



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně **K.M.D., spol. s r.o.**, se sídlem Jičín, Valdické Předměstí, Jungmannova 319, zast. JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou v Praze 10, V Dolině 1516/1a, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. června 2015, č.j. 19817/15/5100-41453-711484, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. června 2015, č.j. 19817/15/5100-41453-711484, se z r u š u j e a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 9.800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozhodnutí do rukou její zástupkyně JUDr. Ireny Pražanové.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. 6. 2015, č.j. 19817/15/5100-41453-711484, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do zajišťovacích příkazů vydaných podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, (dále jen „správce daně“) dne 30. 3. 2015, pod č.j. 575988/15/2707-00540-602015, č. j. 576297/15/2707- 00540-602015, č. j. 576829/15/2707-00540-602015, č. j. 577071/15/2707-00540-602015, č.j. 19817/15/5100-41453-711484 a č. j. 577536/15/2707-00540-602015. Žalobkyni jimi bylo uloženo zajistit úhradu daně z

přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši stanovené v jednotlivých rozhodnutích.

Ve včas podané žalobě žalobkyně potvrdila shora uvedené údaje týkající se napadeného rozhodnutí žalovaného a zajišťovacích příkazů vydaných správcem daně. Domáhala se jejich přezkoumání a se závěry obou správních orgánů vyslovila nesouhlas. Žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, žalobkyně některé z nich pouze argumentačně rozhojnila.

V úvodu žaloby zdůraznila, že naplnění odůvodněné obavy, jak je upravena v § 167 odst. 1 daňového řádu, je třeba zkoumat individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, musí vycházet z konkrétních poměrů daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Správce daně údajnou odůvodněnou obavu založil na vyjádření zástupce jejího odběratele, německé společnosti Dacon Handels GmbH, že v daném období od žalobkyně žádné zboží neobdrželi. Správce daně vycházel z nesprávného stanoviska předchozího statutárního zástupce této společnosti Dr. E. Ten však v květnu 2014 již nebyl zástupcem společnosti a jeho tvrzení je ve vztahu k danému období irelevantní. V rozhodné době společnost zastupoval A. K. a žalobkyně v odvolacím řízení předložila jako důkazní prostředek jeho prohlášení ze dne 27. 4. 2015, v němž potvrdil, že společnost Dacon Handels GmbH se žalobkyní obchodovala a od ledna 2013 do října 2014 probíhaly dodávky zboží. Také popřel, že by společnost sdělovala nějaké informace německému správci daně. Žalovaný však navržený důkaz neprovedl. Je tedy zřejmé, že odůvodněná obava správce daně je založena na nepravdivém tvrzení osoby, která nemohla poskytnout relevantní informace k danému období. Žalobkyně tvrdila, že rozporovala konkrétní důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, proto se jedná o námitku, která je způsobilá být předmětem odvolacího řízení.

Dle názoru žalobkyně bylo povinností správce daně odůvodnit řádně i částku zajišťované daně. Odkázala na znění § 167 odst. 4 daňového řádu a tvrdila, že správce daně ani žalovaný neuvedli, podle jakých pomůcek postupovali a jak o jejich přiměřenosti uvažovali. Rozhodnutí proto v této části není přezkoumatelné. Připomněla, že zajišťovací příkaz ve svém důsledku znemožňuje žalobkyni disponovat s finančními prostředky, tím paralyzuje její podnikatelskou činnost a mohl by mít i likvidační důsledky. Správce daně nezohlednil v souladu se zásadou proporcionality, že žalobkyně nemá majetek k zajištění daně a vydání zajišťovacích příkazů povede pouze k okamžitému ukončení její činnosti, nikoliv k vlastnímu zajištění daně. Podle žalobkyně správce daně musí v daňovém řízení vždy postupovat v souladu se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v § 5 a násl. daňového řádu, v daném případě klást zejména důraz na přiměřenost upravenou v § 5 odst. 3 citovaného zákona. Žalovaný však postupoval v rozporu s touto zásadou.

Žalobkyně dále usoudila, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu má být zajištění aplikováno především u subjektů, které jsou nekontaktní, nespolupracují se správcem daně, jsou v insolvenci, jejich majetek je účelově zcizován nebo činí kroky ke zmaření budoucího výběru daně. Skutečnost, že žalobkyně na bankovním účtu nekumuluje finanční prostředky ve výši budoucí předpokládané vlastní daňové povinnosti nemůže být důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu a neznamena to,

že nebude schopna daň uhradit. Dále tvrdila, že je kontaktní, se správcem daně spolupracovala, vždy řádně plnila svoje daňové povinnosti a neměla nedoplatky na daních. Pokládala proto za zřejmé, že u ní nejsou dány žádné důvody, které by mohly představovat oprávněné a odůvodněné obavy správce daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.

V závěru žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí, případně i správcem daně vydaných zajišťovacích příkazů. Uplatnila právo na náhradu nákladů řízení, jejich výši však nevyčíslila.

V úvodu odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že zákonné podmínky pro vydání dotčených zajišťovacích příkazů byly splněny a nezjistil ani jinou nesprávnost nebo nezákonnost žalobkyní neuplatněnou. Dále reagoval na uplatněné odvolací námitky.

Nejprve se zabýval tvrzením žalobkyně, že správce daně při vydání napadených rozhodnutí nezjistil úplný skutkový stav, přičemž jím provedená zjištění a z nich dovozené závěry si vzájemně odporují. Uvedl, že s přihlédnutím k vágnosti dotčené námitky lze na tuto reagovat nanejvýše obdobně obecným způsobem a poukázal na to, že v odůvodnění dotčených zajišťovacích příkazů uvedl správce daně všechny jemu známé skutečnosti, na základě kterých přistoupil k jejich vydání. Pro činnost správce daně je v daném případě relevantní uplatnění vyhledávací zásady. Pokud zjistí, že existují skutečnosti, s nimiž je spojen vznik daňových povinností, je správce daně povinen provést nezbytné úkony. Pro vydání zajišťovacích příkazů je rozhodující stav odůvodněné obavy, pozdější nevymahatelnost daně a majetková nedostatečnost. Za těchto okolností daňový řád neukládá správci daně povinnost, aby zjistil skutečnosti co nejúplněji, jak předpokládá ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť postup v běžných časových intervalech by mohl zmařit nebo podstatně ztížit pozdější vybrání daně. Dle žalovaného správce daně v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl konkrétní údaje týkající se výhradně žalobkyně, které získal z vlastní vyhledávací činnosti. Veškerá jeho tvrzení mají oporu ve skutkovém i právním stavu a jsou součástí správního spisu. Žalovaný proto výhradu žalobkyně, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro vydání odvoláními dotčených zajišťovacích příkazů, shledal jako neopodstatněnou.

Dále reagoval na odvolací námitku poukazující na nesprávný postup správce daně, který při vydání dotčených rozhodnutí vycházel z údajně nesprávného stanoviska, které bylo učiněno v rámci realizované výměny informací v oblasti daně z přidané hodnoty mezi členskými státy Evropské unie. Žalovaný konstatoval, že tato námitka fakticky směřuje proti dalšímu postupu správce daně v nalézacím řízení a není způsobilá být předmětem tohoto řízení, tj. odvolacího řízení vedeného proti rozhodnutím, která byla vydána ve věci zjištění daně. Dle názoru žalovaného správce daně ve vztahu k zajišťovacím příkazům zcela náležitě skutkově podložil důvodný předpoklad budoucího stanovení daně, přičemž splnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o stanovení daně přísluší výhradně nalézacímu řízení. Úkolem správce daně při vydání dotčených zajišťovacích příkazů bylo zabezpečit finanční prostředky v odpovídající výši k úhradě v budoucnu pravděpodobně stanovené daně. Zajišťovací příkaz je tudíž ve své povaze předstižným rozhodnutím, které bývá často založeno výhradně na hypotetické

úvaze. To je dáno zejména tím, že správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nevychází z procesu dokazování, ale pouze ze skutečností, které jsou mu známy v době vydání tohoto rozhodnutí. Z dikce daňového řádu totiž nevyplývá, že by správce daně musel v rámci řízení o zajištění daně prokazovat, že daň bude skutečně v určité konkrétní výši stanovena. V opačném případě by se institut zajišťovacího příkazu stal fakticky bezpředmětným, neboť po provedení takto rozsáhlého dokazování by bylo dozajista možné stanovit daň. Námitky žalobkyně proto shledal irelevantní.

Žalovaný dále konstatoval, že správce daně posuzoval majetkovou dostatečnost žalobkyně a zjištěné skutečnosti, které byly jednoznačným a zcela srozumitelným způsobem konkretizovány v odůvodnění odvoláními napadených rozhodnutí, vedly správce daně k důvodné obavě, že u doposud nestanovených daňových povinností na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období bude jejich vybrání v budoucnu spojeno se značnými obtížemi nebo v době vymahatelnosti budou tyto daňové povinnosti nedobytné.

K odvolací námitce poukazující na nedostatečné zdůvodnění částky zajišťované daně žalovaný namítal, že konstrukce výpočtu zajišťovaných částek daně je v jednotlivých zajišťovacích příkazech popsána podrobným a přehledným způsobem. Pouze upřesnil, že vydání zajišťovacího příkazu je procesním rozhodnutím, kterým správce daně základ daně a její výši nestanoví. Dle jeho názoru byla aplikace pomůcek, jakožto způsobu stanovení výše zajišťovaných částek, plně v souladu s ust. § 167 odst. 4 daňového řádu. Neshledal proto ani tuto námitku důvodnou.

Žalovaný reagoval i na tvrzení žalobkyně, že institut zajištění má být nejzazší formou postupu správce daně, neboť představuje závažný zásah do jejich práv, a dle soudní rozhodovací praxe by mělo být zajištění aplikováno především tehdy, pokud se jedná o nekontaktní a nespolupracující subjekt, který se nachází v insolvenci, popřípadě je jeho majetek účelově převáděn na třetí osoby nebo sám provádí úkony, které směřují ke zmaření budoucího výběru daně. Zdůraznil, že zajišťovací příkaz je sice nejzazším a operativním prostředkem při správě daní, současně je však jediným efektivním prostředkem, který je schopen zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek. Ani za situace, že žalobkyně řádně plní své zákonné povinnosti, nezakládá to jakékoliv favorizované zacházení ze strany správce daně a nemůže zabránit vzniku jeho odůvodněných obav o budoucí úhradu dosud nestanovené daňové povinnosti žalobkyně. V odůvodnění zajišťovacích příkazů správce daně dle žalovaného uvedl všechny skutečnosti, které mu byly v době dotčených rozhodnutí známy a které jej vedly k jejich vydání. Naplnění podmínek ust. § 167 daňového řádu pak může být osvědčeno i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o majetkové nedostatečnosti daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně je způsobilá vyvolat odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu uhradit daň v době její vymahatelnosti (k vymezení pojmu důvodná obava odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31).

V reakci na další námitku žalobkyně žalovaný uvedl, že v okamžiku vydání odvoláními napadených rozhodnutí se na jejich bankovních účtech nacházely finanční prostředky k alespoň částečné úhradě zajišťované a dosud nestanovené

daně, přičemž správce daně si vzhledem k chování žalobkyně (okamžitý převod připsaných peněžních aktiv na bankovní účty třetích osob) učinil naprosto přiléhavý právní názor, když seznal hrozící nebezpečí z vyčerpání finančních prostředků z těchto účtů (viz souladné právní závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010- 145). S přihlédnutím ke shora předestřenému žalovaný shledal námitku jako krajně nedůvodnou.

K žalobkyní tvrzenému ohrožení její podnikatelské činnosti v důsledku vydání dotčených rozhodnutí žalovaný připomněl, že rozhodovací činnost v oblasti správy daní s sebou vždy přináší zásahy do ekonomické sféry daňových subjektů. Toto mnohdy velmi závažné působení je vlastní její povaze a vyplývá též ze smyslu a účelu daňového řízení, které je v první řadě vedeno snahou zajistit správné a úplné zjištění, stanovení a úhradu daňových povinností (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný v tomto případě dospěl k závěru, že správce daně postupoval plně v souladu se zněním zákona a v intencích základních zásad daňového řízení. Tuto námitku tudíž neshledal důvodnou.

Žalovaný konečně reagoval i na žalobkyní tvrzený rozpor postupu správce daně se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v ust. § 5 daňového řádu a uvedl, že správce daně postupoval v souladu s nimi. Zákonný podklad je v daném případě nutno spatřovat v odůvodněné obavě správce daně, že dosud nestanovené daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2014 budou v době jejich splatností nedobytné, nebo že v této době bude jejich vybrání spojeno se závažnými obtížemi, za současně hrozícího nebezpečí z prodlení. Skutečnosti indikující odůvodněnou obavu správce daně je dle žalovaného nezbytné spatřovat zejména v tom, že žalobkyně na bankovních účtech nekumuluje dostatečné finanční prostředky pro budoucí úhradu daně a zvolila sídlo na virtuální adrese. Kromě finančních prostředků na bankovních účtech nebyl zjištěn žádný dlouhodobý či krátkodobý majetek. Hrozilo proto nebezpečí z prodlení, neboť tato jediná, správcem daně zjištěná, finanční aktiva bylo možné v relativně krátkém čase převést na jinou osobu. Tím by byl zmařen účel zajišťovacích příkazů. Správce daně postupoval zcela ve shodě s principem proporcionality a za porušení zásady přiměřenosti nelze v žádném případě považovat postup správce daně v souladu s daňovým řádem a zákona o DPH. Na základě výše uvedeného považuje žalovaný tuto námitku odvolatele za nedůvodnou.

Závěrem žalovaný shrnul, že v odůvodnění napadených rozhodnutí jsou předložené důvody pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně navozují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení dle ustanovení § 103 zákona o DPH, tak i okolnosti, které náležitě dokládají stanovenou výši zajišťovaných částek a tedy rovněž požadovaných jistot. Vydání zajišťovacích příkazů tudíž hodnotil žalovaný jako adekvátní, neboť správce daně je povinen postupovat v souladu s daňovým řádem tak, aby byl zajištěn cíl správy daně, tj. správné zjištění a stanovení a zabezpečení jejich úhrady (ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu). Napadená rozhodnutí jsou dostatečně konkretizovaná, srozumitelná a odpovídají rozsahu, jaký je vymezen zákonem. Žalovaný současně neshledal postup správce daně v rozporu s ustanovením § 167 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 103 zákona o DPH.

Žalovaný podal k žalobě svoje vyjádření, v němž v úvodu vymezil uplatněné žalobní námitky, k průběhu daňového řízení odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a sdělil, že v něm odůvodnil svůj právní názor vycházející ze skutkového a právního stavu věci. Ve svém stanovisku k jednotlivým žalobním bodům setrval na závěrech podaných v napadeném rozhodnutí. Navrhl zamítnutí žaloby.

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."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. Žalobu shledal důvodnou.

Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně za zdaňovací období leden až květen 2014 podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a vykázal v nich nadměrný odpočet za měsíc leden ve výši 882.909 Kč, za měsíc únor ve výši 855.643 Kč, za měsíc březen ve výši 973.723 Kč, za měsíc duben ve výši 913.916 Kč a za měsíc květen ve výši 964.935 Kč. Daňová povinnost za uvedená zdaňovací období byla žalobkyni vyměřena ve shodě s jejími tvrzeními.

Správce daně v zajišťovacích příkazech i žalovaný v napadeném rozhodnutí poměrně podrobně popsali důvody, které vedly k vydání zajišťovacích příkazů, konkrétně veškeré údaje dostupné z obchodního rejstříku a poukázal na množství subjektů sídlících na stejné adrese jako žalobkyně. Zmínili se o pochybení žalobkyně, která nenahlásila jeden ze svých účtů vedených u Československé obchodní banky, a.s., a podrobně rozebrali pohyby finančních prostředků na všech účtech žalobkyně. Tyto údaje jsou podloženy výpisy z účtů žalobkyně. Dále správce daně ověřoval majetkové poměry žalobkyně, a v databázi evidence vozidel a v Katastru nemovitostí ČR nebyly zjištěny žádné zápisy svědčící o takovém majetku ve vlastnictví žalobkyně. Správnost těchto údajů žalobkyně nezpochybňovala.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně realizoval výměnu informací v oblasti daně z přidané hodnoty mezi členskými státy Evropské unie a dne 20. 8. 2014 zaslal žádost do Spolkové republiky Německo o potvrzení, zda žalobkyně uskutečnila v rozhodném období dodávky zboží společnosti Dacon Handels – GmbH. Dožádaná strana dodání zboží nepotvrdila a sdělila, že ředitel společnosti, kterým byl do 12. 5. 2014 Dr. E., popřel, že by společnost v rozhodném období dovezla z České republiky jakékoliv zboží a tvrdil, že žalobkyně mu je úplně neznámá. U společnosti Dacon Handels – GmbH nejsou žádné doklady, které by ukazovaly na dodavatele z ČR. Od 12. 5. 2014 je dle sdělení německých úřadů ředitelem společnosti pan A. K.

Žalobkyně v návaznosti na shora popsané výsledky šetření německých úřadů předložila spolu s odvoláním do vydaných zajišťovacích příkazů prohlášení statutárního orgánu společnosti Dacon Handels – GmbH, A. K., že společnost se žalobkyní obchodovala od ledna 2013 až do října 2014, v němž uvedl seznam fotokopií CMR, dodacích listů a faktur. K prohlášení je připojena německá verze notářského ověření.

Žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového stavu věci, jak byl podán shora. Se žalobkyní je především ve sporu o to, zda bylo jeho

povinností v rámci odvolacího řízení reagovat na předložené prohlášení současného ředitele společnosti Dacon Handels – GmbH, A. K.

Ze shora podaného je zřejmé, že úkolem krajského soudu bude posoudit, zda byly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2014, která ještě nebyla stanovena.

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

Podle odst. 2 citovaného ustanovení *zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.*

Žalobkyně uvedla svoje žalobní námitky tvrzením, že správce daně údajnou odůvodněnou obavu založil na vyjádření předchozího statutárního zástupce této společnosti Dr. E. Ten však již v květnu 2014 nebyl zástupcem společnosti a jeho sdělení je ve vztahu k danému období irrelevantní. V rozhodné době společnost zastupoval A. K. a žalobkyně předložila jako důkazní prostředek jeho prohlášení ze dne 27. 4. 2015, v němž potvrdil, že se žalobkyní uvedená společnost obchodovala a od ledna 2013 do října 2014 probíhaly dodávky zboží. Žalovaný k této námitce v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že „fakticky směřuje proti dalšímu postupu správce daně v nalézacím řízení“ Označil tuto námitku za nezpůsobilou být předmětem tohoto řízení s tím, že její uplatnění nachází opodstatnění v rámci nalézacího řízení a následného řízení odvolacího.

Krajský soud v této souvislosti odkazuje na názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, kde uvedl, že dosavadní judikaturu, kterou k § 167 odst. 1 daňového řádu v rozsudku citoval „*lze shrnout, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení daně.*“

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 v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.

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.

Nejvyšší správní soud uvádí, že lze rovněž souhlasit s tím, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.

Pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit.

Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena). V této souvislosti lze krajskému soudu vytknout, že tuto zásadu nerespektoval a zamítnutí žaloby odůvodnil mj. tím, že daň ve výši korespondující s částkou, na níž byl vydán zajišťovací příkaz, byla nakonec stěžovatelce doměřena.“

Krajský soud se přidržel shora uvedeného výkladu § 167 daňového řádu, který zaujal ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud a musí přisvědčit žalobkyni, že se žalovaný s uplatněnou odvolací námitkou, a v odvolacím řízení předloženými důkazy, kterými žalobkyně tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací, nevypořádal. Je nutné předeslat, že krajský soud souhlasí se žalovaným, že jeho povinností nebylo vést dokazování za účelem jednoznačného zjištění existence či neexistence obchodů se společnostmi Dacon Handels – GmbH. Měl ale posoudit a

přezkoumatelným způsobem se vypořádat s otázkou, jak žalobkyní předložený důkazní prostředek ovlivňuje závěr správce daně o přiměřeně pravděpodobném budoucím stanovení daňové povinnosti. Dle názoru krajského soudu této povinnosti žalovaný nedostál.

Další námitka žalobkyně směřovala proti výši částek, které za jednotlivá zdaňovací období uložil správce daně žalobkyni složit. V zajišťovacích příkazech pouze uvedl, že postupoval při výpočtu v souladu s ust. § 37 odst. 2, § 47 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o DPH, stanovil z deklarovaných zdanitelných plnění za předmětné zdaňovací období daň ve výši, kterou vyčíslil v tabulce. Ta obsahuje zdaňovací období, hodnotu planění vykázanou na ř. 20 daňového přiznání, sazbu daně a daň. Ve stejné výši vyčíslil částku, která má být složena jako jistina. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pak uvedl, že konstrukce výpočtu zajišťovaných částek je v jednotlivých příkazech popsána podrobně. Odůvodnění obou správních orgánů se v tomto směru jeví krajskému soud jako poněkud kusé. Je však zároveň nutné konstatovat, že žalobkyně svoje námitky proti výši předpokládané daňové povinnosti nijak nekonkretizovala. Neuvedla, v čem spatřuje postup správce daně popsany v jednotlivých zajišťovacích příkazech jako nesprávný nebo nesrozumitelný. Protože správní spis neobsahuje zmíněná daňová přiznání, krajský soud nemůže zjistit, zda hodnota plnění vykázaná na řádku 20 daňového přiznání odpovídá částce, kterou v tabulce vyčíslil správce daně. Ve svém důsledku to znamená, že nemůže ani posoudit, zda žalobkyně byla schopna přezkoumat správnost částek, které jí byly v zajišťovacích příkazech uloženy složit jako úhradu na dosud nestanovenou daň.

Žalobkyně v žalobě také namítala, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu má být ust. § 167 daňového řádu aplikováno především u těch subjektů, které jsou nekontaktní, se správcem daně nespolupracují, jsou v insolenci, nebo zcizují majetek. Tvrdila, že skutečnost, že nekumuluje nyní na účtech finanční prostředky neznámá, že v budoucnu nedostojí svojí daňové povinnosti.

I tuto žalobní námitku shledává krajský soud částečně důvodnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že skutečnosti indikující odůvodněnou obavu správce daně je nezbytné spatřovat zejména v tom, že žalobkyně na bankovních účtech nekumuluje dostatečné finanční prostředky pro budoucí úhradu daně. Připisované platby od třetích osob jsou následně odesílány na bankovní účty dalších osob. Kromě finančních prostředků na bankovních účtech nebyl zjištěn žádný dlouhodobý či krátkodobý majetek. Jako další důvod pro odůvodněnou obavu uvedl, že si žalobkyně zvolila sídlo na virtuální adrese.

Krajský soud připouští, že pokud žalobkyně nemá na svých účtech dostatek finančních prostředků, nebo je převádí na jiné účty, nemá žádný movitý ani nemovitý majetek, je zcela pochopitelné, že tento postup vzbuzuje důvodné obavy, že v případě vyměření resp. doměření daně nebude mít žalobkyně prostředky ke krytí doměřených daní. Správce daně ani žalovaný ale blíže neobjasňují, zda se jedná o převody v rámci obchodní činnosti žalobkyně, nebo se z běžné obchodní činnosti vymykají. Neuvedli ani, zda žalobkyně oproti dřívějším obdobím výrazně změnila způsob nakládání s finančními prostředky, případně zda se zbavovala movitého nebo nemovitého majetku, a pokud ne, jak dosud plnila svoje daňové povinnosti, případně jak spolupracovala se správcem daně. Krajský soud tak nemůže posoudit, zda je

oprávněné tvrzení žalobkyně, že bude i v budoucnu schopna svojí daňové povinnosti dostát. Stejně se krajský soud dívá i na tvrzení správce daně a žalovaného, že mezi důvody vedoucí k závěru o nedobytnosti daně ve smyslu ust. § 167 daňového řádu lze zařadit i adresu žalobkyně jen proto, že se na ní nachází adresy většího množství jiných daňových subjektů. V naznačeném směru by měl žalovaný odůvodnění svého rozhodnutí rozhojnit.

Konečně bylo na krajském soudu, aby se zabýval i dalšími námitkami žalobkyně zabývajícími se důsledky vyplývajícími pro ni z vydaných zajišťovacích příkazů. Předně namítala, že znemožněním disponovat s finančními prostředky, je paralyzována její podnikatelskou činnost s možnými likvidačními důsledky. Tím dle jejího názoru žalovaný porušil zásady zakotvené v § 5 a násl. daňového řádu.

Ohledně této námitky se krajský soud musel ztotožnit se žalovaným, že z obecného hlediska rozhodovací činnost v oblasti správy daní ve svém důsledku vždy zasáhne do majetkové sféry daňového subjektu, a to mnohdy velmi závažně. Konkrétně pak v posuzovaném případě nepokládá krajský soud za důvodné zabývat se opodstatněností této námitky dříve, než se žalovaný dostatečně přesvědčivě nevypořádá se všemi shora naznačenými otázkami, tj. s důvody svědčícími budoucímu stanovení daně, s výší úhrady na dosud nestanovenou daň i s důvody svědčícími budoucí nedobytnosti daně.

Krajský soud z důvodů podrobně uvedených výše napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude vysloveným právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 3.100 Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d/ a § 13 odst. 3, § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb.).

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 31. srpna 2016

Mgr. Marie Kocourková v. r.
předsedkyně senátu