



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **ADVERT VISION s. r. o.**
sídlem Chamrádova 475/23, 718 00 Ostrava-Kunčičky
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Gromanem,
sídlem Štěpánská 317/3, 602 00 Brno

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 12395/20/5100-41453-712277 ze dne 24. 3. 2020,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou ze dne 25. 5. 2020 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 12395/20/5100-41453-712277 ze dne 24. 3. 2020, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byly potvrzeny čtyři zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 23. 12. 2019: Prvostupňovými rozhodnutími bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH za zdaňovací období duben 2019 až červenec 2019, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 820 368 Kč.
2. Žalobce v žalobě zrekapituloval skutkový základ případu a proces před správními orgány; následně odkázal na relevantní judikaturu k věci. Dále uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány „bez varování“ na částky, které jsou pro žalobce likvidační; následná exekuce vedla k ukončení podnikatelské činnosti žalobce.
3. Ve vztahu k pravděpodobnosti stanovení daně žalobce namítl, že jediným důvodem, který ve správci daně vzbudil přesvědčení o budoucím stanovení daně, bylo to, že daňový subjekt přijal zdanitelná plnění na základě vyššího počtu zjednodušených daňových dokladů, zatímco svým odběratelům fakturoval běžnými daňovými doklady a platil v hotovosti; správce daně dospěl k závěru, že zjednodušené daňové doklady jsou fiktivní. Toto jsou dle žalobce jen domněnky správce daně, které nemohou odůvodnit vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně dle žalobce bez jakéhokoli podkladu ve spise zaujal stanovisko, že žalobce je podvodníkem na DPH. Dále žalobce ve vztahu k předloženým 96 fotografiím vztahujícím se k 1080 zjednodušeným daňovým dokladům, že není přípustné, aby správce daně uvedl, že se s důkazy z důvodu nedostatku kapacity neseznámil, ač jsou tyto důkazní prostředky pro věc zjevně relevantní, a přesto, že se s nimi řádně neseznámil, označil je za nedostatečné. Dále žalobce namítl, že je nesprávný závěr správce daně, že fotografiemi se pouze dokládá, že v určitý moment se na určitém místě nacházela reklama, a nelze z nich dovodit trvalost umístění reklamy; žalobce poukázal na opačné závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2011-84 ze dne 29. 12. 2011. Žalobce dále na příkladu společnosti Global Business, s. r. o. v měsíci květnu 2019 ukázal, že doklady obsahují specifikaci umístění reklamy, která je viditelná i na fotografiích. Žalobce dále namítl, že finanční orgány mohly ověřit oprávněnost nároku na odpočet daň na vstupu z dokladů vydaných žalobcem odběratelům na výstupu, neboť žalobce nemá vlastní zaměstnance a jediným způsobem, jak mohl reklamní služby poskytnout, je prostřednictvím subdodavatele; obchodní činnost žalobce totiž spočívá v pouhém přeprodeji reklamních služeb.
4. Ve vztahu k obavě o dobytost v budoucnu stanovené daně žalobce namítl, že finanční orgány rezignovaly na jakékoliv úvahy o možnosti nelikvidačního řešení, a to zejména uhrazení daně formou splátek či povolení posečkání úhrady daně. Závěrem pak uvedl, že nevzaly relevantně v úvahu bezproblémovou daňovou historii žalobce a jeho postavení na trhu, kdy tuto nelze zcela ignorovat.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 21. 7. 2020 navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. K přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně uvedl,

že svou úvahu o této pravděpodobnosti neopřel pouze o samotné vykazování plnění na zjednodušených daňových dokladech, resp. oddílech B3 kontrolních hlášení, nýbrž také o související skutečnosti, jimiž jsou hotovostní platby či nedostatečné zázemí pro přijetí takového množství plnění. Zjištění plynoucí z kontrolních hlášení a výpisů z bankovního účtu nelze považovat za ničím nepodložené domněnky. Žalovaný předpokládá, že žalobci nebude uznán nárok na odpočet daně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek. Pokud se týče námitky neseznámení se žalovaného s důkazními prostředky žalobce, pak žalovaný uvádí, že žalobce vytrhává z kontextu věty z jeho odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zajišťovací řízení nemůže nahrazovat nalézací řízení; důkazní prostředky byly proto posouzeny jen v mezích zjištění, zda

nadále trvá podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, a v tomto smyslu o nich žalovaný na straně 5-9 napadeného rozhodnutí pojednal. Pokud se týče hodnocení fotografií, žalovaný připustil, že nelze vést požadavky na prokázání reklamy *ad absurdum*, nicméně poukázal na kontext věci, kdy zdůraznil, že žalobce nevyvíjel žádnou snahu o ověření fakticity plnění a spokojil se s fotografiemi předloženými tvrzeným dodavatelem. Poukázal také na rozpory mezi fakturami a fotografiemi, kdy fotografie jsou pořízeny ve zcela jiných ročních obdobích, než jsou vystavené faktury. K obavě o budoucí dobytost daně žalovaný nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že žalobce žádné konkrétní návrhy na úhradu prostřednictvím splátek či jiným mírnějším způsobem neuvedl.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce je od 21. 8. 2015 plátcem DPH. Dne 23. 12. 2019 vydal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj čtyři zajišťovací příkazy, jimiž bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH za zdaňovací období duben 2019 až červenec 2019, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 820 368 Kč na depozitní účet správce daně. Téhož dne byl učiněn pokus o vyrozumění zástupce žalobce o vydání zajišťovacích příkazů a tyto byly žalobci doručeny do datové schránky. Dne 8. 1. 2020 zahájil správce daně daňovou kontrolu, jejímž předmětem je DPH za shora uvedená zdaňovací období. Dne 20. 1. 2020 bylo správci daně doručeno dovolání proti uvedeným zajišťovacím příkazům, které žalobce podáními z 18. 2. 2020 doplnil, resp. odstranil jeho vady. Žalobce předložil v odvolacím řízení mj. rámcovou dohodu o spolupráci na reklamních aktivitách ze dne 14. 12. 2018, seznam a fotodokumentaci reklamních ploch a faktury, které v předmětných zdaňovacích obdobích vystavil. Žalovaný spojil odvolací řízení do jednoho a 24. 3. 2020 odvolání napadeným rozhodnutím zamítl.
8. Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) 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.

9. Podle § 167 odst. 2 d. ř. zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
10. Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
11. Při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů, resp. odvolacích rozhodnutí proti těmto příkazům, je třeba brát v potaz velmi specifický charakter těchto instrumentů daňové správy. Jejich vydání musí být založeno na dvojí úvaze – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká je pravděpodobnost budoucího stanovení, resp. budoucí splatnosti daně. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu (rozsudky Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69 ze dne 13. 8. 2015 a Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016). Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014). Na druhou stranu nelze ztrácet ze zřetele povahu typu rozhodnutí, jakým zajišťovací příkaz je, a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, což se nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Tím, že se jedná o předstižné opatření, nutně pracuje toliko s určitou mírou pravděpodobnosti; byť i tato musí dosahovat určité intenzity tak, aby zásah orgánu finanční správy nebyl disproportionální vůči právu daňových subjektů na pokojné užívání majetku, garantovaném v čl. 11 Listiny základních práv a svobod (rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015). Zajišťovací příkaz je z jedné strany nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků, na druhou stranu je však také současně jediným efektivním prostředkem, který je sto zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013-26 ze dne 28. 11. 2013).
12. Žalobce předně namítal, že zajišťovací příkazy byly vydány na pro něj likvidační částky a jejich vydání bylo okamžitě následováno daňovou exekucí, kdy se tak stalo „ze dne na den bez varování“. K tomu soud uvádí, že tyto skutečnosti samy o sobě nevylučují zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Otázka likvidační výše zajištěné daně není kritériem, stanoveným v ustanovení § 167 d. ř. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016-27 ze dne 20. 9. 2016). Stejně tak nejenže není zákonnou povinností správce daně o vydání zajišťovacích příkazů vyrozumívát daňový subjekt předem, ale dokonce v mnoha případech by právě takové vyrozumění mohlo zmařit účel zajišťovacího příkazu.
13. Pokud se týče námitek proti pravděpodobnosti stanovení daně, žalobce namítl, že jediným důvodem, který ve správci daně vzbudil přesvědčení o budoucím stanovení daně, bylo to, že daňový subjekt přijal zdanitelná plnění na základě vyššího počtu zjednodušených daňových dokladů, zatímco svým odběratelům fakturoval běžnými daňovými doklady a platil v hotovosti; správce daně dospěl k závěru, že zjednodušené daňové doklady jsou fiktivní. Toto jsou dle žalobce jen domněnky správce daně, které nemohou odůvodnit vydání zajišťovacích

příkazů. Správce daně dle žalobce bez jakéhokoli podkladu ve spise zaujal stanovisko, že žalobce je podvodníkem na DPH. K tomu soud uvádí, že obava správce daně byla založena na kombinaci vícera skutečností: Žalobce předně vykazoval extrémně vysoký podíl zjednodušených daňových dokladů, nekorelujících s doklady vystavovanými žalobcem jeho odběratelům. Přitom nelze pominout, že od dodavatele šmíragroup a. s. přijímal množství dokladů na „částečný pronájem reklamních ploch“ v částkách do 10 000 Kč. Žalobce naproti tomu sám fakturoval svým odběratelům v částkách statisíců Kč měsíčně. Přijímal tedy mnohá zdanitelná plnění, zapsaná v oddílu B3 kontrolního hlášení, kdežto svým odběratelům poskytoval méně zdanitelných plnění ve vyšších hodnotách, která jsou uváděna v oddílu A4 kontrolního hlášení. Žalobce sám tvrdí, že reklamní služby jen přeproдал, nenabízí se tedy přijatelné zdůvodnění této disproporce, a proto rozměňování přijatých plnění nese zřejmé znaky účelovosti. To je navíc umocněno pouze hotovostními platbami, které znemožňují ověřovat fakticitu přijatých plnění a jejich dodavatele, a dále pochybností o ekonomickém smyslu celkové činnosti žalobce, který se věnuje jen přeprodeji reklamních služeb bez jakékoli reálné přidané hodnoty. V podrobnostech soud odkazuje na napadené rozhodnutí a uzavírá, že předpoklad doměření daně, vyslovený finančními orgány, je opodstatněný. Soud zdůrazňuje, že se jedná o předpoklad, který bude nutno teprve prověřit v následném nalézacím řízení. Souhrn skutečností, na nichž žalovaný založil svůj předpoklad, je však pro řízení o zajištění daně dostatečný. Pokud se týče namítaného nesprávného uvedení podvodu na DPH, ten není nikde v napadeném rozhodnutí explicitně konstatován.

14. Dále žalobce ve vztahu k předloženým 96 fotografiím vztahujícím se k 1080 zjednodušeným daňovým dokladům napsal, že není přípustné, aby správce daně uvedl, že se s důkazy z důvodu nedostatku kapacity neseznámil, ač jsou tyto důkazní prostředky pro věc zjevně relevantní, a přesto, že se s nimi řádně neseznámil, označil je za nedostatečné. K tomu soud ve shodě se žalovaným uvádí, že žalovaný se v rámci odvolacího řízení seznámil s předloženými důkazy

a vyhodnotil je v rozsahu potřebném pro řízení o zajišťovacích příkazech. Toto řízení nemůže suplovat řízení nalézací. Hodnocení fotografií je v napadeném rozhodnutí obsaženo, je konstatováno, že není přímá vazba mezi těmito fotografiemi a zjednodušenými daňovými doklady, navíc je tato vazba pochybná s ohledem na značně rozdílný počet fotografií a daňových dokladů (96 fotografií a 1080 dokladů).

15. Dále žalobce namítal, že je nesprávný závěr správce daně, že fotografiemi se pouze dokládá, že v určitý moment se na určitém místě nacházela reklama, a nelze z nich dovodit trvalost umístění reklamy; žalobce poukázal na opačné závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2011-84 ze dne 29. 12. 2011. Pokud se týče uvedené věty z odůvodnění napadeného rozhodnutí, je nutno ji korigovat, neboť ve světle citovaného rozsudku vskutku nelze prokázání existence reklamy vázat jen na okamžik pořízení fotografie; to ovšem samo o sobě nijak nerozbíjí zbylou úvahu žalovaného o tom, že fotografiemi se nepodařilo negovat předpoklad budoucího doměření daně. Soud nadto nepřehlédl i související úvahy žalovaného ohledně toho, že fotografie si žalobce sám nepořídil, ale mechanicky je přebíral od svého dodavatele, což může snižovat jejich vypovídací hodnotu.
16. Žalobce dále na příkladu společnosti Global Business, s. r. o., v měsíci květnu 2019 ukázal, že doklady obsahují specifikaci umístění reklamy, která je viditelná i na fotografiích. K tomu

soud jednak uvádí, že ona souvislost neplyne z obsahu fotografií samotných, ale jejich přiřazení, provedeného žalobcem, jednak odkazuje na vyjádření žalovaného, že jsou případy, kdy fotografie nekorelují s vykázanými plněními na fakturách ani dle číselného označení provedeného samotným žalobcem (např. sníh na fotografii vážící se k plnění v červenci).

17. Žalobce dále namítl, že finanční orgány mohly ověřit oprávněnost nároku na odpočet daň na vstupu z dokladů vydaných žalobcem odběratelům na výstupu, neboť žalobce nemá vlastní zaměstnance a jediným způsobem, jak mohl reklamní služby poskytnout, je prostřednictvím subdodavatele; obchodní činnost žalobce totiž spočívá v pouhém přeprodeji reklamních služeb. Dle soudu je takováto úvaha zkratkovitá. Implikuje kupříkladu vyloučení možnosti fiktivních zjednodušených dokladů, kterážto možnost ovšem z provedeného dokazování vyloučena nebyla. V podrobnostech soud odkazuje na odst. 63 napadeného rozhodnutí.
18. Pokud se týče obav o dobytost v budoucnu stanovené daně, žalobce nejprve namítl, že finanční orgány rezignovaly na jakékoliv úvahy o možnosti nelikvidačního řešení, a to zejména uhrazení daně formou splátek či povolení posečkání úhrady daně. K této námitce soud předně uvádí, že napadené rozhodnutí se těmito úvahám věnuje v odst. 73 napadeného rozhodnutí. Nadto přitaká žalovanému, který poukazuje na to, že žalobci s žádným reálným návrhem na využití mírnějších prostředků, který by žalovaný mohl hodnotit. Je nutno toliko dílčím způsobem korigovat úvahu žalovaného v závěru odst. 72 napadeného rozhodnutí, že při splnění podmínek § 167 odst. 1 d. ř. nelze považovat vydání zajišťovacího příkazu za porušení zásady přiměřenosti. Tak tomu zjevně není, což implikuje již samo sloveso „může“ v citovaném ustanovení a odporuje to i konstantní judikatuře, která klade důraz na to, aby se k zajišťovacímu příkazu přistupovalo jako k prostředku nejzazšímu, jak výše uvedeno. To nicméně nemění nic na tom, že zbylé úvahy žalovaného jsou správné. Popsaná struktura majetku žalobce ve spojení s okamžitým vybíráním prostředků připsaných na účet a minimálním generovaným ziskem neumožňovala využití žádných mírnějších opatření.
19. Pokud žalobce namítal, že žalovaný nevzal relevantně v úvahu bezproblémovou daňovou historii žalobce a jeho postavení na trhu, kdy tuto nelze zcela ignorovat, pak soud k tomu uvádí, že uvedené skutečnosti nebyly ignorovány, ale řádně vyhodnoceny. V kombinaci s výše uvedenými skutečnostmi neměly tyto věci potenciál zvrátit úvahu žalovaného o tom, že okamžité zajištění daně je jediný efektivní prostředek jak odvrátit hrozbu budoucí nedobytnosti v budoucnu vyměřené daně. Hrozilo zde vybrání peněžních prostředků z účtu bez reálné možnosti jiné formy uspokojení nároků fisku.
20. Z těchto důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul.
21. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 7. října 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu