



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Amber-graf s.r.o.**, IČO 04349318
sídlem Nerudova 209/10, 118 00 Praha 1
zastoupený advokátkou Mgr. Bc. Janou Dlouhou
sídlem Hornoměstská 357/25, 594 01 Velké Meziříčí

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č. j. 11256/17/5100-41453-712277

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 12. 5. 2017 doručenou zdejšímu soudu dne 15. 5. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č. j. 11256/17/5100-41453-712277 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 2. 2017, č. j. 459821/17/3004-80542-711805 (dále jen „zajišťovací příkaz“), vydaný podle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), kterým bylo žalobci uloženo zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2016 ve výši 664 221 Kč z důvodu, že se neshodovalo kontrolní hlášení daně z přidané hodnoty žalobce s kontrolním hlášením daňového subjektu TOLINAX s.r.o. (dodavatel žalobce), v důsledku čehož hrozilo neprokázání nároku na daňový odpočet právě ve výši 664 221 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v žalobním návrhu předně shrnul průběh správního řízení včetně uvedení odvolacích námitek. Žalovaný podle něj nedostatečně posoudil danou věc a postupoval v rozporu se zákonem, přičemž účelově vybíral skutečnosti ze skutkového stavu zjištěného správcem daně, zatímco žalobcem tvrzené skutečnosti zcela přehlédl a nijak neodůvodnil, proč by tyto neměly být relevantní pro posouzení oprávněnosti zajišťovacího příkazu. Z toho důvodu dle žalobce napadené rozhodnutí hraničí s nepřezkoumatelností.
3. Správcem daně tvrzené skutečnosti dle žalobce zcela nepochopitelně vedly až k vydání zajišťovacího příkazu, neboť správní orgány použily výrazně extenzivní výklad ohledně odůvodněné obavy. V napadeném rozhodnutí i zajišťovacím příkaze schází přesvědčivé argumenty prokazující důvodnou obavu správce daně ohledně nedobytnosti v budoucnu stanovené daně a argumenty zdůvodňující nebezpečí z prodlení. O společnosti KVARTINA s.r.o. nebyla v zajišťovacím příkazu žádná zmínka, navíc nejde o obchodního partnera žalobce. To, že dodavatel TOLINAX s.r.o. neplní své daňové povinnosti, nemůže žalobce nijak ovlivnit. Na bankovním účtu žalobce byla provedena exekuce, aniž by žalobci byla poskytnuta lhůta pro dobrovolné splnění uložené povinnosti.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 22. 6. 2017, v němž nejprve popsal charakter ustanovení § 167 odst. 4 daňového řádu, který stanovuje výši zajišťované částky a nesměruje k odstraňování pochybností, jak se dle jeho názoru žalobce mylně domnívá. Vydání zajišťovacího příkazu provází shromažďování podkladů, proto tento proces trval více než čtvrt roku, avšak nebezpečí z prodlení je v případě žalobce dáno značnou likviditou jeho majetku (pouze peněžní prostředky na bankovním účtu). Plnění daňových povinností nemá vliv na naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, navíc žalobce neplní všechny své povinnosti řádně, jelikož nezveřejnil účetní výkazy ve sbírce listin. Odpočet daně nemusí být shledán oprávněně uplatněným, pokud je zjištěno, že k reálnému přijetí zboží nedošlo, neplnění dalších zákonných podmínek, v případě zjištění účasti daňového subjektu na obchodu zasaženým podvodem nebo pokud o existenci podvodu při vynaložení běžné míry obezřetnosti v podnikatelských vztazích vědět mohl a měl. Postup správce daně stran vydání zajišťovacího příkazu žalovaný posoudil jako oprávněný, zejména s ohledem na indicie nasvědčující naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu k účelovosti výběru skutečností ze strany žalovaného žalobce neuvádí žádné bližší tvrzení, omezil

se pouze na obecné tvrzení. Co se týče společnosti KVARTINA s.r.o., po vydání zajišťovacího příkazu byly zjištěny další skutečnosti vedoucí ke změně posouzení skutkového stavu nyní kvalifikovaného jako daňový podvod. Žalobce dle žalovaného neminimalizoval podnikatelské riziko, tj. nepostupoval s takovou obezřetností, aby se nestal součástí daňového podvodu. Pokud by žalobce důsledně prověřoval své obchodní partnery včetně dodavatelů dodavatele, shledal by absenci důvěryhodnosti těchto obchodních partnerů. Žalovaný svůj výklad ohledně odůvodnění obavy nepovažuje za významně extenzivní. Zajišťovací příkaz i napadené rozhodnutí naplňují podmínky stanovené judikaturou správních soudů. Uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty včetně případného dokazování je předmětem řízení nalézacího, nikoliv řízení o stanovení daně. Závěrem žalovaný poukázal na jednání žalobce po vydání zajišťovacího příkazu (změna statutárního zástupce žalobce či prodej motorového vozidla), které v kontextu dalších indicií jen potvrzují existenci důvodné obavy správce daně.

IV. Replika žalobce

5. Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval svou replikou ze dne 12. 7. 2017. Veškeré argumenty uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného nejsou relevantní a nelze k nim přihlížet. Zákonnost zajišťovacího příkazu je třeba zjišťovat dle údajů uvedených v zajišťovacím příkaze. Žalovaný přitom uvádí argumenty nad rámec odůvodnění zajišťovacího příkazu a z těchto argumentů lze dovodit pochybnosti samotného žalovaného o síle důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu.
6. Žalobce dále rozporoval, že by se dopouštěl daňového podvodu. Aktuální interní změny uvnitř žalobce nemohou zhojit nezákonnost vydání zajišťovacího příkazu, naopak je tento proces důsledkem vydání zajišťovacího příkazu. Žalobce připustil své pochybení při splnění povinnosti zveřejnit ve sbírce listin své účetní závěrky, nicméně toto pochybení nemá žádný význam vůči správci daně, vůči němuž své daňové povinnosti plnil vždy řádně. K tíži žalobce nemůže jít ani to, že se případně nějaké podvodné činnosti dopouštěl dodavatel dodavatele žalobce, o jehož věrohodnosti neměl důvod jakkoliv pochybovat. Ke dni podání tohoto vyjádření žalovaný neuvedl, v čem konkrétně spočíval rozdíl z kontrolních hlášení a zda tento stále trvá. Od společnosti TOLINAX s.r.o. žalobce zjistil, že vlivem technické chyby společnost TOLINAX s.r.o. neodeslala kontrolní hlášení vůbec a po zjištění této chyby bylo kontrolní hlášení podáno. Žalobce shrnul též skutečnosti vedoucí k odůvodněné obavě správce daně, z nichž neshledal žádné nestandardní skutečnosti, které by měly indikovat odůvodněnou obavu správce daně, aby mohl být zajišťovací příkaz vydán. Argumentace aktuálním stavem je absurdní, změna jednatele s vydáním zajišťovacího příkazu nikterak nesouvisí, příjmy z podnikatelské činnosti poklesly v důsledku vydání zajišťovacího příkazu a vozidlo bylo prodáno s ohledem na potřebu úhrady svých závazků. Postup správce daně lze označit za šikanozní.

V. Další procesní vyjádření účastníků řízení

7. Dne 24. 8. 2017 žalobce zaslal soudu z procesní opatrnosti nejdůležitější podklady, které byly správci daně doloženy, a to konkrétně faktury žalobcem vydané, s datem uskutečnění zdanitelného plnění v září 2016, faktury žalobcem přijaté v souvislosti s datem uskutečnění zdanitelného plnění září 2016, výpisy z bankovních účtů prokazující bezhotovostní platby vystavených faktur, pokladní doklady a účtenky od plateb hrazených pokladnou a podklady k dani z přidané hodnoty za září 2016. Žalobce doložil správci daně i veškerou smluvní a související dokumentaci, která musí být obsahem správního spisu, ohledně níž současně navrhl, nechť si ji soud od správce daně vyžádá.
8. Žalovaný se k žalobcem tvrzené nekompletnosti postoupeného spisového materiálu správce daně vyjádřil podáním ze dne 25. 9. 2017, v němž poukázal, že žalobcem předložené dokumenty se vztahují k výzvě k odstranění pochybností, č. j. 499213/17/3017-51522-704605, která však byla vydána v rámci vyměřovacího řízení, vedené v samostatné části spisu, zatímco věci týkající se

zajišťovacího příkazu jsou vedeny ve „vymáhací“ části spisu, v souladu s § 64 odst. 4 písm. a) a b) daňového řádu. Pokud žalobce chtěl tyto písemnosti uplatňovat v rámci řízení o zajištění daně, měl je předložit v rámci tohoto řízení, nikoliv v rámci vyměřovacího řízení. Žalovaný v této souvislosti znovu poukázal na rozdílnost průběhu dokazování v řízení o zajišťovacím příkazu a následném řízení o vyměření daně.

VI. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
10. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
11. Ze správního spisu vyplývají následující relevantní skutečnosti pro nyní projednávanou věc. Žalobce podal dne 24. 10. 2016 řádné kontrolní hlášení za zdaňovací období září 2016, z něhož vyplývá deklarování přijetí převažující části zdanitelných plnění s celkovým základem daně 3 162 958 Kč a celkovou daní 664 221 Kč od společnosti TOLINAX s.r.o. (na základě třech daňových dokladů č. 3330913, 3330914 a 3330920). Vyhledávací činností správce daně zjistil, že společnost TOLINAX s.r.o. si řádně neplní svoje povinnosti vztahující se ke správě daní, nehradí vykazované daňové povinnosti, za zdaňovací období září 2016 nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a v podaném kontrolním hlášení za předmětné zdaňovací období září 2016 nevykázala uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch žalobce dle daňových dokladů č. 3330913, 3330914 a 3330920. Při prověřování obchodní spolupráce žalobce a společnosti TOLINAX s.r.o. správce daně zjistil realizaci plateb na nezveřejněný bankovní účet TOLINAX s.r.o. ve výši 27 089 172 Kč a pouze jednu platbu na její zveřejněný bankovní účet. Ve vztahu k platbám na nezveřejněný bankovní účet správce daně nabyt důvodnou obavu, že žalobce neprokáže oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu. Dále správce daně provedl u žalobce dne 30. 11. 2016 místní šetření, během něhož zjistil toliko fiktivní charakter provozovny žalobce, neboť na adrese provozovny žalobce fakticky svou činnost neprovozoval, jakož i virtuální charakter sídla žalobce. Z rozvahy žalobce správce daně poukázal na vykazování samostatných movitých věcí v hodnotě 978 000 Kč, avšak s ohledem na virtuální adresu provozovny a sídla měl pochybnosti, kde se tento majetek žalobce nachází. Současně žalobce nebyl registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, což svědčilo o tom, že žalobce neměl zaměstnance. V návaznosti na tyto skutečnosti správce daně nabyt důvodnou obavu stran budoucího stanovení daňové povinnosti, pro jejíž vyčíslení použil v souladu s ustanovením § 167 odst. 4 daňového řádu jako pomůcku údaje vykázané v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období září 2016 a v podaném řádném kontrolním hlášení za zdaňovací období září 2016, pročež stanovil výši zajišťované daně za zdaňovací období září 2016 na částku 664 221 Kč. S ohledem na virtuální sídlo žalobce, správci daně neznámou existenci provozovny i konkrétní ekonomické činnosti žalobce, nezjištění jiného majetku než automobilového vozidla a peněžních prostředků na bankovním účtu, uskutečňování převodů na nezveřejněný bankovní účet TOLINAX s.r.o., okolnosti týkající se společnosti TOLINAX s.r.o. a neplnění povinností týkajících se zveřejňování písemností ve Sbírce listin ve veřejném rejstříku správce daně shledal odůvodněnou obavu též ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daňové povinnosti a její vymahatelnosti. Vzhledem ke struktuře majetku (rychlá převoditelnost prostředků na bankovním účtu) správce daně současně posoudil situaci jako stav, kdy hrozí nebezpečí v prodlení, následkem čehož vydal zajišťovací příkaz jako účinný a vykonatelný okamžitě.

12. Proti zajišťovacímu příkazu žalobce podal odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a předmětný zajišťovací příkaz potvrdil. V odůvodnění žalovaný odkázal na provedenou finanční analýzu již v rámci zajišťovacího příkazu, z níž vyplývá značná míra zadluženosti postihující podstatnou část majetku žalobce. Stejně tak žalovaný upozornil na skutečnost výhradního dodavatelství ze strany společnosti TOLINAX s.r.o., jakož i skutečnosti týkající se plnění daňových povinností této společnosti. Pochybnosti ohledně této společnosti jsou však jedním ze zdrojů odůvodněné obavy správce daně. Za stěžejní skutečnost žalovaný pokládal uskutečňování plateb na bankovním účtu žalobce ve prospěch nezveřejněného bankovního účtu TOLINAX s.r.o., což ostatně sám žalobce v odvolání potvrdil. Z výpisů z bankovního účtu současně vyplývá, že žalobce v této činnosti pokračoval, ačkoliv si byl vědom převádění prostředků na nezveřejněný bankovní účet. Nic rovněž nenasvědčuje vyplácení mezd zaměstnancům, ačkoliv při deklarovaných příjmech žalobce je to zvláštní. Nad rámec skutečností uvedených v zajišťovacích příkazech žalovaný uvedl, že správce daně má důvodnou obavu, že předmětným plněním předchází plnění provázená podvodem na dani, žalobce je součástí formálního dodavatelského řetězce, v němž plnil roli buffera, a lze v jeho případě vyloučit nevědomé a náhodné zapojení. Obdobně žalovaný poukázal též na absenci prezentace žalobce na internetu, na němž není uveden ani jeho kontakt, což vyhodnotil jako nestandardní. Ve vztahu ke společnosti TOLINAX s.r.o. nad rámec zajišťovacího příkazu uvedl spolupráci této společnosti se společností KVARTINA s.r.o. a osobu shodného jednatele obou subjektů.
13. Podstatou sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda v případě žalobce byly naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu.
14. 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.
15. Zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, je dle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, a to především s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat v podobě ohrožení hospodářské činnosti daňového subjektu, či jeho samotné existence (srov. rozsudek ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
16. Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se pak nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, což musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90).
17. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 vyplývá, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Naplnění těchto předpokladů je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.
18. Správce daně proto může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou

pravděpodobnost), že jednak daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a dále že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Tyto podmínky musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacích příkazů.

19. Jak bylo již uvedeno, zajišťovací příkaz představuje specifickou možnost správce daně zajistit dosud nestanovenou daň. Jedná se o velmi silný prostředek, kdy před stanovením (či předpokládaným stanovením) daně dochází k výraznému zásahu do práv a postavení daňového subjektu a může dojít k ohrožení či likvidaci jeho podnikatelské činnosti (k tomu srovnej např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90).
20. Výkladem § 167 odst. 1 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, v němž dal obecně zapravdu žalovanému, že „*při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli 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*“.
21. V již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, Nejvyšší správní soud tuto úvahu vyjádřil obdobně: „*(...) lze shrnout, 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. Nicméně současně Nejvyšší správní soud uvedl: „[45] Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.*

[46] Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobitým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. (...)“

22. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: „*zajišťovací příkaz 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. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31). Nejvyšší správní soud dále ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, zdůraznil, že „*účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího*

ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem“ (obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 11. 2016, č. j. 62 Af 4/2015-50).

23. Na základě výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k institutu zajištění daně lze shrnout, rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, je-li naplněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovena, a existuje-li důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu. Po správci daně současně nelze požadovat, aby již v rámci vydávaného zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně.
24. Byť žalobce explicitně ve svém žalobním návrhu neuvádí, že brojí proti odůvodněné obavě stran budoucího stanovení daňové povinnosti, rozsáhle argumentuje nedostatečným posouzením nyní projednávané věci a postupem rozporným se zákonem, účelovým výběrem skutečností ze zjištěného skutkového stavu a přehlížením žalobcem tvrzených skutečností. Fakticky tak žalobce rozporuje i odůvodněnou obavu týkající se v budoucnu stanovené daňové povinnosti, jakož i s tím související hodnocení důkazů správními orgány. Na tuto argumentaci žalobce dále váže tvrzení, že napadené rozhodnutí hraničí s nepřezkoumatelností. Žalobce však přímo neuvádí námitku nepřezkoumatelnosti jako jednu z žalobních námitek, kterými by se měl zdejší soud při přezkumu napadeného rozhodnutí zabývat.
25. Krajský soud však pro úplnost toliko uvádí, že napadené rozhodnutí žalovaného považuje za plně přezkoumatelné. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí patřičně vypořádal odvolacími námitkami žalobce, vypořádal je, odkázal na příslušné právní předpisy a detailně se zabýval skutkovým stavem, z něhož vyvodil příslušné závěry. Zdejší soud nemá za to, že by ze strany správních orgánů byla daná věc posouzena nedostatečně, neboť se žalovaný i správce daně zabývali předmětnou věcí detailně. Obdobně soud nemůže přisvědčit tvrzení žalobce o účelovém výběru skutečností ze zjištěného skutkového stavu a přehlížení žalobcem uváděných skutečností. V tomto směru žalobce ani blíže neuvedl, v čem konkrétně spatřuje účelový výběr skutečností či jaké konkrétní tvrzení žalobce správní orgány přehlíží. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí dle názoru zdejšího soudu svědčí i to, že s ním žalobce polemizuje.
26. Ve vztahu k první podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu žalobce sice neuvádí konkrétní žalobní námitky, nicméně i k této podmínce se vztahuje žalobcovo tvrzení o nedostatečném posouzení dané věci a nezohlednění odvolacích námitek žalobce.
27. Zdejší soud však v postupu správních orgánů ve vztahu k naplnění první podmínky spočívající v odůvodněné obavě ohledně budoucího stanovení daňové povinnosti neshledal pochybení. Správce daně se detailně zabýval okolnostmi souvisejícími s ekonomickou činností žalobce, jeho finanční situací, okolnostmi jeho dodavatele TOLINAX s.r.o. či plněním daňových povinností žalobce, na základě jejichž souhrnu shledal naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Dle názoru soudu lze především poukázat na rozdílný obsah kontrolního hlášení žalobce a společnosti TOLINAX s.r.o., z nichž vyplývá odlišné deklarování plnění k vydaným dokladům č. 3330913, 3330914 a 3330920. S ohledem na další zjištěné skutečnosti (virtuální sídlo, fiktivní provozovna, finanční analýza žalobce, nesplnění daňových povinností TOLINAX s.r.o.) je splněna první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu a rozhodnutí bylo dostatečně správními orgány odůvodněno.
28. Rovněž ve vztahu k druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (odůvodněná obava, že v době vymahatelnosti stanovené daně bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi) lze vztáhnout argumentaci žalobce o nedostatečném posouzení dané věci, postupu v rozporu se zákonem či přehlížením žalobcových námitek a účelovým výběrem skutečností vyplývajících ze zjištěného skutkového stavu. V zajišťovacím příkaze i napadeném

rozhodnutí dle žalobce schází přesvědčivé argumenty prokazující důvodnou obavu správce daně ohledně nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Neplnění daňových povinností společností TOLINAX s.r.o. nemůže jít k tíži žalobce, jelikož tuto skutečnost žalobce není schopen ovlivnit. Nadto o společnosti KVARTINA s.r.o. nebyla v zajišťovacím příkazu žádná zmínka.

29. Splnění této podmínky musí být posuzováno individuálně vždy ve vztahu ke konkrétnímu případu. Dostatečnost odůvodněné obavy lze naznat nejenom z historie daňového subjektu, ale také z jeho aktuální ekonomické situace, stavu majetku či způsobu hospodaření, a to ve spojení s dalšími okolnostmi zjištěnými správcem daně, z nichž lze logicky dovozovat možné negativní ovlivnění budoucího výběru daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31).
30. V nyní projednávané věci správní orgány postavily odůvodněnou obavu stran budoucí nedobytnosti v budoucnu stanovené daně či její obtížné vymahatelnosti na skutečnostech týkajících se výkonu podnikatelské činnosti žalobce a jeho majetkové situace. Konkrétně správní orgány odkázaly na virtuální sídlo, fiktivní provozovnu či neznámou existenci reálné ekonomické činnosti žalobce. Především ale tuto odůvodněnou obavu vztáhly k majetkové situaci žalobce, neboť žalobce disponoval toliko automobilem a peněžními prostředky na bankovním účtu, u nichž je možné rychlé zcizení na jiný subjekt, čímž byla dána důvodná obava stran nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, která je dána především snadnou převoditelností majetku žalobce
31. Lze proto uzavřít, že se správní orgány v zajišťovacím příkaze a napadeném rozhodnutí dostatečně zabývaly druhou podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů, jejichž naplnění shledaly v konkrétních shora uvedených okolnostech.
32. Žalovaným následně konstatovaný stav zapojení žalobce do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty podle soudu jen zvyšuje tuto odůvodněnou obavu. V této souvislosti nelze opomenout argumentaci žalobce o nemožnosti přihlídnutí k těmto skutečnostem, neboť tyto byly uvedeny nově až po vydání zajišťovacího příkazu, jelikož zákonnost zajišťovacího příkazu je třeba zjišťovat dle údajů uvedených v zajišťovacím příkaze. Krajský soud však s takovým tvrzením nesouhlasí. Předně je třeba odkázat na již uvedené ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle něhož při přezkumu rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. vychází krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů, tj. při přezkumu napadeného rozhodnutí (jako rozhodnutí druhostupňového) ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Současně je třeba připomenout, že rozhodnutí prvostupňového a druhostupňového správního orgánu obecně představuje jeden celek a druhostupňový správní orgán má možnost prvostupňové rozhodnutí mimo jiné doplnit. V projednávané věci proto žalovaný mohl skutkové okolnosti související se zajišťovacím příkazem doplnit či argumentaci správce daně doplnit argumentací vlastní. Nadto skutečnosti uvedené nad rámec zajišťovacího příkazu (okolnosti účasti žalobce v rámci řetězce na podvodu daně z přidané hodnoty) dle názoru krajského soudu pouze zvyšují odůvodněnou obavu, která existovala již na základě skutečností uvedených v zajišťovacím příkaze. Z tohoto pohledu soud nemůže souhlasit ani s námitkami žalobce týkajícími se společnosti KVARTINA s.r.o., neboť s ní související skutečnosti společně s dalšími výše uvedenými důvody pro vydání zajišťovacích příkazů zakládají odůvodněnou obavu stran nedobytnosti v budoucnu stanovené daně.
33. Vůbec pak nelze z odůvodnění napadeného rozhodnutí a užití argumentů neuvedených v zajišťovacím příkaze dovodit pochybnosti žalovaného o síle důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, jak tvrdí žalobce. Nově uvedené skutečnosti pouze posilují odůvodněnou obavu vyjádřenou již v zajišťovacím příkaze a nikterak nerozporují důvody správce daně, které založily jeho odůvodněnou obavu.
34. Pokud žalobce ve své replice k vyjádření žalovaného rozsáhle argumentuje tím, že se nedopustil daňového podvodu, soud k této skutečnosti odkazuje na předmět nyní projednávané věci, kterým je zákonnost vydaného zajišťovacího příkazu (při jehož přezkumu je stěžejní naplnění

odůvodněné obavy ohledně budoucího stanovení daňové povinnosti a její budoucí nedobytnosti), nikoliv otázka, zda se žalobce dopustil daňového podvodu. V této souvislosti lze znovu připomenout, že otázka daňového podvodu jako jedna z okolností pro vydání zajišťovacího příkazu byla uvedena až v napadeném rozhodnutí, nikoliv v zajišťovacím příkaze, pro jehož vydání byly rozhodné jiné skutečnosti zakládající důvodnou obavu správce ohledně budoucí nedobytnosti stanovené daně či alespoň obtížím s její vymahatelností. Okolnost podezření ze spáchání daňového podvodu uvedená v napadeném rozhodnutí tak pouze doplňuje důvody pro vydání zajišťovacího příkazu.

35. Argumentuje-li žalobce tím, že mu nemohou být k tíži přičítány okolnosti související se společností TOLINAX s.r.o., pak tyto okolnosti nejsou žalobci kladeny „k tíži“, ale jde o okolnosti, které jsou součástí skutkového stavu, na základě jehož vyhodnocení správce daně naznal odůvodněnou obavu ohledně budoucího stanovení daně i odůvodněnou obavu ohledně její nedobytnosti v budoucnu či budoucím obtížím s její vymahatelností, na základě čehož přikročil k vydání zajišťovacího příkazu. Pokud žalobce uvádí, že žalovaný neuvedl, z čeho vyplývá rozdíl z podaných kontrolních hlášení, lze odkázat na rekapitulaci průběhu správního řízení, z níž vyplývá absence tří daňových dokladů (č. 3330913, 3330914 a 3330920) v kontrolním hlášení společnosti TOLINAX s.r.o., zatímco žalobce je ve svém kontrolním hlášení uvedl. Nejedná se tak o technickou chybu, v důsledku které nebylo kontrolní hlášení podáno vůbec, jak ve svém vyjádření tvrdí žalobce.
36. Lze souhlasit s tvrzením žalobce, že aktuální okolnosti týkající se podnikatelské činnosti žalobce nemohou zpětně odůvodňovat vydání zajišťovacího příkazu, tak tomu ale v nyní projednávané věci není. Žalovaný tyto aktuální okolnosti uvedl pouze pro dokreslení oprávněnosti vydání zajišťovacího příkazu, zatímco odůvodněná obava vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu byla postavena na jiných skutečnostech, než na těchto aktuálních okolnostech podnikatelské činnosti žalobce.
37. Závěrem svého návrhu žalobce brojí proti vydání zajišťovacího příkazu jako okamžitě účinného a vykonatelného z důvodu existence nebezpečí z prodlení. Pro nebezpečí z prodlení však dle žalobce schází přesvědčivé argumenty. Naopak má žalobce za to, že mu měla být poskytnuta lhůta pro dobrovolné splnění uložené povinnosti.
38. Dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty 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 sepiše o tom úřední záznam.
39. Správce daně odůvodnil nebezpečí z prodlení s ohledem na majetkovou strukturu žalobce, pro niž platí možnost rychlého převodu peněžních prostředků nacházejících se na bankovním účtu. Této argumentaci žalovaný následně v napadeném rozhodnutí přisvědčil.
40. Ani krajský soud neshledal v aplikaci ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty porušení zákonem předepsaného postupu. Poskytnutí lhůty k dobrovolnému splnění uložené povinnosti by v případě žalobce mohlo vést k převodu finančních prostředků uložených na bankovním účtu žalobce na jiný subjekt, což by ve svém důsledku znemožnilo splnění takto uložené povinnosti. V daném případě proto soud shledal existenci nebezpečí z prodlení, tj. podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu jako účinného a vykonatelného okamžikem jeho vydání.
41. Pro úplnost krajský soud poznamenává ve vztahu k žalobcem předloženým podkladům (zaslaným soudu dne 24. 8. 2017), že tyto se vztahují k samotnému řízení o předmětné daňové povinnosti, zatímco předmětem tohoto řízení je otázka zákonnosti vydání zajišťovacího příkazu. V rámci přezkumu zajišťovacího příkazu soud posuzuje splnění dvou podmínek – odůvodněné obavy ohledně v budoucnu stanovené daňové povinnosti a odůvodněné obavy o nedobytnosti takto v budoucnu stanovené daně či jejímu vymáhání se značnými obtížemi.

VII. Shrnutí a náklady řízení

42. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byl zajišťovací příkaz potvrzen a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
43. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 30. duben 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu