



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy v právní věci žalobkyně **H. T., s. r. o.**, se sídlem L. 667/72, O., zast. JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem se sídlem Holečkova 31, Praha, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **14. 7. 2016, č. j. 30569/16/5100-41457-711400**, ve věci zajišťovacích příkazů,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci (dále „správce daně“) čtrnácti zajišťovacími příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), uložil žalobkyni, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila úhradu dosud nesplatné daně z přidané hodnoty (dále „daň“) včetně příslušenství složením jistoty na depozitní účet správce daně. Předmětné daně činily celkem 120.370.181 Kč.

[2] Rozhodnutím napadeným žalobou žalovaný zamítl odvolání a všechny odvoláním napadené zajišťovací příkazy potvrdil. K odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že správní orgán I. stupně uvedl dostatečné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů a že důvody podle § 167 odst. 1 daňového řádu byly naplněny. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování zásadně neprovádí, postačuje zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi.

[3] Pochybením správce daně nebyla ani skutečnost, že prvním úkonem vůči žalobkyni bylo vydání zajišťovacího příkazu. Pokud by žalobkyně byla předem se zajištěním seznámena, hrozilo by reálné riziko zmaření zajištění.

[4] Daň byla žalobkyni před vydáním zajišťovacích příkazů stanovena dodatečnými platebními výměry. Obavu o vymahatelnost v době splatnosti daní správce daně odůvodnil nepříznivou ekonomickou situací žalobkyně. Na jejích účtech nebyl dostatek prostředků pro úhradu daně a s přihlédnutím k ekonomické činnosti žalobkyně v posledních letech nebylo možné očekávat zlepšení situace. Ucelený a logický okruh indicií svědčících o nedobré ekonomické situaci žalobkyně vyvolal obavu o úhradu daní a to bylo legitimním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. V zajišťovacích příkazech byl rozbor ekonomické situace podrobně popsán. Tyto důvody žalobkyně nijak nerozporeovala. Naopak, sama žalobkyně výslovně uvedla, že má finanční problémy. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že by tato situace byla způsobena zadržováním nadměrných odpočtů a zajištěním daní. Po provedené kontrole správce daně zjistil, že daňová povinnost žalobkyně významně převyšuje uplatněné nadměrné odpočty.

[5] Správce daně není oprávněn posuzovat, zda bude mít zajištění daně likvidační účinek. Podle žalovaného nepanuje nejistota o tom, zda bude daň žalobkyni doměřena, neboť již byly vydány dodatečné platební výměry. Podané odvolání nic nemění na skutečnosti, že podle zásady presumpce správnosti správního aktu platí, že akt je zákonný až do doby jeho zrušení. V řízení o vydání zajišťovacích příkazů se správnost platebních výměrů neposuzuje. Ke stejnému závěru dospěl žalovaný i v případě námítky prekluze, která se podle něj posuzuje v řízení o stanovení daně, nikoli v řízení o zajištění daně. Proto shledal námitku prekluze jako irelevantní.

[6] V zajišťovacích příkazech správce daně uvedl, že žalobkyně uplatnila za leden 2013 nadměrný odpočet daně ve výši 21.425.250 Kč. Po daňové kontrole správce daně „*snížil žalobkyni nadměrný odpočet na 925.036 Kč a doměřil jí rozdíl ve výši 22.350.286 Kč a penále ve výši 20%, tj. celkem 4.470.057 Kč (celkem 26.820.343 Kč)*“. Z podaných přiznání k dani za léta 2014 – 2016 vyplynulo, že žalobkyně podstatně omezila ekonomickou činnost. Oproti zisku 11,673 mil. Kč v roce 2013 vykázala žalobkyně v roce 2014 ztrátu 8,352 mil. Kč. Negativní výsledek hospodaření byl v roce 2014 způsoben poklesem tržeb z titulu prodeje zboží. Klesající tendenci správce daně osvědčil i vypsány přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními žalobkyně v letech 2014 – 2016. Závazky žalobkyně přitom činily za rok 2014 více než 141 mil. Kč. Tyto skutečnosti v souhrnu vyvolaly ve správci daně obavu o dobytost daně. Přitom po kontrole byly žalobkyni doměřeny daně za období ledna 2011 až října 2013 ve výši 120.370.181 Kč.

[7] Z bankovních výpisů správce daně zjistil ke dni 4. 6. 2016, resp. 6. 6. 2016 pohyby na účtech za poslední tři měsíce (obrat asi 16.206.000 Kč) a zůstatky na účtech (ve výši celkem asi 172 tisíc Kč), případně zrušení účtů.

[8] Správce daně vypsál v rozhodnutí zjištěné nemovitosti; jejich hodnotu odhadl na 19,4 mil. Kč. Na nemovitostech vázla zástavní práva pro částku 113 mil. Kč. Podle sdělení banky měla žalobkyně obtíže s řádným a včasným splácením závazků vůči ní. Hodnota evidovaných motorových vozidel byla vzhledem k výši doměřené daně a stáří vozidel (rok výroby 2001 – 2010) zcela nedostatečná.

[9] Porovnáním celkových doměřených částek s hodnotou majetku žalobkyně správce daně dovodil, že daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná a je naplněn předpoklad podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Přitom správce daně přihlédl i k vedenému trestnímu řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby a vyslovil obavu z neposkytování součinnosti žalobkyní.

[10] V žalobě žalobkyně namítala, že vydání zajišťovacích příkazů je pro ni likvidační. Žalobkyně vykonává činnost v sedmi provozovnách a nezpochybňuje právo správce daně doměřit daň, ale namítá okolnosti, které vedly k jejímu zajištění. Po kontrole prováděné od roku 2013 byla správci daně situace u žalobkyně známa. Správce daně zamítl žádost žalobkyně o povolení splátek, o odvolání proti tomuto rozhodnutí nebylo dosud rozhodnuto. Důsledkem pro žalobkyni bylo zahájení insolvenčního řízení dne 27. 7. 2016. Dle žalobkyně nelze pominout námitku prekluze daně. Pokud je daň prekludována, není co zajišťovat. V tomto směru je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

[11] O dani nebylo rozhodnuto konečným způsobem, bylo podáno odvolání. Přitom zajištění daně má pro žalobkyni likvidační důsledky. Stanovení daně není pravomocné, je tedy nejisté, avšak zajištění a exekuce daně a navazující likvidace žalobkyně jsou jisté. Žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 33/2012, podle kterého je třeba likvidační důsledky zajištění daně zkoumat a není možné zmařit či zničit majetkovou podstatu samotnou. Shodně se

vyjádřil k likvidačním účinkům aktů orgánů veřejné moci obecně Ústavní soud (sp. zn. pl. ÚS 31/2013, Pl. ÚS 3/2002, Pl. ÚS 7/2003).

[12] Poslední námitkou žalobkyně brojila proti tomu, že zajišťovací příkazy byly prvním úkonem v tomto řízení. Jde o řízení, jehož výsledkem je rozhodnutí a žalobkyně by měla mít možnost se k věci vyjádřit.

[13] Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že § 167 odst. 1 daňového řádu nestanoví správci daně povinnost zkoumat likvidační charakter zajišťovacího příkazu. Výši zajišťované daně stanoví správce daně podle pomůcek a je povinen odůvodnit, z jakých skutečností vycházel a jak dospěl k zajišťované výši daně i k částce zajištění. Nic dalšího však zákon správci daně neukládá. Taková povinnost nevyplývá pro správce daně ani z žádné judikatury a rozsudek Krajského soudu v Plzni, č. j. 30 Af 33/2012 – 152 ze dne 27. 4. 2016 byl Nejvyšším správním soudem zrušen rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, sp. zn. 4 Afs 158/2016, který shora uvedený právní názor žalovaného potvrdil. Zkoumání tzv. rdousícího efektu by bylo v příkrém rozporu s cílem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Navíc v odkazované věci šlo o situaci, kdy nebyla známa daňová povinnost subjektu, na rozdíl od situace žalobkyně. Platební výměry u ní byly již vydány. Podané odvolání na tom nic nemění - platí presumpce správnosti správního aktu. Námitky proti stanovení daně jsou při posouzení zákonnosti vydání zajišťovacích příkazů irelevantní, včetně námitek marného uplynutí lhůty pro vyměření daně. Vydání zajišťovacích příkazů (jde o dílčí daňové řízení) bylo prvním úkonem v těchto řízeních. Pokud by správce daně seznámil žalobkyni s důvody jejich vydání a poskytl jí čas pro vyjádření, hrozilo by reálné riziko zmaření účelu zajištění daně. Z důvodu obav o budoucí dobytost daně je zajištění nutno realizovat v co nejkratší době. Tomu odpovídají i velice krátké lhůty v § 167 a § 168 daňového řádu (lhůta pro složení jistoty jsou tři dny; správce daně je povinen rozhodnout o odvolání do 30 dnů). Žalobkyni citovaná judikatura Ústavního soudu na danou věc nedopadá.

[14] Při jednání soudu žalobkyně doplnila, že by měl existovat mechanismus přezkoumání postupu správce daně při zajištění a měl by se uplatnit test proporcionality. Pokud by žalobkyně nebyla v insolventi, mohla by zajištěnou částku splácet. Takto je výběr daně nulový. Účastníci řízení shodně uvedli, že odvolání proti platebním výměrům byla zamítnuta.

[15] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), tedy ke dni 14. 7. 2016.

[16] Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

[17] Klíčovou otázkou sporu je, zda správce daně měl zkoumat likvidační účinek zajišťovacích příkazů.

[18] K této otázce se již vyslovil Nejvyšší správní soud například ve svých rozsudcích ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, a ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53 (dostupné na www.nssoud.cz). Podle prvně citovaného rozsudku „závěr o pochybení finančních orgánů spočívajícím v pominutí otázky, zda je reálné a ekonomicky možné, aby žalobkyně uhradila stanovenou jistotu, přitom nemá oporu v zákoně. Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena.

[19] Navíc posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky.

[20] Judikatura Ústavního soudu, na níž se krajský soud odvolával a kterou blíže specifikovala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, se vztahovala k ústavnosti výše či rozmezí platebních povinností stanovených v jednotlivých zákonech, a to i z hlediska možných likvidačních účinků pro některé adresáty práva. Ústavní soud však kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. náleze ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“

[21] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 27 a násl., „zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu

pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[22] *Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 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“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, ‚slabší‘, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny ‚silné‘ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně“ (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 22/2015 – 104).“*

[23] *Podle bodu 48 posledně citovaného rozsudku „námitku, v níž stěžovatelka vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení otázky přiměřenosti vydání zajišťovacích příkazů, shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Jak správně uvedl krajský soud, požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v povinnosti vážit pravděpodobnost jak budoucího stanovení daně, tak i nedobytnosti této daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45). Rovněž je třeba upozornit, že dle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu „u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek“. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, zdůraznil, že povinností správce daně je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena. Správce daně není oprávněn při vydání zajišťovacího příkazu posuzovat, zda je reálné a ekonomicky možné, aby daňový subjekt uhradil stanovenou jistotu. Při rozhodování v režimu § 167 daňového řádu tak není prostor pro úvahy o snížení zajišťované částky s ohledem na majetkovou situaci daňového subjektu.“*

[24] *Zdejší soud vyšel z citované judikatury a aplikoval ji na souzenou věc. Správce daně ještě před vydáním zajišťovacích příkazů vydal platební výměry na daň, a to po daňové kontrole, která probíhala tři roky. V posuzované věci tedy byla daň postavena najisto. Odvolání proti platebním výměrům byla v roce 2017 zamítnuta.*

[25] *V zajišťovacích příkazech, citovaných výše, správce daně popsal podrobně, jasně a konkrétně majetkovou situaci žalobkyně. Protože zajistitelný a využitelný majetek (a současně nezastavený ve prospěch banky) tvořil*

zanedbatelnou a mizivou část majetku žalobkyně, úvaha správce daně o obavě z budoucí dobytnosti daní byla zcela přesvědčivá. A to i s ohledem na chronologický vývoj hospodaření žalobkyně, které mělo z hlediska výkonů, zisku a objemu majetku sestupnou tendenci (v roce 2014 šlo již o ztrátu). Aby správce nerezignoval na cíl správy daní a naplnil jej, nezbylo mu za dané situace než zajištění daně provést. Přiměřenost je obsažena již v podmínkách vydání zajišťovacího příkazu, a to ve způsobu stanovení výše daně a dále v odůvodněné obavě o její budoucí vymožitelnost.

[26] Námitka žalobkyně, že nesprávné byly okolnosti vydání zajišťovacího příkazu a měly jí být povoleny splátky, je neopodstatněná. Otázka povolení splátek nemá vliv na řízení o vydání zajišťovacího příkazu, jde o dvě samostatná, na sobě nezávislá řízení. Proto je třeba, aby žalobkyně brojila proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o povolení splátek v jiném řízení. Ostatně sama žalobkyně uvedla, že o odvolání proti tomuto zamítavému rozhodnutí v době podání žaloby nebylo rozhodnuto.

[27] Nedůvodná je námitka, že žalobkyně měla být seznámena s důvody vydání zajišťovacích příkazů předem. Takový postup správce daně by byl v rozporu se smyslem institutu zajišťovacího příkazu, stanoveným zákonným postupem při jeho vydání a s cílem správy daní. Obdobně jako u podobných zvláštních či zkrácených správních řízení (exekuce, namátkové kontroly, blokové pokuty) apod. není možné, aby se aplikovala obecná ustanovení o zahájení řízení a seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí. Rychlost v daných řízeních a současně nemožnost zmaření účelu řízení jsou podstatnými rysy těchto specifických řízení.

[28] Soud se ztotožnil s žalobcem v tom, že žalovaný se měl zabývat otázkou marného uplynutí lhůty pro stanovení daně; protože tak neučinil, je v této části jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pokud by lhůta pro vyměření daně zanikla, ztratilo by smysl i zajištění daně. Podle soudu jde o vadu, která však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože soud je povinen se otázkou marného uplynutí lhůty pro vyměření daně zabývat z úřední povinnosti.

[29] Zajišťovací příkazy byly vydány na daně za období od května 2012 (splatnost 25. 6. 2012) do března 2013 (splatnost 25. 4. 2013). U daně za květen 2012 až leden 2013 byla kontrola zahájena a lhůta přerušena ode dne 22. 4. 2013, u ostatních daní dne 16. 7. 2013 až 18. 12. 2013. Běh lhůty byl stavěn pro zdaňovací období roku 2012 žádostí o mezinárodní spolupráci zaslanou Slovenské republice dne 14. 5. 2014 a pro zdaňovací období roku 2013 žádostí o mezinárodní spolupráci zaslanou Spolkové republice Německo dne 13. 5. 2014. Těmito žádostmi byl běh lhůty stavěn do 26. 2. 2016 (podáním svědecké výpovědi odpadl důvod pro mezinárodní spolupráci). Konec běhu lhůty měl nastat u daní za únor 2012 až leden 2013 dne 7. 2. 2018 a u ostatních daní dne 29. 4. 2018 až 7. 3. 2018. K marnému plynutí lhůty pro vyměření uvedených daní tak nemohlo dojít.

[30] Závěrem soud konstatuje, že zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu byly v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu v daném případě

splněny. Otázka přiměřenosti je obsažena již v zákonných kritériích vydání zajišťovacího příkazu, a to jednak v odůvodnění výše stanovované daně, jednak v odůvodnění přiměřených obav o její splatnost v budoucnu s ohledem na konkrétní okolnosti hospodaření daňového subjektu. Správce daně přezkoumatelným způsobem, konkrétně a přesvědčivě popsal své úvahy o vývoji klesajícího hospodaření žalobkyně a porovnal ho s doměřenými daněmi ve výši 120.370.181 Kč. Správce daně přitom zohlednil i zrušení některých bankovních účtů a nízké obraty a disponibilní zůstatky na ostatních účtech, výši závazků, tržní hodnotu účelně zajistitelného majetku, významný pokles příjmů a výsledky hospodaření v posledních letech včetně ztráty za rok 2014.

[31] Úspěšný žalovaný žádné náklady řízení nepožadoval a soud ze spisu žádné nezjistil, proto mu je nepřiznal, a neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, to vše podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

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

V Olomouci dne 30. 1. 2017

Za správnost vyhotovení:
Veronika Koutníková

JUDr. Martina Radkova, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu