



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce:

sídlem

zastoupen advokátem Mgr. Ondřejem Lněničkou

sídlem Újezd 409/19, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2019, č.j. 21390/19/5100-41453-711400

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

- 1 Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

dne 23. 5. 2019, č.j. 21390/19/5100-41453-711400 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k odvolání žalobce potvrdil v napadeném rozhodnutí specifikovaných šestnáct zajišťovacích příkazů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“), všech ze dne 21. 3. 2019, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců června až prosince roku 2017, měsíců května až prosince roku 2018 a měsíce ledna roku 2019 (dále též společně „potvrzené zajišťovací příkazy“ nebo „prvostupňová rozhodnutí“).

- 2 Na základě obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným Městský soud v Praze stručně shrnuje, že vydání napadeného rozhodnutí předcházelo jiné řízení ve věci zajišťovacích příkazů u žalobce, v němž správce daně vydal v rozmezí dnů 10. 12. 2018 až 13. 12. 2018 třináct zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců června až prosince roku 2017 a měsíců května až října roku 2018 (dále též společně „zrušené zajišťovací příkazy“). Uvedenými zrušenými zajišťovacími příkazy bylo žalobci podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uloženo, aby ve lhůtě tří pracovních dnů zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2017 ve výši 104.374 Kč, měsíce července roku 2017 ve výši 65.100 Kč, měsíce srpna roku 2017 ve výši 100.607 Kč, měsíce září roku 2017 ve výši 94.855 Kč, měsíce října roku 2017 ve výši 88.566 Kč, měsíce listopadu roku 2017 ve výši 93.024 Kč, měsíce prosince roku 2017 ve výši 101.474 Kč, měsíce května roku 2018 ve výši 139.037 Kč, měsíce června roku 2018 ve výši 405.100 Kč, měsíce července roku 2018 ve výši 361.238 Kč, měsíce srpna roku 2018 ve výši 360.652 Kč, měsíce září roku 2018 ve výši 382.770 Kč, a měsíce října roku 2018 ve výši 479.713 Kč.
- 3 Zrušené zajišťovací příkazy byly rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 3. 2019, č.j. 10141/19/5100-41453-711400 (dále též „zrušující rozhodnutí žalovaného“) zrušeny a řízení ve věci bylo zastaveno. Žalovaný ve svém zrušujícím rozhodnutí shledal zrušené zajišťovací příkazy ze dne 10. 12. 2018 nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť jejich odůvodnění postrádalo popis právních závěrů, ze kterých by bylo možno seznat, proč správce daně považuje jím popsany skutkový stav za právní základ předpokladu, že bude žalobci stanovena daň v určité výši; dále žalovaný ve svém zrušujícím rozhodnutí shledal zrušené zajišťovací příkazy ze dnů 12. a 13. 12. 2018 nezákonné pro nedostatečnost skutkových i právních důvodů, neboť žalovaný neshledal správcem daně popsané závěry za dostatečné ve vztahu k podezření ze spáchání daňového podvodu.
- 4 Správce daně pak dne 21. 3. 2019 vydal šestnáct potvrzených zajišťovacích příkazů, jak je uvedeno výše. Až na dvě odchylky (pro měsíc červenec roku 2017 – nově uloženo zajištění úhrady ve výši 65.851 Kč, a pro měsíc srpen 2018 – nově uloženo zajištění úhrady výši 347.861 Kč) správce daně v potvrzených zajišťovacích příkazech uložil žalobci úhradu v totožné výši, o jaké rozhodl v zrušených zajišťovacích příkazech. Nově žalobci uložil, aby aby ve lhůtě tří pracovních dnů zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2018 ve výši 536.696 Kč, měsíce prosince roku 2018 ve výši 639.159 Kč a měsíce ledna roku 2019 ve výši 615.220 Kč.
- 5 Žalovaný k odvolání žalobce napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Porovnal zrušené zajišťovací příkazy a potvrzené zajišťovací příkazy

a konstatoval, že v potvrzených zajišťovacích případech neshledává totožné vady jako vytčené ve zrušených zajišťovacích příkazech. Zrekapituloval skutková zjištění a právní závěry správce daně a ztotožnil se s nimi. Neshledal závadnou skutečnost, že správce daně v potvrzených zajišťovacích příkazech prezentoval dva alternativní důvody pro předpokládané stanovení daně, tedy účast žalobce na daňovém podvodu a neexistenci (fiktivní povahu) žalobcem deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Jako zcela zásadní skutečnost, která svědčí o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, žalovaný vnímal to, že žalobce opakovaně ignoroval výzvy správce daně k poskytnutí údajů a neposkytoval mu potřebnou součinnost při zahájení daňové kontroly. Žalovaný poznamenal, že tuto skutečnost správce daně neuvedl ve zrušených zajišťovacích příkazech, proto se jí žalovaný nemohl dříve zabývat. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí přisvědčil správci daně v tom, jak zkoumal a hodnotil majetkové a personální poměry žalobce ve vztahu k předpokládané výši stanovené daně. Dovodil, že skutečnosti zjištěné správcem daně nasvědčují spíše silné obavě o budoucí nedobytnost předpokládané daňové povinnosti.

- 6 K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že skutečnost, že za určité zdaňovací období již byly vydány a následně zrušeny zajišťovací příkazy k zajištění úhrady určité daně, nezakládá překážku věci rozhodnuté v tom smyslu, že by totožná daň za stejné zdaňovací období nemohla být předmětem zajištění znovu. Překážka věci pravomocně rozhodnuté nevzniká, pokud předešlé rozhodnutí bylo toliko prozatímní nebo předběžné povahy. Výše uvedený závěr nezpochybňuje ani judikatura, na kterou žalobce odkázal ve svém odvolání, neboť potvrzené zajišťovací příkazy nebyly vydány na základě totožných okolností a právních závěrů jako zrušené zajišťovací příkazy. Odkazovaná judikatura navíc dopadá na jiný skutkový stav, než je v tomto řízení, a řeší tedy jinou právní otázku. V daném případě žalovaný neposuzoval znovu zákonnost zrušených zajišťovacích příkazů, které byly s konečnou platností a se všemi důsledky z toho vyplývajícími zrušeny, ale zcela nové zajišťovací příkazy, jež jsou v rozhodující míře postaveny na správní úvaze a skutkových zjištěních, které dříve předmětem přezkumu žalovaného jako odvolacího orgánu nebyly.
- 7 K další odvolací námitce žalovaný uvedl, že odvoláním napadená rozhodnutí nepředstavují pokus o zhojení vad nezákonných rozhodnutí, ale rozhodnutí nová, která na okolnosti zrušení předchozích zajišťovacích příkazů nic nemění a pro jejichž vydání žalovaný neshledal existenci zákonné překážky. Dle žalovaného je v těchto rozhodnutích bez výjimky dostatečně osvědčeno naplnění zákonných podmínek pro jejich vydání.
- 8 K další odvolací námitce žalovaný zdůraznil, že za situace, kdy žalobce se správcem daně nespolupracuje, nejsou žalovanému známy žádné mírnější prostředky, které by mohl správce daně využít pro dosažení cíle správy daní a které by do práv a právem chráněných zájmů žalobce nezasáhly takovým způsobem, jako vydání zajišťovacích příkazů; takové prostředky pak ve svém odvolání nezmiňuje ani žalobce.
- 9 K další odvolací námitce žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, v čem žalobce spatřuje průtahy v řízení způsobené správcem daně. Upozornil, že potvrzené zajišťovací příkazy byly vydány s méně než dvoutýdenním odstupem. S ohledem na skutečnost, že tyto obsahují oproti zrušeným zajišťovacím příkazům v rozhodující míře podstatné doplnění

skutkových zjištění a právních závěrů, nejedná se dle žalovaného o zjevně nepřiměřenou dobu. Žalovaný odmítl namítanou tendenčnost postupu správce daně. Důvody popsané v potvrzených zajišťovacích příkazech osvědčují naplnění zákonných podmínek pro jejich vydání, a je logické, že je správce daně vydal ještě před tím, než došlo k vrácení částky vymožené na základě zrušených zajišťovacích příkazů. Opačným postupem by totiž mohlo dojít ke zmaření důvodu vydání potvrzených zajišťovacích příkazů.

- 10 K další odvolací námitce žalovaný uvedl, že nespatřuje, jaké zbytečné náklady měly žalobci postupem správce daně vzniknout, ani jakým způsobem měl být poškozen. Jestliže má jít o částku, k jejímuž zajištění byl žalobce vyzván prostřednictvím potvrzených zajišťovacích příkazů, tu nelze s ohledem na naplnění zákonných podmínek pro jejich vydání považovat za zbytečné náklady. Případné vynaložení nákladů souvisejících s právním zastoupením či využitím prostředků ochrany jsou pak zcela na úvaze žalobce.
- 11 K další odvolací námitce žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že potvrzené zajišťovací příkazy postrádají dostatek skutkových zjištění osvědčujících naplnění zákonných podmínek pro jejich vydání. Dle žalovaného to lze ilustrovat právě na příkladech, které žalobce uvádí ve svém odvolání. Není totiž pravdou, že by se správce daně při hodnocení majetkových poměrů (a tedy existence odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně) nezabýval skutečností, kterou mu žalovaný vytkl ve svém zrušujícím rozhodnutí ve vztahu k úhradám prováděným žalobcem z jeho bankovního účtu. Správce daně tuto skutečnost výslovně hodnotil, přičemž uvedl, že se nejedná o skutečnost způsobitou ovlivnit existenci odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně, a to i s ohledem na skutečnost, že tímto způsobem využíval žalobce za sledované období 26 měsíců pouze velmi malé procento finančních prostředků debetovaných na jeho bankovním účtu. S touto správnou úvahou se žalovaný ztotožnil. V potvrzených zajišťovacích příkazech je pak popsána celá řada podezřelých operací včetně odpovídajících právních závěrů správce daně stran významu zjištěných skutečností ve vztahu k předpokládané budoucí daňové povinnosti žalobce. Žádný z těchto závěrů přitom žalobce ve svém odvolání věcně nezpochybnil. Absenci internetových stránek u žalobce i jeho dodavatelů a absenci inzerce jejich ekonomické činnosti nepopsal správce daně jako hlavní důvod pro vydání potvrzených zajišťovacích příkazů, ale jako jeden z mnoha důvodů, které pouze dokreslují celkový obraz podnikání žalobce a dalších článků správcem daně popsaných řetězců. K námitce nepředvídatelnosti vydání potvrzených zajišťovacích příkazů žalovaný uvedl, že by naopak průměrně rozumná osoba mohla předvídat, že pokud správci daně neumožní zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období, ohledně nichž již správce daně vydal zajišťovací příkazy, pak zrušení zajišťovacích příkazů z důvodu nedostatečně popsaných skutkových a právních závěrů v jejich odůvodnění nebude příčinou následné nečinnosti správce daně. Žalobce proto nemohl legitimně očekávat, že za nastalé situace jej správce daně ponechá svému osudu a bude pouze akceptovat jím uváděné údaje v jeho daňových tvrzeních, jednání žalobce v tomto ohledu naopak následný postup správce daně do značné míry legitimizuje. I to je pak jedním z důvodů, proč nelze pravděpodobnost, že žalobci bude stanovena daň v předpokládané výši, považovat za velmi slabou, jako tomu bylo ve zrušených zajišťovacích příkazech, ale naopak za spíše silnou. Pokud pak potvrzené zajišťovací příkazy neobsahovaly stejné vady, jaké obsahovaly zrušené zajišťovací příkazy, nemohl žalobce ani legitimně očekávat, že žalovaný ze stejných důvodů přistoupí i k jejich zrušení.

12 K poslední žalobní námitce žalovaný uvedl, že všechny potvrzené zajišťovací příkazy podepsala k tomu oprávněná osoba, a to v podobě kvalifikovaného elektronického podpisu ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Z předmětného elektronického podpisu je pak zřejmé i konkrétní pracovní zařazení úřední osoby, konkrétně „ředitel sekce“, v Územním pracovišti pro Prahu 3 spadajícím pod Finanční úřad pro hlavní město Prahu. V případě nepřítomnosti této úřední osoby podepisuje listiny včetně vydávaných rozhodnutí její zástupce, u nějž je jako pracovní označení uvedeno „ředitel odboru“. Dle žalovaného je pak pro posouzení potvrzených zajišťovacích příkazů nerozhodné, která konkrétní úřední osoba je podepsala, podstatné je, že je vydal věcně, místně a funkčně příslušný správní orgán a má veškeré náležitosti požadované právní úpravou. Již samotná forma doručení písemnosti prostřednictvím datové schránky pak garantuje, že písemnost vydal k tomu zmocněný správní orgán, přičemž ani absence podpisu v takovém případě není vadou, která by měla za následek nutnost zrušení takového rozhodnutí.

13 Proti tomuto rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

14 Žalobce v žalobě po rekapitulaci průběhu daňového řízení v první žalobní námitce namítl, že porovnáním zrušených a potvrzených zajišťovacích příkazů, ve spojení s napadeným rozhodnutím, je zřejmé, že skutkový stav je zjištěn zcela identicky, tzn. není zde žádných nových skutkových zjištění, která by daňové orgány neznaly dříve, na čemž nemůže nic změnit ani to, pokud se opakuje místní šetření za tímž účelem a s tímž zaměřením a se shodným závěrem, nebo pokud se opakovaně nenaleznou (nepovinné) webové stránky. Nejde o nic jiného než zjištění shodného skutkového stavu, i když se žalovaný v napadeném rozhodnutí snaží navozovat stav, že zde nějaké novum je. Také právní hodnocení skutkového stavu je obdobné, resp. správce daně jen v potvrzených zajišťovacích příkazech lehce doplňuje a rozvádí, co mu dříve chybělo a bylo i žalovaným vytýkáno. Žalobce zdůraznil, že všechna rozhodnutí, včetně napadeného, mají přibližně stejný (identický) obsah co do skutkových zjištění, a byla oproti zrušeným zajišťovacím příkazům doplněna (přibližně v rozsahu 10 %) o podrobnější právní hodnocení, především o odkazy na obecně závazné právní předpisy a judikaturu.

15 Žalobce následně v žalobě citoval závěry žalovaného ze zrušujícího rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný uváděl, že správcem daně popsané skutkové a právní závěry odpovídají pouze velmi slabé pravděpodobnosti, že žalobci bude stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období, tuto velmi slabou pravděpodobnost budoucího stanovení daně v daném případě nelze kompenzovat ani relativně silnou obavou o její budoucí dobytost; připomněl, že úlohou žalovaného je především přezkum zákonnosti odvoláním napadených rozhodnutí, nikoli nahrazení činnosti správce daně v takovém rozsahu, že teprve v odvolacím řízení formuluje jako první orgán v celém řízení nějaké právně relevantní závěry ze správcem daně popsaného skutkového stavu; upozornil, že žalobce využívá svůj bankovní účet k úhradě některých běžných poplatků spojených s podnikáním, jakož i k úhradě veřejnoprávních závazků, přičemž zaměstnává až šest osob, své daňové závazky žalobce zpravidla hradí ve lhůtách k tomu určených; shrnul, že při přezkoumání zrušených zajišťovacích příkazů dospěl k závěru, že v nich uvedené důvody jsou nedostačující pro osvědčení přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude žalobci stanovena v zajištěné výši, zajišťovací příkazy ze dne 10. 12. 2018 jsou pak nepřezkoumatelné.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

- 16 V souvislosti s obsahem zrušujícího rozhodnutí žalovaného žalobce odkázal judikaturu správních soudů, z níž je patrné, že za téhož skutkového a právního stavu nelze vydávat opakovaně zajišťovací příkazy, které byly témuž daňovému subjektu na tutéž daň a identické daňové období stanoveny, zejména argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č.j. 2 Afs 239/2015-66, z něž plyne, že původně nepřezkoumatelné rozhodnutí není možné zpětně konvalidovat doplněním dalších údajů, a jsou-li ohledně téže daně a zdaňovacího období vydány zajišťovací příkazy nové, musí být založené na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech. Žalobce namítl, že žalovaný si je odkazované judikatury vědom, a posouzením zjištěného skutkového a právního stavu jako dostatečného záměrně jednal protizákonně a za něj jednající osoby zneužily pravomoci úředních osob.
- 17 V druhé žalobní námitce žalobce namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, neboť žalovaným bylo rozhodováno o téže věci (stejných skutkových a právních důvodech) dvakrát a projednání a rozhodnutí věci, přinejmenším u třinácti prvostupňových rozhodnutí, která se týkala týchž zdaňovacích období, pro která byly dříve vydány zrušené zajišťovací příkazy, projednání a rozhodnutí bránila překážka „res iudicata – věc rozhodnutá“. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 167 a 168 daňového řádu.
- 18 Ve třetí žalobní námitce žalobce namítl, že žalovaný neuplatnil svou pravomoc pouze k účelům svěřeným mu zákonem nebo na základě zákona, ani ve svěřeném rozsahu, jednal tedy v rozporu s § 5 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný akceptoval postup správce daně, který „zhojil“ (konvalidoval) svůj někdejší nezákonný postup. Je zjevné, že správce daně pro „jistotu“ k někdejším třinácti zajišťovacím doplnil ještě tři další, které uzpůsobil tomu, co mu žalovaný naznačil ve svém zrušujícím rozhodnutí. Žalobce má za neuvěřitelné, pokud se daňové orgány vydávají cestou „pokus – omyl“ a v rámci téže věci si opakovaně testují, co jim projde. Dle žalobce byl v případě tří dalších zajišťovacích příkazů identický skutkový stav a s ním spojené právní závěry, a proto i ony měly být zrušeny a nikoli potvrzeny napadeným rozhodnutím.
- 19 Ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítl, že žalovaný svým postupem nešetřil práva a právem chráněné zájmy žalobce v souladu s právními předpisy a nepoužil jen takové prostředky, které by nejméně zatěžovaly žalobce a ještě by umožňovaly dosáhnout cíle správy daní, naopak konal v rozporu se zákonem a výše citovanou judikaturou.
- 20 V páté žalobní námitce žalobce namítl nedodržení třicetidenní lhůty pro rozhodnutí, jak mu ukládá ust. § 168 odst. 1 daňového řádu.
- 21 V šesté žalobní námitce žalobce namítl, že žalovaný neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, ani přitom nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Mimo jiné se, a to i ve světle dvojího stržení (zajištění) peněžních prostředků, žalovaný nevypořádal s tím, že na účtu žalobce byl dlouhodobě kladný zůstatek, a že na tomto účtu nebyla zjištěna a prokázána jakákoli podezřelá operace, na níž by měl žalobce účast, ani se žalovaný nevypořádal s tím, že žalobce je společností v právní formě s.r.o., která nemusí mít povinně zřízeny webové stránky (na rozdíl od akciových

společností, jimž to ukládá zákon o obchodních korporacích), ačkoli tomu správce daně připisoval nemalý význam.

- 22 V sedmé žalobní námitce žalobce namítl, že žalovaný nedbal na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, čímž se zcela odchýlil od ustálené judikatury i od toho, aby rozhodnutí bylo předvídatelné. Po konfrontaci napadeného rozhodnutí se zrušujícím rozhodnutím žalovaného měly být ze stejných skutkových zjištění činěny i „shodné“ právní závěry, což se však nestalo, neboť výrok rozhodnutí byl obrácený. Žalobce zdůraznil, že v mezidobí od zrušujícího rozhodnutí žalovaného do vydání napadeného rozhodnutí, tj. během deseti dnů, nebylo a ani být nemohlo zjištěno nic nového, co změnilo skutkový a právní stav věci a nahradilo tak žalovaným dříve deklarovanou „pouze velmi slabou pravděpodobnost, že žalobci bude stanovena daň“. Co nového se stalo v inkriminovaných deseti dnech z napadeného rozhodnutí seznatelné není. I proto žalobce označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
- 23 Spolu se zrušením napadeného rozhodnutí žalobce navrhl zrušit též potvrzené zajišťovací příkazy vydané správním orgánem 1. stupně.
- 24 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Vzhledem k podobnosti žalobních a odvolacích námitek se věcně vyjádřil stejně jako v napadeném rozhodnutí. Poznamenal, že žalobce v podané žalobě věcně nebrojí proti závěrům žalovaného o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k existenci přiměřené pravděpodobnosti, že žalobci bude stanovena daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období ve výši uvedené v zajišťovacích příkazech, nebo odůvodněné obavy, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Žalobními námitkami se žalobce dle žalovaného v podstatě pokusil navodit dojem, že žádná přezkoumatelná správní úvaha v tomto ohledu v potvrzených zajišťovacích příkazech (a potažmo v napadeném rozhodnutí) nebyla obsažena, případně že tato úvaha je v podstatě totožná s tou, kvůli jejímž vadám neobstály zrušené zajišťovací příkazy. S tím žalovaný nesouhlasil, uvedl, že na základě prostého porovnání odůvodnění zrušených zajišťovacích příkazů a potvrzených zajišťovacích příkazů je bez nejmenších pochyb patrné, že tato v žádném případě nejsou totožná, ani se neliší v pouhých drobnostech. Potvrzené zajišťovací příkazy mají oproti jednotlivým zrušeným zajišťovacím příkazům navíc přibližně o polovinu až dvojnásobně vyšší počet stran, přičemž se nejedná o změnu pouze kosmetického charakteru. Potvrzené zajišťovací příkazy jsou totiž zčásti postaveny na zcela odlišném předpokládaném důvodu budoucího stanovení daně žalobci, jakož i na ve zrušených zajišťovacích příkazech neuvedených skutkových okolnostech, tedy zejména poznatcích o ekonomické činnosti žalobce a jeho nesoučinnosti se správcem daně.
- 25 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

- 26 Městský soud v Praze o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení přes výzvu soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez jednání, jejich souhlas je tak presumován (ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.).
- 27 Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel zejména z následující právní úpravy.
- 28 Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
- 29 Podle § 101 odst. 4 daňového řádu přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.
- 30 Podle § 168 odst. 1 daňového řádu pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.
- 31 Městský soud považuje za účelné nejprve zopakovat dosavadní judikatorní závěry vztahující se k institutu zajištění daně ve smyslu shora citovaného ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6 Afs 108/2015-35, Nejvyšší správní soud označil zajišťovací příkaz jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že finanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, a to ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6 Afs 108/2015-35, nebo ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č.j. 6 As 38/2014-14).
- 32 Citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 167 odst. 1 daňového řádu lze shrnout tak, že 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. Na druhou stranu však musí v zajišťovacím příkazu

srozumitelně a přezkoumatelným způsobem uvést konkrétní okolnosti, jež se vztahují k oběma komponentám odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy jak k obavě, že bude stanovena určitá daňová povinnost, tak k obavě, že nebude takto stanovená daňová povinnost v době splatnosti dobytá. Zároveň platí, jak soud již uvedl výše, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), 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.

- 33 V nyní projednávaném případě žalobce v podané žalobě poměrně obecně zpochybňoval, zda žalovaný dostatečně a správně zdůvodnil existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Městský soud v Praze k posuzované žalobní námitce ve stejné míře obecnosti konstatuje, že správce vedly k vydání posuzovaných potvrzených zajišťovacích příkazů zejména dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy: 1) účast žalobce v podvodném řetězci, popřípadě přijetí pouze fiktivních zdanitelných plnění žalobcem, a 2) ekonomická a finanční situace (majetková nedostatečnost) žalobce. Správce daně ve všech šestnácti potvrzených zajišťovacích příkazech popsal na základě údajů vykázaných žalobcem v jeho kontrolních hlášení, že žalobce uplatnil daň z přidané hodnoty na vstupu na základě deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od jednotlivých tam specifikovaných obchodních společností v tam specifikované výši. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí závěry správce daně aproboval.
- 34 Jednalo se o předběžný závěr, který žalovaný učinil poté, co identifikoval jednotlivé články řetězce, v jejichž rámci mělo dojít k přeprodeji (přefakturaci) žalobcem vykázaných přijatých zdanitelných plnění, a jejich úlohu v daném řetězci (bod 3.1 potvrzených zajišťovacích příkazů), kde správce daně akcentoval, že nastavený obchodní model není s ohledem na opakování v jednotlivých zdaňovacích obdobích nahodilý; chybějící daň (bod 3.2 potvrzených zajišťovacích příkazů), kde správce daně pro jednotlivá zdaňovací období mimo jiné identifikoval články řetězce na pozici „missing trader“; nestandardnosti popsaných řetězců (bod 3.3 potvrzených zajišťovacích příkazů), kde správce daně mimo jiné identifikoval žalobce jako článek řetězce na pozici „profit taker“; a skutečnosti nasvědčující o možném povědomí žalobce o těchto nestandardnostech (bod 3.4 potvrzených zajišťovacích příkazů), kde správce daně zdůraznil organizovanost předmětného řetězce a jeho strukturu, v rámci které docházelo k téměř výhradní fakturaci mezi subjekty na pozici „missing trader“ a „profit taker“, tj. žalobce přijal zdanitelné plnění pouze od subjektů, které neodvedly daň do státního rozpočtu, dále poukázal na to, že předmětná zdanitelná plnění byla hrazena téměř výhradně v hotovosti. Z obsahu správního spisu a rovněž z textu potvrzených zajišťovacích příkazů vyplývá, že se jednalo o subjekty, které dlouhodobě neplnily své daňové povinnosti, vykazovaly plnění, k jejichž uskutečnění či přijetí neměly personální a materiální zázemí, byly často pro správce daně nekontaktní, některé subjekty nehradící předmětné daňové povinnosti byly s žalobcem personálně propojeny, nedisponovaly provozovny a jejich sídlo bylo toliko virtuální, žalobce za deklarovaná zdanitelná plnění žádnému z nich nehradil úplaty bezhotovostně na bankovní účty za tímto účelem oznámené správci daně. Správce daně dále učinil předpoklad, že žalobce svým odběratelům s ohledem na jejich předmět činnosti a poptávané služby s největší pravděpodobností poskytuje personální kapacity (agenturní pracovníky zejména dělnických profesí) pro účely realizace služeb potřebných při správě a

údržbě objektů, tato činnost žalobce je na vstupu nejvýznamněji tvořena mzdovými prostředky, ze kterých nelze uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, protože výstupy jsou zatíženy vysokou daňovou povinností.

- 35 Dále bylo u žalobce na základě místního šetření ze dne 19. 3. 2019 zjištěno, že také žalobce eviduje fiktivní sídlo, byla u něj zjištěna též absence webových stránek, tedy bylo zjištěno, že žalobce se neprezentuje veřejnosti a nenabízí své služby či zboží, přestože má měsíční obraty v řádu až milionů Kč, ekonomická činnosti přitom spočívá pouze v přefakturaci, dále bylo u žalobce zjištěno, že téměř nedosahuje zisku (rentabilita tržeb byla vypočítána na setiny celkového obratu), zjištěný majetek byl pouze likvidní (finanční prostředky), nebyl zjištěn žádný dlouhodobý majetek, nebylo zjištěno vlastnictví nemovitosti či motorového vozidla, na bankovním účtu žalobce byl zjištěn nedostatečný zůstatek finančních prostředků s ohledem na předpokládanou daňovou povinnost, kdy bylo zjištěno, že žalobce po přijetí finančních prostředků obratem vybírá jejich podstatnou část v hotovosti, často přes zákonný limit, případně finanční prostředky obratem odesílá na účty třetích osob, byla zjištěna nesoučinnost žalobce se správcem daně, který opakovaně nereagoval na výzvy k poskytnutí údajů a neumožnil zahájení daňové kontroly.
- 36 Městský soud poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud již opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 18/2015-48). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně.
- 37 Při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (viz odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 18/2015-48). Zajišťovací příkaz přitom lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31). Z uvedeného vyplývá, že hodnocení provedené správcem daně je správní úvahou, což také odpovídá povaze zajišťovacího příkazu jako nástroje správy daní, který není založen na dokazování, ale na správním uvážení. Takto je nutno také přistupovat k hodnocení použité správní úvahy.

- 38 Žalovaný těmto povinnostem v nyní projednávané věci dostál. Z výše uvedených hledisek nastavených judikaturou správních soudů byly potvrzené zajišťovací příkazy v této věci odůvodněny velmi podrobně a zcela přesvědčivě. Žalovanému se jeví jako nestandardní zejména skutečnosti, které soud stručně zrekapituloval v bodu 35 tohoto rozsudku, a které žalobce věcně nerozporuje, proto soud nepovažuje za potřebné blíže se o nich rozepisovat; shodně s žalovaným soud na tomto místě vyzdvihuje alespoň skutečnost, že žalobce systematicky přijímal zdanitelné plnění pouze od subjektů, které neodvedly daň do státního rozpočtu, úhradu za tato plnění činil výhradně v hotovosti, z podnikatelské činnosti měl pouze zcela nevýznamný zisk. Podpůrnou indicií svědčící o nestandardnosti nastaveného obchodního modelu je i okolnost, že žalobce neměl zřízeny webové stránky. Absenci prezentace na internetu žalovaný logicky přisoudil význam, neboť nezájem žalobce navazovat nové obchodní kontakty v souhrnu s ostatními zjištěními svědčí o účelovosti a formálnosti postupu žalobce. Městský soud žalovaným zjištěné skutečnosti vyhodnotil tak, že žalovaný v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie (ve smyslu výše citované judikatury), které jej oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že žalobce se účastní podvodného řetězce, popřípadě přijímá pouze fiktivní zdanitelná plnění, a že mu tedy bude v budoucnu doměřena daň. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu shledal městský soud indicie o zapojení žalobce do řetězce zcela dostatečnými, když dospěl k závěru, že všechny uvedené okolnosti zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104.
- 39 Hlavním zdrojem obav žalovaného tedy byla účast žalobce v podvodném řetězci, případně přijímání fiktivních zdanitelných plnění, a z toho plynoucích rizik pro budoucí jednání žalobce a pro dobytost daně. Dále své obavy žalovaný podpořil ještě pochybami ohledně ekonomické a finanční situace žalobce. I úvahu o majetku žalobce a prostředcích pro budoucí úhradu daně žalovaný učinil zcela případně, když zohlednil zejména to, že žalobce nedisponuje žádným nemovitým majetkem, a ač je obrat finančních prostředků relativně vysoký, zůstatky účtu žalobce jsou udržovány v minimální výši (viz bod 36 odůvodnění tohoto rozsudku). Tyto skutkové závěry žalobce v žádné fázi řízení nevyvrátil. Zcela správně pak přispěla k pochybnostem žalovaného skutečnost, že žalobce se správcem daně nekomunikuje.
- 40 Městský soud v Praze tedy uzavírá, že žalobce svým povinnostem vyplývajícím ze zákona i judikatury dostál; potvrzené zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí byly podrobně a přesvědčivě odůvodněny na základě skutkových zjištění, která žalobce relevantně nezpochybnil. V posuzované věci tedy byly zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně naplněny.
- 41 K jednotlivým žalobním námitkám Městský soud v Praze uvádí následující.
- 42 V první žalobní námitce žalobce namítá vydání potvrzených zajišťovacích příkazů opakovaně na základě totožného skutkového a právního stavu, jaký je popsán ve zrušených zajišťovacích příkazech.

- 43 Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným městský soud zjistil, že správce daně v potvrzených zajišťovacích příkazech detailně a pro každé zdaňovací období individuálně popsal zjištěný skutkový stav, z něž dovedl zapojení žalobce do řetězce obchodních společností, který vykazuje typické znaky podvodného řetězce, tedy řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Na rozdíl od zjištění a závěrů shrnutých v zrušených zajišťovacích příkazech správce daně nově doplnil správní úvahu ohledně činnosti žalobce na vstupu; usoudil, že vzhledem k tomu, že tato činnost je tvořena převážně mzdovými prostředky na agenturní zaměstnance, z nichž nelze uplatnit odpočet daně, zatímco výstupy jsou zatíženy vysokou daňovou povinností, žalobce s vysokou pravděpodobností navyšuje vstupy u daně z přidané hodnoty plněními zatíženými daňovým podvodem, popřípadě fiktivními plněními. Zdůraznil, že žalobce neposkytuje správci daně součinnost a na výzvy a oznámení správce daně opakovaně nereaguje. Tuto okolnost pak žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil jako zcela zásadní.
- 44 Uvedené dle přesvědčení městského soudu žalobcovu námitku spolehlivě vyvrací. Potvrzené zajišťovací příkazy ve srovnání se zrušenými zajišťovacími příkazy již obsahují dostačující skutkové a právní závěry, které osvědčují pravděpodobnost, že žalobci bude stanovena daň z přidané hodnoty z důvodu jeho předpokládané účasti na daňovém podvodu (či z důvodu přijímání fiktivních plnění), a že tato daň nebude dobytá. Skutková zjištění byla žalovaným náležitě doplněna, jednak o zjištění ohledně činnosti žalobce na vstupu a předpokladu z toho plynoucího pro činnost na výstupu, dále také o popsanou nesoučinnost žalobce. Doplněná zjištění byla řádně a logicky vyhodnocena jako vzbuzující důvodný předpoklad budoucího stanovení daně z přidané hodnoty, a jako vzbuzující důvodnou obavu budoucího ohrožení výběru daně. Tyto závěry dle hodnocení městského soudu mají oporu v doplněném skutkovém stavu a zcela obstojí.
- 45 Namítá-li žalobce, že žalovaný nejprve zhodnotil zjištěné skutečnosti jako velmi slabé pro osvědčení přiměřené pravděpodobnosti budoucí daně, zatímco v napadeném rozhodnutí tytéž okolnosti hodnotil jako dostačující, této námitce soud nemůže přisvědčit. Skutková zjištění byla v daňovém řízení v prvním stupni doplněna, jak soud uvedl výše. Právně relevantní závěry učinil již správce daně v potvrzených zajišťovacích příkazech, a to zcela detailně a komplexně (viz zejména bod 6.6 potvrzených zajišťovacích příkazů). Žalovaný pouze úvahy správce daně doplnil, nejednalo se o první formulaci právních závěrů, jak žalobce namítá. Žalobcem namítané argumenty o standardním využívání bankovního účtu a o řádném plnění ostatních veřejnoprávních závazků pak dle přesvědčení soudu nejsou bez dalšího způsobilé oslabit podezření žalovaného o existenci žalobcem deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, případně o jejich zasažení podvodem na dani z přidané hodnoty, ani obavu žalovaného o nedobytnost předpokládané daňové povinnosti, neboť nijak nevyvrací žalovaným zjištěné relevantní skutečnosti. Namítá-li dále žalobce, že žalovaný opakovaně zjistil tytéž trvající skutečnosti a nesprávně je vyhodnotil jako novum, pak musí městský soud i této námitce oponovat. Zjištěný stav byl přehodnocen optikou plynutí času, a nešlo tedy o skutkový stav totožný. Skutkový stav zjištěný na počátku daňového řízení může mít zcela jiný význam pro závěry správce daně o předpokládané účasti na daňovém podvodu a o vyslovení obavy možnosti budoucího výběru daně, než-li skutkový stav sice obdobný, avšak doplněný o poznatek, že je daňovým subjektem v průběhu daňového řízení nepřetržitě udržován. Právě neměnnost chování žalobce v běhu času v posuzovaném případě významně posílila obavu žalovaného o budoucí nedobytnost

předpokládané daňové povinnosti. Běh času je proto okolností, která odlišuje skutkový stav zohledněný ve zrušených zajišťovacích příkazech od skutkového stavu zohledněného v potvrzených zajišťovacích příkazech a v napadeném rozhodnutí. V této souvislosti je třeba odmítnout též argumentaci judikaturou Nejvyššího správního soudu ve věci nepřípustné konvalidace původně nepřezkoumatelného rozhodnutí doplněním dalších údajů, neboť v posuzovaném případě jde o skutkově odlišnou situaci. Nejednalo se o doplnění vadných zajišťovacích příkazů, ale o vydání zajišťovacích příkazů nových. K námitce překvapivosti postupu daňových orgánů pak městský soud konstatuje, že na vydání potvrzených zajišťovacích příkazů nic nenadálého neshledává, naopak je toho názoru, že formuloval-li správce daně pochybnosti již ve zrušených zajišťovacích příkazech, nelze očekávat, že daňové orgány nebudou pokračovat v úkonech směřujících k určení a zajištění daně. Zůstal-li žalobce pasivní a proti závěrům pospaným ve zrušených zajišťovacích příkazech věcně nebrojil, nemohl oprávněně předpokládat, že daňové orgány budou rezignovat na správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány postupovaly při vydání potvrzených zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí z hlediska doplnění skutkového stavu a právních závěrů v souladu se zákonem, žádný rozpor, natož žalobcem namítané úmyslné zneužití pravomoci úředních osob, soud neshledal. První žalobní námitka tedy není důvodná.

- 46 V druhé žalobní námitce, která se prolíná s žalobní námitkou první, žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že mu bránila překážka věci rozhodnuté.
- 47 Dle Městského soudu v Praze se v posuzované věci o překážku věci rozhodnuté nemohlo jednat, neboť původně vydané zajišťovací příkazy byly zrušeny a řízení o nich zastaveno. V době vydání potvrzených zajišťovacích příkazů tedy žádné jiné pravomocné zajišťovací příkazy v téže věci neexistovaly, neboť pravomocným rozhodnutím může být pouze rozhodnutí, které je účinné (§ 103 odst. 1 daňového řádu). Kromě toho je zajišťovací příkaz rozhodnutím předběžné povahy procesního charakteru, které je vázáno na existenci podmínek pro jeho vydání. Jedná se o skutečnosti odůvodňující existenci obavy ve smyslu ust. § 167 daňového řádu. Pokud tyto podmínky nejsou v zajišťovacím příkazu náležitě popsány, je namístě uplatnit postup podle ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu a zajišťovací příkazy zrušit a řízení zastavit, a pokud jsou poté v novém řízení podmínky znovu shledány, správce daně je opět oprávněn vydat zajišťovací příkaz, byť půjde o rozhodnutí v téže věci se stejnými účastníky. Ve vztahu k zásadě *ne bis in idem* tak mají rozhodnutí procesního charakteru předběžné povahy zvláštní postavení, kdy na ně nelze nahlížet stejně, jako je tomu v případě meritorních rozhodnutí. Skutečnost, že za určité zdaňovací období již byly vydány a následně zrušeny zajišťovací příkazy k zajištění úhrady konkrétní daně, proto nezakládá překážku věci rozhodnuté v tom smyslu, že by totožná daň za totožné zdaňovací období nemohla být předmětem zajištění znovu. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č.j. 2 Afs 239/2015-66 „*Správce daně má pochopitelně obecně možnost vydat zajišťovací příkazy nové, ovšem ohledně téže daně a zdaňovacího období založené na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech. Při úvaze o vydání nového zajišťovacího příkazu je požadavek zhodnocení recentní judikatury týkající se hmotněprávních předpokladů budoucího stanovení daně zcela legitimní. Správce daně musí pokaždé vážit, jaká je v okamžiku, kdy o zajištění rozhoduje, pravděpodobnost, že daň bude v určité výši stanovena, a své úvahy promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu.*“ Souladně s citovaným rozsudkem postupovaly daňové orgány v posuzované věci,

když, jak soud již objasnil výše, doplnily skutkový stav o relevantní skutečnosti a učinily na jeho základě nové právní závěry. Žalobní námitce tedy soud nemohl přisvědčit.

- 48 Ve třetí žalobní námitce žalobce namítá porušení povinnosti správce daně uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, v rozsahu, v jakém mu byla svěřena, neboť pouze pro jistotu vydal ještě i tři „nové“ zajišťovací příkazy, které se pokusil uzpůsobit tomu, co žalovaný naznačil ve svém zrušujícím rozhodnutí.
- 49 Městský soud v Praze se s uvedeným závěrem žalobce neztotožňuje. Na správnosti zajišťovacích příkazů pro zajištění úhrady daně za zdaňovací období měsíce listopadu 2018, prosince 2018 a ledna 2019 nic nemění skutečnost, že správce daně dříve vydal zajišťovací příkazy týkající se časově předcházejícího zdaňovacího období, a tyto byly žalovaným zrušeny. Řízení o zrušených zajišťovacích příkazech bylo formálně ukončeno a potvrzené zajišťovací příkazy představují rozhodnutí vydaná v samostatném řízení, které nemá na zrušené zajišťovací příkazy žádnou formální vazbu. Ani třetí žalobní námitka tak není důvodná.
- 50 Ve čtvrté žalobní námitce žalobce žalovanému vytýká, že nešetřil jeho práva a právem chráněné zájmy a nepoužil vůči němu mírnější prostředky.
- 51 V tomto ohledu městský soud především konstatuje, že z žalobcova chování v průběhu daňového řízení je zřejmé, že žádný takový jiný mírnější prostředek nemohl dostát účelu zajištění daně, neboť žalobce se správcem daně nijak nespolupracoval. Podle přesvědčení městského soudu je uplatnění standardního stanovení daně za použití mírnějších prostředků (jako například umožnění čerpat úvěr, posečkání úhrady daně, její rozložení na splátky atp.) namísto především tehdy, je-li s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, dobrovolně. Takové okolnosti však v projednávané věci soud neshledal, neboť žalobce s žalovaným nijak nespolupracoval, nereagoval na výzvy k poskytnutí listin a potřebných údajů, neumožnil zahájit u něj daňovou kontrolu. Žádný mírnější prostředek k zajištění daně ostatně v průběhu daňového řízení ani nenabídl. Městský soud v Praze se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že postup žalovaného nelze považovat za nepřiměřený, neboť v dané situaci se jednalo o postup jediný možný, když žalovaný důvodně shledal obavu o dobytosti v budoucnu stanovené daně, přičemž daňový řád alternativu k zajišťovacímu příkazu zajišťujícímu dosud nestanovenou daň neobsahuje. Žalobní námitka tedy nemůže obstát.
- 52 V páté žalobní námitce žalobce poukázal na to, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí po marném uplynutí třicetidenní lhůty dle ust. § 168 odst. 1 daňového řádu, kde je uvedeno, že není-li rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu vydáno do třiceti dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným.
- 53 Městský soud v Praze z obsahu správního spisu předloženého žalovaným zjistil, že žalobce podal odvolání proti potvrzeným zajišťovacím příkazům dne 23. 4. 2019 a napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 23. 5. 2019 (stejného dne bylo dodáno do datové schránky

zástupce žalobce), což je poslední den zákonné třicetidenní lhůty. Lhůta tak byla zachována a žalobní námitka není důvodná.

54 Pátou žalobní námitku lze v kontextu ostatních námitek vyložit také tak, že žalobce počátek běhu třicetidenní lhůty vztahuje k podání odvolání proti zrušeným zajišťovacím příkazům. Taková situace by mohla hypoteticky nastat v případě, pokud by odvolací daňový orgán rozhodnutím potvrdil zajišťovací příkaz, správní soud by následně rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil a v navazujícím odvolacím řízení by odvolací orgán znovu potvrdil totožný zajišťovací příkaz. S ohledem na prekluzivní povahu třicetidenní lhůty dle ust. § 168 odst. 1 daňového řádu pro vydání rozhodnutí o odvolání, tato po proběhnuvším soudním řízení znovu neběží a odvolací daňový orgán by při novém potvrzení totožného zajišťovacího příkazu postupoval v rozporu s odkazovaným ustanovením. V posuzovaném případě je však skutkový stav jiný; nejedná se o navazující odvolací řízení, ale o správní řízení samostatné, jak již soud objasnil výše. Úvaha o navázání běhu třicetidenní lhůty na podání odvolání proti zrušeným zajišťovacím příkazům je proto bezpředmětná.

55 V šesté žalobní námitce žalobce brojí proti postupu žalovaného při hodnocení důkazů.

56 Městský soud v Praze nejprve předesílá, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování zásadně neprovádí, správce daně vychází ze skutečností zatímte v daňovém řízení zjištěných či jinak známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně. V posuzovaném případě tedy žalovaný provedl „pouze“ kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně vyměřena, a zároveň dospěl k závěru, že okolnosti na straně žalobce nasvědčují důvodné obavě o její budoucí úhradě. Námitky, že správce daně neměl dostatečně „silné důvody“ k vydání zajišťovacích příkazů, kdy odůvodněná obava správce daně se má vztáhnout k budoucímu stanovení daně i budoucí nedobytnosti této daně, je třeba hodnotit tímto pohledem. Z napadeného rozhodnutí je dle názoru soudu jednoznačně patrné, jaké skutečnosti byly v řízení zjištěny a zohledněny. Žalovaný konkretizovanými skutečnostmi dostatečně vymezil, z čeho plynou obavy ohledně budoucího stanovení daně a i její nedobytnosti, a proč bylo přistoupeno k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat právě ve vzájemné souvislosti. Ač jednotlivé indicie samy o sobě nemusí svědčit o něčem protizákonném či o ohrožení budoucí dobytnosti daně; v případě žalobce je zřejmé, že je dán celý komplex těchto indicíí, které již závěr o ztížené dobytnosti daně umožňují formulovat. Bylo dáno podezření na zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, bylo zjištěno, že žalobce je právnickou osobou s pouze vysoce likvidním majetkem, nadto s udržovaným nízkým zůstatkem na účtu atd. Právě ve světle shora uvedených skutečností či indicíí je třeba hodnotit námitky, které žalobce vznáší proti každé z nich. I kdyby bylo v jednotlivostech možné akceptovat např. upozornění na dobrovolnost zřízení webových stránek, kladné zůstatky na účtu či plnění ostatních veřejnoprávních povinností, nelze pustit ze zřetele argumenty žalovaného o tom, že z absence internetových stránek lze dovodit nezáměr o obchodní transakce mimo okruh určitých obchodních partnerů neodvádějících daň do státního rozpočtu, o tom, že z chování žalobce, který hradil plnění výhradně v hotovosti, vykazoval zcela nevýznamný

zisk, zůstatky na účtu ponechával minimální atd., lze dovodit nedobytnost v budoucnu stanovené daně. Za takové situace se soud domnívá, že množství nějakým způsobem „podezřelých“ okolností pojících se se situací žalobce a jeho podnikáním je až nápadným způsobem vysoké, lze tedy akceptovat závěr daňových orgánů o existenci uceleného a logického okruhu indicií k vydání zajišťovacích příkazů.

- 57 V sedmé žalobní námitce žalobce namítá, že žalovaný ve skutkově obdobných případech bez důvodu rozhodl rozdílně, neboť za stejného skutkového zjištění v prvním případě rozhodl o zrušení zajišťovacích příkazů, zatímco v druhém nyní posuzovaném případě zajišťovací příkazy potvrdil, aniž správce daně v mezidobí zjistil cokoli nového.
- 58 Městský soud v Praze k této žalobní námitce opakuje, že v mezidobí mezi vydáním zrušených zajišťovacích příkazů a potvrzených zajišťovacích příkazů uplynula řada měsíců, ohledně nichž správce daně doplnil zjištění o ekonomické činnosti žalobce, včetně jeho chování vůči správci daně, které spočívalo v nespolutupraci a neposkytování součinnosti (neumožnění zahájit daňovou kontrolu ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím). Pravděpodobnost budoucího stanovení daně a budoucí nedobytnosti stanovené daně tak byla významně posílena. Námika je proto zavádějící a nelze s ní souhlasit. Uvedené okolnosti žalovaný výslovně a jednoznačně uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a městský soud proto neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, jak žalobce rovněž v souvislosti s posuzovanou žalobní námitkou namítá. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jaká skutková zjištění žalovaný učinil a jak ohledně nich uvažil, a dostatečně jsou odůvodněny i postoje, které žalovaný zaujal k odvolacím námitkám žalobce. K tomu městský soud podotýká, že úkolem správního orgánu není vyvrátit každý jednotlivý argument, který byl odvolatelem vymezen na podporu jeho odvolacích námitek, pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí reaguje na obsah a smysl odvolacích námitek a argumentuje tak, že z hlediska pravidel logického usuzování námitky účastníka vyvrátí. Podle názoru městského soudu napadené rozhodnutí tyto požadavky splňuje. Lze tedy uzavřít, že napadené rozhodnutí netrpí žádnými vadami, které by měly vliv na jeho přezkoumatelnost dle ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. a které by měly vést k jeho zrušení.
- 59 Ke zcela nekonkrétně vznesené námitce dvojího zajištění daně (dvojího stržení částky z žalobcova účtu) městský soud závěrem uvádí, že v posuzované věci z obsahu správního spisu nezjistil porušení principu zákazu dvojího zdanění. Městský soud může z důvodu nedostatku žalobního tvrzení pouze spekulovat, jaký konkrétní skutkový stav v daném případě zřejmě nastal a jaký postup žalobce napadá. Městský soud konstatuje, že za dvojí exekuci totožné daně nelze považovat situaci, kdy správce daně vydal potvrzené zajišťovací příkazy ještě před tím, než došlo k vrácení částky vymožené na žalobci na základě zrušených zajišťovacích příkazů, ani situaci, kdy správce daně postihl exekucí i finanční prostředky ve výši rozdílu mezi součtem částek ve zrušených zajišťovacích příkazech a součtem částek v potvrzených zajišťovacích příkazech. Blíže se soud vzhledem k absenci specifikace konkrétních skutkových námitek ze strany žalobce nemůže k uvedené žalobní námitce vyjádřit.
- 60 Městský soud v Praze tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, spočívalo na nesprávně zjištěném skutkovém základu a že by bylo nesprávné i po právní

stránce; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.

61 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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.

Praha 16. září 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu