



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce

Ksanfippa, s. r. o., IČ 24734560,
se sídlem v Praze 2, Štěpánská 538/11,

zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem,
se sídlem v Praze 1, Na Poříčí 12

proti

žalovanému

Odvolacímu finančnímu ředitelství,
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43403/18/5400-41453-712277

t a k t o:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43403/18/5400-41453-712277, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Petra Vaňka, advokáta.

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též žalovaný) ze dne 26. 9. 2018, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (sále jen správce daně), jímž byl dne 24. 7. 2018 vydán zajišťovací příkaz k zajištění úhrady na dosud nesplatnou či nestanovenou daň z přidané hodnoty (DPH).

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě shrnul stručně relevantní skutkové okolnosti. Dne 25. 4. 2018 vydal správce daně zajišťovací příkaz s okamžitou vykonatelností ke dni jeho vydání, kterým uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období „duben 2018“, která dosud nebyla stanovena složením jistoty v celkové částce 1.190.636 Kč. Žalobce má za to, že zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí neplněny nebyly a uvedená rozhodnutí tak byla vydána v rozporu se zákonem, konkrétně v rozporu s ust. § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), a s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2018 (dále zákon o DPH).
3. Žalobce v podané žalobě namítl, že není pravdivé tvrzení žalovaného, že zajišťovacím příkazem byla zajištěna budoucí pravděpodobně doměřená daň. Žalobce namítl, že v době vydání zajišťovacího příkazu nebylo zahájeno nalézací řízení, tedy ani daňová kontrola podle § 85 a násl. daňového řádu, ani jiné další řízení, které by mohlo vést k dodatečnému vyměření daně. Žalobce uplatnil v daňovém přiznání k DPH za duben 2018 odpočet DPH, tedy ve lhůtě třiceti dnů od podání tohoto daňového přiznání mělo dojít k zahájení postupu k odstranění pochybností. Nedošlo-li k němu, bylo po uplynutí této lhůty konkludentně vyměřeno. V době vydání zajišťovacího příkazu již byla daň ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu stanovena na základě daňového přiznání žalobce.
4. Žalobce namítl, že postup správce daně při zajištění daně je zjevně v rozporu s ustanoveními upravujícími povinnosti správce daně při dokazování podle § 92 odst. 5 písm. b), c) a d) daňového řádu. Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nastavenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, tedy přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu. Správce daně ani žalovaný nevzali vůbec v potaz, že žalobce v řízení prokazoval i prokázal, že přijatá zdanitelná plnění byla uhrazena, dodavateli žalobce byla zahrnuta do jejich daňových přiznání, žalobcem byla přijata zdanitelná plnění použita k jeho ekonomické činnosti a znovu byla jím odvedena daň z přidané hodnoty. Správce daně ani žalovaný si neověřili u dodavatelů daňového subjektu, zda k přijetí zdanitelných plnění daňovým subjektem ze strany dodavatelů skutečně došlo, namísto toho stavěli na ničím prokázaných domněnkách. Žalobce tedy prokázal, že zdanitelná plnění přijal, zaplatil a použil ke své ekonomické činnosti, správce daně v době rozhodnutí o zajištění nezahájil postup k odstranění pochybností ani daňovou kontrolu, dobrá víra žalobce byla plně prokázána a ve smyslu žalobcem citované judikatury Nejvyššího správního soudu po něm nelze požadovat odpovědnost za nezaplacení daně dodavatelem.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde je průběh provedeného daňového řízení podrobně popsán, a dále na obsah předkládaného spisového materiálu, který obsahuje veškeré rozhodné podklady, ze kterých žalovaný při vydání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel. S právními názory žalobce

pokračování

uvedenými v žalobě žalovaný nesouhlasí, přičemž skutkový a právní stav byly podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

6. Žalovaný odkázal na body č. 25 a č. 26 žalobou napadeného rozhodnutí, kde byly námitky splnění zákonných podmínek vydání zajišťovacího příkazu vypořádány. Ust. § 89 odst. 4 daňového řádu a celý daňový řád nepoužívá pojem „nadměrný odpočet“, ale tímto ustanovením je nadměrný odpočet myšlen, pokud si daňový subjekt uplatní v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty daňový odpočet. To však neznamená, že mu nadměrný odpočet skutečně vznikne. Textaci „má vzniknout“ daňový odpočet nelze vykládat jinak, než že je tímto myšlen nadměrný odpočet ve smyslu zákona o DPH, přičemž žalobce ve svém daňovém přiznání netvrdil nadměrný odpočet aplikace § 89 odst. 4 daňového řádu nebyla na místě. Ostatně aplikace tohoto ustanovení nemohla mít žádný vliv na řízení o zajištění daně. Daň byla žalobci vyměřena konkurentně v souladu s jeho daňovým přiznáním, zajišťovacím příkazem však není zajišťována tato konkludentně vyměřená daň, nýbrž v budoucnu doměřená daň. Ta v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena nebyla a nebyla ani splatná. Podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu není zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, neboť zákon takovou podmínku nestanoví. Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností jsou instituty nalézacího řízení, kdežto zajišťovací příkazy institutem zajišťovacím, užívaným v řízení při placení daní podle § 134 odst. 3 písm. b) bodu 2 daňového řádu. Jeho účelem je včasné zajištění ve prospěch správce daně v příkazu uvedené finanční částky k provedení budoucího rozhodnutí a nikoliv stanovení daně ve správné výši.
7. Pokud jde o vědomostní test, respektive otázku, zda žalobce o daňovém podvodu věděl či vědět mohl a měl, bude vyřešena právě v nalézacím řízení. V bodě 19 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že otázka dobré víry daňového subjektu, že se účastní plnění zatížených daňovým podvodem pro stádium řízení pro zajištění daně formou zajišťovacího příkazu, je mírně významná, nicméně zvyšuje pravděpodobnost stanovení daně.
8. K námitkám o porušení povinnosti při dokazování žalovaný zopakoval, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu ani následně vedené odvolací řízení nepřipouští provádění komplexního dokazování. Správce daně při vydání zajišťovacího příkazu vychází z jednotlivých indicií, které ve smyslu § 167 daňového řádu ve svém komplexu zakládají důvodnou obavu.
9. K námitkám žalobce ohledně toho, že jím přijatá zdanitelná plnění byla uhrazena, dodavatelem zahrnuta do daňových přiznání a žalobcem použita k ekonomické činnosti, žalovaný uvedl, že v době vydání zajišťovacího příkazu disponoval správce daně pouze informací o tom, že mezi žalobcem a jeho dodavatelem nebyly prováděny bezhotovostní úhrady. Žalobce ve svém odvolání netvrdil ani nedokazoval, jakým způsobem probíhaly úhrady mezi ním a jeho dodavatelem. Žalobce tedy vytýká žalovanému něco, co sám nijak nenamítal, nijak se k tomu nevyjadřoval ani nevysvětloval. Žalovaný má za to, že zohlednění či vyřešení uvedených námitek je opět věcí nalézacího řízení. Otázka, zda byla zdanitelná plnění hrazena a zda byla použita k ekonomické činnosti žalobce, bude plně řešena v nalézacím řízení, v němž je prostor pro komplexní dokazování.
10. Správce daně dospěl k důvodnému předpokladu, že dodavatel žalobce deklaroval v následném kontrolním hlášení za zdaňovací období duben 2018 přijetí dokladů vystavených na fiktivní plnění od existující bezproblémové a funkční společnosti, jejíž údaje dodavatel žalobce zneužívá při krácení daně, neboť záměrně deklaruje nároky na

pokračování

odpočet ze zdanitelných plnění s datem uskutečnění před zavedením kontrolního hlášení, aby správci daně znesnadnil jejich detekci, z níž neprokáže nárok na odpočet daně. Otázkou dobré víry a odpovědnosti žalobce za nezaplacení daně dodavatelem žalovaný odkázal na bod 29 napadeného rozhodnutí s tím, že nepřiznání nároku na odpočet daně nenahrazuje výběr chybějící daně, neslouží k tomu, aby stát na některém článku řetězce vybral daň, která mu v rozpočtu chybí, protože jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet DPH představuje ochranu samotného systému daně z přidané hodnoty.

Průběh řízení před správními orgány

11. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
12. Žalobce je obchodní společností, zapsanou do obchodního rejstříku dne 10. 9. 2010 se základním kapitálem 200 000 Kč a s účinností ode dne 1. 6. 2017 je žalobce registrován k dani z přidané hodnoty jako plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím.
13. Dne 24. 7. 2018 vydal správce daně zajišťovací příkaz, kterým podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období „duben 2018“, která dosud nebyla stanovená, a to složením jistoty ve výši 1.190.636 Kč na depozitní účet správce daně.
14. Téhož dne, 24. 7. 2018, byl učiněn pokus o vyrozumění žalobce o vydání zajišťovacího příkazu, který je zaznamenán v úředním záznamu. Zajišťovací příkaz byl žalobci doručen dne 3. 8. 2018 do datové schránky.
15. Dne 30. 8. 2018 bylo správci daně doručeno žalobcem podané odvolání proti uvedenému zajišťovacímu příkazu, přičemž dne 20. 9. 2018 byla na základě protokolu zahájena u žalobce daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období „duben 2018“.
16. O podaném odvolání, v němž žalobce stejně jako v podané žalobě namítal, že zajišťovací příkaz je nezákonný, protože nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho vydání, když správce daně neprokázal nedostatek chybějící daně, rozhodl žalovaný odvolací orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 24. 7. 2018 potvrdil s odůvodněním, že žádná z uplatněných námitek, jejíž vypořádání se věnoval v bodech 24. - 30. rozhodnutí nebyla shledána důvodnou. Skutečnosti uvedené v odůvodnění zajišťovacího příkazu založily ve vzájemné souvislosti existence obavy v intencích § 167 odst. 1 daňového řádu, tyto indicie tvoří ucelený a logický okruh svědčící na jedné straně o majetkové nedostatečnosti žalobce, která ve vztahu k výši k předpokládané dosud nestanovené daně byla způsobila vyvolat odůvodněnou obavu o schopnosti žalobce uhradit daň v době její vymahatelnosti. Na straně druhé pak uvedené okolnosti svědčí o reálnosti předpokladu, že daň bude za příslušné daňové období žalobci doměřena. V daném případě hrozilo nebezpečí z prodlení, byly splněny podmínky § 103 zákona o DPH, na základě kterých se zajišťovací příkaz stal účinným již okamžikem jeho vydání.

Průběh řízení před soudem

17. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 13. 6. 2019 zástupce žalobce setrval na podané žalobě a odkázal na její písemné vyhotovení. Zdůraznil, že zajišťovací příkaz lze v daňovém řízení vydat pouze za situace, jsou-li splněny obě zákonem definované podmínky. Žalobce má za to, že v nyní posuzované věci nebyla splněna ani podmínka

existence daně, která dosud nebyla stanovena či dosud neuplynul den splatnosti daně, ani podmínka hrozby nedobytnosti daně, to vše při současném šetření práv daňového subjektu. Daň byla konkludentně vyměřena podle žalobcem podaného daňového přiznání, správce daně nezahájil ani daňovou kontrolu, ani postup k odstranění pochybností, žádné nalézací či vyměřovací řízení tedy zahájeno nebylo. Proto ani nemohlo být oprávněné tvrzení o důvodných obavách o nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. V době vydání zajišťovacího příkazu správce daně věděl, že žalobce vždy hraří dodavatelům v hotovosti. Neměl však z čeho usuzovat na chybějící daň právě u žalobce, nemohl předjímat, že žalobce neprokáže existenci zdanitelných plnění a ani to, že by byly splněny podmínky vědomostního testu u žalobce na účast na podvodu na DPH. Zástupce žalobce zdůraznil, že okolnosti, o které daňové orgány opírají své důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, mají svůj původ ve specifickém předmětu činnosti žalobce, protože u úklidových služeb jsou platby v hotovosti zcela běžné, závazky nejsou dlouhodobé a charakteristické je i časté střídání zaměstnanců. Z uvedených okolností tak nelze dovozovat, že by daň byla v budoucnu nevymahatelná. Žalobce byl nucen v důsledku vydání napadeného rozhodnutí fakticky ukončit svoji činnost, a to zejména i proto, že byl označen za nespolehlivého plátce daně.

18. Zástupkyně žalovaného správního orgánu u jednání soudu setrvala na názoru, vyjádřeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Poukázala na to, že podmínky vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu byly splněny. K podmínce předpokladu budoucího stanovení daně odkázala na zjištěné indicie o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH. Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu popsal chybějící daň, nestandardnosti v podnikání žalobce i zcela objektivní okolnosti, z nichž vyplývá závěr o nikoli náhodné účasti žalobce na podvodném řetězci. K otázce silného předpokladu budoucí nevymahatelnosti doměřené daně zástupkyně žalovaného poukázala na to, že žalobce nemá nemovitý či movitý majetek větší ceny, finanční prostředky z bankovního účtu obratem v hotovosti vybírá nebo bankovním převodem poukazuje fyzické osobě, což nasvědčuje závěru, že majetek je ihned vyváděn ze sféry žalobce. Správce daně rovněž poukazoval na změny statutárního orgánu žalobce, jeho ekonomické činnosti a vlastního objemu vykazované činnosti. Žalovaný má za to, že daň za předmětné období žalobci nebyla stanovena a nebyla ani splatná. Zajišťovací příkaz nebyl vydán k zajištění konkludentně stanovené daně, ale k zajištění v budoucnu splatné daně stanovené na základě nalézacího řízení. Žalovaný tak má za to, že k vydání nezákonného rozhodnutí nedošlo.
19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:

Právní rámec posuzované věci

20. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „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“.

21. Podle § 167 odst. 2 téhož zákona „zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky“.
22. K institutu zajišťovacího příkazu soud předně připomíná, že správce daně jeho vydáním závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9Afs 13/2008 – 90, dostupný stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí na www.nssoud.cz). Tento dopad na daňový subjekt musí brát racionální a zodpovědný správce daně při vydání zajišťovacího příkazu v potaz a vždy musí volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Platí přitom, že je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2Afs 239/2015 - 66, publikovaný pod č. 3541/2017 ve Sbírce NSS).
23. Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně v zajišťovacím příkazu řádně specifikovat a odůvodnit.
24. Odůvodněnou obavu lze chápat za přiměřenou 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4Afs 22/2015 - 104, publikovaný pod č. 3368/2016 Sb. NSS). Neboli při vydávání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou provádí správce daně dvojí úvahu – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím nepříznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší bude stanovená daň, tím méně ústavně-konformní bude vydání zajišťovacího příkazu (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22Af 8/2015 – 69). Platí přitom, že 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.). Vždy však důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu.
25. Ve vztahu k první podmínce (že daň bude v budoucnu stanovena) Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2Afs 108/2016 – 132, konstatoval, že od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti nelze zcela odhlédnout. Správní orgány jsou povinny 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. Odůvodnění rozhodnutí správních orgánů,

respektive jejich úvahy v tomto směru, pak podléhají plnému soudnímu přezkumu. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně (podmínka druhá), byl by správním orgánům otevřen prostor pro jinak 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 způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Zároveň však platí, že v zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování (viz také dále), ale je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazu odůvodňují, a to natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky pravděpodobného doměření daně.

26. Ve vztahu k podmínce odůvodněné obavy o ohrožení dobytnosti dosud nestanovené či nesplatné daně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 04. 2014, č. j. 1As 27/2014 – 31, publikovaném pod č. 3049/2014 Sb. NSS, vyslovil, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. Existence odůvodněné obavy proto musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.
27. Obecně lze zajišťovací příkaz vydat 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. Zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2017, č. j. 62Af 113/2015 - 250), dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (viz rozsudek ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1Afs 251/2017 – 40). Vždy však platí, že v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním a přesvědčivým způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6As 38/2014 - 14).

Posouzení důvodnosti žalobních bodů soudem

28. Na základě výše uvedeného soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy vydané správcem daně a shledal důvodnou námitku, v níž žalobce namítal, že žalovaný odvolací správní orgán nesprávně posoudil splnění zákonných podmínek vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odstavce 1 daňového řádu.
29. V podaném odvolání vznesl žalobce námitku, že v dané věci byla daňová povinnost žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2018 stanovena konkludentně, o čemž svědčí ve spisu založený platební výměr ze dne 11. 6. 2018, kterým byla žalobci – v souladu s jím předloženým daňovým přiznáním – konkludentně vyměřena daň v částce 11 083 Kč. Žalobce dále namítal, že u této daně již uplynul den splatnosti.
30. Podle § 139 odstavec 1 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle § 140 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu. Za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.
31. Žalovaný odvolací správní orgán zatížil odvolací řízení a žalobou napadené rozhodnutí vadou, jestliže se nevypořádal s tvrzením žalobce o tom, že daň byla vyměřena dne 11. 6. 2018 a že den splatnosti této daně uplynul dne 30. 6. 2018, tedy ještě přede dnem vydání zajišťovacího příkazu. Podle § 116 odstavec 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřoval nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Protože se žalovaný uplatněnými odvolacími námitkami žalobce konkrétním, srozumitelným a vyčerpávajícím způsobem nezabýval, soud v této skutečnosti shledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí podle § 78 odstavec 1 s. ř. s. pro nezákonnost.
32. Nad rámec výše uvedeného však soud považuje za potřebné zároveň vyjádřit se k dalším uplatněným žalobním námitkám, které důvodnými neshledal. Soud předně nemohl přisvědčit žalobci, že by správce daně v zajišťovacích příkazech neuvedl konkrétní důvody, pro které se domnívá, že daň bude v budoucnu stanovena.
33. V této souvislosti soud také poukazuje na již výše vyřčené, že v zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování, respektive při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. A jak již bylo konstatováno, takto žalovaný i správce daně v nyní hodnocené věci postupovali a řádně odůvodnili, na základě jakých skutečností dospěli k závěru, že v budoucnu bude stanovena daň v blíže specifikované výši. V nyní řešené věci správce daně zjistil natolik významné a konkrétní skutečnosti, že došlo k naplnění zákonem i judikaturou stanovených podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, a to z hlediska toho, že daň bude v budoucnu stanovena i že bude

s obtížemi vymahatelná. Daňové orgány pak v odůvodnění napadených rozhodnutí jednoznačně uvedly, z jakého důvodu byly právě vůči žalobci vydány zajišťovací příkazy.

34. Daňové orgány se řádně zabývaly též naplněním druhé podmínky, tj. vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně. Správce daně hodnotil aktuální majetkovou situaci žalobce, kdy sledoval hodnotu aktiv a pasiv celkem. Soud se přitom ztotožňuje s jeho závěry, že tyto skutečnosti již samy o sobě významně zvýšily obavu, že v budoucnu stanovenou daň by žalobce nebyl schopen uhradit. Zároveň se jedná o konkrétní skutečnosti svědčící odůvodněné obavě, protože i zde musí soud odmítnout, že by závěry daňových orgánů byly nekonkrétní.
35. Žalobce se v odvolání i žalobě dovolával především skutečnosti, že disponuje značnými finančními prostředky na bankovních účtech. Soud nemíní nikterak vyvracet žalobcovo tvrzení, že v současné době mnoho podnikatelských subjektů disponuje především finančním majetkem uloženým na bankovních účtech, zároveň však musí přisvědčit žalovanému, že skutečnost, že žalobce disponuje pouze tímto majetkem, může být při posuzování nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů z důvodu obavy o budoucí vymahatelnost daně zohledněna. Finanční zůstatky na bankovních účtech totiž představují vysoce likvidní majetek, který může jejich vlastník prakticky kdykoli převést a ukončit tak svou činnost, protože z hlediska obav o budoucí vymahatelnost daně nepředstavuje tento majetek záruku, že daň bude daňovým subjektem řádně uhrazena (viz shodně např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9Af 27/2014 – 117).
36. Žalovaný se zabýval i otázkou, zda žalobce vždy řádně dostal svým daňovým povinností. Uvedený předpoklad byl v řízení konkrétními zjištěními správce daně vyvrácen. Žalobci lze v obecné rovině dát soud za pravdu, že plnění daňových povinností v minulosti může být pro konstatování obavy o vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně relevantní. Jak konstatovala judikatura, bezvadná mnohaletá daňová minulost žalobce spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem přístupu žalobce ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2Afs 239/2015 - 66, publikovaný pod č. 3541/2017 Sb. NSS). Zároveň však ani tato skutečnost sama o sobě nevylučuje, aby správce daně vydal vůči daňovému subjektu zajišťovací příkaz, pokud sezná zásadní pochybnosti ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. A tak tomu bylo i v nyní posuzované věci, neboť, jak již bylo řečeno, správce daně takového zásadní pochybnosti seznal a řádně a obsáhle je popsal v odůvodnění napadeného zajišťovacího příkazu. Proto ani předchozí řádné plnění daňových povinností ze strany žalobce – za předpokladu, že by bylo daňovými orgány ověřeno - nemohlo nic změnit na důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů a uváděný argument nemohl na dané věci nic změnit.
37. Na parametr důvodné obavy o dobytosti v budoucnu stanovené daně nemá žádný vliv ani to, zdali v minulosti již byly vůči žalobci zajišťovací příkazy vydány či nikoli. Naopak - soud musí dát za pravdu žalovanému, že pokud již v minulosti bylo nutno vůči žalobci vymáhat dosud nesplacenou daň (a žalobce ani podmínky úhrady daně ve splátkách neplní), mohl a měl žalobce seznat, že správce daně má důvodné obavy o jeho schopnosti dostát jeho daňovým povinnostem, a za této situace mohl přijmout adekvátní opatření, aby v budoucnu vydání zajišťovacího příkazu předešel. Pokud tak neučinil a nerozptýlil obavy

pokračování

správce daně o vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně, nemůže se nyní dovolávat nezákonnosti či nepřiměřenosti vydaného zajišťovacího příkazu.

38. Městský soud tedy k námitkám žalobce ve vztahu k uvedeným zjištěním učiněných správcem daně uvádí, že se ztotožnil se závěry daňových orgánů. Za této situace soud neshledal v tomto rozsahu ani porušení základních práv a svobod žalobce, neboť správce daně i žalovaný postupovali dle zákonných ustanovení daňového řádu a jimi vydaná rozhodnutí se nevyznačují svévolí či nepřiměřeností.

Závěr a náklady řízení

39. S ohledem na výše uvedené soud zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ve vztahu k uplatněným odvolacím námitkám. Na žalovaném bude, aby věc znovu posoudil a rozhodl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci úspěch, a proto mu náhrada nákladů řízení náleží. Tyto náklady zahrnují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů.
41. Zástupce žalobce provedl v řízení tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast při jednání] podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu, k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši třikrát 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobce soudu osvědčil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, proto soud navýšil částku odměny zástupce žalobce o částku 2 142 Kč rovnající se 21% DPH a rozhodl, že takto stanovenou náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobce, a to ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), určené podle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

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

pokračování

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.

V Praze dne 13. června 2019
h ,

Mgr. Marek B e d ř i c
předseda senátu