



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinho, Ph.D., v právní věci žalobce **Sigmabor s.r.o.** se sídlem Brno, Mlýnská 326/13, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2015, č. j. 20661/15/5100-41458-710158,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 6. 2015, č. j. 20661/15/5100-41458-710158, a rozhodnutí Finanční úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 9. 4. 2015, č. j. 1787752/15/3005-80541-711199, **se zrušují** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 9. 4. 2015 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov (dále též „správce daně“) zajišťovací příkaz pod č. j. 1787752/15/3005-80541-

711199, kterým uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na účet správce daně ve výši 2 975 930 Kč.

[2] Správce daně vycházel z daňového přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, ve kterém vykázal základ daně ve výši 14 171 095 Kč, daň v základní sazbě 2 975 930 Kč, kdy zdanitelným plněním bylo pořízení zboží z jiného členského státu EU, z čehož si zároveň ve stejné výši uplatnil nárok na odpočet daně. Dále uplatnil nárok na odpočet z přijatého plnění od plátců (řádek 40) ze základu daně 5 124 Kč, daň v základní sazbě 1 076 Kč. Na řádku 20 vykázal dodání zboží do jiného členského státu ve výši 14 276 466, které dle podaného souhrnného hlášení měl dodat slovenské společnosti Larox s.r.o. ve výši 9 993 886 Kč a chorvatské společnosti Vitalitas D.O.O. ve výši 4 282 580 Kč. Vykázaný nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období tedy činil 1 076 Kč.

[3] Správce daně měl za to, že v případě určení místa plnění dle § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), daňovému subjektu při pořízení zboží z jiného členského státu nevzniká okamžitý nárok na odpočet daně v České republice, ale je povinen vždy přiznat a odvést daň z titulu pořízení zboží při poskytnutí svého DIČ v rámci těchto intrakomunitárních transakcí. Vzhledem k tomu, že správci daně není známá žádná provozovna, kde by žalobce fakticky vykonával svoji činnost, je nekontaktní, nevytváří si finanční rezervu na zaplacení v budoucnu splatné daňové povinnosti na DPH, a neplní další povinnosti vyplývající ze správy daní, vznikla odůvodněná obava, že daňová povinnost ve výši 2 975 930 Kč představující daň ze zdanitelných plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, příp. bude její vymáhání spojeno se značnými obtížemi.

[4] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím. Se závěry správce daně se žalovaný ztotožnil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[5] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, protože jím nebyl zrušen zajišťovací příkaz, pro jehož vydání nebyly splněny podmínky.

[6] Konkrétně namítal, že nebyla splněna základní podmínka podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), a sice vznik daňové povinnosti žalobce.

[7] Ekonomická činnost žalobce spočívá v tom, že nakupuje zboží z jednoho členského státu EU, stane se vlastníkem zboží, následně zboží prodá a sám přepraví do jiného členského státu EU. Tuto činnost žalovaný nijak nezpochybnil. Dodání zboží do jiného členského státu je podle § 64 odst. 1 zákona o DPH osvobozeno od daně, a žalobci tak vznikl okamžitý nárok na odpočet daně.

[8] Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, byla vadně implementována a český zákon o dani z přidané hodnoty neumožňuje správci daně odeprít daňovému subjektu právo na okamžitý odpočet. Žalovaný se nemůže dovolávat přímého účinku směrnice.

[9] S touto stěžejní právní argumentací žalobce se žalovaný dostatečně nevypořádal. Žalobce v rámci svého druhého doplnění odvolání ze dne 22. 6. 2015 poukazoval na nemožnost omezení okamžitého práva na odpočet. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč žalovaný považoval námitku žalobce ohledně nemožnosti odeprání práva žalobce na okamžitý odpočet, za lichou, mylnou nebo vyvrácenou. Uvedl pouze, že tato námitka není relevantní, což nelze považovat za řádné, přesvědčivé a vyčerpávající odůvodnění odpovídající judikatorním závěrům. Napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[10] Správní orgány postupovaly při vydání zajišťovacího příkazu nepřiměřeně. Důvody uvedené žalovaným v napadaném rozhodnutí nebyly dostatečné k prokázání vzniku důvodných obav, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Pro zajištění daně musí být na straně finančních orgánů dán kvalifikovaný stupeň obav, nestačí pouze prosté obavy.

[11] Žalobce není nekontaktní, počáteční nekontaktnost byla způsobena technickými problémy s datovou schránkou.

[12] Z povahy ekonomické činnosti žalobce vyplývá, že nepotřebuje mít zřízenou provozovnu v České republice. Z toho důvodu využil služeb sdíleného sídla, nicméně disponuje skladovacími prostory. Pokud žalovaný zjistil, že žalobce na adrese svého sídla nesídlí, mohl o tom informovat rejstříkový soud. Z této skutečnosti však nelze dovozovat, že úhrada daňové povinnosti je ohrožena.

[13] Další důvod, maďarská státní příslušnost jednatele žalobce, je značně diskriminační. Nelze klást k tíži žalobce, že využívá svobod garantovaných Evropskou unií (svoboda pohybu, právo podnikat v kterémkoli členském státě).

[14] Důvodem pro zajištění nemůže být ani skutečnost, že žalobce nemá dostatečný majetek na úhradu budoucí daně. Naopak by jím bylo, kdyby bylo nutné zajistit prostředky, které má daňový subjekt nyní, ale v budoucnu je již mít nebude.

[15] Skutečnost, že žalobce nenahlásil žalovanému všechny bankovní účty, prostřednictvím kterých provádí ekonomickou činnost, nevypovídá nic o tom, že by žalobce nebyl schopen splnit svou budoucí daňovou povinnost. Žalobce vycházel z praxe v Maďarsku, kde jsou to banky, kdo mají povinnost správci daně účty nahlašovat. Žalobce tak jednal pouze v omylu, nikoliv s úmyslem porušovat české daňové zákony.

[16] Tyto okolnosti žalobce rozporoval již v odvolání, ale žalovaný k námitkám žalobce nepřihlédl a nevypořádal se s nimi.

[17] Zajišťovací příkaz není sankcí, proto nelze jeho využití odůvodnit ani opožděným podáním daňových přiznání.

[18] V rozhodnutích finančních orgánů absentuje též zdůvodnění, proč správce daně zajistil dosud nestanovenou daň právě v celé její výši 2 975 930 Kč. Výše zajištění je správní úvahou, a proto musí být náležitě odůvodněna. Napadené rozhodnutí je i proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[19] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[20] Jelikož argumentace použitá v žalobě byla obdobná jako námitky v odvolacím řízení, odkázal žalovaný ve vyjádření k žalobě především na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[21] Dále uvedl, že správce daně nemusí v rámci řízení o zajištění daně prokazovat, že daň bude skutečně stanovena, postačuje pouze předpoklad, že tomu tak bude. V nyní projednávané věci se jednalo o transakci s místem plnění mimo tuzemsko, a proto správce daně nepřiznal nárok na odpočet daně. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně přiznat a mít daňový doklad. Tuto skutečnost žalobce v době vydání zajišťovacího příkazu neprokázal, neboť byl v té době nekontaktní.

[22] Námitka nekonzistentnosti postupu správce daně je nedůvodná, jelikož žalobce směřuje § 11 zákona o DPH, který správce daně aplikoval pro posouzení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu a § 25 zákona o DPH, který aplikoval při pořízení zboží žalobcem od jeho dodavatele.

[23] K námitkám ohledně důvodů prokazujících oprávnění použití zajišťovacího příkazu se žalovaný podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí, a rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné. Všechny indicie uvedené správními orgány nelze posuzovat odděleně, ale je třeba se na ně dívat ve vzájemných souvislostech. To se týká i okolnosti virtuálního sídla žalobce.

[24] Nikde v napadeném rozhodnutí není uvedeno, že by byl zajišťovací příkaz vydán na základě cizí státní příslušnosti jednatele žalobce. Žalovaný tuto okolnost pouze zmínil v souvislosti s tím, že cizí státní příslušnost jednatele neomlouvá nekontaktnost žalobce a neplnění povinností dle českých zákonů.

[25] V rámci odvolacího řízení proti zajišťovacímu příkazu jsou předmětem přezkumu pouze skutečnosti, které byly správci daně známy v době vydání zajišťovacího příkazu, a které tak měly na rozhodnutí vliv.

[26] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[27] V replice ze dne 24. 3. 2016 žalobce uvedl, že již při činění nabídek se zboží nacházelo ve slovenském skladu, což vylučuje, aby obchody probíhaly v režimu § 25 zákona o DPH ve spojení s § 11 odst. 2 zákona o DPH. Aby se mohlo jednat o popsané dodání zboží, musel by být maltský dodavatel registrován k DPH na Slovensku, což nebyl. Nejednalo se tedy o intrakomunitární dodání zboží mezi maltským a českým plátcem. Naopak, po přesunu zboží na Slovensku bylo povinností maltské společnosti tento přesun podrobit zdanění. K tomu žalobce přiložil úřední překlad e-mailové komunikace se svým maltským dodavatelem.

[28] Žalobce dále uvedl, že na výše uvedeném nemůže nic změnit ani nesprávné vykázání obchodů ze strany žalobce. Správce daně je totiž podle § 8 odst. 3 daňového řádu povinen vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Veškeré transakce žalobce s maltským dodavatelem tak nelze podřadit pod český zákon o dani z přidané hodnoty, tudíž je nutno je považovat za daňově neutrální. Daňová povinnost žalobce nemohla v České republice nikdy vzniknout, tudíž nebyla splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu.

[29] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud kromě rozhodnutí žalovaného zrušil i rozhodnutí správce daně.

V. Duplika žalovaného k vyjádření žalobce

[30] Ve vyjádření ze dne 22. 4. 2016 žalovaný uvedl, že důkaz předloženou e-mailovou komunikací by měl soud odmítnout, jelikož zajišťovací příkaz je vydáván na základě informací, které má správce daně ke dni jeho vydání k dispozici. Vydání zajišťovacího příkazu předcházela marná snaha žalobce kontaktovat s cílem prověřit správnost údajů v daňovém přiznání. Žalobce se ke správci daně dostavil až dne 13. 4. 2015 v souvislosti se zablokováním jeho bankovních účtů po vydání zajišťovacího příkazu.

VI. Posouzení věci soudem

[31] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[32] V projednávané věci je předmětem soudního přezkumu otázka zákonnosti závěrů správních orgánů, zda u žalobce byly dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za zdaňovací období říjen 2014.

[33] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *„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.“

[34] Na tomto místě je třeba předeslat, že zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, je dle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, a to především s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat v podobě ohrožení hospodářské činnosti daňového subjektu, či jeho samotné existence (srov. rozsudek ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).¹

[35] Povaha tohoto typu rozhodnutí, jakož i okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se tento opírá. Zákonodárce přitom stanovením podmínek, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.

[36] Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je proto třeba se především zabývat tím, zda finanční orgány postupovaly v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu a řádně zdůvodnily, že je zde dána odůvodněná obava, že daň (v posuzované věci dosud nestanovená daň z přidané hodnoty) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Ostatně i rozšířený senát v bodě 27. odůvodnění zmiňovaného rozsudku uvedl, že je *„správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.“*

[37] Výkladem § 167 odst. 1 daňového řádu se pak Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, v němž dal obecně zapravdu žalovanému, že *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli 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“*.

[38] Na základě výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k institutu zajištění daně tak lze shrnout, že po správci daně nelze požadovat, aby již v rámci vydávaného zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně.

¹ Použitá judikatura se vztahuje ke dřívější právní úpravě dle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak vzhledem k obdobnosti dřívější úpravy s úpravou nynější (§ 167 daňového řádu), je použitelná i pro nyní projednávanou věc.

[39] Na druhou stranu však nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. 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. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ve kterém dospěl k závěru, že *„pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím 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. Lze tedy učinit mezitímní závěr, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů“.*

[40] Rozhodnutí o zajištění daně lze tedy vydat pouze za předpokladu, že existuje odůvodněná obava, jednak že bude v budoucnu daň stanovena, a jednak že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její vymahatelnosti zcela nebo zčásti nedobytná, případně, že výběr daně bude v budoucnu spojen se značnými obtížemi.

[41] Soud má za to, že v nyní projednávané věci nebyla první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu splněna. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 29. 1. 2015 podal žalobce za předmětné zdaňovací období daňové přiznání a souhrnné hlášení k DPH. Správce daně žalobce vyzval výzvou ze dne 19. 2. 2015, aby prokázal skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání, mj. že byla přeprava zboží pořízeného z jiného členského státu ukončena na území České republiky (soulad s § 11 zákona o DPH) a že k dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH fakticky došlo. Rovněž jej vyzval, aby prokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Na základě místního šetření ze dne 30. 1. 2015 správce daně zjistil, že žalobce v místě sídla fakticky nevykonává ekonomickou činnost. Nebyla mu ani známa existence žádné provozovny nebo skladu, kde by žalobce svoji podnikatelskou činnost vykonával. Žalobce byl nekontaktní, neplnil povinnosti vyplývající ze správy daní. Žalobce používal k ekonomické činnosti bankovní účet, který nebyl správcem daně oznámen. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností nereagoval, a správce daně tak následně vydal předmětný zajišťovací příkaz.

[42] Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl, že ze systému VIES je zřejmé, že žalobce pořizuje zboží z jiného členského státu a v rámci obchodních transakcí poskytuje

své DIČ plátce k přenesení daňové povinnosti do České republiky, přičemž toto zboží následně dodává do jiného členského státu. Ze zjištěných skutečností vyplynulo, že žalobce prostřednictvím DIČ českého plátce uskutečňuje pouze intrakomunitární pořízení a dodání zboží, a to bez fyzické přepravy zboží na území České republiky a následně z České republiky do jiného členského státu. Žalobce v řetězci zaujímá postavení článku, kterému by nemusela na území České republiky vzniknout daňová povinnost, to by však musely být splněny všechny podmínky dle zákona o DPH. Dle zjištěných okolností lze předpokládat, že přeprava zboží nebyla ukončena na území České republiky, ale v jiném členském státě. Správce daně dále uvedl: *„Dle doplňkového pravidla pro určení místa plnění, zakotveného v ustanovení § 11 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak považuje správce daně za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu Českou republiku jako členský stát, který vydal daňovému subjektu daňové identifikační číslo, které daňový subjekt poskytl osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, které mu dodávají zboží, pokud je ukončení odeslání nebo přepravy zboží v jiném členském státě než v České republice a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy zboží. Daňovému subjektu v tomto případě při pořízení zboží z jiného členského státu nevzniká okamžitý nárok na odpočet daně v České republice, ale je povinen vždy přiznat a odvést daň z titulu pořízení zboží při poskytnutí svého DIČ v rámci těchto intrakomunitárních transakcí.“* Podle § 25 odst. 1 zákona o DPH je plátce při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku povinen přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcovi nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu. Na základě výše uvedeného tedy správce daně stanovil částku zajišťované daně ve výši daně přiznané z vykazovaného pořízení zboží z jiného členského státu.

[43] Soud má za to, že správce daně výše popsaným odůvodněním dostatečně neprokázal splnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a sice že zde existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. Správce daně uvedl, že je třeba zajistit částku představující daň ze zdanitelných plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Již se však nezabýval okolností, že žalobce vykázal dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Uvedl pouze, že daňovému subjektu v tomto případě (při určení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu podle doplňkového pravidla v § 11 odst. 2 zákona o DPH) při pořízení zboží z jiného členského státu nevzniká okamžitý nárok na odpočet daně v České republice. Z jakého důvodu tomu tak je, však již neuvedl. Z ustanovení § 11 odst. 2, § 21 a § 25 odst. 1 zákona o DPH, na která správce daně odkazoval, tato skutečnost nevyplývá. Ta odkazují pouze na určení místa plnění a povinnosti daňového subjektu přiznat daň při dodání zboží a pořízení zboží z jiného členského státu. Správce daně se soustředil spíše na prokazování druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a sice toho, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[44] Žalobce v prvním doplnění odvolání ze dne 27. 5. 2015 namítal, že podle § 72 odst. 1 písm. b) zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění

osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Přitom daní na vstupu se dle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH rozumí daň uplatněná na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu. Přiznal-li tak žalobce v předmětném období daň na výstupu ve výši 2 975 930 Kč, pak byl oprávněn si tuto uplatnit jako odpočet. Podmínky uplatnění odpočtu stanovuje § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Žalobce tedy v odvolání správně namítal, že správce daně dostatečně neodůvodnil, z jakého důvodu žalobce nemá nárok na odpočet daně.

[45] Žalovaný k odvolání žalobce uvedl, že správce daně v zajišťovacím příkazu vyjádřil důvodnou obavu, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, a že toto odůvodnění správce daně uvedl na str. 3 a 4 rozhodnutí. Dále na str. 7 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„nárok na odpočet daně nebyl ze strany žalobce žádným způsobem prokázán, a to ani částečně, neboť tento byl v době před vydáním zajišťovacího příkazu nekontaktní, a proto jej správce daně nemohl akceptovat. Z výše uvedeného důvodu tak byla zajištěna celá částka ve výši daně přiznané z vykazovaného pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie.“*

[46] Z textu zajišťovacího příkazu však nevyplývá, že by skutečně správce daně vyjádřil obavu (natožpak důvodnou), že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH. Správní orgány vydání zajišťovacího příkazu stavěly primárně na nekontaktnosti žalobce a dalších okolnostech odůvodňujících obavu, že vybrání daně bude obtížné. Ohledně skutkového stavu však nebylo mezi žalobcem a finančními orgány v podstatě sporu. Bylo nesporné, že žalobce koupil zboží od dodavatele, které následně prodal slovenskému a chorvatskému odběrateli, přičemž zboží nebylo fyzicky přepraveno do České republiky a z ní. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že k předmětným transakcím skutečně došlo.

[47] Existenci budoucí daňové povinnosti stavěl správce daně na právním názoru. Správce daně totiž dospěl k závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet daně na základě názoru, že v případě určení místa plnění pořízení zboží z jiného členského státu podle § 11 odst. 2 zákona o DPH nevzniká daňovému subjektu okamžitý nárok na odpočet daně, ale je vždy povinen přiznat a odvést daň. Z jakého důvodu tomu tak je, však není z rozhodnutí správce daně ani žalovaného zřejmé.

[48] Odůvodnění zajišťovacího příkazu ohledně existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, může být jistě postaveno na tom, že správce daně má dostatek indicií, že lze důvodně pochybovat o tom, že daňový subjekt prokáže vykázaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Nicméně tomuto závěru musí být přiřazeny konkrétní skutkové okolnosti, z nichž tato obava vyplývá. Takový postup se poté musí odrazit v samotném textu zajišťovacího příkazu, což se v dané věci nestalo.

[49] Soudu je znám rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-536/08, X, a C-539/08, *Facet*, na základě kterého byl i zákonem č. 170/2017 Sb. novelizován § 11 odst. 2 zákona o DPH, tak, že pokud je místo plnění určeno podle věty první § 11 odst. 2, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu. Nicméně tato novela nabyla účinnosti až dne 1. 7. 2017. Pokud chtěly finanční orgány argumentovat judikaturou SDEU a vyložit stávající právní předpisy jiným

způsobem, než který vyplýval přímo z textu zákona, měly tak učinit srozumitelným a řádně odůvodněným způsobem v textu rozhodnutí.

[50] Žalovaný až ve vyjádření k žalobě argumentoval rozsudkem SDEU a tím, že žalobce kvůli své nekontaktnosti neprokázal naplnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH, aby mohl uplatnit nárok na odpočet daně. Takovým způsobem však nebyl zajišťovací příkaz vystaven. Dle konstantní judikatury nelze nahradit řádné odůvodnění rozhodnutí až vyjádřením k žalobě. Nedostatek odůvodnění vydaného rozhodnutí nemůže být dodatečně zhojen podrobnějším rozбором problematiky učiněným až v soudním řízení (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, publ. pod č. 73/2004 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71).

[51] Lze pouze připomenout, že dle judikatury Ústavního soudu, musí být daňové předpisy srozumitelné a jednoznačné. Víceznačnost nelze přičítat k tíži daňového subjektu. Přitom finanční správa musí postupovat v souladu s právem, nestranně a přesvědčivě. Pro vydávání zajišťovacích příkazů pak platí zásady zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu.

[52] Vzhledem k tomu, že ze strany finančních orgánů nebyla prokázána existence první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, byla jejich rozhodnutí zatížena vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. S ohledem na to bylo již nadbytečné, aby se soud zabýval žalobními námitkami ohledně naplnění podmínky druhé, tedy zda existovala odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, příp. námitkami ohledně přiměřenosti zajišťovacího příkazu. Ze stejného důvodu nebylo pro nadbytečnost potřeba provádět důkaz úředním překladem e-mailové komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem.

[53] S ohledem na argumentaci žalovaného v závěru napadeného rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě zdejší soud pouze *obiter dictum* dodává, že v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu odvolací orgán nepřezkoumává rozhodnutí správce daně k právnímu a skutkovému stavu v době vydání zajišťovacího příkazu. Řízení o odvolání dle daňového řádu tvoří jednotu s řízením před správcem daně. Odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele, sám v průběhu odvolacího řízení může provádět dokazování (srov. § 114 odst. 2 a § 115 odst. 1 daňového řádu). Nejde tedy o to, zda v době vydání zajišťovacího příkazu měl správce daně dostatečné důvody odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu, ale zda tyto důvody trvaly i v době vydání rozhodnutí odvolacího správního orgánu. S námitkami předloženými v odvolání se tedy musí odvolací orgán vypořádat, a není je tedy možné bez dalšího odmítnout, protože nejsou v této fázi řízení relevantní (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 275/2016-22).

[54] Úplným závěrem lze zdůraznit to, že správní soudy považují institut zajištění daně za potřebný a plně respektují jeho užití v situacích, pro jaké jej zákonodárce včlenil do právního řádu. Soud si je vědom, že každé jednotlivé využití institutu zajištění bude vyžadovat od správce daně velmi dobrou přípravu a propracovanou procesní strategii, včetně přesného načasování tak, aby měl včas shromážděn dostatek podložených argumentů, a zároveň nepropásl vhodný okamžik, a váháním nezapříčinil vzdálení postižitelného majetku

z dosahu daňové správy. S ohledem na dopady zajištění budoucí daňové povinnosti na adresáty správy daní však nejde o požadavky nelegitimní či přemrštěné.

[55] Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Platí tedy, že lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní).

VII. Závěr a náklady řízení

[56] Z výše uvedených důvodů soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Proto ho bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 4 s. ř. s.], ve kterém je vázán výše vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[57] Jelikož soud shledal, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu (rovněž trpěl vadou nepřezkoumatelnosti, resp. nedostatečným odůvodněním), zrušil v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). Žalovaný může v případě, že podá kasační stížnost, požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).

[58] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[59] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna advokáta žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dvě paušální náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 2 x 3 100 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů na podané doplnění žaloby ze dne 24. 3. 2016 soud žalobci nepřiznal, jelikož ve věci nepřineslo nic podstatného ani nic, co by nemohlo být uplatněno již v žalobě. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 29. srpna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu