



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

**TENA OIL CZ s.r.o., IČ: 03800849**  
se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8 – Karlín,

proti

žalovanému

**Odvolací finanční ředitelství,**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2018, č.j. 46782/18/5100-41458-711929,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

## Odůvodnění:

### I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců prosince roku 2017 a ledna až března roku 2018 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) dne 20. 8. 2018 zajišťovací příkazy č. j. 6770590/18/2008-80541-108868, č. j. 6770779/18/2008-80541-11 08868, č. j. 6770889/18/2008-80541-108868, č. j. 6770985/18/2008-80541-108868 a to k zajištění úhrady daně v celkové výši 26 413 607 Kč.
2. Správce daně vydal zajišťovací příkazy po té, co zjistil na základě usnesení o zahájení trestního stíhání fyzických a právnických osob, analýz kontrolních hlášení zúčastněných subjektů a vyhledávací činnosti, že je dáno důvodné podezření, že se žalobce účastnil obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH.
3. Proti zajišťovacím příkazům žalobce podal odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

### II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné, s tím že je založeno na nesprávném právním i skutkovém posouzení otázek klíčových pro dané řízení. Vytkl žalovanému, že hodnocení jím provedené zcela postrádá oporu v provedeném dokazování.
5. Napadené rozhodnutí žalovaného označil žalobce rovněž za nepřezkoumatelné, jelikož není zjevné, na čem žalovaný své závěry staví, pokud jediný důkazní prostředek, na který se žalovaný odkazuje, jsou kontrolní hlášení a daňová přiznání žalobce, potažmo dalších subjektů.
6. Nesprávnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje v tom, že žalovaný uvádí, že žalobce, jako odvolatel měl možnost v rámci odvolacího řízení přednést své důkazní prostředky, pokud měl za to, že skutková zjištění správce daně nebyla dostatečná či aktuální. Takovým tvrzením se však žalovaný dle názoru žalobce toliko vyhýbá své odpovědnosti, potažmo odpovědnosti správce daně za správné a dostatečné zjištění skutkového stavu. Bylo povinností správce daně (potažmo žalovaného) prokázat, že došlo k naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný zjevně považoval skutkový stav za dostatečně zjištěný, jelikož v opačném případě by byl povinen jej v rámci odvolacího řízení doplnit (ať již výzvou adresovanou žalobci anebo pověřením správce daně), a tím odstranit pochybení, kterého se správce daně dopustil. Žalovaný je však s ohledem na svá vyjádření v napadeném rozhodnutí přesvědčen o tom, že ho v daném případě důkazní povinnost vůbec nestíhala.
7. Žalobce s odkazem na ustanovení § 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uvedl, že z tohoto zákonného ustanovení nevyplývá, že by správce daně nebyl při vydávání zajišťovacích příkazů povinen prokazovat svá tvrzení. Takový závěr by dokonce bylo nutné považovat za absurdní, a to s ohledem na nutnost umožnit daňovému subjektu bránit se závěrům správce

daně a nutnost vyloučení libovůle na straně správce daně. Správce daně je však povinen předložit dostatečné důvody, pro které dospěl k závěru o (i) pravděpodobnosti doměření daně a (ii) pravděpodobnosti ohrožení úhrady této daně v budoucnu, což jsou esenciální podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Tyto důvody přitom musí mít oporu ve zjištěném skutkovém stavu, který tedy v určitý okamžik musel být prokázán. Kontrolní hlášení a na něj navázané nepodložené domněnky jsou však pro tento účel zcela nedostačující. A to obzvlášť za situace, kdy konkrétní skutkové okolnosti tyto domněnky vyvracejí.

8. Žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dále namítl, že musí existovat přiměřená pravděpodobnost vyplývající z konkrétních okolností, že daň bude stanovena a stane se nedobytnou anebo jen obtížně vymahatelnou. Pokud přitom ve vztahu k jednomu z těchto prvků zajišťovacího příkazu existuje pravděpodobnost nižší, o to vyšší pravděpodobnost musí být prokázána ve vztahu k druhé podmínce vydání zajišťovacího příkazu.
9. Jak uvedl, jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu je v tomto případě skutečnost, že se správce daně a žalovaný domnívají, že žalobce byl účasten podvodu na DPH. I kdyby tato skutečnost byla dostačující pro závěr o důvodnosti domněnky, že daň bude v budoucnu doměřena, nelze hovořit o tom, že by byla dostačující pro závěr o budoucí nevymahatelnosti daně. Naopak, skutkové okolnosti nasvědčují tomu, že se žalobce snaží pokračovat ve svém podnikání, vždy plnil své daňové povinnosti, je součinný se správcem daně v probíhající daňové kontrole, nenachází se ve stavu úpadku či hrozícího úpadku, ani nevývádí majetek ze společnosti.
10. Za nesprávný označil žalobce odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. července 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 – 42, s tím, že pro vyloučení možnosti dobrovolné úhrady daně musí být prokázána přiměřená pravděpodobnost toho, že byl daňový subjekt účastníkem podvodu na DPH. Dle názoru žalobce však takovou přiměřenou pravděpodobnost nelze opřít pouze o kontrolní hlášení několika daňových subjektů, jak činí žalovaný. Pokud by postup žalovaného měl být potvrzen jako správný, mohl by správce daně vydat zajišťovací příkazy v podstatě proti jakémukoli subjektu, který plnění nakoupil z obchodního řetězce, ve kterém došlo k neodvedení DPH. A to bez ohledu na dobrou víru daného obchodníka. Tím by však byla zcela popřena právní úprava stanovení a vybírání daně obsažená v daňovém řádu, stejně jako související práva daňových subjektů. Byl by tím popřen princip neutrality DPH, včetně související úpravy na úrovni Evropské unie a navazující judikatury Soudního dvora Evropské unie. Takový postup je přitom způsobilý paralyzovat nebo dokonce zcela zlikvidovat podnikatelskou činnost daňového subjektu, a to bez možnosti navrácení v předešlý stav. Je tedy způsobilý zasáhnout nejen do daňových práv daňového subjektu, ale také do Listinou základních práv a svobod zaručených práv jako je právo vlastnit majetek, právo podnikat či právo na soudní a jinou právní ochranu. Proto je nutné zajišťovací příkazy používat pouze jako prostředek ultima ratio, a pouze za předpokladu, že z prokázaného a objektivně hodnoceného skutkového stavu skutečně vyplývají skutečnosti odůvodňující obavu, že daň bude doměřena, ale její úhrada bude zmařena anebo podstatě ztížena.
11. Správce daně ani žalovaný totiž nepředložili jediný důkazní prostředek pro své závěry o tom, (i) že žalobce musel vědět o probíhajícím podvodu na DPH, (ii) že existuje přiměřená pravděpodobnost, že se žalobce tohoto podvodu účastnil, (iii) že žalobce nebude ochoten uhradit doměřenou daňovou povinnost, (iv) že žalobce bude vyvádět finanční prostředky

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

či jinak zmenšovat svůj majetek, (v) že žalobce v budoucnu nebude mít dostatek finančních prostředků pro úhradu daňové povinnosti, zejména proto, že došlo k nárůstu jeho závazků nebo proto, že ukončením podvodného jednání ztratí konkurenční výhodu, ani pro svůj závěr, že (vi) posečkání úhrady daně nebude v budoucnu možné. Tyto a další závěry správce daně nemají jakýkoli podklad ve zjištěném skutkovém stavu. Jedná se tedy o pouhou fikci, která nemůže ospravedlnit vydání zajišťovacích příkazů.

12. Žalobce vytkl žalovanému desinterpretaci zjištěných skutkových okolností, a to zejména ve vztahu k finanční situaci žalobce.
13. Žalobce poukázal na zásadu šetření práv daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. Jak uvedl, v aktuálně probíhajícím trestním řízení byl Policií České republiky vydán také zajišťovací příkaz postihující majetek žalobce, a to několik týdnů před vydáním zajišťovacích příkazů. Vydané zajišťovací příkazy tak nejenže nesplňují zákonné podmínky pro jejich vydání, ale nadto představují duplicitu zajišťovacích opatření vydaných státem proti žalobci, kdy obě tato opatření sledují stejný účel a ve svém souhrnu prohlubují zásah do práv žalobce. Částka, jejíž zajištění správce daně provedl, tak již byla zajištěna na účtech žalobce Policií České republiky na základě usnesení ze dne 2. srpna 2018, č. j. NCOZ-6866-83/TČ-2018-417802 (dále jen „usnesení o zajištění“). Z toho vyplývá, že i kdyby Správce daně měl dostatečný podklad pro jeho závěry uvedené v zajišťovacích příkazech, jejich vydání by přesto bylo nutné považovat za nezákonné. To to z důvodu nepřiměřené zátěže žalobce dvojnásobným zajištěním jeho dosud nevyměřené daně, které neodpovídá účelu příslušné právní úpravy a je v rozporu s požadavkem přiměřenosti a šetření práv daňových subjektů. I v tomto směru se tak žalovaný dopustil nesprávného právního posouzení věci, pokud shledal postup správce daně jako souladný se zákonem.
14. K otázce pravděpodobnost budoucího stanovení daně, žalobce namítl, že před vydáním zajišťovacího příkazu je správce daně povinen na prvním místě zjistit existenci objektivních okolností (důvodů), které dostatečným způsobem svědčí o závěru, že dojde k doměření daňové povinnosti v určité (byť přibližné) výši. Řízení o vydání zajišťovacího příkazu nemá za cíl stanovit tuto částku exaktně tak, jak bude v budoucnu vyměřena, jeho účelem totiž není nahradit nalézací řízení. Přesto ale musí prokázáno minimálně splnění podmínek pro jeho vydání. Tedy z již prokazaného skutkového stavu musí vyplývat splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.
15. Žalobce namítl, že správce daně, ani žalovaný uvedené povinnosti nedostáli. Důraz je přitom nutné klást právě na chybějící důkazní prostředky a nepřezkoumatelnost závěrů o tom, zda je pravděpodobné, že v budoucnu dojde k doměření daňové povinnosti, a to ve výši uvedené v zajišťovacích příkazech. Zajišťovací příkazy ve skutečnosti nestojí na ničem jiném, než na skutečnosti, že se žalobcem je vedeno trestní řízení. V této souvislosti proto nutno zmínit, vyjma odkazu na presumpci nevinu, že relevantní důkazní prostředky nebyly doposud doloženy ani v rámci Usnesení o zahájení trestního stíhání, ani v rámci navazujícího trestního stíhání. A jelikož tyto nebyly předloženy ani v rámci řízení o vydání zajišťovacích příkazů, ani v rámci odvolacího řízení, je nutno dojít k jedinému závěru. Zajišťovací příkazy i napadené rozhodnutí je nutné považovat za nepřezkoumatelné, jelikož v nich obsažené závěry postrádají jakýkoli podklad ve zjištěném skutkovém stavu.

16. Jak dále uvedl, z judikatury, na kterou žalovaný odkazuje, vyplývá pouze to, že správce daně není při vydání zajišťovacího příkazu povinen prokazovat skutečnosti důležité pro stanovení daně, ale postačí mu toliko indicie svědčící o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. I tyto indicie však dle výše zmiňované judikatury musí vycházet ze skutkových zjištění a nemohou být pouze domněnkou správce daně, která ve skutkových zjištěních nemá oporu. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů musí být posuzovány nikoli na základě obecných závěrů, ale na základě konkrétních indicií vyplývajících z konkrétních skutkových zjištění v konkrétním případě.
17. Žalovaným uvedená argumentace zaměřená na údajnou vědomou účast žalobce na podvodu na DPH by mohla obstát pouze v případě, že by tento „slabší důvod“ byl vykompenzován „vyšší mírou pravděpodobnosti“ v případě druhého zkoumaného prvku – tedy rizika budoucí nedobytnosti či ztížené vymahatelnosti daně. Jinými slovy, žalovaný by musel prokázat, že zde existují opravdu významné důvody, pro které se lze domnívat, že v budoucnu vyměřená daň bude nedobytná anebo obtížně vymahatelná, k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.
18. Žalobce trval na tom, že ani tato podmínka nebyla splněna, jelikož Správce daně, ani žalovaný neprokázali ani existenci důvodné obavy, že v budoucnu splatná daňová povinnost bude nedobytná či těžko vymahatelná. Naopak, i hrozbu budoucí nedobytnosti daně žalovaný staví především na tvrzené účasti žalobce na podvodu na DPH, a to bez opory ve zjištěném skutkovém stavu.
19. Žalobce namítá, že ani probíhající trestní stíhání pak nemůže být dostatečným argumentem pro vydání zajišťovacího příkazu. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího soudu, Policie České republiky, ani trestní soud nemohou při vyšetřování vycházet bez dalšího ze závěrů správce daně. Uvedené pravidlo však analogicky musí platit i pro druhou stranu. Správce daně, ani žalovaný tedy nemohou pouze na základě skutečnosti, že došlo k zahájení trestního stíhání, doměřit daňovou povinnost nebo rozhodnout o vydání zajišťovacího příkazu, k tomu žalobce citoval z odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26. února 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014.
20. Za vadné žalobce dále označil tvrzení žalovaného, že *„(u)snesení o zahájení trestního stíhání představuje v první řadě zdroj indicií, z nichž lze již v této fázi řízení usuzovat na vědomost odvolatele ohledně jeho zapojení v podvodném řetězci transakcí, v důsledku které byla podstatným způsobem zvýšena jak pravděpodobnost budoucího stanovení daně, tak pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně“*, tedy nemůže obstát. Jak uvedl, usnesení o zahájení trestního stíhání může být zdroje indicií pro vydání zajišťovacího příkazu, avšak pouze za předpokladu, že v rámci tohoto usnesení byl prokázán určitý skutkový stav, tedy předloženy alespoň základní důkazní prostředky svědčící pro závěr, že se obviněný daného trestného činu dopustil. Usnesení o zahájení trestního stíhání však žádné takové důkazní prostředky neobsahovalo. Výše citovaný obecný závěr žalovaného proto označil za neaplikovatelný.
21. Žalobce k tomu dále namítl, že ze skutkových okolností zjištěných v probíhajícím daňovém a trestním řízení vyplývá, že podnikatelská činnost žalobce byla a je v souladu se zákonem. Její úspěch přitom nespočívá v krácení daně (jak dovozuje žalovaný v odst. 19 Napadeného rozhodnutí), ale toliko v jedinečném nastavení businessového modelu, který např. umožňuje vyhnout se nákladům na skladovací prostory či ztrátám z nákupu

výrobků, které se následně nepodařilo prodat. Stejně tak bylo žalobcem opakovaně vysvětlováno, proč a jak byla spolupráce se společností BEZ H2O navázána a proč byla tato spolupráce z obchodního hlediska pro žalobce důležitá. Tato spolupráce přitom prokazatelně nebyla pouze fiktivní, ale jednalo se o běžný outsourcing služeb, jako je například přeprava, skladování a manipulace se zbožím. Společnost BEZ H2O pak nebyla pouze prázdnou schránkou, ale fungující společností s majetkem, zaměstnanci i reálnou provozovnou. Žalobce také upozornil na to, že spolupráce s BEZ H2O byla ukončena poté, kdy žalobce pojal podezření o jednání této společnosti na základě dotazů ze strany správce daně ještě před zahájením trestního stíhání. Společnost BEZ H2O totiž nebyla ochotná na základě následných dotazů žalobce předložit svá kontrolní hlášení za účelem ověření, že řádně plní své daňové povinnosti. Žalobce tedy postupoval s náležitou obezřetností, která vylučuje i nevědomou účast na podvodu na DPH. Výše uvedené přitom bylo dostatečným argumentem i pro propuštění jednatele žalobce z vazby.

22. Žalobce trval na tom, že uvedené skutečnosti je nutné v rámci řízení o zajišťovacím příkazu vzít v potaz. Označil je za důkaz o nesprávnosti závěrů správce daně a žalovaného ohledně hrozby budoucího stanovení daně a její nedobytnosti.
23. Žalobce dále namítl, že domněnky předestřené správcem daně nemohou obstát v kontextu konkrétních skutkových zjištění, které byly v dané konkrétní věci učiněny, včetně zjištění napovídajících, že žalobce byl při obchodování se společností BEZ H2O v dobré víře. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou se odkazuje i žalovaný, totiž požaduje, aby žalovaný vycházel z konkrétních skutkových zjištění v dané věci. Ta přitom v dané věci jeho závěrům odporují.
24. K podmínce odůvodněné obavy, že doměřená daň bude v budoucnu (v okamžik své splatnosti) nedobytná anebo její vymahatelnost bude pro správce daně ztížena (tedy nebude možné dosáhnout úhrady daně běžnými prostředky), žalobce namítl, že žalovaný staví domněnku o nedobytnosti či ztížené vymahatelnosti v budoucnu doměřené a splatné daně opět především na tvrzené účasti žalobce na podvodu na DPH, která je dle názoru žalovaného dostatečným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Vedle toho pak žalovaný bez jakékoli opory ve zjištěném skutkovém stavu uvádí, že budoucí nevymahatelnost daně vyplývá také z (i) vysoké míry zadluženosti, kterou žalovaný dovozuje z účetní závěry žalobce za rok 2017, (ii) nedostatku majetku na straně žalobce, (iii) ze snadné převoditelnosti existujícího majetku, (iv) z předpokladu nárůstu závazků žalobce, (v) z předpokladu, že se žalobce jakožto účastník podvodu na DPH bude v budoucnu vyhýbat úhradě daně, a (vi) že ukončením podvodného jednání ztratí žalobce svou konkurenční výhodu vyplývající z podvodného jednání, což povede ke snížení zisků, a tedy bude nepravděpodobné, že by žalobce uhradil daňovou povinnost dobrovolně ve splátkách na základě posečkání.
25. Žalobce argumenty žalovaného označil za nikoli dostatečné pro vydání zajišťovacích příkazů. Namítl, že řada argumentů žalovaného je založena na nepodložených domněnkách, a je tedy zcela nepřezkoumatelná. Namítl, že část těchto argumentů je založena na nepřesném či účelovém výkladu informací obsažených v účetní závěrce žalobce za rok 2017 a opomíjení těch informací, které naopak svědčí o tom, že zde riziko budoucí nedobytnosti daně ve skutečnosti není.
26. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného, který rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. září 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 2, označil za nepoužitelné na daný případ.

Naopak argumentaci předestřenou v uvedeném rozhodnutí žalobce označil za dostatečně přiléhavou, a to nejen s ohledem na prokazatelnou existenci majetku odpovídající hodnoty, ale také s ohledem na zcela chybějící důkazy svědčící ve prospěch argumentů správce daně, kdy zjištěné skutkové okolnosti jsou se závěry Správce daně a žalovaného dokonce v přímém rozporu.

27. Žalobce poukázal na závěr žalovaného, o existenci zvýšeného nebezpečí, že by žalobce začal činit kroky směřující k vyvedení exekuvovatelného majetku ze sféry vliv správce daně, kdy řada aktiv žalobce je natolik likvidních, že umožňují jejich okamžité převedení na jinou osobu.
28. Žalobce namítl, že závěry žalovaného nemohou obstát již jen proto, že nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Nelze ale pominout ani nelogičnost vyplývající z těchto závěrů, když žalovaný hovoří o vyvádění finančních prostředků z účtů, které však byly obstaveny na základě zajištění provedeného Policií ČR. V potaz je pak nutné brát také skutečnost, žalobce je fungující společností generující vysoký obrát, která nemá zájem ukončit svou činnost pouze na základě probíhajících řízení, ale naopak se i přes všechny překážky (zajišťovací příkazy, zajištění majetku v trestním řízení, vazba jednatele) snaží ve svém podnikání pokračovat a obhájit zákonnost své dosavadní činnosti. Pokud tedy žalovaný na případ žalobce aplikuje své induktivní závěry typu „*účast v řetězci je pravidelně spojena se snahou vyhnout se úhradě daně*“ a „*z účasti daňového subjektu v podvodném řetězci transakcí plyne obecně vyšší riziko úmyslného znemožnění úhrady daně*“, jedná se přinejmenším o předčasné závěry, které nejsou na případ žalobce aplikovatelné a nemohou být důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Namítl, že žalovaný nemá jediný důkaz pro to, že by k takové situaci v případě žalobce mělo dojít.
29. Žalobce k tomu dále uvedl, že správce daně se v tomto směru měl zabývat prokazatelnou daňovou historií žalobce. Žalobce připomněl, že vždy řádně plnil své daňové povinnosti, spolupracoval se správcem daně a hradil stanovenou daň, a to v nemalé výši. Žalobce byl součinný se správcem daně i po zahájení daňových kontrol a trestního stíhání. To opět odporuje obecným závěrům finanční správy o chování účastníků podvodných řetězců, dle kterých tyto společnosti přestávají být pro orgány finanční správy kontaktní v okamžiku, kdy se finanční správa začne o transakce stížené podvodem zajímat. Žalobce pokračoval v součinnosti se správcem daně i poté, co byl jeho jediný jednatel umístěn ve vazbě, což pro žalobce znamenalo vyvinout velmi vysoké úsilí. Žalobce dosud neučinil jediný krok, který by směřoval k vyvádění finančních prostředků či jiného majetku ze společnosti anebo ke znemožnění úhrady v budoucnu vyměřené daně. Naopak, žalobce ještě před zahájením daňové kontroly reagoval na pochybnosti, které v něm vyvolaly dotazy správce daně, konfrontoval v tomto směru společnost BEZ H2O a když poté nedostal dostačující odpovědi, ukončil s touto společností spolupráci. Žalobce i přes existující překážky pokračuje ve své ekonomické činnosti. A po vysvětlení obchodního modelu společnosti a důvodů spolupráce se společností BEZ H2O byl jednatel žalobce propuštěn z vazby, která na něj byla uvalena po zahájení trestního stíhání, což samo o sobě svědčí o tom, že orgány činné v trestním řízení nemají dojem, že by hrozilo pokračování v trestné činnosti či maření vyšetřování tvrzeného podvodu na DPH.
30. Jak dále uvedl, pokud ze zjištěného skutkového stavu vyplývají nějaké indicie, pak takové, že žalobce má zájem pokračovat ve svém podnikání, má zájem být součinný v daňové kontrole za účelem prokázání svých daňových tvrzení a nečiní žádné kroky, ze kterých by se dalo dovozovat, že se snaží o zmaření úhrady v budoucnu vyměřené daně. Na těchto

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

závěrech nemůže nic změnit ani závěr žalovaného, že daňová historie žalobce není natolik dlouhá, aby jeho tvrzení o řádném plnění daňových povinností mělo z hlediska vydání zajišťovacího příkazu význam. Pokud žalovaný nepředložil žádný důkazní prostředek svědčící o tom, že zde existuje riziko budoucí nedobytnosti daně, resp. ztížení vymožení úhrady této daně, a naopak skutkové okolnosti tento závěr přímo vyvracejí, nelze hovořit o tom, že by tato podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu byla splněna.

31. Žalobce konkrétně uvedl, že na bankovních účtech žalobce se i po odečtení zajištěné daně nachází finanční prostředky v hodnotě přibližně 25 milionů Kč a 230 000 EUR a další finanční prostředky na tyto účty proudí na základě ekonomické činnosti žalobce. Vedle toho má pak žalobce další majetek v hodnotě několika milionů Kč. Žalobce by tedy měl dostatek finančních prostředků na úhradu daňové povinnosti. Navíc, žalobce nyní s těmito prostředky nemůže nakládat s ohledem na existenci zajištění zřízeného Policií ČR, není tedy možné, aby je převedl na jinou osobu. I kdyby však zajištění zřízení Policií ČR neexistovalo, je nutné vzít v potaz, že i přes probíhající daňové a trestní řízení žalobce neučinil jediný krok směřující k úmyslnému zmenšení svého majetku. Jediné zmenšení tohoto majetku hrozí vlivem právě uplatněných zajišťovacích instrumentů, které žalobci významně sěžují jeho podnikatelskou činnost. Přesné není ani tvrzení žalovaného o tom, že v majetku žalobce není žádné zboží. Žalobce vysvětlil, že v rámci svého podnikání nevytváří zásoby zboží. Jedná se o specifický charakter jeho podnikatelské činnosti. Žalobce však přesto má téměř v každý okamžik k dispozici zboží v hodnotě několika milionů. Jde zejména o dosud nezpracované vratky zboží, jejichž existence vyplývá z charakteru obchodní činnosti žalobce (e-shop). Špatná finanční situace, kterou žalovaný dovozuje z účetní závěrky žalobce, resp. vysoká míra zadluženosti pak vychází z nesprávné interpretace dat žalovaným a také ze skutečnosti, že žalovaný neposuzoval finanční situaci na základě aktuálních ukazatelů.
32. Žalobce uvedl, že jeho ekonomická činnost započala v roce 2015 a od tohoto roku vykazuje konstantní navyšování obrátu a zdanitelných příjmů a jeho bilance aktiv a pasiv je vyrovnaná. Žalobce není ve ztrátě a z žádných informací předložených správcem daně či žalovaným nevyplývá, že by žalobce neměl být v budoucnu schopen plnit své závazky (včetně těch daňových). Na tomto závěru nemůže nic změnit skutečnost, že případný doměrek daně by mohl překročit výši disponibilních finančních prostředků žalobce.
33. Zjištěný skutkový stav nesvědčí o úmyslném zmenšování majetku nebo o utlumování ekonomické činnosti žalobce, ale naopak o jejím růstu, který ospravedlňuje závěr o tom, že žalobce v budoucnu bude schopen uhradit případný doměrek daně, byť by to nutně nebylo v jedné splátce. Žalovaný sice v Napadeném rozhodnutí uvádí, že nepovažuje za reálné, že by bylo v případě žalobce povoleno posečkání, jedná se však opět pouze o nepodloženou domněnku. Žalovaný reálně nehodnotil, zda žalobce splňuje podmínky pro posečkání, žalovaný neví, jaké budoucí příjmy bude žalobce generovat a zda budou pro úhradu splátek daně dostatečné či nikoli, žalovaný pak nebere v potaz ani alternativní možnosti financování. Stranou pak ani nelze nechat fakt, že samotné daňové řízení u takto komplikovaných případů trvá několik let (nezřídka maximum možného). Těchto několik let pak má daňový subjekt za obvyklých okolností na to, aby svůj majetek v klidu rozmnožil tak, že na konci daňového řízení bude připraven svým závazkům čelit, či je dokonce jednorázově uhradit.
34. Ke své ekonomické činnosti žalobce dále uvedl, že obraty i výsledek hospodaření žalobce neustále rostou. Obrat žalobce v roce 2017 stoupl oproti roku 2016 na dvojnásobek. Čistý

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

výsledek hospodaření pak vzrostl několikanásobně. Oproti roku 2016 přitom došlo i k navýšení aktiv, včetně dlouhodobého majetku. Růst podnikání žalobce o cca 61 % v průběhu roku 2018 pak spočítal i správce daně. Je tedy zjevné, že činnost žalobce pokračuje a nic nenasvědčuje tomu, že by se jí chystal z důvodu vznesených obvinění, kterým se hodlá bránit, ukončit. Naopak lze předpokládat, že za pokračujícího trendu bude žalobce za několik let, než skončí řádné daňové řízení, schopen případný doměrek jednorázově uhradit.

35. Právě odhad budoucího ekonomického vývoje je přitom z hlediska závěru o budoucí dobytosti daňových pohledávek klíčový. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2017, č. j. 1 Afs 275/2016-22.
36. K námitce kolize zajišťovacích institutů žalobce uvedl, že v dané věci bylo Policií České republiky vydáno Usnesení o zajištění v souladu s ustanovením § 79g odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“). Důvodem vydání tohoto usnesení byla snaha orgánů činných v trestním řízení zajistit náhradní hodnotu finančních prostředků, které mohly být získány údajnou trestnou činností žalobce a dalších obviněných osob (tzv. výnosů trestné činnosti). Toto zajištění přitom směřovalo na účty žalobce vedené u Komerční banky, a.s., a to konkrétně účet č. 115-2030130227/0100 a č. 107-9702020277/0100.
37. Jak vyplývá z ustanovení § 77b trestního řádu, účelem vydání rozhodnutí o zajištění v rámci trestního řízení je v první řadě zajištění věcí, které by mohly být důležité pro trestní řízení, jako jsou např. právě výnosy z trestné činnosti či jejich náhradní hodnota. Skutečnost, že tyto finanční prostředky nezajistil přímo správce daně, však neznamená, že nemohou být použity k uhrazení doměřené daňové povinnosti, pokud by k tomu v budoucnu měla vzniknout potřeba. Jak vyplývá z ustanovení § 79e odst. 2 trestního řádu, s věcí, na kterou se vztahuje rozhodnutí o zajištění, lze v rámci výkonu rozhodnutí, veřejné dražby, exekuce nebo insolvenčního řízení nakládat jen po předchozím souhlasu předsedy senátu a v přípravném řízení státního zástupce; to neplatí, je-li výkon rozhodnutí prováděn nebo je-li s touto věcí v exekučním nebo insolvenčním řízení anebo ve veřejné dražbě nakládáno k uspokojení pohledávky státu. Jak přitom dále vyplývá z ustanovení § 80 trestního řádu, věc, která je předmětem zajištění a již v rámci trestního řízení není k dalšímu postupu ve věci potřeba, bude vydána zpět osobě, u které byla zajištěna, avšak pouze za předpokladu, že právo k této věci neuplatní třetí osoba, včetně orgánů státní správy. Z výše uvedeného podle žalobce jasně vyplývá, že zajištění finančních prostředků na uvedených účtech, které provedla Policie ČR, tak zároveň slouží jako zajištění pohledávky státu z titulu v budoucnu doměřené daňové povinnosti. Pokud by mělo v průběhu trestního řízení dojít k doměření daně, správce daně je oprávněn požádat orgány činné v trestním řízení o uvolnění příslušné částky ze zajištěných účtů za účelem úhrady daňové povinnosti. Zároveň platí, že je správce daně oprávněn tento požadavek vznést také v okamžik, kdy zajištění předmětných účtů a finančních prostředků již v rámci trestního řízení nebude potřeba. Účel, který správce daně sleduje vydáním zajišťovacího příkazu, tak již byl naplněn vydáním usnesení o zajištění. Správcem daně vydané zajišťovací příkazy je proto potřeba považovat za nadbytečné, jakož i odporující pravidlu *suum cui que* (každému co jeho jest). K tomu žalobce odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 18. března 2004, sp. zn. II. ÚS 150/03.
38. Dále žalobce namítl, že postup správce daně je rozporný se zásadou přiměřenosti a šetření práv daňových subjektů vyplývající z ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. Jak uvedl,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

praktickým dopadem této zásady do daňového řízení je povinnost správců daně volit takové prostředky, které v maximální možné míře šetří práva daňových subjektů a zároveň ještě umožňují dosáhnout cílů daňového řízení. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. května 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23.

39. Žalobce zdůraznil, že dosažení cíle daňového řízení, kterým je v daném případě zajištění úhrady v budoucnu stanovené daně, bylo zjevně zabezpečeno již vydáním usnesení o zajištění v rámci trestního řízení. Vydání Zajišťovacích příkazů je proto nutné považovat za nadbytečný zásah do práv žalobce, který, je způsobilý závažným způsobem poškodit, ne-li zcela umrtvit podnikatelskou činnost žalobce, a jako takový je proto v rozporu se zákonem.
40. Žalobce k tomu dále uvedl, že nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nedošlo k postižení různého majetku za účelem zajištění jedné a téže daně, a tedy že se v daném případě nejednalo o duplicitu zajišťovacích instrumentů. Zajištění provedené Policií ČR bylo zřízeno na peněžní prostředky na zmíněných bankovních účtech až do částky 69,5 milionu Kč. Pokud správce daně z těchto účtů odčerpal částku 23 milionů Kč, pak způsobil, že tyto prostředky nebudou do částky stanovené usnesení o zajištění započítány. Celková zajištěná částka tak bude přesahovat 90 milionů Kč.
41. V závěru podané žaloby žalobce namítl, že žalovaný v odvolacím řízení uváděl nové skutečnosti a argumenty, které v prvním stupni dosud nezazněly. Ohledně těchto však nedal žalobci prostor se k nim před vydáním žalovaného rozhodnutí vyjádřit tak, jak vyplývá z ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, a rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, sp. zn. 4 Afs 156/2018. Žalované rozhodnutí je tak nutno ve světle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.r.s. považovat za vadné.
42. V písemném vyjádření k podané žalobě žalovaný shrnul průběh řízení a navrhl, aby žaloba byla zamítnuta. K žalobním námitkám uvedl následující.
43. Žalobce je společností úzce spřízněnou se slovenským daňovým subjektem T. T., X, VAT ID: X (dále jen „T. T. TENAOIL“). Jednatel žalobce opakovaně žalobce a slovenský subjekt T. T. TENAOIL prezentoval jako jeden subjekt (jak žalovaný uvedl, tato informace pochází z usnesení o zahájení trestního stíhání a v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí ji bylo možno ověřit z veřejných zdrojů). Žalobce byl v minulosti přímým distributorem zboží od subjektu T. T. TENAOIL v České republice následně však došlo k zapojení společnosti BEZ H2O, která se podle vyjádření žalobce stala výhradním distributorem zboží od T. T. pro Českou republiku. Žalobce tak navzdory úzkému vztahu se slovenským dodavatelem pozbyl pozici výhradního distributora. Žalobce v důsledku této skutečnosti přestal deklarovat přijetí zdanitelných plnění z jiného členského státu a začal uplatňovat nárok z tuzemského přijetí zdanitelných plnění od společnosti BEZ H2O, která sídlí na virtuální adrese a ve sbírce listin nezveřejňuje účetní závěrky.
44. V posuzované věci vyplývá předpoklad stanovení daně z účasti žalobce v podvodném řetězci transakcí, kdy jeho účast v řetězci transakcí je patrná z kontrolních hlášení a přiznání k dani z přidané hodnoty daňových subjektů v řetězci zapojených. Společnost stojící na počátku dotčeného řetězce transakcí APPLE plus s.r.o., Vlastina 889/23, 161 00 Praha, IČ: 26159350 nepodávala přiznání k dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení a daňovou povinnost ze zdanitelných plnění, z nichž byl následně v řetězci transakcí nárokován odpočet daně z přidané hodnoty společností Náš servis Blatná s.r.o., Sedmidomky 459, 101 00 Praha, IČ: 29244838 i následnými společnostmi v řetězci

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

transakcí, tudíž nepřiznala ani neuhradila. Správce daně zároveň zjistil kumulaci nestandardních okolností v řetězci transakcí, pro kterou je nutno neuhradenou daň považovat za důsledek podvodu (k tomu odkázal na bod 10 žalobou napadeného rozhodnutí, resp. strany 4 až 17 zajišťovacích příkazů). Již s ohledem na tato zjištění je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně, veškerá další zjištění, včetně zjištění vyplývajících z usnesení o zahájení trestního stíhání č. j. NCOZ- 6866-50/TČ-2018-417802 ze dne 31. 7. 2018 (dále jen „usnesení o zahájení trestního stíhání“), pak toliko dále zvyšují pravděpodobnost budoucího stanovení daně nad její přiměřenou míru vyplývající z relevantní judikatury.

45. Ve vztahu k předpokladu budoucího ohrožení výběru daně žalobce rozporuje úvahu žalovaného, podle níž mohl žalobce v odvolacím řízení předložit důkazní prostředky, pokud měl za to, že zjištění správce daně nebyla dostatečná či aktuální. Tato úvaha je obsažena v bodu 30 žalobou napadeného rozhodnutí. Z něho vyplývá, že správce daně se pokoušel před vydáním zajišťovacích příkazů získat aktuálnější informace ohledně majetkové situace žalobce a že za dané situace disponoval správce daně zjištěními, z nichž vyplývala obava ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Bylo tedy zcela v souladu s operativní povahou zajišťovacího příkazu, pokud správce daně vycházel ze skutečností, které mu byly v daný okamžik známy, nelze přitom říci, že by správce daně na zjišťování aktuálnějších informací rezignoval. Právo předložit k odvolání důkazní prostředky je pak nepopíratelným procesním právem žalobce (nikoliv povinností), které pokud by bylo využito, mohlo obavy správce daně potažmo žalovaného rozptýlit. Žalobce však tohoto práva nevyužil, jen stěží tedy mohl očekávat, že by byla obava správce daně vyvrácena, tato skutečnost však není žalobci přičítána k tíži. Je tedy zavádějící tvrzení žalobce, že by byl žalovaný přesvědčen o tom, že ho důkazní povinnost nestíhala. Žalovaný si je vědom povinnosti správce daně přezkoumatelným způsobem identifikovat odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, splnění této povinnosti správcem daně přezkoumal, shledal její naplnění a toliko konstatoval, že pokud žalobce byl přesvědčen o nesprávnosti či neaktuálnosti některých zjištění, měl procesní právo tuto nesprávnost či neaktuálnost prokázat, avšak tohoto práva nevyužil. Což nelze přičítat k tíži správce daně či žalovaného.
46. V posuzované věci byly zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že se nejedná o prosté neodvedení daně z přidané hodnoty. Existence podvodu na dani z přidané hodnoty je v této věci postavena najisto. Kromě toho existuje podezření, že se žalobce podvodného řetězce účastnil vědomě. Žalobce tak v žádném případě není subjektem, který by se toliko účastnil řetězce transakcí, v němž nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, případně subjektem, u něhož by nebyla obava o budoucí úhradu daně namístě. Žalovaný má za to, odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, byla v posuzované věci správcem daně identifikována oprávněně a má oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný proto nepovažuje za důvodnou žalobní námitku, kterou je žalobou napadené rozhodnutí označováno za nepřezkoumatelné.
47. K žalobní námitce, podle níž správce daně vycházel toliko ze zjištění, že s žalobcem je vedeno trestní řízení, žalovaný odkázal na bod 22 a 23 žalobou napadeného rozhodnutí. Správce daně dovozoval předpoklad budoucího stanovení daně primárně z kontrolních hlášení a daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, z nichž samotných plyne účast žalobce v podvodném řetězci transakcí, další skutečností pak nebylo zjištění, že je s

žalobcem vedeno trestní řízení, ale skutečnosti zjištěné orgánem činným v trestním řízení. Jakkoliv v trestním řízení nebylo dosud vedeno dokazování, nelze skutečnosti uvedené v usnesení o zahájení trestního stíhání s ohledem na zákonné požadavky vyplývající z ust. § 160 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“) považovat za nepodložené. Zjištění orgánů činných v trestním řízení tak bezpochyby mohou být indiciemi přispívajícími k odůvodněné obavě ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.

48. V daňovém (zajišťovacím) řízení nebyl zohledněn předběžný závěr orgánu činného v trestním řízení vedoucí k zahájení trestního stíhání, ale toliko jednotlivá skutková zjištění, která byla obsažena v usnesení o zahájení trestního stíhání. Správce daně tedy nepřijímal jakákoliv právní hodnocení či závěry orgánu činného v trestním řízení, které jinak přísluší správci daně. Správce daně převzal jednotlivá skutková zjištění jakožto indicie a jejich význam pro vydání zajišťovacího příkazu sám vyhodnotil. V tomto postupu žalovaný nespátřuje jakoukoliv nezákonnost, a to ani při analogické aplikaci žalobcem odkazovaného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014.
49. Žalovaný ke skutkovým zjištěním uvedl, že jednatel žalobce ohledně spolupráce se společností BEZ H2O vedl obchodní jednání s M. T., osobou stojící zcela mimo společnost BEZ H2O i ostatní obchodní korporace zapojené v řetězci transakcí, s touto osobou pak byl zadržen orgány činnými v trestním řízení v jednom vozidle, které patřilo společnosti BEZ H2O. Žalobce se brání tvrzením, že se jednalo o běžný outsourcing služeb, nicméně zajištění služby externí společností, není zpravidla spojeno s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník na takovou společnost. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je však nutnou podmínkou pro nárokování odpočtu na dani z přidané hodnoty z předmětného zboží. Žalovaný nepovažuje za relevantní tvrzení, že se žalobce takto vyhýbal ztrátám z nákupu výrobků, které se nepodařilo prodat. S ohledem na faktické vnímání sebe a subjektu T. T. TENAOIL jako jednoho subjektu, se naopak žalovaný domnívá, že vložení dalšího subjektu se vzájemná spolupráce v tomto směru komplikuje. Argumentaci žalobce, kterou žalobce zpochybňuje důvody svědčící jeho vědomosti ohledně zapojení v podvodném řetězci transakcí, tedy nelze přisvědčit. Žalovaný je proto přesvědčen, že k vložení společnosti BEZ H2O do obchodního vztahu žalobce se slovenským subjektem T. T. TENAOIL (přínejmenším ne spolu s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto společnost) by nedošlo, pokud by s tímto krokem nebyla spojena výhoda v důsledku neodvedení daně společností BEZ H2O v její zákonné výši. Vědomosti žalobce o podvodném neodvedení daně z přidané hodnoty v její zákonné výši pak nepřímou nasvědčuje i založení společnosti Tena Parts and Oils a.s dne 3. 4. 2018, tj. méně než tři týdny po zahájení daňové kontroly u žalobce.
50. Předpoklad, že žalobce byl zcela vědomým účastníkem podvodného řetězce transakcí, tedy vyplynul z úvahy správce daně potažmo žalovaného založené na veškerých v danou chvíli dostupných zjištěních, z nichž jedno mělo svůj původ výlučně v informacích poskytnutých orgánem činným v trestním řízení. Pokud žalobce uvádí, že ukončil obchodní spolupráci se společností BEZ H2O poté, co mu tato společnost odmítla předložit kontrolní hlášení, žalovaný uvedl, že požadavek na předložení kontrolního hlášení není relevantní ve vztahu k vědomosti žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty. Společnost BEZ H2O si její povinnost podávat kontrolní hlášení plnila v souladu se zákonem a poskytnutí kontrolního hlášení tedy nemohlo jakkoliv napomoci odhalení podvodu na dani z přidané hodnoty žalobcem. Poskytnutí kontrolního hlášení je však obvykle podstatným zásahem do

obchodního tajemství ve smyslu odhalení všech dodavatelů a odběratelů daného obchodního partnera, v posuzované věci však žalobce (resp. jeho jednatel) dva ze tří dodavatelů společnosti BEZ H2O znal. Požadavek na předložení kontrolního hlášení společností BEZ H2O tudíž žalovaný nepovažuje za relevantní ve vztahu k předpokladu budoucího stanovení daně.

51. Co se týče sporné otázky budoucí nedobytnosti daně, žalovaný uvedl, že pravděpodobnost stanovení daně hodnotí jako vysokou. Prostá obava, že bude žalobce v souvislosti s vlastní pravděpodobně vědomou účastí v podvodném řetězci transakcí usilovat o znemožnění úhrady daně v její zákonné výši, pak byla podpořena zjištěním o vzniku společnosti Tena Parts and Oils v situaci, kdy žalobce disponoval výlučně snadno převoditelnými aktivy.
52. Žalovaný uvedl, že podle obsahu internetových stránek dochází k nahrazení žalobce v jeho ekonomické činnosti společností Tena Parts and Oils. Podle oznámení na internetových stránkách žalobce se ke dni 17. 12. 2018 přesouvají všechny objednávky na katalog.tparts.cz. Tyto internetové stránky jsou dle jejich obsahu prezentací společnosti Tena Parts and Oils. Obava z převedení ekonomické činnosti na tento daňový subjekt přitom byla jednou ze skutečností, v nichž žalovaný spatřoval důvod obavy z budoucí nedobytnosti daně. Jakkoliv se jedná o skutečnost zjištěnou až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že obavy žalovaného, respektive správce daně, byly opodstatněné.
53. Správce daně dosavadní nárůst obrátu žalobce nezpochybňuje, avšak tímto zjištěním nebyla nikterak popřena obava, že u žalobce dojde k jeho nahrazení jiným daňovým subjektem v jeho ekonomické činnosti. Žalobce rovněž uvádí, že zjevně nemá zájem ukončit svou ekonomickou činnost, avšak toto tvrzení je v rozporu s výše uvedeným zjištěním ohledně společnosti Tena Parts and Oils, a sám žalobce toto tvrzení nijak nedokládá.
54. K námitce kolize zajišťovacích institutů žalovaný uvedl, že v důsledku zajišťovacích příkazů byly finanční prostředky toliko alokovány na konkrétní daňovou povinnost žalobce, která bude s vysokou pravděpodobností stanovena. Praktické dopady zajišťovacích příkazů do ekonomického fungování žalobce se tedy omezují toliko na přesunutí finančních prostředků, se kterými nemohlo být ani před vydáním zajišťovacích příkazů jakkoliv nakládáno. Žalovaný uvedl, že s ohledem na odlišnosti trestního řízení a řízení daňového nelze předjímat, zda by byly finanční prostředky na základě usnesení o zajištění až do splatnosti dosud nestanovené daně skutečně zajištěny, není totiž vyloučeno, aby byl žalobce zproštěn obvinění či obžaloby, a daň byla následně přesto stanovena.
55. K žalobnímu bodu porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný namítl, že žalobce neuvedl konkrétní skutečnosti, kterých by se tato námitka měla týkat. V průběhu odvolacího řízení nebylo prováděno dokazování důkazními prostředky, se kterými by bylo nutno žalobce seznámit, stejně tak žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce.

### III.

#### Posouzení žaloby

56. Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“, nebo jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání

rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

57. Městský soud je předně nucen konstatovat, že ač je podaná žaloba obsahově rozsáhlá vyznačuje se značnou obecností. Kvalita a preciznost ve formulaci žalobních bodů a jejich odůvodnění při tom v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Ve správním soudnictví není soud oprávněn za žalobce vyhledávat či dovytvářet žalobní body. Pokud tedy žalobkyně své námitky vznáší toliko v obecné rovině, může na ně soud reagovat pouze srovnatelnou mírou konkrétnosti.
58. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí městský soud konstatuje, že obecně o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost se jedná mimo jiné tehdy, když je jeho výrok v rozporu s odůvodněním nebo rozhodnutí vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, též rozsudek č. j. 2 Ads 33/2003 - 78). Rovněž to je případ rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, z něhož by vyplývaly skutkové a právní důvody, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24). Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58 a ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Napadené rozhodnutí dostojí všem požadavkům, které jsou z hlediska přezkoumatelnosti jeho odůvodnění a povinnosti vypořádat se s odvolacími námitkami na ně jak zákonem, tak i na něj navazující judikaturou kladený.
59. Co se týče tvrzení žalobce, že správce daně byl povinen prokazovat svá tvrzení, nelze je mít za opodstatněné.
60. 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.*
61. „Zajištění úhrady daně dopadá na dva okruhy situací; zajistit lze úhradu na dosud nestanovenou daň, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, a dále též na daň již sice stanovenou, ale dosud nesplatnou. Nejde o meritorní rozhodnutí o dani, tomu se předchází, je tedy na jedné straně rozhodnutím předběžným, dočasným prostředkem k dosažení cíle správy daní, na straně druhé závažným zásahem do subjektivních práv daňového subjektu. Proto také soudní judikatura dospěla k zásadnímu závěru o samostatné přezkoumatelnosti vydaného zajišťovacího příkazu na základě podané žaloby soudem ve správním soudnictví.“ [viz § 167-170 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽÍŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-7-8]. ASPI\_ID KO280\_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.].

62. Povahou a náležitostmi zajišťovacích příkazů se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Správce daně je podle závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstantně dochází povinen identifikovat důvody vydání zajišťovacího příkazu, zdůvodnit proč pokládal vybrání daně za ohrožené, přičemž důvody je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, že 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 dan v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, či obdobně rozsudek ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).
63. Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, *„při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je správce daně povinen zabývat se i délkou působení daňového subjektu jako podnikatele, jeho daňovou historií (typicky zda platí daně včas, vyšší nedoplatků, zdroji pro placení atp.) a celkovým přístupem k plnění veřejnoprávních povinností.“*
64. V projednávané věci městský soud předně konstatuje, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně.
65. Vydání zajišťovacího příkazu tak bude namístě, pokud správce daně shledá přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň odůvodněnou obavu, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.
66. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, *„předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.)“*
67. K námitce nesprávného právního posouzení věci konstatuje městský soud následující.
68. Jak vyplývá z šetření správce daně (viz úřední záznam č. j.: 1452003/18/2808-60561-605400), žalobce byl provozovatelem pouze dvou osobních automobilů (Hyundai Genesis RZ: 4AM6993 a Opel Insignia RZ: X), jejichž vlastníkem je však obchodní korporace ALD automotive s.r.o., IČ:61063916. Žádná jiná vozidla nevlastnil.

69. Z údajů v živnostenském rejstříku byly zjištěny provozovny u BEZ H2O s.r.o. na adrese Obchodní 107, 251 01 Čestlice, a žalobce na adrese Křižanovice 136, 685 01 Křižanovice a na adrese Argentinská 286/38, 170 00 Praha 7 – Holešovice.
70. V protokolu o zahájení daňové kontroly č. j.: 403092/18 ze dne 16. 3. 2018 žalobce sdělil, že svoji činnost řídí z provozovny na adrese Českokobrodská 10/19, Praha, kde má pronajaty kanceláře, dále sdělil, že skladovací prostory nemá.
71. Webové stránky žalobce jsou funkční pouze pro registrované zákazníky, kteří mají k dispozici přihlašovací údaje tj. uživatelské jméno a heslo.
72. Správce daně v rámci analyticko-vyhledávací činnosti, zejména analýzou dat získaných z kontrolních hlášení za zdaňovací období prosinec 2017, vzniklo podezření o zapojení daňového subjektu do řetězce obchodních korporací, ve kterém na určitém stupni fakturačního řetězce není odvedena daň z přidané hodnoty. Z dostupných podkladů správce daně zjistil a zmapoval řetězec plátců, jehož součástí je daňový subjekt: Analýzou kontrolního hlášení daňového subjektu správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období prosinec 2017 deklaruje v oddíle B.2. kontrolního hlášení přijetí zdanitelných plnění od dodavatele BEZ H2O s.r.o., jedná se o 34 přijatých plnění v celkové výši 26.907.015,00 Kč základ daně a 5.650.517,-- Kč daň, což představuje 96,37% veškerých tuzemských přijatých zdanitelných plnění. Na adrese sídla obchodní korporace BEZ H2O s.r.o., Národní 973/41, 110 00 Praha 1 sídlí aktuálně 44 obchodních korporací mimo jiné i 2 její bezprostřední přímí dodavatelé a to obchodní korporace zetakos s.r.o. a obchodní korporace Speedgo s.r.o.
73. Správce daně v rámci místního šetření prověřil dne 16. 10. 2017 adresu sídla obchodní korporace BEZ H2O s.r.o. Na této adrese v centru Prahy se nachází několikapodlažní budova. Na budově je umístěna tabule s označením šesti firem. Obchodní korporace BEZ H2O s.r.o. zde označení nemá. U vstupu do budovy se nachází recepce. Recepční sdělila, že obchodní korporace BEZ H2O s.r.o. zde žádné kanceláře nemá, že kontaktní osobou je p. Kašpárková a předala úředním osobám tel. kontakt. Z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty vyplývá, že hlavní ekonomickou činností obchodní korporace BEZ H2O s.r.o. je „Nespecializovaný velkoobchod“. Dle obchodního rejstříku je od 21. července 2015 zapsána v předmětu podnikání výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. V rámci probíhající daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 správce daně zjistil, že tato korporace se zabývá nákupem a prodejem autokosmetiky, maziv a náhradních automobilových dílů.
74. Obchodní korporace BEZ H2O s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 21. Července 2015 a ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejnila žádnou účetní závěrku.
75. Obchodní korporace je evidována k elektronické evidenci tržeb od 7. února 2018. Správce daně u ní eviduje provozovnu v souvislosti s elektronickou evidencí tržeb a to na adrese Obchodní 107, 251 01 Čestlice. V průběhu místního šetření konaného dne 24. 5. 2018 na této adrese, jednatel pan T. K. při protokolovaném ústním jednání sdělil, že se na adrese Obchodní 107, 251 01 Čestlice žádné zboží za hotové neprodává a žádné pokladní zařízení se zde nenachází.
76. Jak městský soud shora vysvětlil, správce daně neprovádí před vydáním zajišťovacího příkazu dokazování. Podstatné je, zda jsou zjištěny okolnosti vedoucí k závěru, že daňovému subjektu může být daň vyměřena a vymáhání jejího zaplacení bude spojeno

s obtížemi. V případě žalobce byla uvedena podmínka naplněna jak ve vztahu k uvedenému zdaňovacímu období prosinec 2017, tak i ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až březen 2018, kdy byla zjištění správce daně obdobná.

77. Správce daně vlastním šetřením zjistil relevantní okolnosti nasvědčující tomu, že se žalobce účastnil obchodů zasažených daňovým podvodem, doměření daně z přidané hodnoty se jeví jako reálný a relevantní následek tohoto zjištění. Zároveň majetkové poměry žalobce a jeho obchodní aktivity odůvodňují obavu z toho, že v době vymahatelnosti daně bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.
78. Námitka nesprávného právního posouzení věci z uvedených důvodů neobstojí.
79. K namítané kolizi zajišťovacích institutů konstatuje městský soud, že ani v tomto případě nelze podané žalobě přisvědčit.
80. Podle § 79g odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., ve znění účinném do 31. 1. 2019, *nelze-li zajistit věc, která je nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti, může být místo ní zajištěna náhradní hodnota, která odpovídá, byť jen zčásti, její hodnotě; přitom se postupuje obdobně podle příslušných ustanovení upravujících zajištění věci, která je nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti (§ 79a až 79f). Náhradní hodnotu lze zajistit osobě, která měla povinnost strpět zajištění původní věci.*
81. Trestní řád umožňuje orgánům činným v trestním řízení zajistit věc, která je nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti, „*nasvědčují-li zjištěné skutečnosti tomu, že předmětný majetek je určen ke spáchání trestného činu, nebo k jeho spáchání byl použit, nebo je výnosem z trestné činnosti, přičemž vyšší stupeň pravděpodobnosti, dostatečně odůvodněný konkrétními zjištěnými skutečnostmi, postačí. V této souvislosti je třeba si uvědomit, že na počátku řízení, kdy je potřeba získané poznatky rychle vyhodnotit a hrozí nebezpečí z prodlení, nelze na zdroje, z nichž pravděpodobnost takového určení peněžních prostředků vyplynula, vztáhnout obecné požadavky hodnověrnosti, věrohodnosti a spolehlivosti, jaké jsou jinak kladeny na důkazy v trestním procesu.*“ (srov. Šámal, P. a kol.: Trestní řád. Komentář. I. díl, 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005. str. 600, bod 6.).
82. Institut zajištění náhradní hodnoty reaguje na požadavek rámcového rozhodnutí Rady ze dne 22. července 2003 č. 2003/577/SVV, o výkonu příkazů k zajištění majetku nebo důkazních prostředků v Evropské unii (OJ L 196/47), jakož i na požadavek Úmluvy o praní, vyhledávání, zadržování a konfiskaci výnosů ze zločinu (v České republice publikovaná sdělením MZV pod č. [33/1997 Sb.](#)) „*zajišťovat a následně konfiskovat nejen majetek, který je výnosem z trestné činnosti, ale v případě, že z nejrůznějších důvodů nelze zajistit výnos z trestné činnosti (např. z důvodu zničení, zužitkování apod.), zajistit a následně konfiskovat ekvivalent takového výnosu*“ [viz Šámal, P. a kol.: Trestní řád. Komentář. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013.]
83. Zajištění finančních prostředků žalobce bylo realizováno pro účely trestního řízení a za účelem konfiskace výnosů z trestné činnosti, výsledek trestního řízení, včetně otázky, zda bude uložena sankce majetkové povahy (peněžitý trest, trest propadnutí věci nebo majetku) nelze v daňovém řízení předjímat.
84. Zajišťovací příkazy v projednávané věci byly vydány pro naplnění účelu daňového řízení – řádné správy daní a jejich výběru.
85. Zajištění finančních prostředků žalobce podle § 79g trestního řádu nebrání vydání zajišťovacích příkazů postihujících týž majetek. Oba instituty slouží jiným účelům a jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

využívány v odlišných a na sobě nezávislých řízeních, přičemž výsledek trestního řízení neovlivňuje výsledek řízení daňového a naopak.

86. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.
87. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
88. Podané žalobě je v první řadě třeba vytknout, že se omezuje na obecné konstatování porušení citovaného zákonného ustanovení, aniž by obsahovala konkrétní označení nových důkazů, které byly v odvolacím řízení provedeny.
89. Z obsahu správního spisu pak nevyplývá, že by žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a rovněž je zřejmé, že nedošlo ke změně právního názoru oproti závěrům správce daně. Rovněž závěrečná žalobní námitka není důvodná.

#### IV.

##### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

90. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
91. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

##### **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, 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha, 16. březen 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu