



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **JP-Work Agency s.r.o.**, se sídlem v Šumperku, Hlavní třída 13/3, zastoupeného Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL. M., advokátem se sídlem v Brně, Moravské náměstí 629/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2016, č.j. 54479/16/5100-41453-712140, ve věci zajišťovacích příkazů,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2016, č.j. 54479/16/5100-41453-712140, jímž byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územního pracoviště v Opavě ze dne 13.10.2016, č.j. 3135495/16/3216-80542-802538, č.j. 3135880/16/3216-80542-802538, č.j. 3136003/16/3216-80542-802538, č.j. 3136205/16/3216-80542-802538, č.j. 3136460/16/3216-80542-802538, č.j. 3136621/16/3216-80542-802538, č.j. 3138089/16/3216-80542-802538, č.j.

3138155/16/3216-80542-802538, č.j. 3138235/16/3216-80542-802538, č.j. 3138295/16/3216-80542-802538, č.j. 3138343/16/3216-80542-802538, č.j. 3138429/16/3216-80542-802538 a tato rozhodnutí byla potvrzena. Označenými rozhodnutími správního orgánu I. stupně byly vydány zajišťovací příkazy podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád), ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH).

V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalobce s odkazem na ust. § 167 odst. 1 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 7.1.2016 č.j. 4 Afs 22/2015-104 tvrdí, že správce daně se v zajišťovacích příkazech dopouští nepřipustné argumentace, když opakovaně označuje jednatelku žalobce K. H. za nedůvěryhodnou osobu, k čemuž však nepřednesl žádné bližší tvrzení ani důkazy. Zajišťovací příkazy jsou v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek korektně a v souladu se základními principy správního práva předestřených důvodů odůvodňujících přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu vyměřena.
- 2) Správce daně se mýlil ve svém úsudku o nedobytnosti daně, když tato byla fakticky ihned po vydání zajišťovacích příkazů uhrazena, což znamená, že se správce daně mýlil také v hodnocení celkových majetkových poměrů žalobce, které považoval za problematické. Žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí připouští možnost částečné korekce úvahy o celkových majetkových poměrech žalobce. Ve světle tohoto tvrzení je pak zcela nekonzistentní závěr žalovaného, že tato skutečnost nemá žádný vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů.
- 3) Správcem daně použitý ukazatel míry zadluženosti (který by neměl překročit 1,5) je zcela subjektivní a nemá oporu v žádném právním předpisu. Má-li správce daně za to, že jde o běžně používané metody finanční analýzy, pak jeho odůvodnění nesplňuje jednak požadavek předvídatelnosti, ale ani požadavek srozumitelnosti správního rozhodnutí.
- 4) Nepřezkoumatelný je také závěr správce daně ohledně ukazatelů likvidity, které nejsou z jeho pohledu dobré, takže mělo-li by dojít k úhradě krátkodobých závazků, žalobce nedisponuje dostatečnými oběžnými aktivy. Správce daně však blíže nerozvádí, o který z ukazatelů likvidity své závěry opřel. Žalobce zdůraznil, že předmětná daň byla uhrazena právě z oběžných aktiv žalobce a tento i nadále pokračuje ve svých podnikatelských aktivitách.
- 5) Závěr žalovaného, že zaměstnávání dvou set agenturních pracovníků žalobcem je z pohledu vydání zajišťovacích příkazů irelevantní skutečností je nesprávný. Podle žalobce naopak aktivně vykonávaná podnikatelská činnost by měla být zohledněna při vydávání jakéhokoli předstižného opatření. Žalovaný se nijak nevypořádal s odvolací námitkou, že odměna za práce agenturních zaměstnanců dosahovala např. v září 2016 částky 8.750.000,- Kč.
- 6) Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů pak selhávají v testu proporcionality, tzv. potřebnosti, v němž je třeba zkoumat, zda existuje vícero možných prostředků, jak dosáhnout sledovaného cíle, a pokud ano, pak zvolit prostředek, co nejméně zasahující do práv dotčeného subjektu. Správce daně ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji, pokud bude vydán zajišťovací příkaz nyní, ve srovnání se situací, kdyby předmětná daň byla vybírána v době její vymahatelnosti. Podle žalobce je rozhodující úvaha o tom, že nyní daň vybrána být může, zatímco v budoucnu to již možné nebude, případně to bude

možné jen se značnými potížemi. Poměření těchto dvou okamžiků by mohlo představovat oporu pro vydání zajišťovacího příkazu.

Žalovaný ve vyjádření poukázal nejprve na charakter zajišťovacího příkazu, před jehož vydáním se zásadně neprovádí dokazování, a nepředpokládá se proto postup ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. V případě vydání zajišťovacího příkazu se vyhodnocují zjištěné indicie důvodně nasvědčující závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně. Žalovaný poukázal na judikaturu správních soudů, např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10.6.2015 sp. zn. 15 Af 378/2012, rozsudek NSS ze dne 11.6.2015 sp. zn. 10 Afs 18/2015. Dále žalovaný uvedl, že nedůvěryhodnost jednatelky žalobce K. H. byla v zajišťovacích příkazech dostatečně odůvodněna včetně nestandardního okruhu fyzických osob řídících činnost žalobce. Dále žalovaný zmínil, že žalobce v žalobě nevysvětluje, z jakého důvodu by měli správce daně či žalovaný zohledňovat počet agenturních zaměstnanců žalobce či odměnu za jejich práci, případně to, že žalobce je řádně registrovaným podnikatelským subjektem. Žalovaný rovněž zdůraznil, že smyslem zajišťovacího příkazu není likvidace žalobce, ale předběžné zajištění částky dosud nestanovené daně. Prvostupňový správce daně řádně popsal a zdůvodnil, co ho vedlo k vydání zajišťovacích příkazů, čímž osvědčil zákonnost svého postupu. Z tohoto pohledu není významné, že žalobce všechny zajišťovací příkazy uhradil a nadále pokračuje ve své ekonomické činnosti. Úhrada zajišťovacích příkazů nemůže mít vliv na jejich zákonnost, neboť k vydání zajišťovacího příkazu je správce daně oprávněn ve smyslu ust. § 167 odst. 1, daňového řádu za splnění zde stanovených podmínek. Z pohledu právní úpravy byly zajišťovací příkazy řádně odůvodněny. V závěru žalovaný zdůraznil, že prvostupňového správce daně vedlo k důvodné obavě, že žalobce nebude schopen uspokojit své závazky, riziko finanční nestability vyplývající z provedené finanční analýzy, která byla řádně odůvodněna v zajišťovacích příkazech. Z této analýzy vyplynulo, že žalobce nemá dostatečné disponibilní zdroje k úhradě dosud nestanovené daně, je výrazně zadlužen a vybírá peněžní prostředky připsané mu na účet obratem v hotovosti, což jsou ukazatele rizikového chování. Při vydání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 6.4.2016 sp. zn. 6 Afs 3/2016). Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě.

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně vydal dne 13.10.2016 celkem 12 zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady DPH, která nebyla dosud stanovena, a to za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2014. Proti zajišťovacím příkazům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 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 vydání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

V 1) žalobním bodě žalobce namítl nepodložené hodnocení jednatelky žalobce K. H. ze strany správce daně, když pro její označení za nedůvěryhodnou osobu nepodal správce daně žádné bližší tvrzení ani důkazy. V těchto skutečnostech spatřuje žalobce nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí. Obsahem prvostupňových rozhodnutí má soud za prokázané, že důvody pochybností o vážnosti podnikatelských záměrů jednatelky žalobce byly dostatečně a konkrétně popsány na str. 3-4 a následně 5-6 prvostupňových rozhodnutí. Hodnocení jednatelky žalobce je zde provedeno v návaznosti na její podnikatelskou minulost u společnosti LUMINOSO s.r.o., v likvidaci a dále z pohledu jejího formálního a faktického působení v chodu společnosti žalobce a také z pohledu předchozí podnikatelské činnosti zakladatelů žalobce. Krajský soud má na základě obsahu této části prvostupňových rozhodnutí za to, že pochybnosti správce daně o důvěryhodnosti jednatelky žalobce byly řádně odůvodněny. Žalobce v podané žalobě argumentaci správce daně žádným způsobem nerozporuje, argumentačně nevyvrací, když pouze v rozporu s obsahem odůvodnění zajišťovacích příkazů tvrdí nedostatek bližšího tvrzení a důkazů ze strany správce daně. Tento žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal. Pro úplnost soud uvádí, že pokud žalobce v závěru tohoto žalobního bodu namítl také nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů pro nedostatek důvodů pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu vyměřena, jedná se o zcela obecné tvrzení, na které soud může reagovat rovněž toliko obecně. V prvostupňových rozhodnutích jsou důvody svědčící budoucímu stanovení daně podrobně rozvedeny na str. 10 a násl. Žalobce neuvádí, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost odůvodnění správce daně, či porušení základních principů správního práva. Soud připomíná, že správní soudnictví je založeno na zásadě dispoziční a koncentrační. Stanovení rámce soudního přezkumu je zcela v dispozici žalobce, který však má své žalobní tvrzení řádně odůvodnit. Jestliže žalobní bod vyznívá toliko obecně, jako je v tomu posuzované věci, nelze očekávat, že by soud nahrazoval projev vůle žalobce a vyhledával vady napadeného správního aktu. Takový postup by byl v rozporu nejen s dispoziční zásadou, ale také se zásadou rovnosti účastníků řízení. Ani v této části proto krajský soud neshledal první žalobní bod důvodným.

V dalším žalobním bodě žalobce namítl omyl správce daně v úsudku o nedobytnosti daně, když tato byla na základě zajišťovacích příkazů obratem uhrazena. Krajský soud ani tento žalobní bod neshledal důvodným. V odůvodnění zajišťovacích příkazů jsou velmi podrobně rozvedeny důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně (str. 2-10 prvostupňového rozhodnutí) zohledňující mj. zjištěné majetkové poměry žalobce, transparentnost jeho struktury a hodnocení současných obchodních vztahů. Žalobce v podané žalobě tyto úvahy správce daně žádným způsobem nerozporuje a žalobní tvrzení staví pouze na skutečnosti, že došlo k úhradě daně ihned po vydání zajišťovacích příkazů. S ohledem na podrobně rozvedené důvody zakládající pochybnost správce daně o nedobytnosti daně má krajský soud za to, že sama skutečnost jejího zaplacení poté, co byly zajišťovací příkazy vydány, nemá relevanci potřebnou ke zpochybnění úvah správce daně, jež ho vedly k vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně zdůvodnil dostatečně přesně a konkrétně svá zjištění ohledně majetkových poměrů žalobce a struktury jeho fungování včetně obchodních vztahů (str. 7-10 prvostupňových rozhodnutí). Z odůvodnění zajišťovacích příkazů plyne, že netransparentnost fungování žalobce a jeho majetkových poměrů vyvolala ve správci daně zcela oprávněné pochyby o dobytelnosti daně, a proto mu nelze přičítat k tíži, že následně na základě zajišťovacích příkazů byly daně žalobcem uhrazeny. Tato skutečnost sama o sobě

nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu ke zjištěnému a sama o sobě také nečiní podnikatelské chování žalobce transparentním.

S ohledem na uvedené má krajský soud také za dostačující reakci žalovaného, který na str. 8 napadeného rozhodnutí k této skutečnosti uvedl, že je snad namístě částečná korekce úvahy o majetkových poměrech žalobce.

V dalším žalobním bodě považuje žalobce za subjektivní názor správce daně ohledně ukazatele míry zadluženosti, který navíc nemá oporu v právním předpisu. Správní úvaha obsahující rozbor ukazatelů likvidity a zadlužení je vyjádřena na str. 16-18 prvostupňových rozhodnutí a správce daně zde skutečně poukázal na praxi podnikové ekonomiky, v níž se doporučená hodnota zadluženosti vlastního kapitálu pohybuje kolem 1 (tedy 100 %) a hodnoty nad 1,5 (tj. více než 150 %) se považují za vysokou zadluženost. Tímto obecným modelem pak posuzuje ukazatele zadlužení žalobce. Jak sám správce daně předeslal úvodem této části odůvodnění zajišťovacích příkazů, je jeho hodnocení správní úvahou, což také odpovídá povaze zajišťovacího příkazu jako nástroje správy daní, který není založen na dokazování, ale na správním uvážení. Takto je nutno také přistupovat k hodnocení použité správní úvahy. Správce daně zde prezentuje svůj vlastní názor, který má řádně odůvodněn, kdy výchozím bodem jsou obecně použitelné ukazatele vycházející z běžné praxe řízení podniku. Krajský soud má za to, že nastíněná úvaha je logická, srozumitelná a odrážející racionální přístup k praktickému chodu jakéhokoliv ekonomického subjektu. Jelikož ukazatel míry zadluženosti není stanoven právní normou, je pak správní úvaha zcela namístě.

Uvedenou právní argumentací má krajský soud za vypořádaný také následující žalobní bod týkající se úvahy správce daně ohledně ukazatelů likvidity. Závěr správce daně ani v tomto případě nepovažuje soud za nepřezkoumatelný, neboť z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí (str. 16) vyplývá, že správce daně vycházel při své úvaze z rozvahy a výkazu zisků a ztrát předložených žalobcem. Žalobní tvrzení, že daň byla uhrazena z oběžných aktiv žalobce a tento i nadále pokračuje ve svých podnikatelských aktivitách, nemá žádnou vypovídací hodnotu k úvaze správce daně. Krajský soud se k uvedenému již dostatečně vyjádřil v argumentaci k druhému žalobnímu bodu, na kterou na tomto místě plně odkazuje.

Pokud jde o další žalobní bod, tj. nezohlednění skutečnosti, že žalobce zaměstnává 200 agenturních pracovníků, má krajský soud za to, že s touto velmi obecně formulovanou odvolací námitkou se žalovaný vypořádal na str. 7 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že z pohledu konstrukce odůvodnění zajišťovacích příkazů je zcela irrelevantní, že žalobce zaměstnává 200 agenturních pracovníků a je řádně zaregistrovanou agenturou práce. Podle názoru soudu je pak z logiky věci dovoditelné, že neshledal-li žalovaný relevantními tyto žalobcem namítané skutečnosti, pak stejně smýšlel o souhrnné odměně těmto zaměstnancům, která dosahovala dle žalobcova tvrzení v měsíci září částku 8.750.000,- Kč, aniž by to výslovně v odůvodnění rozhodnutí zmínil. Krajský soud v uvedeném nespatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, ani nedostatečné vypořádání se s touto odvolací námitkou. Žalobce v podané žalobě uvedl pouze to, že by aktivně vykonávaná podnikatelská činnost měla být zohledněna v jeho prospěch. K uvedenému soud v obecné rovině poznamenává, že aktivní podnikatelská činnost žalobce sama o sobě nemůže zmírnit nebo eliminovat pochybnosti správce daně v rozsahu, v jakém byly vyjádřeny v odůvodnění zajišťovacích příkazů.

V posledním žalobním bodě žalobce namítl absenci testu proporcionality napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Tento žalobní bod krajský soud posoudil mj. s ohledem na dosavadní judikaturu správních soudů zejména rozsudků NSS ze dne 31.10.2016 sp. zn. 2 Afs 239/2015 a ze dne 13.8.2015 sp. zn. 22 Af 8/2015. Zajišťovací příkaz je touto judikaturou vnímán jako „nejzazší a operativní prostředek při správě daní a poplatků“, čemuž musí odpovídat také přístup správce daně, který musí zvažovat, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. V rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 NSS akcentoval, že *„že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce (...) 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.“* V nyní posuzované věci správce daně velmi podrobně rozvedl důvody, v nichž spatřuje naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalobce neuvádí žádné důvody, pro které podle jeho mínění již v době vydání zajišťovacích příkazů existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude žalobcem uhrazena a jež by tedy vytvářely prostor pro upřednostnění běžného postupu výběru daní před formou zajišťovacích příkazů. Citovaná judikatura správních soudů nevyznívá tak, že by bylo nezbytné provést test proporcionality vždy, ale pouze tehdy, existuje-li „přiměřená pravděpodobnost“, že daň bude moci být uhrazena. Správce daně rozvedl dostatečně široce důvody, pro které takovou pravděpodobnost neshledal a žalobce tyto důvody nijak nerozporoval, jeho zpochybnění je toliko obecné a nekonkrétní. Za takové situace má krajský soud za to, že úvahy správce daně ohledně jiných prostředků k dosažení sledovaného cíle, tj. výběru daní, které by méně zasahovaly do práv žalobce, by byly zcela nadbytečné a formalistické.

Jelikož krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů dovodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti v této věci nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 9. listopadu 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu