



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **effect-plan s.r.o.**, IČO 04797353
sídlem Žižkova 1696/15, 586 01 Jihlava
zastoupený advokátem Mgr. Danem Modlitbou
sídlem Na Bělidle 830/2, 150 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24998/20/5100-41456-711994,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal dne 29. 4. 2020 pod č. j. 559726/20/2901-00540-706645 rozhodnutí – zajišťovací příkaz (dále jen „Zajišťovací příkaz“) dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve spojení s §

103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), kterými žalobci uložil, aby okamžikem jeho vydání zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 2 092 436 Kč.

2. Tento Zajišťovací příkaz vydal správce daně proto, že dle jeho názoru žalobce neprokázal dodání zboží plátcům do jiného členského státu EU. Tím dle správce daně nesplnil podmínku pro osvobození od daně dle § 64 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH. Dle správce daně tak byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, a to jak pravděpodobnost, že žalobci v budoucnu bude stanovena předmětná daň, tak předpoklad, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
3. Proti Zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24998/20/5100-41456-711994, a napadený Zajišťovací příkaz potvrdil. Právě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020 nyní žalobce brojí žalobou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce uvedl, že celá věc se týká třech obchodních případů z prosince roku 2016, kdy dodal zboží na Slovensko, resp. do Maďarska. Podstata sporu dle něj spočívá v tom, zda lze oprávněně vydat zajišťovací příkaz a vymoci zajišťovanou daň pouze z toho důvodu, že odběratel z dodaného zboží neuhradil DPH, a to v situaci, kdy dodání předmětného zboží odběrateli je prokázáno nebo lze mít za to, že bude dokázáno v průběhu důkazního řízení.
6. Dle žalobce se správce daně a žalovaný řádně nevěnovali dokazování týkajícímu se vývozu zboží deklarovaným odběratelům. Důkazy nehodnotili ve vzájemné souvislosti a dospěli ke zkratkovitému závěru, že faktické dodání předmětného zboží daným odběratelům žalobce neprokázal, když tito odběratelé daň z dodávek nepřiznali, resp. že se v takové situaci není třeba dokazováním zabývat (nekontaktnost těchto odběratelů a neodvedení daně nemohl žalobce ovlivnit). Takové pojetí nelze akceptovat. Je sice možné přijmout, že otázka splnění daňových povinností odběrateli může být indicií pro větší ostražitost správců daně dodavatelů, ale nikoli podkladem pro vybrání daně, kterou měl ve své zemi uhradit odběratel.
7. Podle svého názoru předložil a navrhl žalobce řadu důkazů prokazujících vyvezení zboží do jiného členského státu EU deklarovaným odběratelům. V tomto smyslu daňové orgány nepřipadně bagatelizovaly předložená čestná prohlášení odběratele a skladovatele. Podobné se týká čísla EKAER používaného maďarskou daňovou správou při dovozu zboží. Tato čísla buď byla přidělena a žalobce je prokazoval, nebo si je správce daně mohl zjistit. Žalovaný také překrucoval žalobcova tvrzení o tom, kdo zajišťoval skladování zboží. Podobně daňové orgány nebraly v potaz, že kniha jízd, kterou žalobce prokazoval dovezení zboží do skladu, byla poznamenána toliko snadno vysvětlitelnou chybou (místo cílového místa Szeged cílové místo Rözské, kdy obě sídla leží hned vedle sebe). Žalovaný také nepřiložil potřebnou váhu ani předložené fotografii vozidla, jímž žalobce zajišťoval dodávky do Maďarska, ani dokladům o zakoupení maďarské a slovenské dálniční známky. Žalovaný též nedůvodně odmítl důkazní návrhy v podobě záznamů z mýtných bran,

z hraničních přechodů a z prostoru letiště v Ruzyni. Žalovaný dále nevyslechl navržené svědky. Důkazy, které byly k dispozici, daňové orgány nehodnotily v jejich souvislostech.

8. Chybné je dle žalobce také hodnocení jeho údajně nestandardního modelu obchodování. Tento model, byť zajišťující malou marži, fungoval. Ovšem neobvyklý model obchodování navíc není důvodem pro zajištění daně. Žalobce obchoduje dlouhodobě a plní si své daňové povinnosti. Nadto žalovaný údajně neobvyklý model obchodování bez vstupu vlastního kapitálu mylně hodnotí jako argument pro pravděpodobné budoucí stanovení daně, ačkoli by tak mohl činit maximálně k faktoru obtíží při budoucím vybrání daně.
9. Žalobcův model obchodování žalovaný hodnotí nesprávně také ve vztahu k tvrzenému nesouladu mezi žalobcem popisovanou praxí a pravidly vyplývajícími z příslušných rámcových smluv. Podobně žalovaný vadně vyhodnotil, že jednotlivé platby od odběratelů nelze jednoznačně přiřadit k jednotlivým dodávkám konkrétního zboží.
10. Konečně se žalobce domnívá, že žalovaný pochybil i v otázce obtíží při budoucím vybrání daně. Jednak problematiku žalobcových úvěrů hodnotil v rámci pravděpodobného budoucího stanovení daně (to se teoreticky může týkat právě jen obtíží při budoucím vybrání daně), jednak nevzal v potaz povahu těchto úvěrů a žalobcovu schopnost je uhradit.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání ve věci

11. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že by dle jeho názoru měl soud žalobu pro nedůvodnost zamítnout, neboť jeho rozhodnutí je zákonné, jakož byl zákonný i jemu předcházející Zajišťovací příkaz.
12. Žalovaný shrnul, že zjištění vyplývající z místních šetření, daňové kontroly a vyhledávací činnosti založila důvodný předpoklad správce daně, že žalobce neprokáže splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží zahraničním odběratelům M+P CNC s.r.o., VAT: SK2022928523 (dále jen „M+P CNC“), a Marker Holding s.r.o., VAT: SK2023796632 (dále jen „Marker holding“), do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 a § 64 zákona DPH ve zdaňovacím období prosinec 2016. Správce daně vzal v potaz také zjištění o silné majetkové nedostatečnosti žalobce, a o odčerpávání většiny peněžních prostředků z bankovních účtů žalobce. Bylo totiž zjištěno, že žalobce většinu peněžních prostředků připsaných na účty (tj. svůj jediný významný majetek) v krátkém časovém horizontu převádí na účty třetích osob, případně vybírá v hotovosti. Z těchto důvodů vydal správce daně Zajišťovací příkaz.
13. Důvodný předpoklad, že žalobce neprokáže splnění podmínek pro osvobození od daně, vyplynul např. z toho, že dodávky byly bez jasného důvodu vyloženy v místě odlišném od sídla odběratelů. Doklady o dopravě se jeví jako nevěrohodné. Nestandardní model obchodování spočíval v tom, jak jsou prováděny platby za zboží – platby zasílané dodavatelům a platby přijímané od odběratelů jsou prováděny předem, tedy v okamžiku, kdy žalobci není znám obsah a rozsah plnění a kdy příchozí platby za prodané zboží nepokrývají odchozí platby za nakoupené zboží. Pochybnosti vznikly také o samotném fungování a činnosti žalobcových odběratelů. Nadto žalobce nefiguruje v daných obchodech v nějaké aktivní roli, je spíše pasivním prostředníkem, přes kterého proudí platby a zboží, přičemž žalobce neřeší ani reklamace tohoto zboží a nemá je pojištěno. Pochyby vzbuzuje i forma komunikace žalobce s dodavateli a odběrateli.

14. Je také odůvodněná obava o budoucí dobytost daně vyplývající ze zjištění o majetkové nedostatečnosti žalobce (nevlastní žádný dlouhodobý majetek), kdy z finanční a majetkové situace žalobce je zřejmé, že bude stěží schopen uhradit dosud nestanovenou daň z výsledků své vlastní ekonomické činnosti (žalobce je zásadně zadlužen, podle analýzy výkonnosti žalobce nevykazuje zásadní rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními, kdy zapojení do popsaného obchodního modelu mu generuje pouze minimální marži pokrývající provozní náklady, což způsobilo nutnost čerpání úvěrů). Jediným podstatným majetkem žalobce jsou peněžní prostředky na bankovních účtech, které však žalobce v krátkém časovém horizontu převádí na účty třetích osob (popř. jimi hradí náklady), takže je zde zásadní obava, zda majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jeho vlastnictví.
15. Celý nestandardní model žalobcova obchodování popisuje žalovaný tak, že spíše než generování zisku může přispívat k čerpání výhody v podobě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH, popř. uplatňování nároku na odpočet daně u souvisejících přijatelných zdanitelných plnění. Přinejmenším to způsobuje snížení základů daně, a tedy snižuje daňovou povinnost žalobce na DPH, popř. vytváří daňovou výhodu v podobě nadměrného odpočtu.
16. K údajně nesprávnému hodnocení důkazů uvádí žalovaný, že nyní nejde o nalézací řízení, kdy by se provádělo podrobné dokazování. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu vychází správce daně pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známé a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu. Nejedná se tak o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu budoucího stanovení daně a nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně. Předložené důkazní prostředky je tak i odvolací orgán povinen hodnotit pouze z pohledu, zda jsou způsobilé vyvrátit závěr o naplnění podmínek k vydání zajišťovacího příkazu. V souladu s tím tak žalovaný pohlížel i na žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky: předběžně shlédl listiny předkládané jako důkazní prostředky a předběžně se seznámil s návrhy žalobce k provedení dalších důkazních prostředků a dospěl k závěru, že tyto nejsou způsobilé zcela vyvrátit předpoklad budoucího stanovení daně, neboť nemění ničeho na okolnostech, že odběratelé přijetí zboží od žalobce sami (v daňovém řízení) netvrdili a nepřiznali daň, a ani neosvětlují důvody zvoleného obchodního modelu, jehož se žalobce jako prostředník účastnil, a proto je pro celkové posouzení existence předpokladu budoucího stanovení daně zhodnotil jako irelevantní.
17. Dále se žalovaný podrobněji vyjádřil k jednotlivým důkazům, které žalobce předložil a zhodnotil je jako nedostatečné pro vyvrácení závěrů o důvodnosti vydání Zajišťovacího příkazu. To se týká i zhodnocení žalobcova obchodního modelu a jeho majetkových poměrů.
18. K vyjádření žalovaného podal žalobce podrobnou repliku. V ní rozporoval jednotlivá tvrzení žalovaného, která mj. označil za zavádějící. Některá další tvrzení charakterizoval jako nerelevantní, neracionální či nepřipadná. To se týká i toho, jak žalovaný (či správce daně) hodnotil jednotlivé předložené důkazy nebo důkazní návrhy a jak se k nim vyslovil ve vyjádření k žalobě. Žalovaný přitom hledá složitá vysvětlení a ignoruje vysvětlení jednoduchá a nabízející se, jak je prezentuje žalobce. Úvahy žalovaného považuje žalobce za nelogické, nepřihlízející k hodnocení jednotlivých skutečností a důkazů, a rovněž je označuje za projev libovůle a nedostatečné argumentace.

19. V dalším podání žalobce upozornil na výsledky svědků (přepravců), které správce daně provedl v rámci pokračující daňové kontroly. Tyto výsledky mají potvrzovat, že žalobce předmětné zboží dodal deklarovaným odběratelům do jiného členského státu.
20. Na žalobcovu podání následně reagoval i žalovaný. Ten se ve svém poměrně konfrontačním podání soustředil na vyvracení jednotlivých argumentů, které uplatnil žalobce v replice. Žalovaný přitom z překrucování jednotlivých formulací a z pokusů o dehonestaci nařkl žalobce, pakliže ten takovou argumentaci zvolil ve své replice.
21. Poslední podání ve věci učinil žalobce. V něm se opět věnoval předchozí argumentaci žalovaného. Poukázal také na to, že v letech 2016 až 2019 dosahoval zdaněného zisku a tudíž jeho obchodní model je zjevně funkční; žalobcovu ekonomiku narušil až zásah finanční správy. Samy pochybnosti žalovaného označil žalobce ve světle své argumentace za pochybné.

IV. Posouzení věci soudem

22. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

IV. a) K případu a zajišťovacím příkazům obecně

23. Jádrem sporu v daném případě představovalo to, zda byly dány podmínky pro vydání výše specifikovaného Zajišťovacího příkazu za příslušné zdaňovací období, resp. zda Zajišťovací příkaz byl v souladu se zákonem a nakolik rozhodl žalovaný o odvolání žalobce věcně a procesně správně.
24. Úvodem soud konstatuje, že dle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Dle odstavce 3 téhož ustanovení správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet, není-li nebezpečí z prodlení. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
25. Dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, v jehož intencích správce daně rovněž rozhodl, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
26. K institutu zajišťovacího příkazu existuje relevantní judikatura Nejvyššího správního soudu – odkázat lze např. na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS, rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publikovaný pod č. 3049/2014 Sb. NSS, rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publikovaný pod č. 3368/2016 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).

27. Zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Zajišťovací příkaz může správce daně vydat, jestliže a) zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně, a b) jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Důsledné trvání na obou těchto podmínkách je pojistkou proti hrozící svévoli správce daně. Současně je projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva. Soudy tak při následném přezkumu ověřují pouze to, zda finanční orgány identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou podmínek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38, bod [24], včetně citace starší judikatury).
28. Z uvedené judikatury lze dovést zejména to, že skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu není shodná s tou, na jejímž základě lze daň vyměřit či doměřit. Po správci daně tedy nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení daně. Tyto závěry vyplývají např. z již připomínaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104. Zároveň však z tohoto rozsudku plyne, že nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout – správce daně je povinen důvody, po které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání je třeba řádně vypořádat námítky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Jedná se tedy o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (z daných závěrů vychází i odborná literatura – viz např. *Burda, Z. Zajišťovací příkaz opět v centru pozornosti – judikatura správních soudů*. Dostupné v systému ASPI: LIT238109CZ). V rámci těchto mantinelů se tedy pohybuje rámec „dokazování“ a odůvodňování zajišťovacích příkazů (rozhodnutí o odvoláních proti nim). Lze přitom konstatovat, že takto vymezenou „hrací plochu“ v zásadě nezpochybnuje ani jedna ze stran nynějšího sporu, který se vede zejména o to, zda Zajišťovací příkaz a rozhodnutí žalovaného těmto požadavkům dostaly. Zároveň je možné uznat, že takto nastavené podmínky rozhodování jsou pro dotčený daňový subjekt poměrně přísné a ztěžují jeho obranu proti případnému zajišťovacímu příkazu; jedná se však o důsledek celkové povahy daného institutu, který má být operativní a umožňovat předcházení negativního dotčení fiskálních zájmů.
29. V nyní projednávané věci odůvodnění rozhodnutí správních orgánů – správce daně i žalovaného – (na něž je nutno nahlížet jako na jeden celek) před citovanými judikaturními závěry ob stojí, byť s výraznými korekcemi.

IV. b) Předpoklad budoucího stanovení daně

30. Pokud jde o hledisko předpokladu budoucího stanovení daně, domnívá se soud, že z pochybností vyjádřených daňovými orgány bezezbytku ob stojí toliko skutečnost, že odběratelé M+P CNC a Marker holding z dodaného zboží nepřiznali a neuhradili DPH. O tom není dalšího sporu a tento fakt vyplývá z odpovědi slovenské finanční správy na žádost o poskytnutí informací.

31. Zároveň jsou tyto korporace pro slovenského správce daně nekontaktní, nekomunikují s ním, na výzvy nereagují a nepodávají daňová přiznání k DPH (to s sebou nese určitou primární míru nedůvěryhodnosti deklarovaného dodání zboží tomuto subjektu, která rovněž vedla slovenskou finanční správu ke zrušení registrace k DPH k 30. 6. 2017 v případě M+P CNC a k 1. 1. 2018 v případě Marker holding). Ze sdělení slovenské finanční správy také plyne, že společnost M+P CNC poslední daňové přiznání k DPH podala za zdaňovací období listopad 2016, přičemž v něm nepřiznala plnění deklarovaná žalobcem za zdaňovací období listopad jako dodání zboží právě M+P CNC. Obdobně korporace Marker holding poslední daňové přiznání k DPH podala za zdaňovací období únor 2017. Ani jeden z těchto subjektů tedy nepodal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2016. Z výše uvedených důvodů se tak správci daně nepodařilo od jmenovaných odběratelů získat cokoli relevantního, co by dokladovalo uskutečnění předmětných transakcí, dodání zboží do jiného členského státu a převzetí zboží.
32. Popsané skutečnosti, tak mohly pro správce daně představovat indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně, byť lze přisvědčit žalobci, že plnění daňových povinností smluvními partnery mohl žalobce ovlivnit stěží (být i to nelze vyloučit, kdy přichází alespoň teoreticky v úvahu, že tuto skutečnost si může ten který daňový subjekt u svého smluvního partnera ověřit, potažmo jej požádat o doložení, že své povinnosti plní).
33. Pohříchu však tyto indicie zůstaly relativně osamocené, resp. daňové orgány se ve vztahu k dalším žalobcovým námitkám nevyslovily zcela přesvědčivě. V celkovém kontextu je však soud toho názoru, že z pohledu pravděpodobnosti budoucího stanovení daně „zdořaly laťku“, kterou je z hlediska jejich „síly“ třeba klást na důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně.
34. Dle soudu přitom nebyl důvod, aby žalovaný takovým způsobem, jako to činil, odmítal relevanci čestných prohlášení zástupců korporací M+P CNC a Marker holding. Soud nyní nesdílí názor žalovaného, že u těchto prohlášení není zřejmé, kdo je učinil, k jakému zboží se vztahují apod. Naopak lze v rámci předběžného posouzení věci, jaké je adekvátní procesu vedoucímu k vydání zajišťovacího příkazu, mít za to, že tato prohlášení učinily příslušné osoby, a to ve vztahu k předmětnému zboží (jelikož v tomto smyslu soud daná čestná prohlášení nespornuje, neprovedl ani v řízení důkaz „podrobnějšími“ čestnými prohlášeními, která žalobce předložil v řízení před soudem). Na druhou stranu však soud sdílí názor žalovaného, že síla předmětných čestných prohlášení je výrazně oslabena tím, že dotčené subjekty tato plnění nepřiznaly „oficiálním“ a řádným způsobem, tedy v rámci plnění svých daňových povinností (podání přiznání k DPH a odvedení daně).
35. Podobné se týká i čestného prohlášení skladovatele, resp. zástupce skladu Csinger Logistics. Toto prohlášení sice může svědčit pro dodání konkrétního zboží na Slovensko, nedosvědčuje však, že toto zboží naplnilo stran svého dodání podmínky v tomto směru vyžadované § 13 odst. 2 zákona o DPH (žalobce sice namítá, že s ohledem na dikci tohoto ustanovení postačovalo zboží toliko *odeslat* do jiného členského státu, dle názoru soudu se však jedná o zjednodušující výklad, neboť tu je také nutné, aby dané zboží fyzicky opustilo území a v tomto směru též došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník – viz komentář k § 13 odst. 2 zákona o DPH In: *Brandejs, T. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. Praha: Wolters Kluwer; právní stav k 1. 9. 2020, dostupný v systému ASPI pod ASPI ID: KO235_2004CZ*). Analogický závěr soud uvádí i v případě polemiky o tom, která konkrétní osoba měla zboží ve skladu převzít (soud zde přisvědčuje spíše žalobci, že touto osobou mohl být myšlen jak pan G. H., tak pan Z. D., ačkoli žalovaný

v tomto směru tvrdí rozpory v žalobcových vyjádřeních), potažmo přidělení čísla EKAER jednotlivým deklarovaným dodávkám.

36. Soud se domnívá, že žalovaný příliš příkře hodnotil údaje z knihy jízd v případě dodávek ze dne 9. a 10. 12. 2016. Ačkoli je tu rozdíl mezi místem dodání dle mezinárodního nákladního listu – MNL (Szeged) a knihou jízd (Rözske), dle názoru soudu žalobce věrohodně vysvětlil, jak k tomuto rozdílu mohlo dojít. Rözske se skutečně nachází v sousedství Szegedu a navigační systém založený na signálu GPS, který knihu jízd generuje, tak opravdu mohl zaznamenat nepřesný (avšak vysvětlitelný údaj). Dodání do Maďarska pak lze pochopit u slovenského subjektu, pakliže v něm figurují osoby maďarské státní příslušnosti (tolik k „indicii“ žalovaného, že zboží je dopravováno mimo sídlo toho kterého subjektu).
37. Dle soudu lze ve prospěch žalobce interpretovat i jiné důkazy, které v řízení před daňovými orgány žalobce doložil. Jde např. o fotografii vozidla Octavia Combi před skladem v Szegedu. Tato fotografie sice nezachycuje registrační značku tohoto vozidla, které mělo vývoz části zboží uskutečnit, resp. se tato fotografie vztahuje k datu dřívějšímu, než měl žalobce předmětnou dodávku z prosince roku 2016 realizovat, přesto však dle názoru soudu nasvědčuje tomu, že žalobce daným typem vozidla nějaké dodávky do předmětného skladu uskutečnil, tudíž měl k tomuto místu vztah, který mohl být obchodního charakteru. Podobně pak je možné ve prospěch žalobce vykládat i zakoupení maďarské a slovenské dálniční známky pro rozhodné období, jakož i doklady o dovozu dotčeného zboží na letiště v Ruzyni. Výpisy z účtů pak svědčí také pro to, že žalobce za dotčené zboží bezhotovostně platil i za toto zboží obdržel bezhotovostní platby (na druhou stranu však nelze v rozporu s tím, co tvrdí žalobce, jednotlivé příchozí platby jednoduše spárovat s jednotlivými fakturami, neboť poměrné části příchozích částek spojuje žalobce s vydanými fakturami *ex post* tak, že shodu těchto peněžních toků lze vytvořit zpětně – srov. s. 8 a 9 žaloby).
38. Při určité míře vstřícnosti by pak dle soudu nakonec bylo možné – ve svých souvislostech – interpretovat ve prospěch žalobce i skutečnosti a důkazy zmíněné v bodech 34. a 35. tohoto rozsudku. V tomto smyslu by soud považoval od daňových orgánů za „pocitivé“, kdyby přiznaly, že se jejich pochybnosti ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení daně odvíjejí především od osob žalobcových odběratelů, kteří vykazují problémové rysy a mj. si neplní své daňové povinnosti (viz body 30. a 31. tohoto rozsudku), potažmo od modelu žalobcova fungování. Pakliže se správce daně a žalovaný snaží udržet svou konstrukci na prakticky bezvýjimečném odmítání všech žalobcových argumentů a důkazů, působí jejich snaha poněkud křečovitě a vykonstruovaně (na to upozorňuje právě i žalobce, že se žalovaný snaží hledat nejrůznější krkolomná vysvětlení podkladů a námitek prezentovaných žalobcem); paradoxně tak daňové orgány oslabují vlastní věrohodnost, místo co aby ji posilovaly.
39. To se týká ať již řízení před soudem či vlastních rozhodnutí daňových orgánů, čímž poskytují žalobci relativně silné argumentační pole. Stručně tak soud zmiňuje následující skutečnosti:
40. Zajišťovací příkaz tak např. hovoří o tom, že žalobce ze svých účtů frekventovaně převádí peníze na účty svých dodavatelů, popř. tyto prostředky používá na krytí svých podnikatelských aktivit. Ve vyjádření k žalobě však žalovaný, snad ve snaze posílit svou pozici, mluví o tom, že žalobce většinu peněžních prostředků přicházejících na jeho účty

v krátkém časovém horizontu převádí na účty třetích osob, či je vybírá v hotovosti. Takový posun v argumentaci, do jisté míry zavádějící, však nepůsobí seriózně (platby za odebrané zboží, jakož i platby za zajišťování vlastní podnikatelské činnosti, jsou přece zcela běžný a jinak žádoucí model chování). Podobně není dotazena argumentace, že žalobcův podnikatelský model je ztrátový a vede k nutnosti čerpání úvěrů – žalovaný se tak nevypořádal s tvrzením žalobce, že dosahuje zisku, byť nevysokého, a také se blíže nezabýval povahou a důvodem daných úvěrů (jak poukazuje žalobce, čerpání různých provozních úvěrů není nic neobvyklého). Ve vyjádření žalovaný vypichuje, že si žalobce počíná neopatrně, pokud si fakturační údaje přeposílá přes „nezabezpečenou aplikaci WhatsApp“ – takové odůvodnění však Zajišťovací příkaz neobsahuje, když hovoří toliko o používání aplikace WhatsApp, přičemž není zřejmé, jak poukazuje i žalobce, v čem je tato komunikace podezřelější nebo nezabezpečenější než např. komunikace přes e-mail; i tato snaha žalovaného „vyšperkovat“ svou pozici nepůsobí příliš šťastně. V napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětluje žalobcův model chování snahou o získání daňového zvýhodnění ve formě osvobození od DPH, ve vyjádření k žalobě však již mluví i o možném uplatňování odpočtů DPH, aniž by vzhledem k popisovaným okolnostem transakcí srozumitelně uvedl, jaké odpočty tedy má žalobce uplatňovat. Povrchně také působí vyjádření žalovaného k žalobě o tom, že v řízení dle § 167 daňového řádu nedochází k dokazování – do určité míry je to sice pravdou, ale nelze tím bez dalšího odmítat argumenty snažící se vyvrátit předpoklad budoucího stanovení daně (zde by soud opět považoval za poctivější, kdyby žalovaný např. uvedl, že důkazy předkládané žalobcem mohou mít jistou relevanci, nicméně s ohledem na povahu žalobcových smluvních partnerů a jejich činnost jim nyní nepopřává sluchu, místo co aby se snažil všechny komplikovaně bagatelizovat či eliminovat s odkazem na proces „dokazování“ v rámci řízení o vydání zabezpečovacího příkazu). Podobně zpochybňovat čestná prohlášení odběratelů tím, že byla vyhotovena více než tři roky po uskutečnění obchodu, nedává logicky smysl: čestná prohlášení žalobce předložil v souvislosti s řízením před správcem daně a s jeho pochybami; předtím neměl důvod taková čestná prohlášení shromažďovat a odběratelé neměli důvod taková čestná prohlášení vystavovat; naopak vystavování čestných prohlášení dopředu „do zásoby“ by mohlo být podezřelé. Také nelze ve vyjádření k žalobě tautologicky argumentovat tak, že pochybnosti správce daně a žalovaného jsou důvodné, potažmo že jimi uváděné nesrovnalosti jsou důvodné, jinak by nebylo potřeba Zajišťovací příkaz vydávat.

41. Všechny argumenty zmíněné v předchozím odstavci zmiňoval žalobce v řízení před soudem. Avšak je třeba vzít v potaz (jak plyne z výše uvedeného), že často nemíří proti samotnému napadenému rozhodnutí, jako spíše proti ne zcela vhodně formulovaným vyjádřením k žalobě (jimiž se žalovaný zřejmě snaží zmírnit deficity svého rozhodnutí). Předmětem soudního přezkumu nadále zůstává napadené rozhodnutí, resp. Zajišťovací příkaz; právě tím se také soud zabývá a s odvoláním na výše uvedené dále rozvádí, proč se domnívá, že se zmíněnými výhradami ob stojí.
42. Pokud soud tedy akceptuje určitou „nadkritickou“ míru pochybností správce daně a žalovaného stran pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, činí tak právě v souvislosti s povahou žalobcových obchodních partnerů a některými aspekty žalobcova fungování.
43. Nekompatibilita žalobcových odběratelů, zejména pak to, že tito daň nepřiznali a neodvedli (a činili tak zřejmě i v dalších zdaňovacích obdobích; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, bod [57]), přičemž přímo u nich není

možné plnění ověřit, vede k možným pochybám uskutečnění deklarovaného plnění v souladu se zákonem o DPH. Zároveň žalobce vykazoval relativně velké obraty při nízké marži. Této marže, potažmo zisku, dosahoval částečně i v důsledku toho, že na sebe bral velké riziko tím, že zboží v milionových hodnotách nepojišťoval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, bod [57], *a contrario*), jakož ani nevyplácel odměnu své jednatelce a panu M., který v činnosti žalobce sehrával zásadní roli. Žalobce nevysvětlil, jak získal kontakty na dodavatele či odběratele (žalobce uvádí, že to bylo na základě dřívějšího působení jednatelky a pana M. ve společnosti Next Trade s.r.o., z ničeho však nevyplývá jejich angažovanost pro tuto korporaci). Reálný model žalobcova fungování, jak jej popisoval v rámci daňového řízení, se také liší od modelu, který je zachycen v rámcových smlouvách, které uzavřel se svými odběrateli, přičemž není zcela jasné, zda žalobce sehrával toliko roli pasivního prostředníka, přes kterého zboží a platby pouze „protékají“, nebo zda má nějakou zásadnější úlohu; není také jasné, zda žalobce vyřizuje reklamace zboží – na jednu stranu uvádí, že nikoli, že tyto otázky si řeší přímo jeho odběratelé s jeho dodavatelem (viz protokol o místním šetření ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1761646/19/2901-60562-712555), na stranu v odvolání o vyřizování některých reklamací hovoří. Aniž by tak soud hodnotil způsob žalobcova podnikání (soud plně chápe, že ne každý dosáhne vysokých marží, ne každý si může dovolit vyšší transakční náklady v podobě pojištění apod.), tak uvádí, že např. vysoké riziko, které žalobce podstupuje, v kombinaci s poměrně nízkou marží při tomto riziku (a zisku, který je dosahován v podstatě i díky tomu, že žalobcova jednatelka a pan M. nejsou za svou práci odměňováni), může dát vzniknout úvaze, zda zde není i jiná motivace pro uskutečňování daných obchodů než vykazovaný zisk, a to např. daňové zvýhodnění na (údajně) vyvážené zboží. To pak vše v kontextu právě s charakterem žalobcových odběratelů.

44. Soud tak konstatuje, že shledává oprávněnost některých důvodů správce daně a žalovaného pro pravděpodobnost budoucího stanovení daně, tyto důvody však považuje za poměrně slabé. Lze je akceptovat jen s přihlédnutím k povaze řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Jak totiž plyne z judikatury, *„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. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod [13]; z tohoto důvodu, a s přihlédnutím k „operativnímu“ charakteru institutu zajišťovacího příkazu, pak soud akceptuje skutečnost, že žalovaný neprovedl všechny důkazy navrhané žalobcem, které by si mohly vyžádat delší časový prostor, než který je tu dán dle § 168 odst. 1 daňového řádu). Určitá „obava“, že daň bude stanovena, byť ne silná, zde tak je, a z tohoto pohledu Zajišťovací příkaz s přihlédnutím k níže uvedenému obstojí.
45. K závěru uvedenému v předchozím odstavci soud dodává, že pokud Nejvyšší správní soud v obdobných případech shledal silné důvody pro pravděpodobné stanovení daně, činil tak zpravidla v souvislosti s problematikou podvodu na DPH (srov. právě rozhodnutí citované v bodě 44. tohoto rozsudku). Podobnost se současným případem tak spočívala v tom, že v řetězci odběratelů a dodavatelů některý z článků neplnil své daňové povinnosti a byla detekována ztráta daně. To mohlo teoreticky nastat i v současné věci, žalovaný ani správce daně však otázku podvodu na DPH v tomto případě nikdy výslovně netematizovali a drželi se striktně linie spočívající v neprokázání reálného uskutečnění plnění ve smyslu § 64

zákona o DPH. Pokud by tedy daňové orgány nyní nadnesly možnost podvodu na DPH, a to s příslušnými indiciemi, byla by jejich pozice i s ohledem na judikaturu správních soudů robustnější; jak již soud naznačil, byly by tu i relativně silné důvody pro pravděpodobné stanovení daně. Jelikož zde však je pouze zpochybňování plnění samotného, a to s nepřilíživě přesvědčivou argumentací, shledává soud, jak již ostatně uvedl, že důvody pro pravděpodobné stanovení daně jsou toliko slabé. Dle názoru soudu by je bylo bez dalšího jen těžko možné akceptovat právě při samotném stanovení daně. Stanovisko daňových orgánů tak soud přijímá toliko s ohledem na zmiňovanou povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, kdy se prokazuje pouze existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod [11]). Tento aspekt věci se projevuje i v tom, že zajišťovací příkaz nemusí v soudním přezkumu obstát a naopak ob stojí pozdější vyměření daně, jakož i může nastat i opačná situace, kdy právě zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, nikoli však pozdější rozhodnutí o samotném vyměření daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, bod [48]).

46. Soud tedy nepovažuje přístup správce daně a jeho argumentaci v žádném případě za optimální, Zajišťovací příkaz však může obstát s ohledem na to, že slabší důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, jsou kompenzovány silnějšími důvody nasvědčujícími pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, bod [58]).

IV. c) Existence odůvodněné obavy o vybrání daně

47. Existence odůvodněné obavy o vybrání daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musejí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31; dle tohoto rozsudku přitom lze zajišťovací příkaz 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 odůvodněnou obavu o výběr daně).
48. Dle Zajišťovacího příkazu představuje daň z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, částka 2 092 436 Kč.
49. V souvislosti s uvedenou částkou provedl správce daně analýzu žalobcových ekonomických atributů, které vyhodnotil na s. 11 až 14 Zajišťovacího příkazu. Podobně se vyjádřil i žalovaný na s. 8 až 10 svého rozhodnutí. Z nich mj. plyne, že z rozvahy k 31. 12. 2018 vyplývá, že aktiva žalobce ve výši 8 296 000 Kč, jsou tvořena oběžnými aktivy, a to krátkodobými pohledávkami z obchodních vztahů ve výši 5 583 000 Kč, daňovými pohledávkami ve výši 6 000 Kč, a peněžními prostředky v pokladně ve výši 523 000 Kč a na účtech ve výši 2 184 000 Kč. Tato oběžná aktiva však nejsou stabilním majetkem, jako je tomu u dlouhodobého majetku. Nadto ohledně pohledávek z obchodních vztahů je nastaven obchodní model žalobce tak, že pohledávky jsou hrazeny předem, než je vystaven daňový doklad, tj. hodnota těchto pohledávek již neodpovídá skutečnému stavu, a proto vykazovanou hodnotou pohledávek nelze reálně považovat za nominální hodnotu pohledávek pro účely možného budoucího uspokojení daně např. zpeněžením pohledávek v rámci daňové exekuce. K tomu žalovaný uvedl, že u pohledávek je rovněž důležitá jejich struktura, stáří, splatnost a dobytost pohledávek, což však správci není známo, a dále je nutno zohlednit specifika daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky (mj. vedení

případných poddlužnických sporů). U nich lze dle žalovaného, podle zkušeností orgánů finanční správy, předpokládat, že výtěžek zpeněžení jejich prodejem, resp. u pohledávek příkázáním jiné peněžité pohledávky, by byl výrazně nižší než jejich účetně deklarovaná hodnota. Nelze dle žalovaného rovněž přehlédnout, že se jedná o majetek likvidní, který je možno bez větších formalit operativně zcizit. V době vydání Zajišťovacího příkazu byla aktiva žalobce ze značné části tvořena z cizích zdrojů, jejichž výše činila 7 986 000 Kč, z toho 7 855 000 Kč závazky z obchodních vztahů. Jednalo se o krátkodobé úvěry a vlastní závazky z obchodních vztahů, když podle zjištění správce daně žalobce uzavřel dne 1. 2. 2018 smlouvu o půjčce se společností KaGa – Rapid s.r.o., jako věřitelem, jejímž předmětem je půjčka 101 000 EUR s úrokem 6 % ročně. Žalobce ode dne 3. 8. 2018 rovněž účtoval o půjčce od společnosti MANTERO s.r.o. ve výši cca 6 151 000 Kč, ke které nedoložil smlouvu. Z uvedeného tedy dle žalovaného vyplývalo, že žalobce je zásadně zadlužen a závazky z obchodních vztahů rovněž převyšují pohledávky z obchodních vztahů o částku 2 272 000 Kč.

50. K tomu přistupuje, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, že v podstatě jediným podstatným majetkem žalobce jsou peněžní prostředky na bankovních účtech (žalobce tedy neneviduje žádný dlouhodobý hmotný majetek, nevlastní nemovitosti, dopravní prostředky apod.). Jde tedy o snadno převoditelný majetek a tudíž majetek vysoce likvidní a nestálý v čase.
51. Konkrétně žalovaný konstatoval, že z výpisu z žalobcova účtu č. 6676030207/5500 vedeném v měně EUR správce daně zjistil, že za období od 1. 10. 2019 do 5. 3. 2020 byly žalobci na účet průběžně převáděny finanční prostředky ve výši celkem 818 618 EUR (převážně platby od odběratelů z jiných členských států), z toho celkem 817 543,22 EUR bylo z účtu debetováno bezhotovostními převody převážně na účty třetích osob (úhrady dodavatelům do třetích zemí za nakoupené zboží). Zůstatek ke dni ke dni 5. 3. 2020 činil 48 879,65 EUR. Z výpisů z účtu žalobce č. 6676030207/5500 vedeném v měně CZK bylo zjištěno, že za období od 1. 10. 2019 do 5. 3. 2020 byly žalobci na účet průběžně převáděny finanční prostředky ve výši celkem 224 836,40 Kč (převážně převody z účtu 6676030207/5500 vedeném v měně EUR na Kč), z toho celkem 238 118,79 Kč bylo z účtu debetováno (hotovostními výběry z bankomatu na doplnění pokladní hotovosti, platbami kartou týkajícími se nákladů spojených s pořízením zboží). Zůstatek ke dni ke dni 5. 3. 2020 činil 11 748,88 Kč. Z výpisů z žalobcova účtu č. 6676030207/5500 vedeném v měně USD bylo zjištěno, že tento byl v předchozích obdobích obvykle kreditován převody měny EUR na USD z účtu 6676030207/5500 vedeném v měně EUR a debetován úhradami dodavatelům převážně do třetích zemí za nakoupené zboží. Za sledované období od 1. 10. 2019 do 5. 3. 2020 však nebyly žalobci na účet převedeny žádné finanční prostředky, a ani žádné finanční prostředky nebyly z tohoto účtu odepsány (vyplaceny), když zůstatek ke dni ke dni 5. 3. 2020 činil 0,- USD. Z výpisu z žalobcova účtu č. 5553650399/0800 vedeném v měně CZK bylo zjištěno, že za období od 1. 10. 2019 do 29. 2. 2020 byly žalobci na účet průběžně převáděny finanční prostředky ve výši celkem 157 179,46 Kč (převážně převody z účtu 6676030207/5500 vedeném v měně EUR na Kč), z účtu bylo celkem debetováno 205 965,20 Kč, a to nespécifikovanými hotovostními výběry kartou do 50 000 Kč, či výběry k doplnění pokladní hotovosti. Zůstatek ke dni ke dni 29. 2. 2020 činil 1 015,67 Kč. Z výpisu z žalobcova účtu č. 1980788263/0800 vedeném v měně EUR bylo zjištěno, že za období od 1. 10. 2019 do 29. 2. 2020 byly žalobci na účet průběžně převáděny finanční prostředky ve výši celkem 1 316 500,99 EUR (převážně platby od odběratelů z jiných členských států), z účtu bylo debetováno celkem 1 316 630,59 EUR bezhotovostními převody převážně na

účty třetích osob (úhrady dodavatelům do třetích zemí za nakoupené zboží). Zůstatek ke dni ke dni 29. 2. 2020 činil 93,64 EUR.

52. V tomto smyslu žalovaný uzavřel, že s ohledem na způsob dosavadního nakládání s finančními prostředky, objem a rychlost převodů, kdy žalobce většinu finančních prostředků převádí v krátkém časovém horizontu na účty třetích osob (k tomu srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 4 Afs 82/2019-61, bod [24]; v tomto rozsudku také k nízké ekonomické výkonnosti z pohledu uskutečněných a přijatých plnění, kdy žalovaný nyní rovněž vychází z jejich nízkého poměru), případně užívá k úhradě provozních nákladů (kdy při porovnání kreditní a debetní strany příslušných účtů vyplývá, že podstatná část či veškeré finanční prostředky přijaté ve sledovaném období byly z účtů odepsány), správce daně naznal, že nelze očekávat využití peněžních prostředků na bankovních účtech k úhradě dosud nestanovené daně za předmětné zdaňovací období.
53. Soud tak předesílá, že s ohledem na níže uvedené souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobcova majetková struktura a výše a povaha jeho disponibilních prostředků nasvědčuje možné obavě o vybrání daně (srov. obdobně majetkové charakteristiky daňového subjektu v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, body [23] a [24], popř. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, bod [77]; v obou případech však v navíc kontextu podezření na podvod na DPH). Žalobce sice hovoří o tom, že dosahuje zisku, který zdaňuje, avšak nelze zcela pustit ze zřetele, že výše tohoto zisku neskýtá záruku úhrady daně a je zřejmě dosahován i tím, že žalobce přinejmenším zčásti nevyplácí odměny za pro něj vykonávanou práci (srov. bod 43. tohoto rozsudku). Ani tvrzený zisk pak nic nemění na výši disponibilních prostředků, které nadto zůstávají toliko v rovině vysoce likvidního majetku.
54. Postup správce daně pak nevykazuje nedostatky v tom smyslu, že by vydal Zajišťovací příkaz vůči subjektu, který ani žádné (relevantní) prostředky nemá – viz zůstatek k 5. 3. 2020 na účtu žalobce č. 6676030207/5500 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139). V kontextu posuzované věci pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu, kdy předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu je dle § 167 odst. 1 daňového řádu toliko otázka odůvodněných obav správce daně; zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, často založeným na hypotetické úvaze správce daně, při jehož vydání správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod [55]).
55. V tomto směru tak soud konstatuje, že indicie, které mohou ve vzájemné souvislosti svědčit o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, které žalobce naplňuje, jsou dle judikatury následující: Majetek daňového subjektu je tvořen pouze prostředky na účtu či jinou vysoce likvidní komoditou (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Af 23/2013-49, popř. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, č. j. 62 Af 26/2015-43), daňový subjekt nemá nemovitý majetek (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2016, č. j. 29 Af 46/2014-56), resp. jeho dlouhodobý majetek je neobvykle malý (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs

22/2015-104, bod [58]), daňový subjekt vykazuje vysokou míru zadluženosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45).

56. Naopak odůvodněná obava o vybrání daně však může být i oslabena až vyloučena, a to níže uvedenými indiciemi, které ovšem žalobce nevykazuje (důkazem opaku tedy lze mít za to, že „vlastnosti“ žalobce svědčí spíše o obavách o budoucí dobytost daně): Daňový subjekt je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2017, č. j. 62 Af 119/2015-462), daňový subjekt vlastní nemovité i movité věci značné hodnoty, má větší počet stálých zaměstnanců a transparentní majetkovou strukturu (tytéž rozsudky, jaké byly uvedeny u předchozího bodu), včasné plnění uložené záznamní povinnosti (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66 publikovaný pod č. 3541/2017 Sb. NSS), daňový subjekt je podnikající fyzickou osobou, a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Soud zároveň sice přihlíží k žalobcem prezentovanému modelu jeho podnikání, z něhož by šlo dovozovat, že hmotný majetek ke svému podnikání nutně nepotřebuje, nicméně takovou úvahu s ohledem na další žalobcovy znaky nebylo třeba po daňových orgánech požadovat (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38, bod [37]).
57. Krajský soud v Brně tedy konstatuje, že shledal relativně silné důvody svědčící pro obavu o budoucí dobytost daně. Komplex shora uvedených indicií umožňoval správci daně a žalovanému formulovat závěr o ztížené dobytosti daně.

IV. d) Závěrečné hodnocení věci

58. Soud tak uzavírá, že žalobu neshledal důvodnou. To přes skutečnost, že specifikoval nemalé množství deficitů napadeného rozhodnutí. Indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně považoval soud, na rozdíl od žalovaného, za relativně slabé. Je sporné, zda by obstály při stanovení daně samotném. Na druhou stranu však tyto relativně slabé důvody byly kompenzovány silnějšími důvody na straně odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně (k této kompenzaci viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
59. Krajský soud nicméně uznává, že projednávaný případ byl hraniční a napadené rozhodnutí (jakož i Zajišťovací příkaz), obstálo pouze s výhradami a mezně.
60. Soud také nepovažoval za důvodné námitky týkající se procesu „dokazování“ v řízení o vydání zajišťovacího příkazu. Vždy si lze samozřejmě představit důkladnější prokazování rozhodných skutečností, avšak bylo třeba vzít v potaz povahu řízení týkajícího se vydání zajišťovacího příkazu (pouze zjišťování relevantních indicií ve spojení s krátkou lhůtou pro rozhodnutí o odvolání; při obširném prokazování otázek, které z povahy věci souvisí se stanovením daně, by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení a jednou v samotném řízení vyměřovacím).
61. Soud v této souvislosti konstatuje, že nepovažoval za potřebné provádět důkaz protokoly o výslechu svědků – dopravců, které správce daně pozdější pořídil v průběhu daňové kontroly. Při přezkoumání rozhodnutí totiž soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.); i proto posuzoval indicie

vedoucí k vydání Zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí k okamžiku rozhodování o nich. I kdyby snad následné výsledky těchto svědků měly mít retrospektivně vliv na relevanci podezření správce daně, nic by to neměnilo na zásadních důvodech pro vydání Zajišťovacího příkazu, a to sice fakt, že odběratelé daň nepřiznali a neodvedli, model žalobcova podnikání a jeho majetkové charakteristiky (obdobné platí o žalobcem posléze tvrzeném uhrazení jednoho z úvěrů, pokud jde o obavy o budoucí dobytost daně). Tyto důkazy však bezesporu mohou být významné v případě vyměřovacího řízení, jehož podmínky jsou ale jiné než u řízení zajišťovacího.

62. Konečně soud uvádí, že s ohledem na obsah správního spisu neshledává odůvodněnou námitku směřující k aplikaci § 103 zákona o DPH. Námitku, že jej správce daně nevyrozuměl o vydání Zajišťovacího příkazu ve smyslu daného ustanovení, vznesl žalobce až v replice ze dne 20. 1. 2021, tedy opožděně, takže takový žalobní bod je nepřijatelný (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Ani případné porušení této povinnosti správce daně by však dle názoru soudu nezpůsobovalo nezákonnost Zajišťovacího příkazu, neboť ten je ostatně za podmínky věty první § 103 zákona o DPH účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání; ani eventuální neúspěch při vyrozumívání pak nevede k neúčinnosti nebo nevykonatelnosti zajišťovacího příkazu (srov. komentář k § 103 zákona o DPH In: *Brandejs, T. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer; právní stav k 1. 9. 2020, dostupný v systému ASPI pod ASPI ID: KO235_2004CZ).
63. Nad rámec věci soud poznamenává, že považuje za nevhodný či „zbytečný“ konfrontační tón argumentace, který zčásti zvolil zejména žalovaný. Skutečně není dle soudu např. nutné spor o interpretaci textu označovat jako důsledek neznalosti českého jazyka apod. (viz bod [12] vyjádření ze dne 6. 10. 2021). Taková argumentace těžko přispěje k tomu, aby žalobce našel pochopení pro rozhodnutí správce daně a žalovaného.

V. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Brno 29. srpna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu