daných společností, nýbrž podvodným jednáním s cílem vylákat neoprávněnou daňovou výhodu. Dále žalovaný odkázal na závěr správce daně, se kterým se zcela ztotožnil, podle něhož je zapojení žalobce v podvodném řetězci transakcí za prokázané, neboť dodavatelé žalobci dodali pohonné hmoty v plastových nádržích, z nichž nebyla odvedena daň. V odst. 14 napadeného rozhodnutí žalovaný rovněž konstatoval, že žalobce o účasti na podvodu na DPH věděl či vědět mohl. Soud proto konstatuje, že žalovaný jednoznačně v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že se žalobce účastnil podvodu na DPH. Není tak pravdou, že by v napadeném rozhodnutí chybělo konstatování daňového podvodu.
12. Žalobce též namítal, že daňové orgány zcela pominuly materiální stránku uskutečněných obchodních transakcí, neboť z odůvodnění jejich rozhodnutí není patrné, že by disponovaly zcela konkrétními zjištěními, jimiž by bylo možno zpochybnit faktické uskutečnění zdanitelného plnění, resp. využití nakoupených pohonných hmot jinak než pro ekonomickou činnost žalobce. K tomu je nutné zdůraznit, že daňové orgány konstatovaly, že pohonné hmoty žalobce od svých dodavatelů odebral. Z toho jednoznačně plyne, že daňové orgány nijak nezpochybňovaly, že žalobce pohonné hmoty odebral a využil pro svou ekonomickou činnost. Naopak lze konstatovat, že daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce dodané pohonné hmoty skutečně převzal, za jejich dodávku zaplatil a že je využil pro svou ekonomickou činnost. Z tohoto důvodu daňové orgány nemusely v odůvodnění jejich rozhodnutí uvádět žádná konkrétní zjištění, jimiž by

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zpochybnily faktické uskutečnění zdanitelného plnění, resp. využití nakoupených pohonných hmot jinak než pro ekonomickou činnost žalobce.

13. Žalobce namítal, že v odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů není uvedeno nic, co by nasvědčovalo tomu, že správce daně v minulosti nevybral nebo nevymohl vyměřené daně za použití běžných nástrojů, které má podle daňového řádu k dispozici (např. daňovou exekuci). Soud k této námitce zdůrazňuje, že daňové orgány popsaly daňovou minulost žalobce, který vykazuje již od roku 2001 daňové nedoplatky, přičemž některé z nich byly v minulosti vymáhány daňovou exekucí. Žalovaný dále poukázal na to, že poslední rozhodnutí o posečkání daně žalobce pozbylo účinnosti krátce před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí v důsledku porušení stanovených podmínek. Žalovaný tedy v rozhodnutí dostatečným způsobem popsal obtíže spojené s vymáháním daňových nedoplatek žalobců. Skutečnost, že žalovaný neuvedl, že by v minulosti nevymohl daň za použití běžných nástrojů, které má podle daňového řádu k dispozici, nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.
14. Při posuzování dalších námitok žalobce vycházel soud zejména z judikatury správních soudů. Základní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu formuloval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Konstatoval, že „[s]právce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“ Nejvyšší správní soud k tomu dodal, že „... odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“
15. Zdejší soud se plně ztotožňuje s názorem Nejvyššího správního soudu, že odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dikci tohoto ustanovení, tj. i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, otevřel by se daňovým orgánům prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná se základními principy demokratického právního státu. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Dále je třeba zmínit, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku taktéž upozornil na to, že v rámci posuzování první podmínky – tedy přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně – *„nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. [...] Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací.“*
17. Vycházejí z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu zdejší soud zkoumal, zda byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů, a to přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. K prvnímu z těchto předpokladů soud uvádí, že daňové orgány na základě jejich poznatků dovodily, že u žalobce je pravděpodobné, že mu bude stanoveno DPH za zdaňovací období srpen 2014 až duben 2016 v souhrnné výši 1 301 099 Kč, jelikož žalobci nebudou s největší pravděpodobností uznány jím nárokové odpočty DPH v souvislosti s nestandardními okolnostmi pořizování minerálního oleje určeného pro pohon motorů od obchodních společností DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. Na základě listin poskytnutých policií správci daně bylo zjištěno, že motorovou naftu, kterou výše uvedené obchodní společnosti dodávaly žalobci, dané společnosti objednávaly v jiném členském státu Evropské unie (na Slovensku), přičemž tyto společnosti neuhradily DPH z titulu pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a jeho následného prodeje v České republice. Dále bylo zjištěno, že jednatel společností DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. pan P. L., který tudíž všechny dané společnosti ovládal, motorovou naftu nakupoval bez dokladů, přičemž příjmy z prodeje tohoto zboží neevidoval a neúčtoval o nich (výpověď pana L.). Daňové orgány rovněž poznamenaly, že společnosti DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. nevlastnily žádný nemovitý majetek ani žádná motorová vozidla a že měly sídla na tzv. virtuálních adresách.
18. Pokud jde o skutková zjištění směrem k žalobci, žalobce nijak nezpochybňuje, že od společností DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. odebíral pohonné hmoty v IBC nádobách o objemu 1 000 l za částku do 10 000 Kč, ačkoli cena za dodání tohoto množství pohonných hmot musela být výrazně vyšší. Žalobci také byly za dodání pohonných hmot vystaveny zjednodušené daňové doklady, které, jak vypověděl žalobce jako svědek před policejním orgánem, dostával proto, že nad 10 000 Kč musí být vystavena faktura; žádnou fakturu přitom žalobce nikdy nedostal. Ani dle stáčecích lístků neodpovídala jednotková cena za litr pohonné hmoty ceně, za kterou žalobce pohonné hmoty od společností DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. pořizoval a také neodpovídalo množství odebíraných pohonných hmot uvedených na stáčecích lístcích. Zároveň je nutno zdůraznit, že v situaci, kdy docházelo ke stočení pohonných hmot do nádrže vozidla mimo čerpací stanici, musí být dodavatel pohonných hmot jako dodavatel evidován u celní správy, což společnosti DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. nesplňovaly. Tuto skutečnost si žalobce neověřil, ačkoli existuje veřejně dostupný registr distributorů pohonných hmot. Tato skutková zjištění sám žalobce žádnými konkrétními skutkovými tvrzeními nezpochybnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

19. Žalobci nelze přičítat k tíži, že nevěděl, že společnosti DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. nezaplatily DPH za předmětné pohonné hmoty. Soud se však shoduje s daňovými orgány v tom, že žalobce při nákupu pohonných hmot od zmíněných společností neučinil žádné kroky k tomu, aby se ujistil, že jeho plnění nejsou součástí daňového podvodu. Žalobce totiž nezjišťoval, zda jsou jeho dodavatelé pohonných hmot evidováni v registru distributorů pohonných hmot, vědomě nakupoval pohonné hmoty za výrazně nižší ceny, než bylo v té době běžné, byly mu účelově vydávány zjednodušené daňové doklady v rozporu s § 30 zákona o DPH a údaje na stáčecích lístcích neodpovídají množství ani ceně odebraných pohonných hmot. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu vypovídají o tom, že žalobce neověřoval skutečnosti týkající se jak samotného dodavatele, tak dodávaného zboží, co se týče jeho původu, aby se ujistil o tom, že daná plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu. Za této situace se soud shoduje s daňovými orgány, že žalobce nemůže dovozovat, že byl v dobré víře, že není účasten daňového podvodu při dodávce pohonných hmot za výše popsaných nestandardních okolností.
20. Soud proto uzavírá, že budoucí stanovení daně, ze kterého vychází zajišťovací příkazy potvrzené žalobou napadeným rozhodnutím, soud vyhodnotil jako přiměřeně pravděpodobné. Soud nesouhlasí se žalobcem v tom, že by daňové orgány nevycházely ze znalosti fungování konkrétních obchodních transakcí, ale z pouhého podezření, o jehož opodstatněnosti rozhodne trestní soud. Daňové orgány totiž popsaly konkrétní nestandardní okolnosti, za kterých žalobce od společností DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. nakupoval pohonné hmoty, které soud vyhodnotil jako dostatečné pro založení přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Soud upozorňuje i na to, že zajišťovací příkaz má z povahy věci sloužit k zajištění splnění budoucí daňové povinnosti a jako takový zcela logicky nemůže být výsledkem jakkoli rozsáhlého dokazování, neboť tím by ztratil svůj předstízný charakter a smysl. Proto také podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu není úplné prokázání všech skutečností a jistota, že daň bude v určité výši stanovena a bude obtížně vymahatelná, nýbrž toliko přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a její obtížné vymahatelnosti.
21. Soud proto považuje dokazování učiněné daňovými orgány, které vycházely zejména z listin poskytnutých Policií České republiky za dostačující pro vydání zajišťovacích příkazů a učinění skutkových závěrů. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Podle odst. 2 téhož ustanovení za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Z uvedené právní úpravy je zjevné, že daňovým orgánům nic nebránilo v tom, aby vycházely z podkladů poskytnutých jim Policií České republiky jako orgánu veřejné moci. Použití protokolů o svědeckých výpovědích učiněných před policejním orgánem v daňovém řízení není ani podmíněno souhlasem svědka, a proto mohl být protokol o svědecké výpovědi žalobce použit v daňovém řízení. Závěry daňových orgánů tedy soud shledal podloženými.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

22. Soud zdůrazňuje, že daňové orgány nemohly porušit zásadu presumpce neviny, neboť ty nerozhodují o vině a trestu, nevedou trestní řízení, a nemohou tak činit skutkové a právní závěry o vině obviněných osob. Vedení trestního řízení totiž přísluší pouze orgánům činným v trestním řízení, mezi které daňové orgány nepatří. Soud poukazuje na to, že daňové orgány závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu a o pravděpodobnosti, že žalobci bude stanovena daň, nedovozovaly z presumpce viny, ale z konkrétních jimi zjištěných okolností týkající se žalobcových transakcí v souvislosti s nákupem pohonných hmot od společností DEGARO s.r.o., ekozáklad s.r.o. a LEEROY Trade s.r.o. Tato námitka žalobce je tudíž neopodstatněná.
23. Soud se následně zabýval tím, zda v projednávané věci byla splněna druhá zákonná podmínka vydání zajišťovacích příkazů, tedy oprávněná obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. S ohledem na okolnosti věci zdůrazňuje, že úvahu o dobytnosti daně nelze vést výhradně ve vztahu k aktuálnímu stavu majetku, ale je třeba zhodnotit celkovou ekonomickou situaci a jednání daňového subjektu a její vliv na schopnost v budoucnu uhradit daň, tedy se zabývat jeho ekonomickými vyhlídkami a určitým trendem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010–139, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014–31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, a ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016–22).
24. Správce daně provedl ekonomickou analýzu majetkové situace žalobce. Zjistil, že žalobce je v rámci společného jmění manželů spoluvlastníkem bytové jednotky č. „X“ v k. ú. „X“, na které váznou zástavní právo smluvní, soudcovské, exekutorské i zástavní právo z rozhodnutí správního orgánu a byl již vydán exekuční příkaz k prodeji dané bytové jednotky. Dále je žalobce vlastníkem pozemků č. „X“ a „X“, jehož součástí je stavba č. p. „X“, v k. ú. „X“. I na těchto nemovitostech vázne zástavní právo smluvní, soudcovské i zástavní právo z rozhodnutí správního orgánu a byl vydán exekuční příkaz k prodeji uvedených nemovitostí.
25. Správce daně zjistil, že žalobce vlastní 16 motorových vozidel, které ocenil na částku 5 281 000 Kč, a je provozovatelem dalších vozidel, jejichž vlastníky jsou leasingové společnosti. Žalobce měl dále na bankovním účtu 81 765,07 Kč a na vkladní knížce 200 Kč. Správce daně dále poukázal na daňové přiznání žalobce na daň z příjmů fyzických osob za rok 2016, v němž žalobce vykázal hmotný majetek 3 475 959 Kč, peněžní prostředky 169 552 Kč, pohledávky 11 776 633 Kč a dluhy ve výši 16 312 790 Kč. Zatímco výše pohledávek zůstala za zdaňovací období 2016 takřka nezměněna, oproti počátku daného zdaňovacího období se dluh žalobce za rok 2016 téměř ztrojnásobil (z 5 737 594 Kč na 16 312 970 Kč). Daňové orgány poukázaly na to, že žalobce od roku 2001 vykazuje opakovaně daňové nedoplatky, přičemž některé z nich byly již v minulosti vymáhány daňovou exekucí (např. exekuční příkaz č. j. 1233217/13/2501-25201-506570).
26. Z uvedené rekapitulace majetkové situace žalobce je dle soudu zjevné, že veškerý nemovitý majetek žalobce je zatížen zástavními právy a je předmětem exekučních řízení. Nemovitosti žalobce tak pro účely úhrady daně nebude zřejmě možné použít. Movitý majetek v podobě automobilů je snadno převoditelný, přičemž není znám ani jejich stav, a tedy i reálná hodnota a uspokojení daňové povinnosti z prodeje automobilů může být problematické. Finanční prostředky na bankovním účtu žalobce jsou pro úhradu daně rovněž zcela nedostatečné. S ohledem na daňovou minulost žalobce, kdy měl opakovaně daňové nedoplatky, které musely být v minulosti vymáhány i prostřednictvím daňové Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

exekuce, na jeho špatnou finanční situaci, zatíženost nemovitostí zástavními právy a exekucemi a celkovou výši jeho dluhů, soud souhlasí s daňovými orgány, že u žalobce je dána vysoká pravděpodobnost, že vybrání dosud nestanovené daně bude v době její vymahatelnosti spojeno se značnými obtížemi. Zdrojem důvodných obav daňových orgánů o obtížnosti budoucí vymahatelnosti daně ze strany žalobce je tedy založena na chování žalobce k plnění daňových povinností v minulosti a jeho aktuální majetkové situaci spočívající ve výši jeho dluhů a jejich výraznému nárůstu, jakož i v tom, že jeho nemovitý majetek je zatížen množstvím zástavních práv a je postižen exekucemi.

27. Soud uzavírá, že v projednávané věci byly naplněny obě podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu pro vydání zajišťovacích příkazů daňovými orgány. Žalobu tak soud vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 27. ledna 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)