



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **FEPO - europalety s. r. o.**, IČO: 26907330
sídlem Brněnská 1087/48, 664 34 Kuřim
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem,
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2018, č. j. 49588/18/51000-41453-711866

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - zajišťovací příkaz Finančního

úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4294860/18/3005-80541-711454, kterým správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2014, u které neuplynul dosud den splatnosti, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 1 238 982 Kč. Ke dni vydání předmětného zajišťovacího příkazu evidoval správce daně na osobním daňovém účtu žalobce zbylý přeplatek ve výši 1 101 307,21 Kč, který byl zajištěn za účelem úhrady nedoplatku ve smyslu § 153 odst. 1 *in fine* daňového řádu (nedoplatek vzniklý z titulu předmětného zajišťovacího příkazu – neuhrazená částka zajištění daně).

2. Správce daně takto rozhodoval za situace, kdy žalobci byla na základě dodatečného platebního výměru na DPH za zdaňovací období duben 2014 ze dne 25. 5. 2018, č. j. 2633725/18/3005-52522-709745, dodatečně stanovena daňová povinnost na DPH ve výši 1 238 982 Kč, neboť žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uplatněný z přijatých zdanitelných plnění od svého přímého dodavatele, obchodní korporace Gammopal s. r. o., který by významně snížil jeho daňovou povinnost. Správce daně k uvedenému závěru dospěl poté, co konstatoval zapojení žalobce do řetězce obchodů zatížených podvodem na DPH v podobě dodavatelé z Polska → EBRO Pack s. r. o. → Ebro trade s. r. o. → Gammopal s. r. o. → žalobce → odběratelé v ČR. Správce daně měl za prokázané, že dodavatelé fakturovali dodání zboží (palet) obchodní korporaci EBRO Packs s. r. o., nicméně zboží bylo dopraveno následně přímo (bez shora uvedených mezikroků) konečným odběratelům v ČR. Faktury byly hrazeny polským dodavatelům z bankovního účtu obchodní korporace Ebro trade s. r. o. v likvidaci. Chybějící daň tkvěla na obchodní korporaci EBRO Pack s. r. o., jež sice podala za zajišťované zdaňovací období daňová přiznání, nicméně odpovídající daňová povinnost nebyla uhrazena. V průběhu daňové kontroly byly zjištěny objektivní okolnosti průběhu obchodních transakcí a nedostatečná přijatá opatření, z čehož plyne, že žalobce přinejmenším vědět měl a mohl, že jím přijatá zdanitelná plnění jsou zasažena daňovým podvodem. Objektivními okolnostmi správce daně mínil nedostatečné prověřování svého dodavatele, absence písemných smluv (vč. sjednání platebních a reklamačních podmínek), zapojení nadbytečných článků obchodního řetězce (EBRO Pack s.r.o. dodalo zboží přímo odběratelům v ČR) a cena palet byla v rámci formálního přeprodání mezi všemi články řetězce snížena o nárokovaný daňový odpočet. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce přinejmenším vědět měl a mohl o svém zapojení do podvodného řetězce, a to obzvláště s přihlédnutím ke skutečnosti, že obchodní korporace EBRO Pack s. r. o. dodávala zboží přímo odběratelům odvolatele.
3. Vydání samotného zajišťovacího příkazu k předmětné dani pak správce odůvodňoval tím, že s ohledem na majetkové poměry žalobce nezbývá než konstatovat, že majetek zdaleka nedosahuje hodnoty zajišťované daně. Jediným reálně postižitelným majetkem, který byl v době vydání zajišťovacího příkazu správcí daně znám, tak byl (vratitelný) přeplatek zvláštních prostředků (zajištění daně) ve výši 1 101 307,21 Kč, který by správce daně musel žalobci vrátit bez žádosti ve lhůtě 15 dnů ode dne jeho vzniku, tj. 10. 10. 2018, a přeplatku na DPH ve výši 939 Kč, který vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu za

zdaňovací období srpen 2018. Vzhledem k tomu, že vratitelný přeplatek je v případě shledání neúčinnosti či zrušení zajišťovacího příkazu správce daně povinen vrátit bez žádosti do 15 dnů, shledal správce daně nebezpečí z prodlení a přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu ve spojení s § 103 zákona o DPH.

4. Žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s těmito důvody správce daně ztotožnil a dospěl k závěru, že jsou pro osvědčení ohrožení vybrání dosud nesplatné daně v době její splatnosti dostačující a plně tak naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Vydání zajišťovacího příkazu proto pokládá za adekvátní, protože správce daně je povinen postupovat v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu tak, aby byl zajištěn cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Z hlediska formálního pak žalovaný konstatoval, že znění odůvodnění tak, jak jej text rozhodnutí uvádí, je dostatečně konkretizované, srozumitelné a odpovídá rozsahu, jaký je vymezen zákonem. Žalovaný proto neshledal postup správce daně v rozporu s § 167 daňového řádu a také naznal, že zajišťovací příkaz obsahuje veškeré náležitosti, které by měl obsahovat.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
2. Žalobce svou žalobní argumentaci (včetně doplnění žaloby ze dne 14. 4. 2019) soustředí primárně na zpochybnění závěrů správce daně odůvodňujících dodatečné stanovení DPH za zdaňovací období duben 2014, neboť žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uplatněný z přijatých zdanitelných plnění od svého přímého dodavatele, obchodní korporace Gammopal s. r. o., a to kvůli zapojení žalobce do podvodného řetězce obchodů. Žalobce s oporou v obsáhle citované judikatuře Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU rozporuje jednotlivé dílčí závěry správce daně o naplnění kroků tzv. Axel Kittel testu (ve smyslu rozsudku SDEU C 439/04 a C 440/04 ve věci *Alex Kittel proti Belgiu*), když uzavírá, že v žádném případě nebyl účasten předmětného daňového podvodu na DPH.
3. Zbylou žalobní argumentaci žalobce soustředí na polemiku s právním názorem správce daně ohledně naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu. Žalobce (opětovně s oporou v závěrech judikatury Nejvyššího správního soudu) zdůrazňuje, že při vydávání zajišťovacího příkazu je nutné postupovat velmi zdrženlivě a podmínky pro jeho vydání stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu (případně rovněž podmínky stanovené v § 103 zákona o DPH) vykládat značně restriktivně. Zároveň to klade vysoké nároky na odůvodnění postupu žalovaného. Žalobce je přitom toho názoru, že žalovaný a správce daně nedostali odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Žalovaný a správce daně pochybovaly o dobytosti (dosud nestanovené) daně z důvodu, že částka, o které předpokládaly, že bude žalobci na dani z přidané hodnoty doměřena, převýšila hodnotu jeho majetku. Dle žalobce však takový důvod je nedostatečný pro tak razantní zásah do žalobcovy majetkové sféry, k němuž v posuzované věci došlo. Skutečnost, že žalobcova předpokládaná daňová povinnost by byla vyšší, než jeho současný majetek, automaticky neznamená, že tuto daňovou povinnost by žalobce nebyl

schopen splnit. Situace, kdy je určitému daňovému subjektu vyměřena daň převyšující jeho aktuální čisté jmění, není až tak neobvyklá. Pokud jde o ekonomicky „zdravý“ subjekt, nemusí pro něj taková situace být fatální. Lze si vypomoci úvěrem, požádat o posečkání úhrady daně nebo o rozložení její úhrady na splátky, není ani vyloučeno, že se podaří vygenerovat dostatečný zisk k uhrazení daně ve lhůtě její splatnosti. Dovožovat pouze z této skutečnosti, že žalobcova ekonomická situace je natolik nepříznivá, že je třeba přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu, nelze. K uvedené skutečnosti by musely přistoupit další důvody. Jen tak lze dostat výše opakovaně zdůrazňované maximě, podle níž je zajišťovací příkaz nejzazším prostředkem při správě daní a při jeho vydávání je nutné postupovat velmi zdrženlivě. Z analýz provedených žalovaným a správcem daně nevyplývá, že by žalobce před vydáním zajišťovacího příkazu čelil nějakým ekonomickým problémům. Zdrojem těchto problémů se měl stát až (předpokládaný) daňový doměrek DPH ve výši 1 238 982 Kč vzniklý z později provedené daňové kontroly. Úvaha žalovaného a správce daně, podle níž hrozí nebezpečí, že již v době splatnosti daně nebude žalobce disponovat majetkem, kterým by správce daně mohl uspokojit daňovou pohledávku vzniklou z titulu doměření předmětné daně, je rovněž ničím nepodložená a čistě hypotetická, protože žádného majetku se žalobce nezbavuje a řádně s ním podniká.

4. Žalobce dále poukazuje na to, že jedním z účelů správy daní je sice zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), při naplňování tohoto účelu je však třeba postupovat tak, aby byla respektována rovněž zásada zdrženlivosti a přiměřenosti. Takovým postupem není vydání zajišťovacího příkazu na zajištění dosud nestanovené daně, spolu se stanovením okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu, které ve svých důsledcích může vést k faktické likvidaci dosud standardně fungující společnosti, to vše jen z toho důvodu, že hodnota předpokládaného daňového doměrku by převýšila aktuální hodnotu žalobcova majetku. Odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, tak musí být založeno na více důvodech než jen na tom, že by předpokládaný daňový doměrek převyšoval žalobcův majetek (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015-69, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Protože v případě žalobce se jednalo o úhrn daně v částce, která zásadně převyšovala žalobcem doposud vykazované běžné daně, usuzoval žalovaný a správce daně na existenci obavy, že tato daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Žalovaný a správce daně vyhodnotili, že pokud by žalobce měl vyčlenit finanční prostředky ve výši postačující k dobrovolné úhradě dosud nestanovené daně ve výši 1 238 982 Kč (byť alespoň v částečné výši), bylo by vysoce pravděpodobné, že by to vedlo k ochromení jeho ekonomické činnosti a k dalšímu snížení jeho schopnosti hradit své pohledávky. Tím pádem by žalobcův majetek zatím postačoval k zabezpečení jeho běžného provozu, ale nedostačoval by k uhrazení (dosud dodatečně nestanovené) daně ve výši 1 238 982 Kč. Nicméně částka 1 238 982 Kč, jejíž doměření správce daně předpokládal, jistě není marginální v poměru vůči žalobcovu majetku, vzhledem k žalobcovu obratu se však nejedná o nijak závratnou částku. Nejeví se proto, na rozdíl od žalovaného a správce daně, že by žalobce byl natolik ekonomicky „nezdravým“ subjektem, že by pro povinnost dodatečně uhradit daň ve správcem daně předpokládané výši 1 238 982 Kč nutně musela být fatální. I kdyby ji žalobce nebyl schopen uhradit z finančních prostředků, kterými momentálně disponuje, mohl by si vypomoci úvěrem, požádat o posečkání úhrady daně nebo o rozložení její

úhrady na splátky, a není ani vyloučeno, že by se žalobci podařilo vygenerovat dostatečný zisk k uhrazení daně ve lhůtě její splatnosti. Za takových okolností určitě nebylo vydání zajišťovacího příkazu namíste (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015-66).

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a argumentaci tam uvedenou, neboť žalobce v žalobě neuvádí žádné nové námitky, které by se obsahově odlišovaly od námitek uplatněných v jím podaném odvolání. Nadto žalovaný zdůrazňuje, že žalobce svou argumentaci soustředí na zpochybnění závěrů jednak ohledně stanovení samotné daně, jednak ohledně splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu k dani dosud nestanovené, ačkoliv předmětem nyní projednávané věci je přezkum zákonnosti zajišťovacího příkazu správce daně k již stanovené, nicméně dosud nesplatné dani. Žalobce tak dle žalovaného svou žalobní argumentaci nikterak nepřizpůsobil povaze nyní projednávané věci, jelikož téměř doslovně opakuje námitky předestřené v průběhu předchozích daňových řízení. Žalovaný proto opakuje, že nebylo lze tyto námitky vypořádat z důvodu procesních, kdy negativní podmínkou řízení je dodržení obecného principu *ne bis in idem*, který se rozpadá na dvě dílčí procesní podmínky (litispence a *res iudicata*). Pokud by se vyjadřoval v rámci odvolacího řízení k námitkám stran pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, tak v případě, že by nebylo podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, nabourával by tím již pravomocné rozhodnutí (překážka *rei iudicatae*), či v případě, že by odvolání podáno bylo – což je i tento případ – projednával by a také i rozhodoval odvolací orgán meritum odvolacího řízení ve věci dodatečného platebního výměru (překážka litispence). K doplnění žaloby ze dne 14. 4. 2019 pak žalovaný opětovně konstatuje, že argumentace žalobce, v níž zpochybňuje závěry správce daně ohledně stanovení daně a zapojení žalobce do podvodného řetězce obchodů, je pro nyní projednávanou věc nepřípadná.

IV. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
7. Podstatu nyní projednávané věci tvoří otázka, zda byly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, kterým správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu DPH za zdaňovací období duben 2014, u které neuplynul dosud den splatnosti, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 1 238 982 Kč.
8. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]e-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“. Dle § 103 zákona o DPH pak platí, že [h]rozí-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.“

9. Krajský soud předesílá, že zajišťovací příkaz má ze své podstaty funkci dočasnou a zajišťovací, byť se jedná o rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to zejména s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90). Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Legislativní stanovením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.
10. Výkladem § 167 odst. 1 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, v němž dal obecně za pravdu žalovanému, že „*při výkladu a aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, resp. žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé odůvodnění důvodů zajištění finančních prostředků daňového subjektu. Je evidentní, že v nynější věci snesl správce daně a po něm i žalovaný velmi obsáhlé odůvodnění nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů.*“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, k tomu Nejvyšší správní soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozbě svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné.*“
11. Tento závěr byl následně precizován v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, 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. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).*“
12. Nyní přezkoumávaný zajišťovací příkaz správce daně byl ovšem vydán za účelem zajištění již stanovené, nicméně dosud nesplatné dani. Z toho důvodu se proto nutně mění i charakter přezkumu splnění zákonných předpokladů pro jeho vydání ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť na rozdíl od zajišťovacích příkazů k dani dosud nestanovené, v případě zajišťovacího příkazu k dani již stanovené se úvaha správního orgánu bude soustředit toliko na posouzení otázky (i) existence rozhodnutí stanovujícího zajišťovanou daň (např. dodatečný platební výměr) a zároveň (ii) přítomnosti odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že v době vymahatelnosti daně bude nedobytná nebo bude

její vybrání spojeno se značnými potížemi. Naopak prokázání odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, coby jedné z podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů k dani dosud nestanovené, zde postrádá na významu, neboť daň již stanovena byla. Z uvedeného je zřejmé, že předmětem přezkumu (s ohledem na pravděpodobně nijak problematické splnění první podmínky) bude v případech vydání zajišťovacího příkazu k dani již stanovené ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu především otázka dostatečného a řádného zdůvodnění podmínky druhé, tj. uvedení důvodů svědčících o tom, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

13. Jak ovšem vyplývá z obsahu žaloby, krajský soud je toho názoru (ve shodě s žalovaným), že žalobce této skutečnosti své žalobní námítky a podpůrnou argumentaci nikterak nepřizpůsobil, neboť se v ní primárně soustředí na zpochybnění závěrů správce daně odůvodňujících dodatečné stanovení DPH za zdaňovací období duben 2014, neboť žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uplatněný z přijatých zdanitelných plnění od svého přímého dodavatele, obchodní korporace Gammopal s. r. o., a to kvůli zapojení žalobce do podvodného řetězce obchodů. Přezkum těchto závěrů ovšem není předmětem tohoto řízení, neboť předmětná daňová povinnost žalobce byla správcem daně stanovena na základě dodatečného platebního výměru na DPH za zdaňovací období duben 2014 ze dne 25. 5. 2018, č. j. 2633725/18/3005-52522-709745, proti němuž ostatně žalobce podal dne 11. 6. 2017, o němž v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí nebylo žalovaným rozhodnuto. Pro úplnost krajský soud dodává, že o tomto odvolání žalovaný rozhodl dne 31. 5. 2019 tak, že jej rozhodnutím č. j. 21864/19/5300-21442-809464 zamítl jako nedůvodné. Žalobce proti tomu rozhodnutí žalovaného následně podal správní žalobu ve smyslu § 65 s. ř. s., o níž je u krajského soudu v současnosti vedeno řízení pod sp. zn. 29 Af 68/2019. Zjednodušeně řečeno, posouzení otázky zákonnosti stanovení daně, v případě žalobce dodatečného stanovení DPH za zdaňovací období duben 2014, je předmětem samostatného vyměřovacího řízení, nikoliv řízení zajišťovacího, tím méně pak v případech, kdy byl vydán zajišťovací příkaz na daň již stanovenou. Ostatně i ve vztahu k zajišťovacím příkazům k dani dosud nestanovené Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*při vydávání zajišťovacího příkazu nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stadium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.*“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 18/2015-48). V tomto ohledu se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že přijetí opačného závěru brání i procesní překážky (princip *ne bis in idem* a překážka litispendence či *res iudicata*).
14. Z výše uvedených důvodů proto krajský soud převážnou část žalobní argumentace žalobce, v níž zpochybňuje závěry správce daně odůvodňující dodatečné stanovení DPH za

zdaňovací období duben 2014, považuje pro nyní projednávanou věc (předmět řízení) za bezpředmětnou a tedy nedůvodnou.

15. Pokud jde o zbylou část žalobní argumentace, i pro její obsahové hodnocení v zásadě platí výše řečené, neboť žalobce v ní předkládá argumenty (opírající se rovněž i o výše citovanou judikaturu), v nichž zpochybňuje splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu k dani dosud nestanovené, tzn. argumenty, jež se míjejí s povahou nyní přezkoumávaného zajišťovacího příkazu k dani již stanovené, nicméně dosud nesplatné. Z obsahu správního spisu lze dovodit, že tato skutečnost je nepochybně dána především tím, že žalobce skutečně nepřizpůsobil obsah svých žalobních námitek povaze daného zajišťovacího příkazu a charakteru jeho přezkumu aktu, neboť jeho argumentace se obsahově zcela překrývá s argumentací uplatněnou žalobcem v jeho odvolání ze dne 18. 7. 2018, v němž brojil proti zajišťovacímu příkazu správce daně ze dne 21. 6. 2018, č. j. 3274899/18/3005-80541-711454, znějícímu na zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 1 238 982 Kč, a zajišťovacímu příkazu č. j. 3274902/18/3005-80541-711454 znějícímu na zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1 095 847 Kč. O tomto odvolání nicméně rozhodl žalovaný dne 24. 9. 2018, č. j. 42053/18/5100-41453-711866, tak, že tyto zajišťovací příkazy zrušil a zastavil řízení o nich vedená. *„Důvodem zrušení zajišťovacích příkazů byla skutečnost, že zajišťovací příkazy zněly na zajištění dosud nestanovené daně, nicméně daň jimi zajišťovaná byla již stanovena dodatečnými platebními výměry, ale nebyla dosud splatnou, a proto měly zajišťovací příkazy znít na zajištění daně dosud nesplatné. Náprava této procesní vady by byla zjevně nad rámec přezkumných (odvolacích) kompetencí odvolacího orgánu, a proto nebylo možné tuto vadu zhojit v rámci odvolacího řízení, protože se odvolací orgán ani nezabýval vznesenými námitkami odvolatele uvedenými v odvolání; které – mimochodem – v tomto odvolacím řízení nedoznalo změn (je identické).“*
16. Jak již bylo ovšem výše uvedeno, zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ať již k dani dosud nestanovené, anebo k dani již stanovené, nicméně dosud nesplatné ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu se částečně překrývají, a to v případě podmínky druhé, tj. uvedení důvodů svědčících o tom, že v daném případě vystává odůvodněná obava (přiměřená pravděpodobnost), že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Jelikož žalobce část své žalobní argumentace soustředí mimo jiné i na zpochybnění závěrů správce daně ohledně splnění této druhé podmínky (byť původně ve vztahu k zajišťovacímu příkazu k dani dosud nestanovené), přistoupil krajský soud v nyní projednávané věci k přezkumu, zda jsou zajišťovací příkaz a žalobou napadené rozhodnutí opřené o dostatek důvodů svědčících o tom, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
17. Ve vztahu k této podmínce Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dovodil, že naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. *„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.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31). Jak zdůrazňuje i žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, správní soudy pak ve své judikatuře konkrétně dovodily, že zdrojem odůvodněné obavy, tedy indiciemi, které v souhrnu mohou vyvolat obavu ve vztahu k dobytnosti daně, kromě např. potenciální účasti daňového subjektu na daňovém podvodu může být chování daňového subjektu v minulosti, jeho aktuální ekonomická situace (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230), existence zástavních práv na nemovitých věcech daňového subjektu, čerpání kontokorentního úvěru, nízké zůstatky peněžních prostředků na bankovním účtu nebo také opakované nárokování nadměrných odpočtů, které správce daně zpochybnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 7 Afs 4/2016-74). „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. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, jímž zamítl kasační stížnost proti žalobcem citovanému rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69).

18. Prizmatem výše uvedeného tak krajský soud pristoupil k posouzení otázky, zda skutečnosti shromážděné správcem daně byly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání. Jinými slovy, zda to, co správce daně o chování a majetkových poměrech žalobce zjistil (resp. která zjištění a jak vyhodnotil), bylo v daném případě dostatečné pro užití tak závažného opatření, jakým ve vztahu k ústavně chráněnému vlastnickému právu zajišťovací příkaz je, přičemž krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě správcem daně zjištěné skutečnosti představují dostatečnou oporu pro závěr o budoucí nedobytnosti daně a tedy splnění i druhé podmínky pro vydání předmětného zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
19. Ze zjištění správce daně, podrobně uvedených v odůvodnění zajišťovacího příkazu, jež jsou přehledně rekapitulovány v bodě 23 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, rovněž krajský soud dospěl k závěru, že v případě žalobce je dána odůvodněná obava o budoucí nedobytnosti daně (DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 1 238 982 Kč), neboť zde prokazatelně dochází k útlumu ekonomické činnosti žalobce, resp. jejímu převodu (doprovázenému i převodem majetku) na jinou obchodní korporaci EURservis s. r. o., nadto personálně propojenou s žalobcem, přičemž správcem daně nebyl zjištěn žádný reálně postižitelný majetek, právě s výjimkou onoho vratitelného přeplatku zvláštních prostředků (zajištění daně) ve výši 1 101 307,21 Kč a přeplatku na DPH ve výši 939 Kč,

který vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu za zdaňovací období srpen 2018. V tomto ohledu se také skutkové okolnosti nyní projednávané věci významně odlišují od skutkového stavu, na němž jsou vystavěny závěry přijaté v žalobcem citovaném rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69, resp. rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015-66).

20. Pokud žalobce v této souvislosti namítá, že částka 1 238 982 Kč sice není marginální v poměru vůči žalobcovu majetku, nicméně vzhledem k žalobcovu obratu se nejedná o nijak závratnou částku, neboť žalobce není natolik ekonomicky „nezdravým“ subjektem, že by pro povinnost dodatečně uhradit daň ve správce daně předpokládané výši 1 238 982 Kč nutně musela být fatální, tato svá tvrzení, které se nachází zcela v přímém rozporu se skutkovými zjištěními správce daně, v průběhu daňového (zajišťovacího) řízení, ani v řízení o nyní projednávané žalobě nijak nedoložil. V tomto ohledu je proto za nedůvodnou odmítnout rovněž námitku žalobce, že bylo na místě použít jiných, mírnějších prostředků, kdy by si žalobce mohl vypomocť úvěrem, požádat o posečkání úhrady daně nebo o rozložení její úhrady na splátky, a není ani vyloučeno, že by se žalobci podařilo vygenerovat dostatečný zisk k uhrazení daně ve lhůtě její splatnosti. Jak ostatně zdůraznil i žalovaný, *„co se týče vygenerování dostatečného zisku k úhradě v budoucnu splatné daňové povinnosti, je k tomuto nutné uvést, že při chování (žalobce), kdy převáděl majetek na personálně spřízněnou obchodní korporaci a účelově utlumoval svou ekonomickou činnost, nelze přisvědčit jeho tvrzení, a lze tak vyloučit možnost užití mírnějších prostředků; v tomto ohledu nebylo možno zajistit či zabezpečit budoucí úhradu daně jiným způsobem, než právě vydáním zajišťovacího příkazu znějícího na dosud nesplatnou daň.“* Z důvodu absence nemovitých věcí v dispozici žalobce bylo *per se* vyloučeno i užití zástavního práva dle § 170 a násl. daňového řádu. Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že postup správce daně nelze považovat za nepřiměřený, pakliže v dané situaci se jednalo o postup jediný možný.

V. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
22. O náhradě nákladů řízení krajský 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. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi 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 28. dubna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu