



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **Sedranol s.r.o.**, IČO 03057381
sídlem Dvořákova 1693, 436 01 Litvínov
zastoupená advokátem Mgr. Alešem Koubkem
sídlem Renneská třída 393, 639 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2017, č. j. 44479/17/5100-41458-711233

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2017, č. j. 44479/17/5100-41458-711233, kterým byl ve výrokové části úpravou okamžiku, k němuž má žalobkyně zajistit úhradu daně, jež dosud nebyla stanovena, doplněním odkazu na § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a stanovením odlišného okamžiku vykonatelnosti, změněn zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ze dne 21. 8. 2017, č. j. 1947163/17/2510-00540-507994, jímž bylo žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uloženo, aby okamžikem oznámení zajišťovacího příkazu zajistila úhradu daně, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v částce 721 160 Kč na depozitní účet správce daně.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě namítla, že pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly v právě projednávaném případě splněny zákonné podmínky, a to zejména ve vztahu k požadavkům vymezeným v této souvislosti rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, tedy že: a) daň bude v budoucnu stanovena, a současně b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
3. V případě první podmínky deklarované Nejvyšším správním soudem žalobkyně konstatovala, že byla ze strany správce daně až po uplynutí 25 dnů ode dne vydání zajišťovacího příkazu vyzvána k prokázání oprávněnosti odpočtu daně na vstupu u zdanitelných plnění, tedy že tato plnění byla užita k ekonomické činnosti žalobkyně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Není proto zřejmé, na základě jakých skutečností mohl správce daně dojít k závěru o tom, že žalobkyně podmínku prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu nesplní, když dokazování v souběžně vedené daňové kontrole dosud nebylo ukončeno. Z uvedeného naopak žalobkyně dovozovala, že naplnění požadavku ad a) pro vydání zajišťovacího příkazu opřel správce daně o nedostatečné argumenty.
4. V souvislosti s tím žalobkyně dále konstatovala, že předmětné zdanitelné plnění – objekt domu – ke své ekonomické činnosti v minulosti užívala. Po neúspěchu svých původních podnikatelských záměrů nejprve vybudovat wellness centrum a následně stavbu využít ke krátkodobým pronájmům se v ní nejprve od června do září 2016 uskutečnilo několik akcí společnosti ITC Industrie und Technologiepark Heckert GmbH ze Spolkové republiky Německo, následně pak byla na dobu určitou pronajata jednatelce žalobkyně, která v období od 30. 1. 2017 do 31. 10. 2017 zabezpečovala údržbu domu. Od 1. 11. 2017 užívá objekt na základě smlouvy o nájmu společnost RLC s.r.o. S ohledem na uvedené žalobkyně dovozovala, že ze strany správce daně může být daň v budoucnu doměřena pouze za zmíněné období od 30. 1. 2017 do 31. 10. 2017, čímž se nabízí postup podle § 78 zákona o DPH, kdy žalobkyně původně jí uplatněný odpočet daně pouze upraví. V takovém případě bude ale výsledná částka ve zjevném nepoměru k hodnotě objektu domu, který byl v řízení zajištěn. Podle žalobkyně navíc v důsledku doplnění uvedených tvrzení podpořených důkazy dochází rovněž k naplnění předpokladu dle § 168 odst. 3 daňového řádu, neboť před stanovením daně pominuly důvody, pro které bylo její zajištění uplatněno, proto by měl správce daně rozhodnout o ukončení zajišťovacího příkazu.
5. Co se týče požadavku ad b), měla žalobkyně dále za to, že správce daně zvolil pro zajištění úhrady daně nepřiměřeného prostředku, který u ní vyvolává značnou právní nejistotu, jelikož objekt domu může být z jeho strany kdykoliv zpeněžen v rámci exekuce. Přitom stejného výsledku by správce dosáhl i mírnějšími prostředky, např. využitím funkce tzv. „hlídacího psa“ u katastru nemovitostí, díky čemuž by byl případně v dostatečném předstihu informován o tom, že žalobkyně hodlá dům zcizit. Jeho argumentace, že by se uvedenou skutečnost nemusel včas dozvědět, je proto zcela lichá. Nadto byla žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přesvědčena, že zajištění majetku v pořizovací hodnotě 5 036 000 Kč je pro částku 721 160 Kč ve zjevném nepoměru, když navíc není v daném případě dána ani odůvodněná obava s případnými obtížemi při doměření daně, neboť hodnota stavby ji několikanásobně převyšuje. Z těchto důvodů proto žalobkyně považovala také požadavek ad b) za nenaplněný.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že v rámci svého postupu vycházel nejen ze zákonné úpravy zajišťovacího příkazu, ale i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou v podrobnostech odkázal. Dále shrnul, že odůvodněnou obavu správce daně vyvolala v daném případě pravděpodobnost budoucího stanovení daně, která vycházela z neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Tyto pochybnosti spočívaly především v tom, že předmětná stavba ve vlastnictví žalobkyně nebyla již od svého počátku zhotovována jako administrativní budova, nýbrž jako rodinný dům, dále z nepříznivé ekonomické situace žalobkyně a konečně i pochybností, zda se tento majetek bude v době případné vykonatelnosti dosud nestanovené daně nacházet v jejím vlastnictví, když žalobkyně kromě něj disponuje již toliko motorovým vozidlem a peněžními prostředky, které jsou však s ohledem na svou podstatu vysoce likvidní.
7. K námitce vztahující se k podmínce ad a) vytyčené Nejvyšším správním soudem, tedy neexistencí předpokladu pro budoucí stanovení daně, žalovaný konstatoval, že se jí zabýval již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V první řadě podle něj není pravdou, že by výzva žalobkyni k prokázání skutečností byla ze strany správce daně uplatněna až po vydání zajišťovacího příkazu, neboť celkem jí byly zaslány dvě, kdy první obdržela ještě před vydáním příkazu. Bez ohledu na to však žalovaný upozornil na to, že zákonná úprava správci daně nijak neukládá povinnost výzvy coby podmínky pro uplatnění institutu zajišťovacího příkazu – ten je možné vydat kdykoliv v průběhu řízení. Obdobné pak platí i pro námitku dosud neukončeného dokazování, neboť příkaz je toliko prostředkem prozatímní ochrany zajištění účelu správy daní pro případ, kdy v rámci daňového řízení vzniknou oprávněné obavy o možné budoucí obtížné vymahatelnosti stanovené daňové povinnosti. V daném případě navíc byly správcem daně jednoznačně vymezeny skutečnosti, které podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu založily. Naopak v této fázi řízení nemohl správce podle žalovaného zatím uvádět, které skutečnosti ve vztahu k samotné dani již má za prokázané, neboť to bude teprve předmětem samotných závěrů daňové kontroly.
8. Pokud žalobkyně dále tvrdila, že hodlá upravit odpočet uplatněné daně, žalovaný k tomu poznamenal, že správce daně vycházel při vydání zajišťovacího příkazu ze skutečností a podmínek známých mu v dané době – ty existovaly i v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Plánované procesní kroky účastníka tedy nemohou mít na zákonnost zajišťovacího příkazu vliv, zvláště když je žalobkyně poprvé uplatnila až v žalobě, a žalovaný se tedy k nim nemohl dříve vyjádřit. Rovněž pokud teprve nyní žalobkyně uvádí, že od 1. 11. 2017 došlo k uzavření smlouvy o nájmu domu s obchodní korporací, která je na rozdíl od předchozího nájemce (bývalé jednatelky žalobkyně) plátcem daně, z čehož je dovozováno užívání stavby k ekonomické činnosti, žalovaný poukázal na to, že namítaná skutečnost nastala nejen po vydání samotného zajišťovacího příkazu, ale dokonce i po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nemůže tedy vyvrátit fakt, že v rozhodné době Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

byly zákonné požadavky pro zajišťovací příkaz splněny, a stejně tak nemá vliv na přezkum žalobou napadených rozhodnutí ani skutečnost, že by v budoucnu při splnění určitých podmínek mohlo dojít k rozhodnutí o ukončení účinnosti příkazu postupem dle § 168 odst. 3 daňového řádu.

9. K další námitce týkající se nesplnění podmínky ad b), tedy aspektu nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti dosud nestanovené daňové povinnosti, žalovaný konstatoval, že ve svém rozhodnutí jednoznačným způsobem shrnul zjištěné majetkové poměry žalobkyně. Zdůraznil přitom, že v daném případě nezpochybňoval nedostatečnou majetkovou hodnotu stavby, nýbrž vyjádřil obavy ze zcizení majetku žalobkyní buď v důsledku jeho vysoké likvidity (motorové vozidlo a peněžní prostředky) nebo v zamýšleném převodu na třetí osobu, a to zvláště pak s ohledem na nepříznivou finanční situaci žalobkyně, kterou sama v řízení několikrát potvrdila a daná skutečnost taktéž vyplynula ze skutečností zjištěných správcem daně. Pokud dále žalobkyně brojila proti zřízení zástavního práva ke stavbě, nejednalo se podle žalovaného o námitky proti samotnému zajišťovacímu příkazu, nýbrž proti až následnému postupu správce daně. Z tohoto důvodu nepovažoval žalovaný argumenty žalobkyně v tomto smyslu za relevantní. Nadto je zřízení zástavního práva možné považovat i za prostředek mírnějšího charakteru, jelikož stejně tak by mohl správce daně přistoupit např. k daňové exekuci. Poukaz žalobkyně na možnosti využití tzv. „hlídacího psa“ tudíž žalovaný považoval za zcela liché.

Replika žalobkyně

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že žalovaný měl při posuzování podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu vzít v potaz skutečnost, že žalobkyně v rámci daňové kontroly předkládala důkazy, z nichž bylo zřejmé, že stavba domu byla v některých obdobích své existence užívána k ekonomické činnosti či zde záměr k jeho využití k této činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH byl. Stejně tak si měl být žalovaný dle žalobkyně vědom, že z její strany bude uplatněn postup podle § 78 zákona o DPH, k čemuž její počínání v rámci kontroly směřovalo, a to i před vydáním zajišťovacího příkazu. Nejpozději se o záměrech žalobkyně dozvěděly daňové orgány dne 13. 12. 2017, kdy bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění, k němuž byla doložena již zmíněná nájemní smlouva se společností RLC s.r.o. V tomtéž vyjádření pak žalobkyně oznámila i svůj záměr dům užívat k ekonomickým účelům.
11. Podle žalobkyně přitom platí, že podmínky pro zajištění mají trvat po celou dobu jeho trvání, a správce daně je tak z úřední povinnosti povinen zkoumat, zda nadále přetrvávají. V tomto smyslu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39. Přesto však správce daně ani žalovaný doposud výši zajištěné částky nezměnili, natož aby zajišťovací příkaz zrušili, a žalobkyni proto nezbylo, než podat podnět k odstranění nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Z uvedeného žalobkyně nadále dovozovala, že daňové orgány nesplnily svou povinnost posuzovat naplnění podmínek pro trvání zajišťovacího příkazu.
12. Pokud se týká shora vymezené podmínky ad b), zopakovala žalobkyně, že i pokud by chtěla stavbu domu převést na třetí osobu, daňové orgány by tomu mohly snadno zabránit. Navíc nadměrný odpočet na dani byl navázán právě na uvedenou koupi domu. Pokud snad žalovaný rozporoval, že námitky týkající se nepřiměřeného postupu užitím zástavního práva nebrojí proti samotnému zajišťovacímu příkazu, žalobkyně měla za to, že oba

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

instituty na sebe bezprostředně navazují. Proto byla toho názoru, že je i s ohledem na princip hospodárnosti přípustné brojit i proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva v žalobě proti příkazu. V této souvislosti pak žalobkyně zopakovala, že užití zástavy nelze považovat za mírnější prostředek.

Doplnění žaloby

13. V průběhu řízení bylo soudu taktéž doručeno podání, v němž žalobkyně poukázala na v té době aktuální judikaturu vztahující se k zajišťovacím příkazům obsaženou zejména v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017-54. Podle ní totiž nesmí zajišťovací příkaz sloužit k ekonomické likvidaci daňového subjektu a odčerpání jeho zdrojů, např. s výjimkou podezření z účasti na daňovém podvodu či indicií svědčících o účelovém vyvádění majetku. Z uvedeného žalobkyně dovozovala, že v jejím případě však byla ze strany daňových orgánů hrozbě ekonomické likvidace vystavena, a to navzdory tomu, že nijak nedošlo k ohrožení budoucí dobytosti případně stanovené daně. Rovněž nebyla ani naplněna žádná z výjimek vymezených Nejvyšším správním soudem.

Duplika žalovaného

14. V reakci na repliku žalobkyně a podání označené jako doplnění žaloby zaslal žalovaný soudu dupliku, v níž konstatoval, že výjimky deklarované ze strany Nejvyššího správního soudu nejsou jedinými důvody zakládajícími odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu i judikатурní praxe. Žalovaný proto setrval na svém názoru, že v daném případě došlo k naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu a znovu připomněl existenci důvodné obavy správce daně vyvolané pravděpodobným budoucím stanovením daně z přidané hodnoty vycházející z neprokázání naplnění požadavků pro nárok na odpočet daně, jakož i nepříznivou ekonomickou situaci žalobkyně či hrozbou obtížné vymahatelnosti nestanovené daně s ohledem na povahu jejího majetku.
15. Závěrem žalovaný zopakoval již dříve uvedené argumenty týkající se především námitky užití mírnějších prostředků a zdůraznil, že v době, kdy dosud není o výši daňové povinnosti rozhodnuto, neumožňuje zákonná oprava použít jiného zajišťovacího příkazu. Rovněž je dle něj třeba rozlišovat mezi příkazem jako pouhým exekučním titulem a až následným postupem, jenž pak skutečně může vést k zásahu do vlastnického práva účastníka spojeného s určitými negativními účinky. V této souvislosti nicméně žalovaný poukázal na to, že po vydání zajišťovacího příkazu přistoupil pouze ke zřízení zástavního práva ke stavbě, tedy zvolil mezi zákonnými prostředky mírnější způsob, na rozdíl např. od daňové exekuce.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný nesdělili do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání udělují.
17. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.

18. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti.
19. Přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 uplatnila žalobkyně odpočet daně ve výši 721 160 Kč z titulu dodávky a zhotovení montovaného domu nacházejícího se na adrese „X“, a to na základě smlouvy o dílo ze dne 14. 7. 2014.
20. Dne 20. 2. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu za účelem prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně.
21. Dne 11. 4. 2017 předložila žalobkyně správci daně nájemní smlouvu uzavřenou mezi ní a svou bývalou jednatelkou a současně tehdejším jediným společníkem Miroslavou Čontofalskou o nájmu předmětného domu a společně s ním i osobního vozidla za nájemné ve výši 15 000 Kč měsíčně. Dále žalobkyně předložila správci účetní deník a hlavní účetní knihu za zdaňovací období 2014.
22. Dne 11. 5. 2017 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností. Zkonstatoval v ní mimo jiné, že žalobkyně přes deklarovaný záměr přenést do objektu stavby své sídlo a využít jej pro svou ekonomickou činnost spojenou s poskytováním marketingových služeb, pořádání cateringů, wellness apod. tak dosud neučinila. Současně bylo zjištěno, že za období listopad 2014 až červen 2015 nevykazovala žádnou ekonomickou činnost, ta byla minimální i v následujících zdaňovacích obdobích, přičemž dosud k ní nedošlo v žádné souvislosti s předmětným domem. S ohledem na uvedené vyzval správce daně žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.
23. Dne 31. 5. 2017 zaslala žalobkyně správci daně své vyjádření, v němž uvedla, že původní ekonomické záměry využití domu nebylo možné realizovat s ohledem na neočekávané prodloužení kolaudace o více jak 1 rok. K přemístění sídla žalobkyně do objektu nedošlo v důsledku nového záměru jej odprodat, což se však do konce roku 2016 nezdařilo, proto byl dočasně pronajat bývalé jednatelce žalobkyně. Pro ekonomickou činnost byl však využíván v průběhu měsíců červen až září 2016, kdy v něm byly realizovány menší akce v souvislosti s restaurací Elixír provozovanou žalobkyní. Nyní probíhají jednání s novým nájemcem, který by chtěl objekt využít pro svou ekonomickou činnost, popřípadě jej odkoupit. Ke svému vyjádření žalobkyně mimo jiné doložila listinu oznámení o užívání stavby, která je v něm co do účelu identifikována jako rodinný dům, kdy stavebníkem má být bývalá jednatelka žalobkyně M. Č.
24. Dne 21. 8. 2017 vydal správce daně shora uvedený zajišťovací příkaz, v němž shrnul dosavadně zjištěné skutečnosti týkající se budoucího stanovení daně, jakož i obavy o její budoucí dobytosti především s ohledem na vykázanou ztrátu žalobkyně ve zdaňovacích

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

obdobích 2015 a 2016, charakter jejího majetku zahrnujícího vedle domu pouze zůstatek na bankovním účtu a výše uvedený osobní automobil, jakož i deklarovaný záměr v budoucnu potenciálně dům odprodat. Správce rovněž v průběhu řízení zjistil, že předmětná stavba, resp. právo stavby, se dle dokumentace ze stavebního řízení nachází na pozemcích ve vlastnictví bývalé jednatelek žalobkyně M. Č., na jejíž jméno je i např. podle sdělení SČVK a.s. po celou dobu existence domu vedena i smlouva o dodávce vody a odvádění odpadních vod ze dne 21. 5. 2014.

25. Dne 23. 8. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva k předmětnému domu a dne 15. 9. 2017 žalobkyni opětovně vyzval k prokázání skutečností týkajících se oprávněnosti jí uplatněného odpočtu daně.
26. Proti zajišťovacímu příkazu podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, o němž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, jak bylo uvedeno.
27. Soud se v průběhu řízení zabýval k námitkám žalobkyně otázkou, zda v daném případě došlo k naplnění požadavků pro vydání zajišťovacího příkazu.
28. Podle § 167 daňového řádu platí, že 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 [odst. 1]. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky [odst. 2]. Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu [odst. 3]. U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně [odst. 4].
29. Podle § 103 zákona o DPH platí, že 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.
30. Žalobkyně v první řadě zpochybňovala, že v budoucnu dojde ze strany daňových orgánů ke stanovení daně, resp. že její výše bude určena částkou uvedenou v zajišťovacím příkazu. V této souvislosti pak zejména odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 (dostupný stejně jako veškerá níže uvedená rozhodnutí na www.nssoud.cz).
31. Soud na úvod konstatuje, že se zcela se závěry činěnými žalobkyní v souvislosti se zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje, a má rovněž za to, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu musí být vždy odůvodněná obava spočívající v přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Ostatně povinnost zkoumat obě tato hlediska v právě probíhajícím řízení nijak nerozporoval ani žalovaný. Zdejší soud nicméně ve vztahu k argumentaci žalobkyně obsažené v žalobě a dalších podáních upozorňuje na to, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí taktéž upozornil na to, že v rámci posuzování první podmínky –

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tedy přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně – „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. [...] 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.“ Pokud tedy žalobkyně poukazovala na to, že dokazování v souběžně vedené daňové kontrole dosud nebylo ukončeno, není tato skutečnost sama o sobě pro možnost vydání zajišťovacího příkazu rozhodná – podstatné je pouze to, zda v něm správce daně dostatečně zdůvodnil své závěry nasvědčující možné stanovení daně v budoucnu.

32. V daném případě dovozoval správce daně a následně i žalovaný pravděpodobnost vyměření daňové povinnosti především z toho, že žalobkyně v rámci do té doby probíhající daňové kontroly dostatečně věrohodným způsobem neprokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 721 160 Kč v souvislosti s dodávkou a zhotovením montovaného domu. Žalobkyně sice namítala, že pochybnosti v tomto smyslu uplatnil správce daně poprvé až po samotném vydání zajišťovacího příkazu ve výzvě ze dne 15. 9. 2017, s takovýmto názorem ale soud nesouhlasí. Jak totiž vyplynulo ze správního spisu, k prokázání rozhodných skutečností byla žalobkyně vyzvána již dne 11. 5. 2017, na výzvu ostatně sama reagovala předložením listinných důkazů společně s vyjádřením, v němž se snažila objasnit jak v minulosti původně zamýšlené, tak i možné budoucí ekonomické využití stavby domu v rámci své podnikatelské činnosti. Není tedy pravdou, že by jí správce daně k doložení oprávněnosti odpočtu daně vyzval až *ex post* vydáním zajišťovacího příkazu ze dne 21. 8. 2017, jak uváděla v žalobě.
33. Naopak má soud za to, že správce na základě hned několika skutečností vytvářejících ucelený řetězec pochybností v průběhu řízení zcela jednoznačně zdůvodnil, z jakých důvodů je přesvědčen o nutnosti vyměření daňové povinnosti žalobkyni po skončení probíhající kontroly. Lze se proto ztotožnit s jeho závěrem o tom, že využívání předmětné stavby k jakékoliv ekonomické činnosti žalobkyně nebylo do okamžiku vydání zajišťovacího příkazu, resp. dokonce ani do vydání žalobou napadeného rozhodnutí, z její strany jakkoliv prokázáno. Přestože totiž oficiálním investorem stavby byla skutečně žalobkyně, jako stavebník ve stavebním řízení vystupovala bývalá jednatelka žalobkyně, která dům taktéž po určitou dobu jeho existence užívala na základě uzavřené nájemní smlouvy k rodinnému bydlení. Jednatelka (nikoliv tedy žalobkyně) byla ostatně ve vztahu k domu evidována i např. jako odběratel vody a vypouštění odpadních vod již od roku 2014, zatímco k uzavření nájemní smlouvy na užívání domu došlo až v roce 2017.
34. Výše uvedené skutečnosti lze nicméně považovat toliko za nepřímé a podpůrné důkazy, za mnohem podstatnější je však nutné označit fakt, že žalobkyně přes opakované výzvy v průběhu daňové kontroly nijak neosvědčila, že by byl dům skutečně užíván pro její ekonomickou činnost, resp. pro uskutečňování zdanitelných plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH. Žalobkyně se sice ve svém vyjádření ze dne 31. 5. 2017 snažila osvědčit, z jakých důvodů nebylo možné její původní záměry v souvislosti se stavbou realizovat, stejně tak uváděla, že v jejích prostorách v minulosti proběhly menší akce ve spolupráci s restaurací Elixír, v tomto smyslu ale zůstala pouze v rovině tvrzení. Soud nevylučuje, že dané skutečnosti může žalobkyně následně v průběhu daňové kontroly skutečně doložit, během Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

8 měsíců od jejího zahájení až do vydání zajišťovacího příkazu a následného rozhodnutí žalovaného o odvolání proti tomuto rozhodnutí se tak však nestalo.

35. Na tomto místě žalobkyně v žalobě taktéž poukazovala na to, že dne 1. 11. 2017 pronajala objekt domu na základě smlouvy o nájmu společnosti RLC s.r.o., a je tudíž zřejmé, že jej užívá v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. K tomu nicméně soud obdobně jako žalovaný podotýká, že k uvedené skutečnosti došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž pro soudní činnost je podle § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhodný pouze skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obdobným pravidlem se ostatně řídí při svém rozhodování i daňové orgány, proto z pohledu napadených rozhodnutí nemůže mít na jejich zákonnost vliv skutečnost, jež nastala až poté. Totéž přitom platí i pro další námitky žalobkyně vztahující se k potenciální úpravě odpočtu daně ve smyslu § 78 zákona o DPH, neboť tato okolnost také v rozhodné době nenastala, jakož i k možnému postupu správce daně podle § 168 odst. 3 daňového řádu směřujícímu k ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu v důsledku žalobkyní předpokládaného vyhodnocení pominutí důvodů, pro které byl vydán. Soud totiž přezkoumává pouze to, zda v době vydání příkazu podmínky pro uplatnění tohoto opatření předběžné povahy existovaly, či nikoliv, a naopak následný možný vývoj v řízení nemá na jeho rozhodnutí žádný vliv.
36. Proto i když lze obecně souhlasit s žalobkyní, že daňové orgány musí zkoumat naplnění podmínek pro zajišťovací příkaz po celou dobu jeho trvání, je v právě projednávané věci toliko relevantní, že v době jeho vydání, resp. ještě v době rozhodnutí žalovaného o odvolání, nadále přetrvávaly a jejich případná změna tedy nemohla vést k závěrům o nutnosti příkaz zrušit. Soud proto uzavírá, že správce daně a žalovaný s ohledem na nedoložení žádných důkazů osvědčujících užívání stavby pro ekonomickou činnost žalobkyně, v souvislosti s níž uplatnila nárok na odpočet daně, dospěly ke správným závěrům prokazujícím oprávněné obavy o tom, že bude nutné v budoucnu přistoupit ke stanovení daňové povinnosti. Podmínka a) vytyčená rozsudkem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015-104, tedy byla splněna, a naopak námitky žalobkyně soud v tomto smyslu vyhodnotil jako nedůvodné.
37. V další části svých podání žalobkyně zpochybňovala také naplnění podmínky ad b) spočívající v osvědčení důvodných pochybností, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
38. Soud ve vztahu k uvedené otázce předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, podle něhož je naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu třeba zkoumat individuálně ve vztahu k okolnostem daného případu. Existence odůvodněné obavy přitom musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu vztažených k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Z uvedeného je tedy zřejmé, že daňové orgány musí vždy při vyhodnocování naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu posuzovat možné indicie, jež by mohly vést k závěrům o budoucí nevymahatelnosti či obtížné vymahatelnosti daňové pohledávky. Současně pak platí, že užití zajišťovacího příkazu musí být i ve vztahu k daňovému subjektu přiměřené, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud v právní větě rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, „[p]ři volbě procesních nástrojů k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem musí správce daně respektovat princip proporcionality a zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

39. Ačkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, deklaroval, že při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v § 167 daňového řádu, v již citovaném rozhodnutí č. j. 2 Afs 392/2017-48 dále upřesnil, že „[v] souladu s předstižným a dočasným charakterem institutu zajišťovacího příkazu bude pouze takový postup, kdy správce daně zodpovědně zváží možnost dosažení účelu tohoto opatření například zřízením zástavního práva (dle § 168 odst. 6 daňového řádu), jež je oproti okamžitému uspokojení pohledávky daňovou exekucí méně invazivní a nenes s sebou zvýšené riziko ekonomické likvidace daňového subjektu. [Naopak] [d]aňovou exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžité vykonatelného zajišťovacího příkazu (podle § 175 odst. 1 daňového řádu) je nutno vnímat jako nejzazší prostředek k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem, jehož užití musí odůvodňovat konkrétní okolnosti případu.“
40. Zdejší soud proto zkoumal, zda v případě žalobkyně došlo ze strany daňových orgánů ke správnému vyhodnocení podmínky obavy o možnou obtížnou vymahatelnost v budoucnu splatné daně. V tomto smyslu založil správce daně svou argumentaci jednak na posouzení tehdejší ekonomické situace žalobkyně, jednak na povaze jejího majetku. Jak přitom ověřil z obsahu správního spisu i soud, žalobkyně vykazala v daňovém přiznání za zdaňovací období 2016 ztrátu ve výši 66 310 Kč, přičemž ta dle zjištění správce daně činila ve zdaňovacím období 2015 dokonce 1 018 314 Kč. Taktéž z přehledu aktiv a pasiv dle rozvahy ke dni 31. 12. 2016 je zřejmé, že zatímco aktiva žalobkyně dosahovaly hodnoty cca 5 036 000 Kč, z toho pak dlouhodobý nehmotný majetek cca 4 506 000 Kč, krátkodobý finanční majetek cca -11 000 Kč a pohledávky cca 541 000 Kč, na straně pasiv tvořily převážnou část dlouhodobé a krátkodobé závazky v celkové výši cca 6 607 000 Kč. Co se týče konkrétních položek majetku, ten vyjma již uvedené stavby domu zahrnoval pouze osobní automobil pronajímaný však dle výše uvedené nájemní smlouvy bývalé jednatele žalobkyně a dále zůstatek na bankovním účtu, jehož výše ke dni 25. 7. 2017 činila 83 861,31 Kč.
41. Na základě výše uvedených skutečností se proto soud ztotožňuje se závěry učiněnými daňovými orgány, že ekonomická situace žalobkyně v rozhodné době pro vydání zajišťovacího příkazu nejenže nesvědčila o její potenciální schopnosti uhradit dlužnou daň, bude-li v budoucnu stanovena, ale naopak vzbuzovala oprávněné obavy o její obtížné vymahatelnosti, zvláště k vysoké likviditě majetku vzpomínané žalovaným. Tyto skutečnosti žalobkyně v rámci žaloby přímo nerozporovala, namítala však, že správce daně zvolil pro zajištění úhrady daně nepřiměřených prostředků. S tím však nelze souhlasit, neboť jak již bylo uvedeno výše, i Nejvyšší správní soud v rámci své ustálené rozhodovací činnosti (srov. citované rozhodnutí č. j. 2 Afs 392/2017-48) považuje zřízení zástavního práva za mnohem méně zasahující do majetkových poměrů daňového subjektu, než jiné způsoby včetně daňové exekuce, a současně dovozuje, že takovýto postup je třeba považovat za šetrný ve vztahu k případným ekonomickým následkům zajišťovacího příkazu.
42. Za tohoto stavu je naopak nepřipadný návrh žalobkyně, že namísto zástavního práva měl správce daně pro zamezení převedení stavby domu na třetí osobu užít např. nástroje tzv. „hlídacího psa“ v rámci služby katastru nemovitostí. Stejně tak jako na jedné straně totiž nesmí být zajišťovací příkaz v rozporu s principem proporcionality, musí jeho prostřednictvím daňové orgány na straně druhé postupovat v řízení tak, aby v souladu s § 1 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odst. 2 daňového řádu zajistily správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Pokud by tedy po vydání příkazu ze strany správce daně nenásledovaly žádné nebo jen symbolické procesní kroky, stal by se prakticky „bezzubým“, a jeho účel by tak nemohl být naplněn. O to více pak za situace, kdy žalobkyně v rámci daňového řízení výslovně deklarovala svou úvahu o možném budoucím prodeji stavby domu představujícího podstatnou část jejího majetku, z čehož je zjevné, že správce daně byl nucen i tento fakt zohlednit při posouzení obavy o vymahatelnost daně. S uvedeným konečně souvisí i poslední žalobkyní namítaná skutečnost, že k zajištění úhrady daňové povinnosti byl užít majetek, jehož hodnota daň několikanásobně převyšuje. K tomu ale soud dodává, že vzhledem k povaze dalšího majetku žalobkyně představovaného toliko zůstatkem na účtu a osobním automobilem je zřejmé, že ani jejich případné zpeněžení v rámci následné daňové exekuce nemohlo pokrýt zajišťovanou částku v budoucnu potenciálně stanovené daně. Postup správce daně zřízením zástavního práva k domu byl tudíž i v tomto případě přiměřeným.

43. Soud proto uzavírá, že podmínka ad b) vymezená ve shora odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 byla v předmětném řízení naplněna, neboť správce daně dostatečně zdůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru o možné obtížné vymahatelnosti žalobkyni dosud nestanovené daně, a současně jeho postup spočívající ve vydání zajišťovacího příkazu a na něj navázaného zřízení zástavního práva ke stavbě domu nacházejícího se ve vlastnictví žalobkyně nebyl zjevně nepřiměřeným tak, že by mohl ohrozit ekonomickou existenci daňového subjektu.
44. Protože pak žádné ze žalobních tvrzení o pochybení žalovaného či správce daně neshledal soud důvodným, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku v plném rozsahu zamítl.
45. Současně s tím soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a navíc je ani nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 4. listopadu 2020

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)