



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové ve věci žalobce: **AUTOTRANS PETROL s.r.o.**, se sídlem Jaroměřská 47, Velichovky, zastoupeného Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Gočárova třída 504, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2015, č. j. 20662/15/5100-41458-702154, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. června 2015, č. j. 20662/15/5100-41458-702154, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11.228,- Kč, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Zbyňka Čermáka.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeny zajišťovací příkazy vydané dne 20. 5. 2015 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce

daně“). Finanční úřad uvedenými zajišťovacími příkazy, vydanými podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), uložil žalobci, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 89 281 414 Kč.

[2] Správce daně v odůvodnění předmětných zajišťovacích příkazů konstatoval, že žalobce v rozhodném období nakoupil pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů s místem nakládky mimo tuzemsko a přepravil je svými dopravními prostředky ze zemí v rámci EU do tuzemska, kde dané zboží použil při své ekonomické činnosti. Při posuzování žalobcem v daňových přiznáních uplatněné daně na vstupu pak správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu EU ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH a že žalobci vznikla povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska. Jelikož tuto daň žalobce nepřiznal, s velkou pravděpodobností mu bude doměřena, a to za 19 zdaňovacích období v celkové výši 89 281 414 Kč. Správce daně stanovil žalobci v této výši jistotu, neboť hodnota jeho majetku (po odečtení hodnoty majetku zajištěného pro účely bankovní záruky a pro účely zajištění úvěrů) činila odhadem 47 435 000 Kč. Správce daně dovodil, že tento majetek nedostačuje k uhrazení (dosud dodatečně nestanovené) daně. Shledal tedy, že doměřená daň bude s ohledem na stav a portfolio majetku v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dále uvedl, že vydání zajišťovacích příkazů je nezbytné s ohledem na předpisy práva EU upravující poskytnutí veřejné podpory.

[3] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedené závěry částečně korigoval, konstatoval, že argumentace správce daně ohledně nepřípustné veřejné podpory je v dané věci nepřipadná. Ve zbytku se však se správcem daně ztotožnil.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[4] Žalobce v úvodu žaloby poukázal na to, že posuzované zajišťovací příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem vydání (dle § 103 zákona o DPH). Správce daně zároveň okamžitě přistoupil k jejich výkonu prodejem movitých a nemovitých věcí, žádost žalobce o odklad daňové exekuce do doby pravomocného rozhodnutí o stanovení výše daně byla zamítnuta (*poznámka krajského soudu – žalobce v žalobě opakovaně zaměňuje správce daně a žalovaného, uvedl například, že k výkonu zajišťovacích příkazů přistoupil žalovaný, byť tak učinil správce daně, soud tedy při rekapitulaci žalobcovy argumentace tyto záměny, jsou-li zjevné, korigoval*).

[5] Ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného žalobce předně uvedl, že v odvolání proti zajišťovacím příkazům namítl, že v jeho případě došlo k porušení několika základních zásad daňového a správního řízení. Těmito námitkami se však žalovaný zabýval pouze okrajově.

[6] K namítanému porušení zásady legitimního očekávání se žalovaný vyjádřil pouze v souvislosti s odůvodněním aplikace § 103 zákona o DPH, respektive § 167 odst. 3 daňového řádu, a to tak, že daná zásada byla dodržena, neboť žalobce obchoduje s pohonnými hmotami, které jsou rizikovou komoditou. Takové

odůvodnění se žalobci jeví jako nedostačující, neboť správce daně jej svým postupem „z hodiny na hodinu“ zbavil veškerých možností, jak dále vykonávat předmět své podnikatelské činnosti. Jakkoliv může být dané odvětví spojené s problémy při vymáhání daňové povinnosti, nelze tyto problémy vztahovat na všechny subjekty, které v něm podnikají. Předmět této podnikatelské činnosti je zcela legální, žalobce je řádně registrován jako distributor pohonných hmot, složil kauci 20 milionů Kč, má stálé sídlo, neměl daňové nedoplatky atd. Vzato *ad absurdum* by žalovaný mohl podezřívat z krácení daňové povinnosti všechny subjekty zabývající se danou činností (přeprava a distribuce pohonných hmot) a bez omezení je likvidovat zajištěním veškerého majetku a finančních prostředků, aniž by k tomu měl vydáno pravomocné rozhodnutí o zkrácení daňové povinnosti. Podle žalobce není možné předpokládat takový likvidační zákrok orgánu veřejné moci. Napadené zajišťovací příkazy přitom ve svém souhrnu znamenají znemožnění jakýchkoliv dalších aktivit směřujících byť i jen k utlumení a udržení podnikatelské činnosti žalobce.

[7] Žalobce dále namítal porušení zásady přiměřenosti a zásady šetření práv adresáta veřejné správy (tj. § 5 odst. 3 daňového řádu), k čemuž se žalovaný nevyjádřil vůbec. Správce daně se ve vydaných zajišťovacích příkazech vůbec nezabýval jejich reálnými dopady na činnost žalobce, který se v důsledku zajištění všech jeho movitých a nemovitých věcí dostal do existenčních potíží. Zajišťovací příkaz je specifický právní institut, kterým dochází k omezení práv daňového subjektu, aniž by existovalo pravomocné rozhodnutí prokazující skutečnou výši daňové povinnosti. S ohledem na tuto skutečnost je nutné postupovat při vydávání zajišťovacího příkazu zdrženlivě a přísně dle výše uvedených zásad. Podle žalobce pak je nutné považovat za nepřiměřený jakýkoliv zásah orgánu veřejné moci, jenž je v důsledku pro adresáta veřejné správy likvidačním. V této souvislosti odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008 – 133. Žalobce argumentuje, že v nyní posuzovaném případě byly vydány zajišťovací příkazy, jejichž souhrnná výše zasahuje do jeho majetkové sféry natolik, že došlo k totálnímu zničení jeho majetkové podstaty. Postup správních orgánů tak byl, s ohledem na citovanou judikaturu, protiústavní. Dle žalobce je s podivem, že v právním státě lze přistoupit k faktické likvidaci daňového subjektu jen na základě domněnky správního orgánu, že tento subjekt nebude schopen splnit povinnost uhradit dosud přesně nestanovenou daň.

[8] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že v dané věci nešlo postupovat jinak, než vydat ihned vykonatelné zajišťovací příkazy. S tím žalobce nesouhlasí, namítá, že správce daně mohl posečkat, zda si žalobce nezajistí ručení nebo půjčku, případně mohl situaci řešit zřízením zástavního práva k věcem žalobce, což bylo u nákladních automobilů a nemovitostí zcela jistě proveditelné. Přistoupení k výkonu zajišťovacích příkazů v rozmezí několika minut od jejich doručení pak svědčí o tom, že šlo o předem připravenou akci, jejímž cílem bylo nedat žalobci šanci jakýmkoliv způsobem splnit povinnost, která mu byla žalovaným uložena, případně se, byť i ve zkrácené lhůtě než jsou zákonem stanovené tři dny, pokusit správcem daně vyhovět a zajistit předběžně stanovenou částku pouze zástavním právem. Pro úplnost žalobce dodal, že mnohé ze zajištěných věcí podléhají zkáze, mají stanovené záruční doby, či jsou z jiného důvodu dále neprodejné (např. potraviny, zastaralá výpočetní

technika), i přesto došlo k jejich odebrání žalobci, zřejmě v úmyslné snaze demonstrovat moc veřejné správy.

[9] Žalovaný se nezabýval ani námitkou žalobce, podle níž došlo v jeho případě k odlišnému postupu oproti jiným řízením. Žalobce byl postaven na roveň jiných společností, které si zjevně hrubě neplní své závazky vůči správci daně, mají nepřehledné účetnictví, jsou bez majetku, nejsou kontaktní, mají daňové nedoplatky apod. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí omezil na konstatování, že se nelze bez dalšího dovolávat stejného postupu jako u jiných daňových subjektů. Takové konstatování lze dle žalobce považovat přinejmenším za porušení zásady legitimního očekávání, ne-li přímo za obcházení zákona za účelem likvidace žalobce, jakožto potenciálně dobře medializovatelný případ (k tomu žalobce odkázal na stránky www.danovakobra.cz).

[10] Žalobce dále uvedl, že v důsledku vydání celkem 19 zajišťovacích příkazů byla porušena zásada hospodárnosti řízení, jelikož žalobce byl nucen podat 19 odvolání, což významně omezilo možnosti jeho obrany. Musel se soustředit na mnohost jednotlivých zajišťovacích příkazů, což mělo za následek zmatení žalobce v již tak složitém daňovém řízení.

[11] Žalobce dále namítl, že nebylo dostatečně zdůvodněno splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce musí odůvodnění zajišťovacích příkazů, aby mohlo obstát, splňovat dvě podmínky. Jednak je nutno prokázat, že se daňový subjekt dopustil v minulosti jednání, ze kterého je možné usuzovat na jeho nespolehlivost (měla by být posuzována jeho platební morálka vůči správci daně, případně spolupráce a chování daňového subjektu vůči správci daně). Druhou podmínkou je, že daňový subjekt činí nebo v minulosti činil kroky, z nichž je možné vyvozovat, že by se mohl vyhýbat plnění daňové povinnosti. Ani jedna z těchto podmínek dle žalobce splněna nebyla.

[12] Správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů nejprve tím, že žalobce by získal nepovolenou veřejnou podporu, pokud by k jejich vydání nedošlo. Žalovaný však posoudil tuto argumentaci jako nepřijatelnou. Jako druhý argument správce daně uvedl, že žalobce podniká s rizikovou komoditou. Tento argument však není vůbec konkrétní a stejným způsobem by se správce daně mohl zachovat ke všem subjektům, které s touto komoditou přicházejí v rámci své podnikatelské činnosti do styku. Tuto skutečnost připustil žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí, z něž je patrné, že daný důvod bral jako okrajový. Důvodem, který žalovaný bral jako hlavní, je obecné konstatování správce daně, že zabavený majetek žalobce nebude postačovat k uhrazení předpokládaného dluhu na dani. Dle žalobce však ani tento předpoklad nelze považovat za řádné odůvodnění postupu, který zvolil správce daně. Skutečnost, že budoucí daňová povinnost žalobce by mohla být vyšší než je jeho čisté jmění, automaticky neznamená, že žalobce ji nebude schopen splnit. Výše majetku žalobce sice může mít okrajový vliv na jeho schopnost splatit tento dluh, avšak mezi uvedenými hodnotami není přímá souvislost. V minulosti již v souhrnu výše daní odvedených žalobcem několikrát překročila výši jeho jmění a žalobce daně řádně uhradil. Žalovaný nadto nevzal do úvahy dnes již běžnou možnost daňových subjektů splácet doměřenou daň postupně. Tento důvod pro přikročení k okamžitému odebrání věcí žalobce zároveň v konečném důsledku popírá logiku zajišťovacích příkazů, neboť zajištěním se výše zajištěných hodnot nezvýší a jmění společnosti

bude stejně nedostačující i po vydání pravomocného rozhodnutí o případném daňovém nedoplatku. Žalobce dále v této souvislosti odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139.

[13] Žalovaný dále ve svých rozhodnutích zcela opomenul zdůvodnit postup dle § 167 odst. 3 věty druhé daňového řádu, tedy přistoupení k výkonu zajišťovacích příkazů sepsáním a zabavením věcí ihned po jejich oznámení žalobci. Ani v tomto případě skutečnost, že hodnota věcí zajištěných příkazy je nižší než předpokládaný daňový nedoplatek, sama o sobě nemůže ospravedlňovat zvolený postup. Podle § 167 odst. 3 daňového řádu totiž správce daně smí uložit daňovému subjektu, aby předmětnou částku daně zajistil ve prospěch správce daně do 3 pracovních dnů. Tvrzení žalovaného, že nebylo možné postupovat jinak, tak není pravdivé, správce daně mohl dát žalobci šanci zařídit zajištění svého dluhu např. úvěrem, aniž by došlo k paralyzování jeho činnosti.

[14] Žalobce dále namítl, že se správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů ani hrubým způsobem nezabýval skutečností, zda je daň žalobci doměřena oprávněně. Žalobce má za to, že není, přičemž své protiargumenty neměl doposud možnost vznést a účelně se bránit, protože daňová kontrola byla zahájena, ale ve věci zatím nebylo vydáno meritorní rozhodnutí ohledně daně. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že bude povinen uhradit zajišťovacími příkazy vymáhanou daň. Z odůvodnění žalovaného dále není zřejmé, dle jaké právní úpravy bylo postupováno, zda se jednalo o § 167 daňového řádu, nebo § 103 zákona o DPH, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[15] Na základě shora uvedených skutečností žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejících rozhodnutí finančního úřadu.

[16] Žalobce dále požádal o přiznání odkladného účinku žalobě. O tomto návrhu krajský soud rozhodl usnesením ze dne 30. 9. 2015, a to tak, že odkladný účinek žalobě nepřiznal.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že k namítanému porušení základních zásad správy daní se dostatečně vyjádřil v rámci odvolacího řízení. Není pravdou, že by se zásadou přiměřenosti vůbec nezabýval, v tomto směru odkázal na str. 7 a 8 žalobou napadeného rozhodnutí. K tomu doplnil, že zákonná úprava zajišťovacího příkazu jako institutu k zajištění úhrady budoucí daně již sama o sobě představuje adekvátní prostředek k dosažení cíle správy daní. Správce daně proto není ze zákona povinen zkoumat, do jaké míry bude vydáním zajišťovacího příkazu zasazeno do práv daňového subjektu. Argumentaci žalobce nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 a usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 9/2008 – 133 dle žalovaného není přílehlavá, neboť v uvedených rozhodnutích je řešena otázka likvidačního charakteru pokut, zatímco smyslem zajišťovacího příkazu je zajistit úhradu budoucí daně, nikoli působit na adresáta výchovně. Současně žalovaný odkázal na judikaturu, která dle něj výslovně připouští možný likvidační dopad zajišťovacího příkazu (usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 62 Af 75/2014 - 108, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne

17. 9. 2015, č. j. 62 Af 7/2014 - 56, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90).

[18] K námitce žalobce, že v důsledku vydání celkem 19 zajišťovacích příkazů byla porušena zásada hospodárnosti řízení, žalovaný uvedl, že správce daně vydal samostatné zajišťovací příkazy za jednotlivá zdaňovací období, neboť tyto byly založeny na konkrétních zjištěných skutečnostech vztahujících se k daným obdobím a rovněž výpočet jistoty byl za každé zdaňovací období jiný. Kdyby naopak správce daně přistoupil k vydání jen jednoho rozhodnutí, musel by v rámci odůvodnění zohlednit specifika vztahující se k jednotlivým zdaňovacím obdobím, což by vedlo k jeho obsáhlosti a do jisté míry i nepřehlednosti. Žalobci zároveň nic nebránilo v tom, aby podal proti všem zajišťovacím příkazům jen jedno odvolání, neboť v odvolacím řízení uplatnil stejné odvolací námitky. Z tohoto důvodu rozhodl i žalovaný o odvoláních proti zajišťovacím příkazům jedním rozhodnutím.

[19] K tvrzení žalobce, že správce daně mohl posečkat, zda si nezajistí ručení nebo půjčku, případně že mohl situaci řešit zřízením zástavního práva, žalovaný uvedl následující. V daném případě bylo žalobci zajišťovacími příkazy uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů složil na účet správce daně jistotu v celkové výši 89 281 414 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce tuto povinnost dobrovolně nesplnil, přistoupil správce daně k nucenému výkonu vykonatelných zajišťovacích příkazů - k zajišťovací daňové exekuci. K zajištění neuhrazené jistoty, tedy poté, co není daňovým subjektem splněna jemu uložená povinnost složit jistotu, může správce daně podle § 168 odst. 6 daňového řádu rozhodnout o zřízení zástavního práva (zejména v případech, kdy nehrozí nebezpečí z prodlení), nebo podle § 178 a násl. daňového řádu o nařízení zajišťovací daňové exekuce, kdy exekučním titulem je vykonatelný zajišťovací příkaz. Ručení ve smyslu § 171 až 173 daňového řádu v případě zajištění nesplnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem již ze své podstaty a akcesorické povahy nepřichází v úvahu.

[20] Co se týče zásady legitimního očekávání, žalovaný zdůraznil, že správce daně při posuzování naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu vždy vychází z konkrétních poměrů toho kterého daňového subjektu. Shledá-li, že tyto zákonné podmínky byly naplněny, pak je povinen přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu. Žalobce poukázal na to, že v případě obchodních společností CZT a.s. a SLOVLIKER ČR s.r.o. byla v zajišťovacích příkazech stanovena třídní lhůta pro složení jistoty. Žalovaný k tomu uvedl, že správce daně ve zmiňovaných případech ani jinak postupovat nemohl, neboť mu to nedovolovala platná právní úprava. V těchto případech bylo totiž rozhodováno za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. U žalobce však bylo shledáno hrozící nebezpečí, a tak správce daně stanovil, že zajišťovací příkazy byly vykonatelné dle § 103 zákona o DPH okamžikem vydání.

[21] Žalovaný dále uvedl, že se řádně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v odvolání žalobce. V odůvodnění jak zajišťovacích příkazů, tak i žalobou napadeného rozhodnutí byly popsány a zhodnoceny konkrétní poměry odvolatele (obsah daňových přiznání odvolatele a výše tvrzené daně, konkrétní zjištění správce daně ze záznamů vedených odvolatelem a činnosti celních orgánů a také ekonomická situace odvolatele), dále bylo uvedeno, na základě čeho a jakým způsobem byla stanovena výše zajišťované částky a v čem je spatřována

odůvodněná obava o budoucí úhradu dosud nestanovené daně včetně odůvodněného předpokladu stanovení budoucí daně. Správce daně i žalovaný tak naplnili zákonné a judikaturou požadované podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu.

[22] K žalobcem namítané neexistenci odůvodněné obavy žalovaný zopakoval, že odůvodněná obava je vždy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu. Žalobcem uváděné důvody mohou být jedním z důvodů, ze kterých může odůvodněná obava vycházet, tyto skutečnosti však nemusí striktně nastat vždy, kdy je vydáván zajišťovací příkaz. Odborná literatura i judikatura uvádí toliko demonstrativní výčet skutečností, na základě kterých může u správce daně vyvstat odůvodněná obava o úhradu budoucí daně. K námitce žalobce, že se žalovaný nezabýval skutečností, zda je daň žalobci doměřena oprávněně, žalovaný uvedl, že na základě zajišťovacího příkazu nebyla žalobci stanovena daň, ale byla mu uložena povinnost zajistit v zajišťovacím příkazu stanovenou částku na úhradu budoucí daně. Správce daně tak nemohl porušit zásady, na nichž je postaveno nalézací řízení, a odkaz žalobce na judikaturu vztahující se k nalézacímu řízení je tak v tomto řízení lichý.

[23] Dále žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, neboť není zřejmé, podle jaké právní úpravy bylo postupováno, zda se jednalo o § 167 daňového řádu, nebo zda bylo postupováno podle § 103 zákona o DPH. K tomu žalovaný konstatoval, že z výroku jak zajišťovacích příkazů, tak i rozhodnutí odvolacího orgánu je zřejmé, že v dané věci bylo rozhodováno podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH. Správce daně tak postupoval proto, že zajišťoval dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty a zároveň shledal, že zde hrozí nebezpečí z prodlení. V dané věci tak nebyla aplikována věta druhá § 167 odst. 3 daňového řádu, ale speciální ustanovení § 103 zákona o DPH. Rovněž k otázce hrozícího nebezpečí se žalovaný vyjádřil v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a to na jeho straně 6. Současně žalovaný podotkl, že hrozící nebezpečí z prodlení je ve své podstatě intenzivnější obavou o úhradu budoucí daně a tato je tedy založena na stejných důvodech, pro které se správce daně důvodně domnívá, že bude ohrožen výběr budoucí daně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[24] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce vyslovil s takovým projednáním věci výslovný souhlas, žalovaný se k výzvě předsedy senátu zasláné dle § 51 odst. 1 s. ř. s. nevyjádřil). Žalobu shledal důvodnou.

[25] Předmětem sporu v posuzované věci je zákonnost výše specifikovaných zajišťovacích příkazů. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle něž *„[j]e-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.“* Podle § 103

zákona o DPH „[h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.“

[26] Krajský soud předesílá, že institut zajišťovacího příkazu je jedním z instrumentů obsažených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně (v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl obdobný institut upraven v ustanovení § 71). Při aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, respektive žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé důvody zajištění finančních prostředků daňového subjektu. Zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní. Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se vždy správce daně pohybuje po hraně, neboť zasahuje do ústavně chráněného práva vlastnického na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího hospodářského vývoje daňového subjektu. O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. Z něj musí být zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 (ve věci CZT), ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, a ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 (ve věci SLOVLIKER ČR), nebo rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 – 69].

[27] Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Skutečnostmi zakládající takovou odůvodněnou obavu mohou být například skutečnosti nasvědčující hroziící insolvenci daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející. Správce daně při vydání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy rovněž protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu [viz rozsudek ve věci SLOVLIKER ČR nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 (ve věci MPM Invest)].

[28] Judikatura Nejvyššího správního soudu dále dovozuje, že nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Na druhou stranu 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 žalovaný je povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost. 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. Úvahy správce daně a žalovaného v tomto směru zároveň podléhají plnému soudnímu přezkumu [srov. rozsudek ve věci *MPM Invest a rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 (věc Českomoravská olejářská komanditní společnost)*].

[29] V nyní posuzované věci správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů následujícím způsobem. Konstatoval, že žalobce v rozhodném období nakoupil pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů s místem nakládky mimo tuzemsko a přepravil je svými dopravními prostředky ze zemí v rámci EU do tuzemska, kde dané zboží použil při své ekonomické činnosti (pohonné hmoty byly určeny do vlastních či pronajatých čerpacích stanic, případně byly prodány odběratelům z dopravního prostředku žalobce). Při posuzování žalobcem v daňových přiznáních uplatněné daně na vstupu pak správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu EU ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH a že žalobci vznikla povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska.

[30] Správce daně posuzoval správnost zdanění předmětných intrakomunitárních plnění ve smyslu Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Vycházel přitom z rozsudku Evropského soudního dvora (nyní Soudní dvůr Evropské unie, dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten* (dále jen „rozsudek ve věci EMAG“), a z rozsudku Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti v Staatssecretaris van Financiën* („rozsudek ve věci Euro Tyre“). Na základě aplikace právních názorů vyslovených v těchto rozsudcích správce daně dovodil, že osobou uskutečňující pořízení zboží uvnitř EU je osoba, která zboží přepravovala a která měla v průběhu přepravy právo se zbožím nakládat, tj. v daném případě žalobce.

[31] Vzhledem k uvedeným skutečnostem pojal správce daně obavu, že žalobce porušil § 25 odst. 2 zákona o DPH, tj. nepřiznal daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Stanovil (odhadl) tedy vyšší daně, která žalobci bude s velkou pravděpodobností doměřena. Částka neodvedené daně za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 činila celkem 89 281 414,- Kč. Protože se jednalo o úhrn daně v částce, která zásadně převyšovala žalobcem doposud vykazované běžné daně, posuzoval správce daně existenci obavy, že tato daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Za tímto účelem provedl analýzu majetku žalobce, při níž zjistil, že žalobce disponoval aktivy (majetkem) v hodnotě 72 126 000 Kč. Správce daně však považoval za nutné z uvedené hodnoty majetku odečíst hodnotu zajištěného majetku (pro účely bankovní záruky a pro účely zajištění úvěrů), tj. 24 691 000 Kč. Výsledná hodnota majetku žalobce pak činila 47 435 000 Kč. Žalobci zároveň vyplývaly další závazky, a to závazky z obchodních vztahů (k 31. 12. 2014 ve výši 24 862 000 Kč), závazky z titulu poskytnutých úvěrů na dopravní prostředky (k 31. 12. 2014 ve výši

6 013 000 Kč) a závazky z titulu dlouhodobých bankovních úvěrů (k 31. 12. 2014 ve výši 2 060 000 Kč). Čistá hodnota majetku po odečtení těchto závazků činila 14 500 000 Kč. Správce daně tedy uzavřel, že pokud by žalobce měl v rámci účetnictví vyčlenit finanční prostředky ve výši postačující k dobrovolné úhradě dosud nestanovené daně (byť alespoň v částečné výši), bylo by vysoce pravděpodobné, že by to vedlo k ochromení jeho ekonomické činnosti a k dalšímu snížení jeho schopnosti hradit své pohledávky.

[32] Podle správce daně tedy majetek žalobce zatím postačoval k zabezpečení jeho běžného provozu, ale nedostačoval k uhrazení (dosud dodatečně nestanovené) daně. Podle zkušenosti správce daně se navíc vymahatelnost daně snižuje od okamžiku, ze kterého jednoznačně vyplývá, že bude vyměřena nebo doměřena daň, která je významná v poměru k majetku daňového subjektu, do okamžiku splatnosti této daně. Tak tomu bylo i v daném případě. Správce daně dále uvedl, že vydání zajišťovacích příkazů je nezbytné s ohledem na předpisy práva EU upravující poskytnutí veřejné podpory. Zároveň správce daně podotkl, že ekonomická činnost žalobce spočívá v obchodování s pohonnými hmotami, což je komodita, která je vzhledem k četnosti protiprávního jednání, ke kterému při obchodování s ní dochází, hodnocena z pohledu správce daně jako vysoce riziková.

[33] Správce daně konečně také vyhodnotil, že při vydání zajišťovacích příkazů hrozí nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH. Tento závěr odůvodnil v první řadě stejnými skutečnostmi, jež založily jeho obavu ve smyslu § 167 daňového řádu. Považoval za prokázané, že žalobce nebude schopen dosud nestanovenou daň, vzhledem k její souhrnné výši, hradit dobrovolně. Také ze způsobu uskutečňování obchodních případů a s přihlédnutím k tomu, že obchodování s pohonnými hmotami je obecně považováno za rizikovou komoditu ve vztahu k daňovým únikům, měl správce daně za to, že hrozí nebezpečí, že v okamžiku splatnosti daně z přidané hodnoty nebude žalobce disponovat majetkem, kterým by správce daně mohl uspokojit daňovou pohledávku vzniklou z titulu doměření předmětné daně. Z tohoto důvodu rozhodl, že zajišťovací příkazy jsou podle § 103 zákona o DPH účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání.

[34] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedené závěry částečně korigoval, konstatoval, že argumentace správce daně ohledně nepřípustné veřejné podpory je v dané věci nepřipadná. Ve zbytku se však se správcem daně ztotožnil.

[35] Žalobce předně namítá, že postup správce daně a žalovaného představoval porušení základních zásad daňového řízení, a to zejména zásady zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a zásady legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Zároveň vytýká žalovanému, že v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal námitky porušení těchto zásad, které uplatnil v odvoláních proti zajišťovacím příkazům vydaných správcem daně (viz body [5] až [9] výše).

[36] Krajský soud k tomu uvádí, že žalovaný předmětné odvolací námitky nepominul. K námitce porušení zásady přiměřenosti a vstřícnosti uvedl na str. 7 a 8 odůvodnění napadeného rozhodnutí následující. Danou zásadu je dle žalovaného nutno chápat tak, že správce daně v případě, kdy za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl

naplnění cíle správy daní. V případě zajištění úhrady dosud nestanovené daně je však jediným takovým prostředkem zajišťovací příkaz. Po splnění zákonem stanovených podmínek (§ 167 odst. 1 daňového řádu) a jejich řádném odůvodnění je správce daně povinen využít tohoto prostředku. V takovém postupu nelze shledat porušení § 5 odst. 3 daňového řádu. Účelem správy daní je navíc správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). V zájmu dosažení základního cíle správy daní pak nutně dochází rozhodovací činností správce daně k zásahům do ekonomické sféry daňových subjektů. Správce daně přitom musí postupovat v souladu se zásadami, na nichž je daňový řád založen, v daném případě však z těchto mezí nevybočil. Žalovaný neshledal ani porušení zásady legitimního očekávání (viz str. 8 jeho rozhodnutí). Konstatoval, že správce daně při posuzování naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu vždy vychází z konkrétních poměrů toho kterého daňového subjektu. Shledá-li, že tyto zákonné podmínky byly naplněny, pak je povinen přistoupit k jeho vydání. Nelze se bez dalšího dovolávat stejného postupu při zajištění jako u jiných daňových subjektů. Napadenému rozhodnutí žalovaného tak v tomto bodě jistě nelze vytýkat nepřezkoumatelnost, směřovala-li k tomuto závěru předmětná žalobní námitka.

[37] Pokud jde o to, zda postupem finančních orgánů došlo k porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti, krajský soud považuje nejprve za nutné vyjasnit, jaký je vlastně účel této zásady. Žalobce argumentuje, že za nepřiměřený je třeba považovat jakýkoliv zásah orgánu veřejné moci, jenž je v důsledku pro adresáta veřejné správy likvidačním. Odkazuje přitom na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 9/2008 – 133. Podle žalobce pak v posuzovaném případě byly vydány zajišťovací příkazy, jejichž souhrnná výše zasahuje do jeho majetkové sféry natolik, že došlo k totálnímu zničení jeho majetkové podstaty. Postup správních orgánů tak byl, s ohledem na citovanou judikaturu, nepřiměřený.

[38] Takový výklad vztahu zásady zdrženlivosti a přiměřenosti a institutu zajišťovacího příkazu však krajský soud považuje za poněkud zavádějící. Žalobcem uváděným nálezem sp. zn. Pl. ÚS 3/02 totiž Ústavní soud zrušil část ustanovení § 106 odst. 3 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), která stanovila dolní hranici pokuty za jiný správní delikt dle stavebního zákona ve výši 500 000 Kč. Podle Ústavního soudu jsou nepřípustné takové pokuty, jež mají „likvidační charakter“. Řešení zvolené zákonodárcem ve stavebním zákoně pak představovalo nelegitimní zásah do práva vlastnit majetek, neboť příliš omezovalo možnost správního orgánu přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a k jeho poměrům. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 As 9/2008 – 133 vyslovil (v návaznosti na zmíněný nálezy Ústavního soudu), že správní orgán ukládající pokutu za jiný správní delikt je povinen přihlédnout k osobním a majetkovým poměrům pachatele tehdy, pokud je podle osoby pachatele a výše pokuty, kterou lze uložit, zřejmé, že by pokuta mohla mít likvidační charakter, a to i v případech, kdy příslušný zákon osobní a majetkové poměry pachatele v taxativním výčtu hledisek rozhodných pro určení výše pokuty neuvádí. Obě citovaná rozhodnutí se tak týkala ukládání pokut za správní delikty a jejich závěry nelze bez dalšího přenášet na postupy při stanovení daní a zajištění jejich úhrady. Navíc Nejvyšší správní soud vztáhl své závěry o nutnosti posuzovat osobní a majetkové poměry delikventa zejména na případy, kdy je pokuta ukládána

podnikající fyzické osobě. A i v těchto případech připustil, že pokuta za určitých okolností může být „likvidační“ (viz bod 33. usnesení č. j. 1 As 9/2008 – 133).

[39] Krajský soud je tedy názoru, že, nelze směřovat uložení pokuty a vyměření daně nebo její zajištění. Při stanovení výše pokuty má správní orgán povinnost zohlednit rovněž dopady do majetkové sféry pokutovaného subjektu, zatímco správce daně při vyměřování (doměřování) daně tuto otázku není oprávněn posuzovat. Ústavní soud sice ve své judikatuře používá ve vztahu k daním a poplatkům rovněž koncept škrtícího (rdousícího) efektu, jde však o koncept užívaný v rámci metodologie vymezující přezkum ústavnosti zákonné úpravy daní a poplatků, tedy při abstraktní kontrole ústavnosti norem (s výjimkou tzv. solárního odvodu, což je ale velmi specifický případ). Skutečnost, že správce daně stanoví daň konkrétnímu daňovému subjektu ve výši, která má pro něj likvidační důsledky, sama o sobě neznámá, že daň je stanovena protizákonně či v rozporu s ústavním pořádkem. Totéž pak platí také při posuzování podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu; jsou-li v konkrétním případě splněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu, nemůže jeho vydání zabránit samotná skutečnost, že zajišťovací příkaz bude mít likvidační dopad na daný daňový subjekt (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27). Opačný výklad by v podstatě popřel smysl institutu zajišťovacího příkazu.

[40] Pro posouzení věci, která je nyní předmětem soudního přezkumu u krajského soudu, tak není podstatné, zda správce daně ihned po vydání předmětných zajišťovacích příkazů přistoupil na jejich základě k daňové exekuci a jaké to mělo dopady pro žalobce. Podstatné je, zda byly splněny podmínky k jejich vydání stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu a v § 103 zákon o DPH. Z tohoto důvodu soud nepovažoval za nutné zabývat se blíže tvrzeními žalobce týkajícími se daňové exekuce, která je s ním vedena, ani provádět důkazy prokazující tyto tvrzení (žalobce například přiložil k žalobě kopie dražebních vyhlášek ze dne 25. 8. 2015 na dražbu jeho movitých věcí).

[41] Právě uvedené nicméně neznámá, že zásada zdrženlivosti a přiměřenosti je pro posuzovanou věc zcela bez významu. Smyslem uvedené zásady, stejně jako všech ostatních základních zásad správy daní zakotvených v § 5 – 9 daňového řádu, je přenést základní principy právního státu definované ústavními zákony do konkrétních ustanovení jednoduchého práva tak, aby tyto mohly plnit funkci obecného pravidla, která budou dalšími ustanoveními daňového řádu dále konkretizována a rozváděna. Tato další ustanovení zákona tedy nelze interpretovat bez zohlednění základních zásad, které plní funkci interpretačního vodítka při jejich aplikaci a výkladu (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, str. 12). V tomto ohledu je významné, že zajišťovací příkaz představuje specifický právní institut, kterým může v některých případech dojít k omezení práv daňového subjektu, aniž by dosud existovalo pravomocné rozhodnutí prokazující skutečnou výši daňové povinnosti. Navíc jde o institut, jehož užití správcem daně může mít na daňový subjekt opravdu devastující dopady, zvláště v případě, kdy správce daně zároveň stanoví, že zajišťovací příkaz je vykonatelný okamžikem jeho vydání. Takový zajišťovací příkaz představuje exekuční titul, na jehož základě může správce daně ihned zahájit daňovou exekuci a v podstatě znemožnit jakoukoliv další podnikatelskou činnost předmětného daňového subjektu. Z těchto důvodů je nutné postupovat při vydávání zajišťovacího příkazu

velmi zdrženlivě a podmínky pro jeho vydání stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu (případně rovněž podmínky stanovené v § 103 zákona o DPH) vykládat značně restriktivně. Zároveň to klade vysoké nároky na odůvodnění postupu správce daně, jak ostatně dovozuje i dosavadní judikatura správních soudů. K tomu, zda těmto nárokům správce daně v posuzované věci dostál, viz níže.

[42] K žalobcem namítanému porušení zásady legitimního očekávání krajský soud uvádí, že splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů je třeba posuzovat individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem jednotlivých případů (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *SLOVLIKER ČR*). Postup finančních orgánů v minulosti v jiných srovnatelných věcech a závěry soudů, zda v daných případech jejich postup obstál, či nikoliv, však přece jen představují pro správní orgány jisté výkladové vodítko a měly by formovat jejich správní praxi. Stejně tak z nich bude vycházet krajský soud při posuzování, zda byly splněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu v této věci.

[43] Další zásadou správy daní, na kterou žalobce v žalobě poukázal, je zásada hospodárnosti řízení (stanovená v § 7 odst. 2 daňového řádu). Učinil tak v souvislosti s popisem postupu správce daně, který měl tím, že vydal celkem 19 samostatných zajišťovacích příkazů namísto jednoho, dosáhnout „dalšího zmatení žalobce“ (viz bod [10] výše). Krajskému soudu není zcela zřejmé, zda se jedná rovněž o žalobní námitku a zda žalobce v uvedeném postupu správce daně spatřuje vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pro úplnost tak konstatuje, že takový postup byl v nynější věci namístě a nepředstavoval porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Výstižné důvody vysvětlující vydání více samostatných zajišťovacích příkazů namísto jednoho podal žalovaný ve vyjádření k žalobě a soud na ně pro stručnost odkazuje (viz bod [18]).

[44] Dále se již soud zabýval námitkami, podle nichž nebyly v posuzované věci splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu, respektive že finanční orgány splnění těchto podmínek nedostatečně odůvodnily (viz body [11] až [14]).

[45] Žalobce namítá, že se správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů ani hrubým způsobem nezabýval skutečností, zda je daň žalobci doměřena oprávněně (blíže viz bod [14]). Žalovaný k tomu ve vyjádření k žalobě uvedl, že na základě zajišťovacího příkazu nebyla žalobci stanovena daň, ale byla mu uložena povinnost zajistit v zajišťovacím příkazu stanovenou částku na úhradu budoucí daně. Skutečností, zda je daň žalobci doměřena oprávněně, tak nebylo zapotřebí se zabývat.

[46] Krajský soud k tomu uvádí, že závěr žalovaného je třeba částečně korigovat. Jak plyne z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ve věci *Českomoravská olejářská komanditní společnost*), správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu. A žalovaný je povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost. V nynější věci nicméně správce daně takové důvody v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem uvedl (ke shrnutí těchto důvodů viz výše body [29] a [30]). Žalobce pak předmětné

závěry správce daně zpochybnil jak v odvoláních, tak v žalobě toliko obecnými a povšechnými námitkami. Například ve věci *Českomoravská olejářská komanditní společnost*, v níž šlo rovněž o posouzení otázky, zda daňový subjekt zapojený do tzv. řetězového obchodu pořídil zboží z jiného členského státu EU ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, přesvědčil dotčený daňový subjekt Nejvyšší správní soud o tom, že finanční orgány aplikovaly v jeho případě rozsudky Soudního dvora *EMAG* a *Euro Tyre* chybně. V dané věci ale daňový subjekt uvedl zcela konkrétní výhrady vůči závěrům finančních orgánů stran budoucího doměření daně. V nyní posuzované věci tomu tak nebylo. Vzhledem k tomu, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno dispoziční zásadou, nemohl si krajský soud domýšlet za žalobce, v čem byla úvaha správce daně o této otázce chybná.

[47] Napadené zajišťovací příkazy tedy obstojí, pokud jde o odůvodnění existence skutečností, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude žalobci v budoucnu v určité výši stanovena. V čem však neobstojí, je odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[48] Z výše uvedeného je patrné, že správce daně pochyboval o dobytosti (dosud nestanovené) daně ze tří důvodů. Za prvé proto, že částka, o které předpokládal, že bude žalobci na dani z přidané hodnoty doměřena, převýšila hodnotu majetku žalobce. Za druhé, že takový postup (údajně) vyžadovaly předpisy EU upravující poskytnutí veřejné podpory. Za třetí, protože ekonomická činnost žalobce spočívala v obchodování s pohonnými hmotami, což je „riziková“ komodita. Žalovaný shledal, že odkaz na druhý z uvedených důvodů byl nepřipadný. Zůstaly tak důvody první a třetí, přičemž dominantním byl zcela jistě první z nich.

[49] Krajský soud považuje takový důvod za nedostatečný pro tak razantní zásah do majetkové sféry daňového subjektu, k němuž v posuzované věci došlo. Souhlasí přitom s žalobcem, že skutečnost, že jeho předpokládaná daňová povinnost byla vyšší, než jeho čisté jmění, automaticky neznamenala, že by tuto daňovou povinnost nebyl schopen splnit. Situace, kdy je určitému daňovému subjektu vyměřena daň převyšující jeho aktuální čisté jmění, není až tak neobvyklá. Pokud jde o ekonomicky „zdravý“ subjekt, nemusí pro něj taková situace být fatální. Může si vypomocť úvěrem, požádat o poseckání úhrady daně nebo o rozložení její úhrady na splátky, není ani vyloučeno, že se mu podaří vygenerovat dostatečný zisk k uhrazení daně ve lhůtě její splatnosti. Dovožovat pouze z této skutečnosti, že jeho ekonomická situace je natolik nepříznivá, že je třeba přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu, nelze. K uvedené skutečnosti by musely přistoupit další důvody. Jen tak lze dostát výše opakovaně zdůrazňované maximě, podle níž je zajišťovací příkaz nejzazším prostředkem při správě daní a při jeho vydávání je nutné postupovat velmi zdrženlivě.

[50] Nutno dodat, že z analýz provedených správcem daně nevyplývá, že by žalobce před vydáním posuzovaných zajišťovacích příkazů čelil jakýmkoliv ekonomickým problémům. Zdrojem těchto problémů se měl stát až (předpokládaný) daňový doměrek. Finanční orgány ve svých rozhodnutích neuvedly ani nic o tom, že by žalobce například měl v minulosti potíže s plněním svých daňových povinností, či že by předmětné transakce byly součástí podvodného řetězce na DPH (pouze obecně uvedly, že pohonné hmoty představují „rizikovou“ komoditu). Žalobce naopak podle všeho reálně vykonával deklarovanou ekonomickou činnost (dovoz pohonných

hmot do tuzemska), a to od roku 2010, kdy mu správce daně uložil záznamní povinnost obchodníka s pohonnými hmotami. Za tímto účelem vlastnil (v době vydání zajišťovacích příkazů) dvě čerpací stanice, celkem 15 dopravních prostředků, další vozidla užíval na základě leasingových smluv atd. Úvaha správce daně, podle níž hrozí nebezpečí, že žalobce již v době splatnosti daně nebude disponovat majetkem, kterými by správce daně mohl uspokojit daňovou pohledávku vzniklou z titulu doměření předmětné daně, je rovněž ničím nepodložená a čistě hypotetická. Jedním z účelů správy daní je sice zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), při naplňování tohoto účelu je však třeba postupovat tak, aby byla respektována rovněž zásada zdrženlivosti a přiměřenosti. Takovým postupem dle krajského soudu není vydání zajišťovacích příkazů na zajištění dosud nestanovené daně, spolu se stanovením okamžité vykonatelnosti předmětných zajišťovacích příkazů, které ve svých důsledcích může vést k faktické likvidaci dosud standardně fungující společnosti, to vše jen z toho důvodu, že hodnota předpokládaného daňového doměrku převýšila aktuální hodnotu majetku dané společnosti.

[51] Krajský soud v této souvislosti považoval za vhodné provést srovnání s některými jinými věcmi, v nichž soudy aprobovaly vydání zajišťovacích příkazů, a s důvody, na kterých bylo jejich vydání založeno (byť si je vědom, že každý případ je svým způsobem skutkově unikátní).

[52] Například ve věci *MPM Invest* byly vydány zajišťovací příkazy vůči daňovému subjektu, u něž také zjištěný majetek svou hodnotou nepokrýval budoucí DPH. To však nebyl jediný důvod pro vydání zajišťovacích příkazů, další důvody spočívaly v tom, že předmětem sporu byly dodávky zlatých slitků s ryzostí pod 333/1000 od společnosti AVARRIO, přičemž použitelnost takového nízkoryzostního zlata je velmi omezená, velmi často je užíváno právě k nelegální činnosti a daňovým únikům. Daňový subjekt neměl uzavřenu žádnou písemnou smlouvu se společností AVARRIO, ačkoli se jednalo o dodávky v objemu desítek miliónů korun. Společnost AVARRIO (spolu s dalšími obchodními společnostmi) se navíc prokazatelně podílela na podvodném obchodování se zlatými slitky, jehož účelem bylo vylákání odpočtu DPH. Daňový subjekt tak byl částí podvodného řetězce na DPH (byť tvrdil, že nezaviněně, že předmětné transakce uskutečnil v dobré víře). V neposlední řadě daňový subjekt se správcem daně nespolupracoval a dle zjištění správce daně rentabilita jeho činnosti postupně klesala.

[53] Ve věci *SLOVLIKER ČR* (týkající se daňového subjektu, který byl plátcem spotřební daně z minerálních olejů) Nejvyšší správní soud konstatoval, že „žalobkyně započala s činností oprávněného příjemce dne 30. 11. 2011 a zpočátku si své zákonné povinnosti v souvislosti se spotřební daní plnila. Jak ovšem plyne z výzev celního úřadu ze dne 4. 1. a 11. 1. 2012, žalobkyně dvakrát porušila svoji povinnost doplnit zajištění spotřební daně. Následně pak neuhradila spotřební daň za zdaňovací období březen 2012 ve lhůtě splatnosti (viz výzva celního úřadu ze dne 14. 5. 2012) a k jejímu zapravení došlo postupně v několika splátkách. Celní úřad přitom ze smluv uzavřených s nabyvateli minerálních olejů, které jsou rovněž součástí správního spisu, zjistil, že nabyvatelé jsou povinni hradit na účet žalobkyně předem zálohy na spotřební daň. Žalobkyně by tak měla být schopna bez jakýchkoliv problémů uhradit příslušnou spotřební daň najednou ve lhůtě splatnosti. Ze způsobu úhrady daně za zdaňovací období březen 2012 ovšem bylo možné usuzovat, že žalobkyně nebyla schopna hradit daň najednou, ale postupně – zřejmě tak, jak jí

přicházely další zálohové platby od nabyvatelů. Tyto platby už ovšem nutně byly určeny na krytí spotřební daně v dalším zdaňovacím období. Současně celní úřad zjistil, že zůstatky na běžných účtech žalobkyně jsou hluboko pod předpokládanou daňovou povinností a že nemovitě věci ve vlastnictví žalobkyně jsou zatíženy zástavními právy ve prospěch společnosti MIDESTA s. r. o. a ve prospěch Finančního úřadu Brno III (viz výpisy z účtů a výpisy z katastru nemovitostí založené ve správním spise). S přihlédnutím k finanční analýze žalobkyně obsažené ve spisu, jejíž platnost byla stanovena do 30. 9. 2012 a která žalobkyni hodnotí jako finančně nestabilní, dospěl celní úřad i žalovaný k relevantnímu závěru o rizikovosti žalobkyně. Jelikož se současně zásadně zvyšovala dosud nestanovená spotřební daň, která v měsíci květnu převýšila poskytnuté zajištění o více než 30.000.000 Kč, dospěly celní orgány s ohledem na předchozí porušování daňových povinností, nízkou likviditu a zatížení nemovitých věcí k akceptovatelnému závěru, že existuje obava, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.“ V dané věci šlo tedy rovněž o kombinaci více důvodů. Jednalo se o daňový subjekt, který již v minulosti porušoval své daňové povinnosti, o jeho nedobré ekonomické situaci pak svědčila celá řada ukazatelů, vedle toho, že zůstatky na jeho běžných účtech byly výrazně pod předpokládanou daňovou povinností, se jednalo například o to, že ačkoliv obchodní partneři daňového subjektu měli povinnost hradit na jeho účet předem zálohy na spotřební daň, daňový subjekt je nebyl schopen hradit ve lhůtě splatnosti.

[54] Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 20. 4. 2015, č. j. 10Af 48/2014 – 27, posuzoval případ, v němž správce daně usoudil, že daňový subjekt neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně na základě „fiktivní fakturace“ a neoprávněného umělého navyšování nákladů. Důvodnost obav správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu vycházela ze skutečností, že (1) daňový subjekt neměl statutárního zástupce, jeho jednatel byl odsouzen pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění; (2) jeho jediným společníkem byla společnost se sídlem v Kyberské republice; (3) na nemovitý majetek používaný k podnikatelské činnosti související s odpadními vodami bylo zřízeno zástavní právo, přičemž jiný majetek použitelný k úhradě daňové povinnosti nebyl správcem daně znám; (4) zůstatky na bankovním účtu daňového subjektu nebyly pro úhradu daňové povinnosti dostatečné. Jen na okraj lze dodat, že Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podanou proti rozsudku krajského soudu rozsudkem ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, kasační námitky však směřovaly spíše k otázce, zda není zajišťována daň, kterou nelze vyměřit.

[55] Ve všech popisovaných věcech tak bylo odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, založeno na více důvodech než jen na tom, že by předpokládaný daňový doměrek převyšoval majetek daňového subjektu.

[56] Naopak ve věci, v níž byla skutková situace do jisté míry srovnatelná s nyní posuzovanou věcí, Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 – 69, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného (o kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud dosud nerozhodl). V dané věci správce

daně shledal, že je dán důvodný předpoklad, že na základě výsledku daňové kontroly dojde ke stanovení DPH v souhrnné výši 114 051 772 Kč. S ohledem na nestandardní výši dosud nestanovené daně měl správce daně za to, že možnost domoci se uspokojení daňových pohledávek běžnými prostředky bude do budoucna výrazně ztížena či dokonce zcela znemožněna. Jednalo se o to, že ačkoliv obchodní závod daňového subjektu disponoval aktivy ve výši kolem sta milionu korun českých a co do výše základního kapitálu byl poměrně dobře kapitalizován (69 268 000 Kč), správce daně měl za to, že daňový subjekt nebude po stanovení daně schopen dobrovolně plnit svou daňovou povinnost. Konstatoval, že pokud by daňový subjekt měl v rámci účetnictví svého obchodního závodu vyčlenit finanční prostředky ve výši postačující k dobrovolné úhradě dosud nestanovené daně (byť alespoň v částečné výši), bylo by vysoce pravděpodobné, že by to vedlo k ochromení ekonomické činnosti daňového subjektu a k dalšímu snížení schopnosti daňového subjektu hradit své pohledávky. Přestože po formální stránce daňový subjekt až doposud plnil své ostatní daňové povinnosti řádně, nebylo dle správce daně možné vyloučit, že by v mezidobí od oznámení výsledku kontrolních zjištění po stanovení jednotlivých daňových povinností podnikl kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání, jakož i svého soukromého majetku tak, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí. Správce daně proto považoval prakticky za vyloučené, aby byl daňový subjekt schopen uhradit vznikající daňovou povinnost dobrovolně. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, konstatoval, že už jen sama výše předpokládané daně vylučuje její dobrovolnou úhradu. Krajský soud v Ostravě však s takovým hodnocením nesouhlasil: *„Především ze srovnání předpokládané výše daně a aktiv žalobce vyplývá, že tyto jsou zhruba ve stejné výši – proto bez budoucího snížení majetku žalobce nelze automaticky dovodit nedobytnost této daně. Soud dále podotýká, že ustanovení § 167 odst. 1 d. ř. hovoří o značných obtížích při výběru daně, což jistě neznamená pouhou nemožnost uhradit dobrovolně doměřenou daň najednou, ale je třeba vážit i možnost splátek, posečkání či jiných institutů daňového řízení, které mohou u daňového subjektu s bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí přicházet reálně v úvahu. Pokud se týče možnosti vyvedení aktiv žalobcova podnikání, pak k této možnosti nepředkládá správce daně ani jedinou indicii jakékoli intenzity! Možnost vyvedení aktiv žalobce je tak čistou fabulací bez jakékoliv skutkové opory (...).“*

[57] Krajský soud je tedy názoru, že rovněž dosavadní rozhodovací praxe správních soudů svědčí závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného nemůže obstát.

[58] Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že z odůvodnění žalovaného je naprosto zřejmé, že výrok o okamžité účinnosti a vykonatelnosti posuzovaných zajišťovacích příkazů se opíral o § 103 zákona o DPH, nikoliv o § 167 odst. 3 daňového řádu. Napadené rozhodnutí žalovaného tak v tomto ohledu není nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

[59] Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

[60] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč (žalobce sice zaplatil rovněž 1000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby, avšak tomuto návrhu krajský soud nevyhověl) a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 2 úkony po 3100 Kč, včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.]. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit k rukám zástupce žalobce, neboť jde o advokáta.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 26. října 2016

Mgr. Marie Kocourková v. r.
předsedkyně senátu