



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: NEVERA s.r.o.**, se sídlem Borská 2805/79, Plzeň, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, čj. 18681/16/5100-41453-703692,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci bylo zajišťovacími příkazy vydanými podle § 167 daňového řádu uloženo, aby zajistil úhradu daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a za rok 2012, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 ve výši 5.037.090,- Kč a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 ve výši 2.638.720,- Kč [rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 2. 2016, čj. 282970/16/2301-51522-403015, a ze dne 25. 2. 2016, čj. 283356/16/2301-51522-403015, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2016, čj. 18681/16/5100-41453-703692].

„Zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [od 1. 1. 2011 podle § 167 až 169 daňového řádu], není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. a není vyloučen ze soudního přezkumu.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS).

II. Žalobní body

Žalobce požaduje zrušit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zejména pro nezákonnost, resp. pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

1) Napadené rozhodnutí neobsahuje srozumitelnou úvahu správce daně svědčící závěru o naplnění obou zákonných podmínek pro vystavení zajišťovacího příkazu, tedy o důvodné existenci dostatečné pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně o důvodné existenci dostatečné pravděpodobnosti, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo že bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

2) Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba se především zabývat tím, zda správní orgány postupovaly v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu a řádně zdůvodnily, že je dána odůvodněná obava, že daň (v posuzované věci dosud nestanovená daň z příjmů právnických osob) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. K tomu žalobce poukazuje na bod 27 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, na bod 20 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35.

3) Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104). Pro případ, že by soud podlehl pokušení považovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, za následování nehodný excés, považuje žalobce za vhodné připomenout, že s podobnými závěry již existují rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015, Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 1. 2016, sp. zn. 22 Af 77/2015.

4) Napadené rozhodnutí je nezákonné pro nenaplnění nutných zákonných předpokladů (podmínek) pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť *„předpokladem 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.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104).

Existence důvodné dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně

5) V napadeném rozhodnutí dovedl správce daně pravděpodobnost budoucího stanovení daňové povinnosti daňového subjektu na základě konstrukce, že na základě žalobcem předložených důkazních prostředků, na základě skutečností vyplývajících z provedených svědeckých výpovědí, informací získaných správcem daně z odpovědí na dožádání a výsledků vlastních místní šetření dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí nákladů na pomocné stavební práce a nákladů a náhrad při pracovních cestách, pročež správce daně „*předpokládá*“, že o tuto celkovou částku nákladů zvýší základ daně a doměří daň z příjmů právnických osob. Bližší odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně předcházející rozhodnutí správce daně neobsahuje. Nelze tedy než konstatovat, že ohledně povinnosti žalovaného (a správce daně) uvést řádné odůvodnění napadeného zajišťovacího příkazu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť v tomto rozhodnutí zcela absentuje jakákoliv přezkoumatelná správní úvaha svědčící o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

6) Žalovaný (a správce daně) měl ve své správní úvaze, zda v daném případě existuje důvodná dostatečná pravděpodobnost budoucího stanovení daně, zejména v první řadě dostatečně reflektovat fakt, že daňový subjekt předložil účetnictví týkající se předmětných zdaňovacích období, a že tedy (i) tímto účetnictvím prokázal svá tvrzení uvedená v přiznáních k dani z příjmu za předmětné zdaňovací období a že tedy (ii) tímto důkazní břemeno (i důkazní povinnost) přešlo na správce daně. Z obsáhlé a konstantní judikatury přitom vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím, což se v daném případě také stalo. Bez alespoň rámcového vypořádání se s touto argumentací, s touto právní figurou, s níže popsanou judikatorně-doktrinní linií nemůže podle žalobcova názoru obstát pravdivost tvrzení (přinejmenším mlčky žalovaným jako předpoklad zákonnosti napadeného zajišťovacího příkazu předpokládaného) o dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Předcházející rozhodnutí správce daně ve svém zdůvodnění fakt, že daňovým subjektem bylo předloženo účetnictví, dokonce ani nezmiňuje, což může svědčit jako přímý důkaz o tom, že tuto zcela zásadní správní úvahu tímto směrem neprovedl, a to ani rámcově. Pro ilustraci významnosti a relevance tohoto argumentu žalobce cituje několik vybraných judikátů, a to nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 14. 8. 2008, čj. 2 Afs 25/2007-121, ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 41/2012-45, ze dne 18. 11. 2015, čj. 6 Afs 172/2015-37, a ze dne 10. 8. 2006, čj. 2 Afs 210/2005-89, a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 5. 2014, čj. 57 Af 6/2013-83.

7) Dalším důkazem (tvrzením) vylučujícím pravdivost tvrzení žalovaného o dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je fakt, že správce daně své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl, tedy že přezkoumatelným způsobem neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, resp. že se o

tomto prokázání ani rámcově v napadeném rozhodnutí nezmiňuje, a to i přesto, že správce daně svoji argumentaci na podporu pravděpodobnosti budoucího vyměření daně staví právě na strohém konstatování (viz str. 3 předcházejících rozhodnutí správce daně), že daňovým subjektem předložené faktury, smlouvy, předávací protokoly, výdajové doklady, interní doklady a výpis z bankovních účtů neprokazují oprávněnost zahrnutí předmětných nákladů. V dalším žalobce i s odkazy na jednotlivé judikáty uvádí některé dílčí konkrétní obsahové aspekty této své žalobní námitky.

8) Na základě výše uvedeného a také v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je třeba konstatovat, že důvody, ze kterých žalovaný/správce daně dovozuje pravděpodobnost budoucího stanovení daně, se jeví jako nedostatečné, když jsou navíc nepřezkoumatelné.

Existence důvodné dostatečné pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně

9a) Nižší míru odůvodněné obavy (tj. pravděpodobnosti) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymožitelnosti této daně. To by mohlo umožnit vydání zajišťovacího příkazu i tehdy, pokud by sice byly dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolečně pracoval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, bod 58). V této souvislosti je s ohledem na žalobcův případ potřeba říci, že zde není skutkový stav (ke dni vydání předmětných zajišťovacích příkazů), že by daňový subjekt ukončoval podnikatelskou činnost, že by daňový subjekt byl nekontaktní, že by daňový subjekt nespolečně pracoval se správcem daně. Žalovaný/správce daně to v napadeném rozhodnutí ani netvrdí. Tedy nutno uzavřít, že skutečnosti (skutkový stav) nesvědčí legalitě napadeného rozhodnutí, resp. předcházejících zajišťovacích příkazů, když konkrétně nesvědčí oprávněnosti dostatečné (i vzhledem k velmi „slabým“ důvodům k domněnce ohledně budoucího stanovení daně) míry odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymožitelnosti daně.

9b) Správcem daně ve zdůvodnění zajišťovacích příkazů uváděné tvrzení o tom, že na adrese ..., daňový subjekt fakticky nesídlil, je nepodstatné (z celého obsahu odůvodnění předcházejícího rozhodnutí správce daně totiž není jasné, jak je tento argument použit při úvaze správce daně, tj. zda a jak byl použit pro odůvodnění výroku napadeného rozhodnutí), přičemž nemá ani oporu ve spise, neboť spis neobsahuje žádný důkaz o tom, že by správce daně nějakým způsobem fakticky prověřoval, zda a jak daňový subjekt na této adrese sídlil, tj. např. zda a jak tam byl dosažitelný. Naopak, daňový subjekt v průběhu daňové kontroly předložil listinný důkaz, svědčící o existenci nájemního vztahu, tedy svědčící o právu daňového subjektu předmětný prostor užívat (jak uvádějí i zajišťovací příkazy, z účetnictví daňového subjektu vyplývá, že za užívání tohoto prostoru byla daňovému subjektu fakturována částka ve výši 2.000 Kč měsíčně).

10) Ze všech výše uvedených důvodů měl žalovaný předcházející rozhodnutí správce daně (zajišťovací příkazy) ve smyslu § 116 daňového řádu zrušit pro nesprávnost a nezákonnost.

V napadeném rozhodnutí tak neučinil a právě toto je terčem této žaloby, tedy právě toto je touto žalobou namítaná nezákonnost a nesprávnost.

Co do podrobností soud odkazuje na plné znění podané žaloby.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve svém vyjádření k žalobě ze dne 1. 9. 2016, čj. 38516/16/5100-41453-703692, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je zejména otázka, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 daňového řádu, tedy zda existovala odůvodněná obava, že vybrání dosud nestanovené (či nesplatné) daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytné nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, žalovaný uvádí, že zajišťovací příkaz je svým charakterem rozhodnutím předstižným, kterým správce daně základ daně ani její výši nestanoví. Zajišťovací příkaz je často založen na úvaze ryze hypotetické, kdy jsou konkrétní důvody pro stanovení daně svěřeny až řízení nalézacímu. V řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu nelze detailně přezkoumávat skutečnosti týkající se samotného nalézacího řízení, neboť by daň byla stanovována fakticky dvakrát. Na tomto místě odkazuje odvolací orgán na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, ve kterém Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: *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 shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.* Nově byl tento právní názor Nejvyššího správního soudu potvrzen rozsudkem ze dne 31. 3. 2016, čj. 7 Afs 4/2016-74. Předmětným rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, se tak Nejvyšší správní soud výrazně odklonil od svých vlastních závěrů týkajících se dokazování v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu a zajišťovacích příkazů vůbec, aniž by tento odklon jakkoli vysvětlil či zdůvodnil. Protože se jedná o zcela ojedinělý rozsudek, který je jednak v rozporu s dosavadní fakticky konstantní judikaturou ohledně zajišťovacích příkazů a zároveň vychází z naprosto odlišného skutkového stavu v otázkách úvahy o budoucím stanovení daně, nelze k tomuto rozsudku podle názoru žalovaného v aplikační praxi přihlížet.

K argumentaci žalobce, že existují rozsudky s obdobným závěrem, jako je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, žalovaný uvádí, že žalobcem citované rozsudky byly vydány ještě před vydáním předmětného rozsudku Nejvyššího správního soudu, resp. shodou okolností ve stejný den 7. 1. 2016 (rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 77/2015). Naopak právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, byl nově potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, čj. 7 Afs 4/2016-74. Navíc ani tyto žalobcem citované rozsudky se jednoznačně neshodují se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014, se nezabýval pravděpodobností budoucího stanovení zajištěné daně, ale otázkou, na základě

jakých skutečností byly zajišťované částky u daní dosud nestanovených stanoveny, konkrétně pak zda výši zajišťované částky v případě daně dosud nestanovené lze stanovit dle § 167 odst. 4 daňového řádu výlučně podle pomůcek. Žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015, pak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48.

Nicméně existencí dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně se zabýval jak správce daně prvního stupně na str. 3 předmětných zajišťovacích příkazů, tak i žalovaný na str. 4 žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitce žalobce, že předložil účetnictví týkající se předmětných zdaňovacích období a tímto účetnictvím prokázal svá tvrzení uvedená v přiznáních k dani z příjmů, důkazní břemeno přešlo na správce daně, který jej následně neunesl, žalovaný uvádí, že tato žalobní námitka představuje zásadní nepochopení zajišťovacího příkazu jakožto právního institutu s funkcí zajišťovací. V odvolacím řízení proti odvoláním napadeným zajišťovacím příkazům je posuzována zákonnost těchto zajišťovacích příkazů, nikoliv rozhodnutí o stanovení daně (str. 6 žalobou napadeného rozhodnutí). V této souvislosti je potřebné zdůraznit, že zajišťovací příkazy plní funkci zajišťovací, to znamená, že zabezpečují úhradu daně, která ještě není splatná, nebo která ještě nebyla stanovena, tzn. pravomocně vyměřena, resp. doměřena. Zákonnost vydání zajišťovacího příkazu je posuzována z toho pohledu, zda byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu obsažené v § 167 daňového řádu, nikoliv na základě prokazování skutkového stavu. Námitka uváděná žalobcem v podané žalobě se nevztahuje k řízení o zajištění daně, ale až k řízení nalézacímu. Tato dvě řízení nelze zaměňovat, jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu k této otázce.

K otázce dostatečné pravděpodobnosti, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, nebo že bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, žalovaný odkazuje na str. 4 odstavec třetí a na str. 5 odstavec první a druhý žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na str. 3 předmětných zajišťovacích příkazů.

K námitce žalobce, že zde není skutkový stav, že by ukončoval svou podnikatelskou činnost, že by byl nekontaktní, že by nespolupracoval se správcem daně, přičemž správce daně to v napadeném rozhodnutí ani netvrdí, žalovaný odkazuje soud na str. 6 odstavec čtvrtý a pátý a str. 7 odstavec první žalobou napadeného rozhodnutí. K žalobním námitkám vztahujícím se k adrese sídla žalobce na adrese ..., žalovaný odkazuje na str. 7 odstavec třetí žalobou napadeného rozhodnutí.

V závěru svého vyjádření se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný proto navrhl, aby Krajský soud v Plzni žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu vycházel

soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

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.

1) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí správního orgánu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Podle žalobce žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje srozumitelnou úvahu svědčící závěru o naplnění obou zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. V této souvislosti soud připomíná, že podle soudní práce rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně) a rozhodnutí odvolacího správního orgánu (odvolacího orgánu), jímž se odvolání zamítá a odvoláním napadené rozhodnutí potvrzuje, tvoří jeden celek. Soud v žalobou napadeném rozhodnutí nachází hodnocení a vyjvení toho, v čem je shledávána důvodná existence dostatečné pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně důvodná existence dostatečné pravděpodobnosti, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo že bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, jaké skutečnosti správní orgán považoval za rozhodné. Správní orgán se vypořádal se všemi pro posouzení věci relevantními odvolacími námitkami a v dostatečném rozsahu zdůvodnil své závěry. Správnost jeho závěrů bude předmětem věcného posouzení žaloby, námitka nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí však není důvodná.

2) Dosud nestanovená daň

V poslední době soudní praxe věnuje zvláštní pozornost relaci mezi zajišťovacím příkazem a nalézacím řízením.

V červnu 2015 Nejvyšší správní soud uvedl: „Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že 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 shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.“ (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48).

V srpnu 2015 Nejvyšší správní soud navazoval: „Jak správně poznamenal krajský soud, je třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž

toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto „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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dostatečně stanovena. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího.“ (rozsudek ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35).

V lednu 2016 o uvedené otázce obsáhle pojednal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Jeho závěry byly shrnuty do této právní věty: *„Předpokladem 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.).“ (publikováno pod č. 3368/2016 Sb. NSS).*

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, je široce respektován. Např. v rozsudku ze dne 31. 3. 2016, čj. 7 Afs 4/2016-74, k němu ovšem Nejvyšší správní soud dodal: *„V citovaném rozsudku [ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104] Nejvyšší správní soud navíc konstatoval, že „[s]právce 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“. Těto povinnosti správní orgány dostaly. Z jejich rozhodnutí vyplývá, z jakých důvodů je pravděpodobné, že bude daň doměřena. Jelikož tyto skutečnosti stěžovatel v žalobách adekvátním způsobem nespороval, nelze městskému soudu vytýkat jeho postup. Nutno rovněž zdůraznit, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, nevyplývá, že by správní soud měl míru pravděpodobnosti existence daňové povinnosti zkoumat z úřední povinnosti. Nelze navíc opomenout závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48.“.*

Co do přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, může hrát roli to, kam v době vydávání zajišťovacího příkazu dospěl postup stanovování daně. Finanční úřad pro Plzeňský kraj dne 25. 2. 2016 podepsal a následujícího dne žalobci předal přezkoumávané zajišťovací příkazy k zajištění úhrady daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012 a dne 26. 2. 2016 žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012.

Ve vztahu k pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, odůvodnil správce daně zajišťovací příkazy tím, že dne 19. 8. 2014 zahájil u daňového subjektu kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012. Postup správce daně se dostal do stádia shromáždění důkazů a formulace výsledku kontrolního zjištění. Na základě důkazních prostředků – faktur, smluv, předávacích protokolů, výdajových pokladních dokladů, interních dokladů, výpisů z bankovních účtů, skutečností vyplývajících z provedených svědeckých výpovědí, informací získaných z odpovědí na dožádání a výsledků vlastních místních šetření dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost zahrnutí nákladů na pomocné stavební práce a dále náhrad za dopravu soukromými motorovými vozidly jednatele obchodní společnosti při služebních cestách a nákladů na ubytování do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jedná o částky fakturované obchodní společností FL Consulting spol. s r.o. za pomocné stavební práce v roce 2011 v celkové výši 9.359.758,40 Kč a v roce 2012 v celkové výši 3.593.460,- Kč a částky fakturované obchodní společností Minin Business s.r.o. za pomocné stavební práce v roce 2011 v celkové výši 15.782.262,- Kč a v roce 2012 v celkové výši 9.253.155,- Kč, dále náhrady za dopravu soukromými motorovými vozidly jednatele obchodní společnosti při služebních cestách v roce 2011 v celkové výši 875.622,- Kč a v roce 2012 v celkové výši 892.726,- Kč a náklady za ubytování v roce 2011 v celkové výši 493.588,- Kč a v roce 2012 v celkové výši 149.415,- Kč. Správce daně na základě výše uvedeného předpokládá, že o celkovou částku 26.511.230,- Kč zvýší základ daně za rok 2011 a doměří daň z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši 5.037. 090,- Kč a že o celkovou částku 13.888.756,- Kč zvýší základ daně za rok 2012 a doměří daň z příjmů právnických osob za rok 2012 ve výši 2.638.720,- Kč.

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, čj. 18681/16/5100-41453-703692, Odvolací finanční ředitelství k pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, dále uvedlo, že napadené zajišťovací příkazy byly vydány tentýž den, kdy byl odvolatel seznámen s výsledky kontrolního zjištění v rámci probíhající daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a zdaňovací období roku 2012, tzn. v době, kdy již téměř daňová kontrola končí. Veškerá uvedená zjištění jsou pak detailně popsána v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 26. 2. 2016, čj. 301030/16/2301-61561-401571, jehož předmětem bylo seznámení odvolatele s výsledkem kontrolního zjištění k citované daňové kontrole. Z výše uvedených důvodů nemůže tedy odvolací orgán přisvědčit námitce odvolatele, že napadené zajišťovací příkazy jsou nezákonné pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, když v zajišťovacích příkazech dle jeho názoru absentuje úvaha správce daně o důvodné existenci dostatečné pravděpodobnosti, že daně budou v budoucnu stanoveny. Předpoklad, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a zdaňovací období roku 2012 bude doměřena ve výši jistoty, jejíž složení bylo odvolateli napadenými zajišťovacími příkazy uloženo, byl v napadených rozhodnutích konkrétně vyjádřen. Stejně tak byly konkrétně uvedeny důvody, na jejichž základě správce daně předpokládá doměření daně za předmětná zdaňovací období v daných částkách. Z tohoto pohledu tedy odvolací orgán považuje napadená rozhodnutí za přezkoumatelná, neboť výše jistot byly dostatečným způsobem v napadených rozhodnutích odůvodněny a mají oporu v postoupeném správním spise. V odvolacím řízení proti odvoláním napadeným zajišťovacím příkazům je posuzována zákonnost těchto zajišťovacích příkazů, nikoliv rozhodnutí o stanovení daně. Tato dvě řízení nelze zaměňovat, jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu k této otázce.

Žalobci byly současně předány zajišťovací příkazy a předloženy k vyjádření výsledky kontrolního zjištění z probíhající daňové kontroly příslušné daně. Za této situace lze tyto výsledky kontrolního zjištění považovat za součást odůvodnění zajišťovacích příkazů ve vztahu k otázce pravděpodobnosti, že daň bude stanovena („*Veškerá uvedená zjištění jsou pak detailně popsána v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 26. 2. 2016, čj. 301030/16/2301-61561-401571.*“).

Dokazováním v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně podrobně zabýval (viz např. rozsudek ze dne 15. 3. 2016, čj. 57Af 36/2014-80). Při této příležitosti tudíž stačí dovolat se tohoto sumárního vyjádření Nejvyššího správního soudu: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotýcného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto*

bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

Z výsledku kontrolního zjištění plyne, že daňový subjekt ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 neoprávněně zvýšil náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů u prací od OS FL consulting spol. s r.o., u prací od OS Minin Business s.r.o., u dopravy a u ubytovacích služeb.

1) Daňový subjekt zahrnul do nákladů hodnotu faktur za práce od OS FL consulting spol. s r.o. v roce 2011 v celkové výši 9.359.758,40 Kč a v roce 2012 v celkové výši 3.593.460,- Kč. K tomu daňový subjekt předložil faktury, Rámcovou smlouvu ze dne 1. 1. 2011 na rok 2011, výdajové pokladní doklady, objednávky a předávací protokoly k zakázkám „Jateční“ a „Veslavínova“. Z předložených dokladů nebylo zřejmé, jaký byl rozsah fakturovaných prací, kdo konkrétně práce provedl, v jakém časovém období byly práce provedeny, že byly provedeny právě obchodní společností FL Consulting spol. s r. o. a že vůči této OS daňový subjekt uskutečnil výdaj, a proto byl daňový subjekt vyzván, aby prokázal, že hodnoty faktur vystavených pod hlavičkou OS FL Consulting spol. s r. o. byly oprávněně zahrnuty do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2011 a roku 2012. K této výzvě daňový subjekt správci daně poslal čestné prohlášení pí. Š. a navrhl provést výsledky svědků, a to p. D.H. (jednatel OS FL Consulting spol. s r. o.) a pí. N.Š. (jednatelek OS Mini Business s.r.o. - dříve V.Š.). Výsledky navržených svědků správce daně provedl. Skutečnosti týkající se čestného prohlášení znásobily pochybnosti správce daně, kdo ve skutečnosti práce provedl, resp. zda dodavatelem prací byla skutečně OS FL Consulting spol. s r. o. Věrohodný ani úplný není ani seznam, který daňový subjekt zaslal dne 6. 4. 2015 a který měl správci daně sloužit jako podklad pro ověření dodávek OS FL Consulting spol. s r. o. a jejich fakturace odběratelům. Aby správce daně zjistil skutečnosti co nejpřesněji, vyhověl návrhu daňového subjektu na provedení svědecké výpovědi jednatele OS FL Consulting spol. s r. o., p. D.H. Výsledek se uskutečnil dne 18. 5. 2015 za přítomnosti jednatelky daňového subjektu. Obsah svědecké výpovědi je zachycen v protokolu o výsledku svědka čj. 1186091/15. Správce daně zhodnotil výpověď p. H. a dospěl k závěru, že touto svědeckou výpovědí nebylo věrohodným způsobem potvrzeno tvrzení daňového subjektu, že práce pro daňový subjekt provedla OS FL Consulting spol. s r. o. Dne 28. 4. 2015 se uskutečnila za přítomnosti jednatelky daňového subjektu svědecká výpověď jednatelky OS Minin Business s.r.o. pí. N.Š. Paní Š. se měla též vyjádřit k obchodní spolupráci OS FL

Consulting spol. s r. o. s OS NEVERA s.r.o. Obsah svědecké výpovědi je zachycen v protokolu o výslechu svědka čj. 1025255/15. Svědecká výpověď pí. Š. neposkytla žádné konkrétní informace ve vztahu k pracím údajně provedeným OS FL Consulting spol. s r. o., neposkytla informace o obsahu a rozsahu plnění, na jakých stavbách byly práce provedeny, nebylo jednoznačně potvrzeno, že fakturované práce provedla OS FL Consulting spol. s r. o. v hodnotách uvedených na předložených fakturách. Správnost předložených dokladů vystavených pod hlavičkou OS FL Consulting spol. s r. o. a údajů v nich uvedených nebyla touto výpovědí jednoznačně potvrzena. Správce daně vyzval OS Minin Business s.r.o. k předložení stavebních deníků k jednotlivým akcím a „notýsků pracovníků“ - brigádníků, kteří měli vykonávat práce za OS FL Consulting spol. s r. o. na akcích pro kontrolovaný daňový subjekt. Na výzvu nebylo ve stanovené lhůtě nic doloženo. Tvrzení paní Š. při výpovědi nebylo potvrzeno. Insolvenčnímu správci ustanovenému OS FL Consulting spol. s r. o. se nepodařilo dohledat účetnictví dlužníka a nedisponuje ani žádnými dokumenty týkajícími se OS NEVERA s.r.o. Správce daně provedl zhodnocení všech předložených dokumentů, provedených důkazních prostředků a zjištěných skutečností. Samotnými fakturami plnění prokázáno není, není z nich zřejmé, kdo práce provedl, není možné zjistit rozsah prací. Není to možné zjistit ani z předávacích protokolů. Rámcová smlouva důkazem skutečného provedení prací z důvodu časového ani být nemůže, ta vymezuje rámec budoucího plnění. Dodávky nebyly potvrzeny ani zástupcem samotného dodavatele, panem H. Nebyly jednoznačně potvrzeny ani svědkyní paní Š. V účetnictví OS FL Consulting spol. s r. o. nebylo možné dodávky ověřit, čestné prohlášení pana B. se týká akcí, u kterých nebyla účast OS FL Consulting spol. s r. o. zjištěna. Výdajovými pokladními doklady nebyl potvrzen výdaj vůči OS FL Consulting spol. s r. o. Stavební deníky ani „notýsky lidí“ nebyly předloženy. Dle správce daně lze účetní případ považovat za jednoznačně prokázaný, pokud jsou odstraněny všechny pochybnosti o tom, zda skutečně došlo k poskytnutí prací tak, jak je deklarováno na předložených fakturách vystavených pod hlavičkou společnosti OS FL Consulting spol. s r. o. Vzhledem k tomu, že pochybnosti správce daně odstraněny nebyly, důkazy dle jeho názoru netvoří logický celek, dospěl k závěru, že nebylo jednoznačným bezpochybným způsobem prokázáno, že příslušné částky byly oprávněně zahrnuty do nákladů na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2011 a roku 2012.

2) Daňový subjekt zahrnul do nákladů hodnotu faktur za práce od OS Minin Business s.r.o. v roce 2011 v celkové výši 15.782.262,- Kč a v roce 2012 v celkové výši 9.253.155,- Kč. K tomu daňový subjekt předložil faktury, Rámcovou smlouvu ze dne 1. 2. 2011 a ze dne 2. 1. 2012, výdajové pokladní doklady, objednávky a předávací protokoly. Z předložených dokladů nebylo zřejmé, jaký byl rozsah fakturovaných prací, kdo konkrétně práce provedl, v jakém časovém období byly práce provedeny, že byly provedeny právě obchodní společností OS Minin Business s.r.o. a že vůči této OS daňový subjekt uskutečnil výdaj, a proto byl daňový subjekt vyzván, aby prokázal, že hodnoty faktur vystavených pod hlavičkou OS Minin Business s.r.o. byly oprávněně zahrnuty do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2011 a roku 2012. K této výzvě daňový subjekt správci daně poslal čestné prohlášení pí. Š. a navrhl provést výslechy svědků, a to p. D. H. (jednatele OS FL Consulting spol. s r. o.) a pí. N.Š. (jednatelek OS Mini Business s.r.o. - dříve V.Š.). Výslechy navržených svědků správce daně provedl. Dle ustálené judikatury českých soudů nemůže být samotným čestným prohlášením nikdy proveden důkaz, skutečnost jím nemůže být prokázána. Věrohodný ani úplný není ani seznam, který daňový

subjekt zaslal dne 6. 4. 2015 a který měl správci daně sloužit jako podklad pro ověření dodávek OS Minin Business s.r.o. a jejich fakturace odběratelům. Aby správce daně zjistil skutečnosti co nejúplněji, vyhověl návrhu daňového subjektu na provedení svědecké výpovědi jednatelky Minin Business s.r.o. paní N.Š. Výpověď proběhla dne 28. 4. 2015 za přítomnosti jednatelky daňového subjektu. Obsah svědecké výpovědi je zachycen v protokolu o výsledku svědka čj. 1025255/15. Správce daně uvádí, že svědeckou výpověď pí. Š., jediné jednatelky OS Minin Business s. r. o. v roce 2011, nebylo jednoznačně bezpochyby potvrzeno, že práce deklarované na výše uvedených fakturách společnost OS Minin Business s. r. o. skutečně provedla a že je provedla v hodnotách na fakturách uvedených. Správce daně provedl zhodnocení všech předložených dokumentů, provedených důkazních prostředků a zjištěných skutečností. Samotnými fakturami plnění prokázáno není, není z nich zřejmé, kdo práce provedl, není možné zjistit rozsah prací. Není to možné zjistit ani z předávacích protokolů. Rámcová smlouva důkazem skutečného provedení prací z důvodu časového ani být nemůže, ta vymezuje rámec budoucího plnění. Dodávky nebyly bezpochyby potvrzeny ani svědeckou výpovědí jednatelky dodavatele, paní Š. Výdajovými pokladními doklady nebyl potvrzen výdaj vůči OS Minin Business s.r.o. Stavební deníky ani „notýsky lidí“ nebyly předloženy. Dodávky prací nelze ověřit ani z dodatečně předložených dokladů OS Minin Business s.r.o. Dle správce daně lze účetní případ považovat za jednoznačně prokázaný, pokud jsou odstraněny všechny pochybnosti o tom, zda skutečně došlo k poskytnutí prací tak, jak je deklarováno na předložených fakturách vystavených pod hlavičkou společnosti OS Minin Business s.r.o. Vzhledem k tomu, že pochybnosti správce daně odstraněny nebyly, důkazy dle jeho názoru netvoří logický celek, dospěl k závěru, že nebylo jednoznačným bezpochybným způsobem prokázáno, že uplatněné částky byly oprávněně zahrnuty do nákladů na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2011 a roku 2012.

3) Daňový subjekt uplatnil výdaje na dopravu soukromými motorovými vozidly jednatel v roce 2011 v částce 875.622,- Kč a v roce 2012 v částce 892.726,- Kč. K výzvě správce daně předložil daňový subjekt knihy jízd vozidla BMW (SPZ: ...) a vozidla Ford Escort (SPZ: ...). Správce daně považoval předložené knihy jízd za nedostačující, jelikož účel cesty v nich není specifikován konkrétně, ale pouze obecně, správce daně se proto prostřednictvím e-mailové korespondence dohodl s daňovým subjektem na doplnění potřebných údajů. Daňový subjekt doložil správci daně nově zpracovanou knihu jízd, ale pouze vozidla BMW 318d. Rovněž údaje v nově předložené knize jízd vyvolávají u správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů. Své pochybnosti o uskutečnění pracovních cest a o skutečně najetých kilometrech správce daně podrobně specifikoval. Z důvodu specifikovaných rozporů a nesrovnalostí správce daně ani nově zpracovanou knihu jízd vozidla BMW 318d neosvědčil za věrohodný důkaz o tom, že se cesty uskutečnily tak, jak daňový subjekt tvrdí. Daňový subjekt žádné další důkazní prostředky k cestám vozidlem BMW 318d nepředložil, knihu jízd vozidla Ford Escort (SPZ: ... nedoplnil. Správce daně proto došel k tomu, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost zahrnutí výše uvedených částek do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

4) Daňový subjekt uplatnil náklady na ubytování v roce 2011 v celkové výši 493.587,36 Kč a v roce 2012 v celkové výši 149.415,05 Kč. Správce daně konkretizoval zásadní nedostatky předložených dokladů za ubytovací služby. S daňovým subjektem bylo dohodnuto, že potřebné informace k jednotlivým dokladům doplní ve stanovené lhůtě.

Daňový subjekt žádné materiály nedoložil, požadované informace nedoplnil. Správce daně proto došel k tomu, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost zahrnutí výše uvedených částek do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V dalším se odkazuje na plné znění výsledku kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 (příloha k protokolu ze dne 26. 2. 2016, čj. 301030/16/2301-61561-401571).

Nejvyšší správní soud požaduje, aby v odůvodnění zajišťovacího příkazu byly přezkoumatelným způsobem uvedeny důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a aby v odůvodnění rozhodnutí o odvolání byly řádně vypořádány námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Této povinnosti správní orgány v daném případě podle názoru zdejšího soudu dostály. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů ve spojení s výsledkem kontrolního zjištění vyplývá, z jakých důvodů je pravděpodobné, že daň bude vyměřena. Odvolací orgán se přitom dostatečným způsobem vypořádal s žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami. Správní orgány vyhověly i požadavku aby správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu a odvolací orgán při rozhodování o odvolání proti němu alespoň osvědčily základní skutečnosti odůvodňující závěr, že tu bude budoucí daňová povinnost daňového subjektu. Zdejší soud má za to, že v daném případě bylo co do posouzení pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, jakož i výše, která bude stanovena, vyhověno i požadavkům vytýčeným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Pravděpodobnost, že daň bude stanovena, přitom podle názoru zdejšího soudu byla v době vydávání předmětných zajišťovacích příkazů vysoká.

Na základě této argumentace nepovažuje soud za důvodné žalobcovy námitky brojící proti názoru správního orgánu, že v daném případě je přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena.

3) Obava o úhradu daně

Ohledně obav o úhradu daně došla soudní praxe zejména k těmto závěrům: „I. *Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, 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.* II. *Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, publikovaný pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

Ve vztahu k pravděpodobnosti, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, odůvodnil správce daně zajišťovací příkazy zejména tím, že z výpisů účtu daňového subjektu za roky 2011 – 2012 bylo zjištěno, že na účet přicházely platby - úhrady od odběratelů daňového subjektu za fakturované práce.

Podstatná část finančních prostředků byla následně daňovým subjektem vybrána. Daňový subjekt o těchto transakcích ve svém účetnictví účtoval jako o dotacích pokladny. Správce daně však zjistil případy, kdy k dotaci pokladny ve skutečnosti nedošlo, vybrané finanční částky byly zaslány na osobní účet jednatelky. Správce daně požádal o výpisy z tohoto účtu i za období leden - říjen 2015. Z těchto výpisů je patrné, že daňový subjekt opět finanční prostředky připsané na běžný účet - platby od jeho odběratelů - následně vybírá v hotovosti a část z nich opět zasílá na účet jednatelky společnosti, paní S.H. Dle výpisů účtu za období leden - říjen r. 2015 měl daňový subjekt na tomto účtu k 31. 10. 2015 debetní zůstatek, debetní zůstatek je vykázán i ke konci každého měsíce tohoto období. Daňový subjekt má povolen kontokorent ve výši 450.000,- Kč, disponibilní zůstatek na účtu k tomuto datu činil 92.473,- Kč. Správce daně dále zjistil, že dispoziční právo k tomuto účtu v kontrolovaných letech měl, a v současné době, kromě paní S.H., stále má také pan P.D., přičemž z veřejných rejstříků nebylo zjištěno majetkové či personální spojení kontrolované obchodní společnosti s touto osobou. Pan P.D. opakovaně prováděl i výběry finančních prostředků v hotovosti z tohoto účtu v kontrolovaném období. Pan P.D. byl též dodavatelem pomocných stavebních prací pro daňový subjekt. Jedná se o fyzickou osobou podnikající dle živnostenského zákona nezapsanou v obchodním rejstříku, IČ 63333741, dle výpisu z Registru ekonomických subjektů sídlí na adrese Hranečník 685/ 35, Ostrava - Slezská Ostrava. Na základě výše uvedeného má správce daně důvodnou obavu, že případná daňová povinnost doměřená správcem daně nebude vzhledem k ekonomické a finanční situaci a k chování daňového subjektu v době její splatnosti uhrazena. Nebezpečí z prodlení spatřuje správce daně v aktuálních majetkových poměrech a chování daňového subjektu. Na běžném bankovním účtu vykazuje debetní zůstatky. Finanční prostředky připsované na účet byly z účtu vzápětí vybrány, případně zaslány na soukromý účet jednatelky společnosti. Dispoziční právo k účtu má i fyzická osoba, jejíž majetkové či personální propojení s kontrolovanou obchodní společností nebylo z veřejných rejstříků zjištěno. Finanční prostředky na tomto účtu by tak bylo možné z dosahu správce daně vyvést bez časové prodlevy. V majetku daňového subjektu jsou pouze 4 vozidla, která jsou snadno převoditelná pouhou konsensuální smlouvou, kdy k jejímu vzniku postačí již souhlasný projev vůle smluvních stran bez nutnosti dalších úkonů. Nelze tedy zaručit, že majetek daňového subjektu nebude prodejem vozidel snižován. Jiný majetek nebyl správcem daně zjištěn. Zejména s ohledem na majetkové poměry daňového subjektu a na možnost odčerpání finančních prostředků z běžného účtu daňového subjektu existuje značné riziko, že daň z příjmu právnických osob za rok 2011 a za rok 2012, která nebyla dosud stanovena a která je stále předmětem probíhající daňové kontroly, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, případně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

Co do pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně jsou v odvoláních proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům pod bodem 11) uplatněny tytéž námitky jako v právě rozhodované žalobě proti rozhodnutí žalovaného pod bodem 9).

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, čj. 18681/16/5100-41453-703692, Odvolací finanční ředitelství k pravděpodobnosti, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, dále uvedlo, že odvolatel není vlastníkem nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí. Co se týče movitých věcí, správcem daně bylo zjištěno, že odvolatel vlastní čtyři motorová vozidla, která v napadených rozhodnutích blíže specifikoval. Odvolatel používá k podnikatelské činnosti

účet vedený u České spořitelny, a.s. pod č. 1674545319/0800. Na tento bankovní účet přicházely platby – úhrady od odběratelů odvolatele za fakturované práce. Následně byla odvolatelem podstatná část finančních prostředků vybrána, přičemž o těchto transakcích odvolatel ve svém účetnictví účtoval jako o dotacích pokladny. V některých případech však dle zjištění správce daně k dotacím pokladny nedošlo, vybrané peníze byly zaslány na osobní účet jednatelky odvolatele. Navíc, jak bylo správcem daně zjištěno, k účtu odvolatele má zřízeno dispoziční právo pan P.D., jehož personální nebo majetkové propojení s odvolatelem nebylo prokázáno. Správcem daně však bylo zjištěno, že pan D. opakovaně prováděl i výběry hotovosti z bankovního účtu odvolatele. Tyto skutečnosti byly správcem daně uvedeny v odvoláních napadených zajišťovacích příkazech. Z výše uvedených důvodů se tak odvolací orgán nemůže ztotožnit ani s námitkou odvolatele, že odvoláním napadená rozhodnutí neobsahují srozumitelnou úvahu o důvodné existenci dostatečné pravděpodobnosti, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo že bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Pro úplnost odvolací orgán uvádí, že obava správce daně z vymahatelnosti daně se po vydání zajišťovacích příkazů ukázala reálnou, neboť poté, co správce daně dne 26. 2. 2016 zahájil daňovou exekuci vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí a následně téhož dne provedl soupis věcí, jemuž byla přítomna jednatelka odvolatele, která nijak nezpochybnila vlastnické právo odvolatele k motorovým vozidlům uvedeným v zajišťovacích příkazech. Následně odvolatel zaslal správci daně sdělení, v němž jednatelka odvolatele uvádí, že zapoměla správce daně obeznámit s tím, že vozidlo Audi A7 bylo dne 22. 2. 2016 prodáno za cenu 150.000,- Kč, přičemž kupní cenu jednatelka odvolatele již utratila na provoz firmy. K tomuto sdělení přiložila jednatelka odvolatele kupní smlouvu ze dne 22. 2. 2016. Správci daně je přitom známo, že odvolatel si pořídil toto vozidlo Audi A7 v říjnu 2012 za cenu ve výši 1.500.000,- Kč. K námitce odvolatele týkající se jeho sídla na adrese ..., odvolací orgán uvádí, že jak bylo zjištěno z daňového spisu odvolatele, odvolatel měl do 18. 12. 2015 sídlo na adrese ... Tato adresa je z úřední činnosti správce daně známa jako tzv. virtuální sídlo. Odvolatel běžně na této adrese nebyl k zastížení, pouze po předchozí domluvě. Z tohoto důvodu byla také kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012 zahájena dne 19. 8. 2014 přímo na Územním pracovišti v Plzni, nám. Českých bratří 8, Plzeň. Od 18. 12. 2015 změnil odvolatel sídlo na adresu ..., kde správce daně provedl místní šetření, a ani zde není odvolatel běžně k zastížení. O provedených místních šetřeních svědčí úřední záznamy ze dne 12. 10. 2015, čj. 1581805/15/2301-40511-402530, a ze dne 18. 11. 2015, čj. 1762838/15/2301-40511402530, nacházející se v daňovém spisu odvolatele. Tvrzení odvolatele, že skutečnosti uváděné správcem daně v odvoláních napadených zajišťovacích příkazech nemají oporu ve spise, tak neodpovídají skutečnosti. Tyto skutečnosti, resp. skutečnost, že odvolatel na adrese svého sídla nebývá k zastížení, byla jednou ze skutečností, která vzbudila ve správci daně obavu, že daň dosud nestanovená (či nesplatná) bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, jak je zřejmé i z odůvodnění odvoláních napadených zajišťovacích příkazů, kdy správce daně na str. 2 předmětných rozhodnutí uvádí: „Z daňového spisu daňového subjektu vyplynulo dále následující“, přičemž uvádí mimo jiné i skutečnosti vztahující se k sídlu odvolatele, přičemž na str. 3 předmětných rozhodnutí pak správce daně uzavírá výčet skutečností, které vyplynuly z daňového spisu odvolatele: „Na základě výše uvedeného má správce daně důvodnou obavu, že případná daňová povinnost doměřená správcem daně nebude vzhledem k ekonomické a finanční situaci a k chování daňového subjektu v době její splatnosti uhrazena“. Z tohoto důvodu se nemůže odvolací orgán

ztotožnit ani s námitkou odvolatele, že z celého obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž není jasné, jak je tento argument použit při úvaze správce daně, tj. zda a jak byl použit pro odůvodnění výroku napadeného rozhodnutí. Na těchto skutečnostech nemění nic ani listinný důkaz, svědčící o existenci nájemního vztahu, tedy svědčící o právu odvolatele předmětný prostor na adrese ... užívat, neboť tuto skutečnost správce daně v odvoláním napadených rozhodnutích nijak nezpochybňuje, naopak ji v nich výslovně uvádí, avšak tato skutečnost nic nemění na zjištěních, která správce daně učinil při provedeném místním šetření na této adrese.

V žalobě se namítá toliko určitý segment důvodů, které vedly k obavě o budoucí úhradu daně. *Ad 9a)* žaloby soud konstatuje, že situaci vidí jinak než žalobce. Názor, 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*“, lze zřejmě uchopit i tak, že jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „silnější“, lze zajišťovací příkaz vydat, i když jsou zjištěny „méně silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. V daném případě byly v době vydávání zajišťovacích příkazů silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena. Za této situace stačí standardní míra obav o budoucí vymahatelnost daně. Ta ovšem správními orgány tvrzena a prokázána byla. *Ad 9b)* žaloby soud uvádí, že žalobce uplatňuje tutéž námitku, kterou uplatnil již v odvoláních proti předmětným zajišťovacím příkazům. Na ni odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí reagoval podrobným vyjádřením. Žalobce ani nenaznačil, v čem jej odpověď žalovaného neuspokojuje. Jelikož reakce žalovaného na námitku žalobce je úplná, srozumitelná, logická a v souladu s obsahem správního spisu, soud se s ní ztotožňuje. A protože žalobce ani nenaznačil, co by tu ještě mělo být v tomto ohledu přezkoumáváno, soud toliko na příslušnou část odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného odkazuje. Příznačné zde je rovněž to, že v žalobě je větší část argumentů správních orgánů týkajících se obavy o budoucí vymahatelnost daně ponechána bez povšimnutí.

S ohledem na výše uvedené lze tedy učinit závěr, že skutečnosti, na základě kterých správní orgány dovodily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tvoří ucelený logický okruh indicií příslušné intenzity svědčící pro to, že je na místě obava o schopnosti a ochotě žalobce daň v době její vymahatelnosti uhradit. Právě s ohledem na takto prokázanou důvodnou obavu ve vztahu k dobytnosti daně má zdejší soud za to, že v daném případě nedošlo vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Zajišťovací příkazy tak byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

Na základě této argumentace nepokládá soud za důvodné ani žalobcovy námitky brojící proti názoru správního orgánu, že v daném případě je přiměřená pravděpodobnost, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

Z á v ě r

Vzhledem k uvedenému nemůže soud akceptovat ani shrnující námitku uplatněnou v bodě 10) žaloby. Podle názoru soudu správce daně přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů

po dostatečném zjištění skutkového stavu a správce daně a odvolací orgán svá rozhodnutí náležitě odůvodnili. Protože předcházející rozhodnutí správce daně (zajišťovací příkazy) nejsou nesprávná či nezákonná, žalovaný správní orgán nepochybil, jestliže odvolání žalobce zamítl a odvoláním napadená rozhodnutí potvrdil.

V. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 27. září 2017

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.