



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **LEDOPA s.r.o.**, se sídlem Makovského 1598/28, Žďár nad Sázavou, zastoupeného JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2014, č. j. 25053/14/5000-14503-710158,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2014, č. j. 25053/14/5000-14503-710158, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Milana Jelínka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), zajišťovací příkazy ze dne 30. 7. 2014, č. j. 164517/14/4000-27901-107540, č. j. 164525/14/4000-27901-107540, č. j. 164532/14/4000-27901-107540, č. j. 164537/14/4000-27901-107540, č. j. 164539/14/4000-27901-107540 č. j. 164543/14/4000-27901-107540. Těmito rozhodnutími bylo žalobci uloženo, aby do 3 pracovních dnů po oznámení zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně, která dosud nebyla stanovena (konkrétně daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob), složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1 575 907 Kč, 82 000 Kč, 91 000 Kč, 153 100 Kč, 577 201 Kč a 663 990 Kč.

Dne 20. 6. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 a také daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až listopad roku 2010 a leden až listopad roku 2011. Žalobce se v kontrolovaných letech zabýval nákupem a prodejem pohonných hmot a podnikáním v oblasti autodopravy. Správce daně v průběhu probíhající daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce přijal daňové doklady od společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r.o., za provedené reklamní služby na různých sportovních a kulturních akcích, které zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně na účet 518/28 (Reklama, inzerce), a to ve výši 8 575 750 Kč (bez daně z přidané hodnoty), na jejichž základě uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v plné výši 1 912 250 Kč.

Správce daně vlastním šetřením zjistil, že předmětné reklamní služby prvotní zhotovitel provedl jako kompletní reklamní službu (tzn. od objednávky, zajištění prezentace reklamní služby, vyhodnocení celé akce a zhotovení dokumentace), kterou následně jako celek vyfakturoval na dalšího subdodavatele. Žalobce pak přijal tyto reklamní služby od svého dodavatele, společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r.o., a to za cenu několikanásobně vyšší, než za jakou tyto služby účtoval prvotní zhotovitel, tj. prvotní dodavatel poskytující tyto služby za cenu obvyklou.

Správce daně proto přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů, neboť se důvodně domníval, že se v daném případě jednalo ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b), bodu 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), o jinak spojenou osobu vytvářející právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalobce tak měl povinnost upravit základ daně o rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, jelikož cena za kompletní reklamní služby, fakturovaná dodavatelem žalobce, v nezměněném stavu byla několikanásobně vyšší, než za jakou tyto služby účtoval prvotní zhotovitel, tj. přímý dodavatel posuzovaných reklamních služeb poskytující je za cenu obvyklou.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě předně namítal, že shora uvedené rozhodnutí žalovaného je zatíženo nepřezkoumatelností, neboť se řádně nevypořádalo s tím, zda jsou naplněny všechny zákonem stanovené podmínky, za kterých je možno zajišťovací příkaz vydat. Dle názoru žalobce jsou úvahy žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí zcela paušalizující, bez přihlédnutí k individuálním okolnostem projednávané věci. Žalobce namítal, že v daňovém řízení nebylo prokázáno ani naplnění všech podmínek vydání zajišťovacího příkazu. Předně se žalovaný vůbec nezabýval otázkou, zda v daném případě byla splněna podmínka existence dosud nestanovené daně. Dle názoru žalobce se přitom nejednalo o nedopatření, nýbrž o nesprávný názor žalovaného že tyto okolnosti není nutno při zajištění daně zkoumat. Žalobce poukázal na skutečnost, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v této souvislosti uvedl: *„Samotná otázka stanovení daně je pak v řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu bezpředmětná. Ze znění zákona nevyplývá, že by správce daně musel v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu prokazovat, že daň bude skutečně stanovena. Tento požadavek se již z logiky věci jeví jako zcela nadbytečný, neboť by pak v rámci daného řízení došlo de facto k reálnému stanovení daně (...). Pokud by byl správce daně nucen dokládat, že daň v dané výši bude stanovena, musel by tak učinit na základě procesu dokazování. Pak by ovšem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň zcela postrádalo smysl, neboť pokud by správce daně spolehlivě doložil, že daň stanovena bude, již by mu nic nemohlo bránit tuto daň stanovit. Institut zajištění dosud nesplatné daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu by tak zcela ztratil svůj účel a význam.“* Žalobce citované závěry žalovaného pokládal za nesprávné a též zjevně protiústavní. Poukázal na skutečnost, že žalovaný v zásadě netvrdí nic jiného než to, že institut zajišťovacího příkazu slouží k postižení situací, kdy správce daně intuitivně cítí, že by mohlo být doměřeno, nicméně pro svou intuici dosud neshromáždil dostatečné množství důkazů, aby mohl vydat rozhodnutí o stanovení daně. Zcela přitom přehlíží důsledky, které jeho rozhodnutí má pro daňový subjekt a které bývají zpravidla likvidační. Žalobce byl proto přesvědčen, že vydává-li správce daně zajišťovací příkaz v průběhu daňové kontroly, je povinen vyhodnotit důkazy v jejím průběhu shromážděné a přezkoumatelně odůvodnit, proč se domnívá, že je splněna podmínka existence dosud nestanovené daně.

Žalobce dále namítal, že nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je také prokázání existence skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu, že daň bude v době její splatnosti nedobytná či její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle žalobce pak v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu užitý pojem *odůvodněná obava* znamená, že nepostačí jakákoli subjektivní obava správce daně, nýbrž obava odůvodněná, tj. obava založená na objektivně existujících skutečnostech, které musí být prokázány, přičemž důkazní břemeno nese správce daně. V daném případě to pak byly právě vydané zajišťovací příkazy, které nepředvídatelným způsobem zasáhly do ekonomické činnosti žalobce, neboť veškeré disponibilní zdroje žalobce byly blokovány zajišťovacími příkazy. Žalobce tak ztratil možnost financovat jak své podnikatelské aktivity, tak svou procesní obranu v průběhu řízení, čímž došlo k protiústavnímu zásahu do svobody podnikání garantované čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce rovněž upozornil, že zajištění daně způsobem, k němuž došlo v daném případě (tj. zablokování veškerých finančních prostředků žalobce, v důsledku čehož pozbyl možnost financovat svou podnikatelskou činnost a byl nucen ji z tohoto důvodu utlumit) představovalo porušení principu proporcionality. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a k jednotlivým uplatněným žalobním námitkám uvedl, že ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu nestanoví podmínku existence dosud nestanovené daně, zkoumá se pouze existence odůvodněné obavy, že daň dosud nesplatná, nebo dosud nestanovená, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Skutečnosti vedoucí správce daně k závěru ohledně existence odůvodněné obavy je pak povinen správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu konkretizovat. Zajišťovací příkaz je tedy vydáván za situace, kdy je zde nesplatná daň, nebo předpoklad daně dosud nestanovené výše, a současně je daňový subjekt majetkově nedostatečný, resp. jeho ekonomická situace vyvolává obavu o úhradu daně v době její vymahatelnosti. Žalovaný tak setrval na svém názoru vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí, že správce daně nemusí v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu prokazovat, že daň bude skutečně stanovena. K námitce týkající se odůvodněné obavy pak žalovaný konstatoval, že souhlasí se žalobcem v tom směru, že důkazní břemeno ohledně skutečností tvrzených v odůvodnění zajišťovacího příkazu skutečně nese správce daně. Nicméně pokud žalobce v odvolání tvrdil, že obava správce daně, že by žalobce pozbyl majetek, z něhož by bylo možné uhradit v budoucnu stanovenou daň, je lichá, jednalo se o tvrzení žalobce, které byl povinen doložit. Žalovaný rovněž zopakoval, že skutečnost, že si žalobce před vydáním zajišťovacího plnil řádně a včas své daňové povinnosti, není v daňovém řízení bez významu, avšak je třeba ji posuzovat v kontextu dalších zjištění, zejména s ohledem na aktuální zjištění o nedostatečném majetku žalobce. K žalobcem tvrzenému protiústavnímu zásahu do svobody podnikání žalovaný poukázal na skutečnost, že jelikož správce daně, resp. žalovaný, postupoval v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu, nelze toto jednání označit za protiústavní. Žalovaný rovněž setrval na svém závěru, že vydáním žalobou napadeného rozhodnutí nedošlo k porušení principu proporcionality, jelikož správce daně postupoval v souladu se zákonem. Žalovaný připomněl, že za pravdu mu v tomto ohledu dává také judikatura správních soudů, konkrétně např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 186, dle kterého „zákonodárce stanovením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu“.

Žalovaný tak měl za to, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem a že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdil žalobce. V závěru

svého vyjádření proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout a dále navrhl, aby soud žalovanému v případě úspěchu ve věci přiznal náhradu nákladů řízení, a to v paušální částce 300 Kč jako náhradu hotových výdajů za dva úkony právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V této souvislosti žalovaný odkázal na ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), které účastníkům řízení zaručuje rovné postavení, a podpůrně též na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalobce ani žalovaný ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřili nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byli poučeni o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Podle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V projednávané věci je předmětem soudního přezkumu otázka zákonnosti závěrů správních orgánů, zda u žalobce byly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob, které dosud nebyly stanoveny.

Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

Krajský soud přitom na tomto místě předesílá, že zajišťovací příkaz je podle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, a to především s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat v podobě ohrožení hospodářské činnosti daňového subjektu, či jeho samotné existence (srovnej rozsudek ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Povaha tohoto typu rozhodnutí, jakož i okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se tento opírá. Zákonodárce přitom stanovením podmínek,

za kterých lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy, intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.

Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je proto třeba se především zabývat tím, zda finanční orgány postupovaly v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu a řádně zdůvodnily, že je zde dána odůvodněná obava, že daň (v posuzované věci dosud nestanovená daň z přidané hodnoty) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Ostatně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v této souvislosti již v bodě 27. odůvodnění rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, publikovaného pod č. 2001/2010 Sb. NSS, uvedl, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“.

Výkladem ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu se pak Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, dostupném na www.nssoud.cz, v němž dal obecně zapravdu žalovanému, že „*při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím*“. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud doplnil následující: „*Pojistkou proti hroziící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněna podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. již rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).*“

Na základě výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu tak lze shrnout, že po správci daně nelze požadovat, aby již v rámci vydávaného zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně.

Na druhou stranu však nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (k tomu srovnej shodně

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí dále pokračoval, že „pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Lze tedy učinit mezitímní závěr, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů“.

V tomto ohledu se tedy krajský soud ztotožňuje s argumentací žalovaného, že správce daně nemusí v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím vydaného zajišťovacího příkazu najisto prokazovat, že daň bude skutečně stanovena. Jak také uvedl již Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af 12/2014 - 131, dostupném na www.nssoud.cz: „To jinými slovy znamená, že finanční úřad provádí daňovou kontrolu, v průběhu daňové kontroly se jeví jako pravděpodobné, že dojde k doměření této daně. Přesná částka dosud nebyla vyčíslena, protože daňová kontrola probíhá a finanční úřad jako správce daně předpokládá, že dojde k doměření daně. (...) Požadavek spolehlivého doložení, že bude daň stanovena za účelem zajištění daně, zákon výslovně neukládá.“ Obdobné závěry pak ve svém rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 40/2014 - 90, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil i Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích: „Je přitom nutno dát za pravdu žalovanému, že se jedná o předstižné řízení, které staví na odůvodněných, avšak hypotetických tvrzeních správce daně.“

V posuzovaném případě přitom ve vztahu k první podmínce, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité konkrétní výši stanovena, zajišťovací příkazy obsahují přezkoumatelné odůvodnění správce daně, který v průběhu prováděné daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce přijal od společnosti MARTIOFF, spol. s r.o. daňové doklady (v odůvodnění konkrétně vyjmenované) za provedené reklamní služby na různých sportovních a kulturních akcích, které zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně na účet 518/28 (Reklama, inzerce) a na základě kterých také uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v konkrétní výši. V odůvodnění zajišťovacích příkazů dále správce daně poukázal na skutečnost, že vlastním šetřením zjistil, že předmětné reklamní služby prvotní zhotovitel provedl jako kompletní reklamní službu (od objednávky, zajištění prezentace reklamní služby, vyhodnocení celé akce a zhotovení dokumentace), kterou následně jako jeden celek vyfakturoval na dalšího subdodavatele. Žalobce pak tyto služby přijal od svého dodavatele – společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – za cenu několikanásobně vyšší, než za jakou tyto služby účtoval prvotní zhotovitel, tj. prvotní dodavatel poskytující je za cenu obvyklou.

Na základě těchto poznatků se proto správce daně důvodně domníval, že se v tomto případě jednalo ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů o jinak spojenou osobu, vytvářející právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a že daňový subjekt měl povinnost upravit základ daně o rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně tak z těchto důvodů předpokládal úpravu základu daně z příjmů i daně z přidané hodnoty.

Hodnotí-li tedy krajský soud v souladu s výše citovanou judikaturou ucelený a logický okruh indicií ve vztahu k naplnění prvotní podmínky vydání zajišťovacího příkazu, tj. odůvodněné obavě budoucího stanovení daně, je možno konstatovat, že důvody, z nichž finanční orgány dovodily pravděpodobnost budoucího stanovení daně, se jeví jako dostatečné a soudem přezkoumatelné. Žalobce přitom takto vyslovené závěry správce daně, resp. žalovaného, vztahující se ke konkrétním důvodům svědčícím budoucímu stanovení daně v podaném odvolání vůbec věcně nezpochybňoval, omezil se toliko na námitku, že správce daně touto cestou zcela nepřipustně předjímá výsledek daňové kontroly, a to předtím, než žalobce dostal možnost se ke kontrolním zjištěním správce daně vyjádřit.

S touto námitkou žalobce však z povahy věci nelze souhlasit. Provádění procesu dokazování již ve fázi zajišťování by ve svém důsledku znamenalo, že správce daně by byl schopen spolehlivě doložit, že daň stanovena bude a v jaké konkrétní výši. V takovém případě by ovšem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň zcela postrádalo smysl, neboť správci daně by již nic nebránilo tuto daň dodatečným platebním výměrem stanovit. Institut zajištění dosud nestanovené daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu by tak zcela ztratil svůj účel.

Důvodnou však krajský soud shledal námitku žalobce vztahující se k druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, a to existenci odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti či nevymahatelnosti daně.

Nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu je prokázání existence skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu, že daň bude v době její splatnosti nedobytná, či její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které byl zajišťovací příkaz vydán. Správce daně tak musí uvést, v čem spočívají značné obtíže při budoucím výběru daně, aby mohl být odůvodněn závěr o zdrženlivém přístupu. Výběr daně může být jistě spojen s obtížemi, avšak teprve jejich vyšší míra dává správci daně oprávnění k vydání zajišťovacího příkazu. Vyšší míra obtíží přitom znamená, že vybrání daně by běžnými prostředky, které má správce daně jinak k dispozici, nemuselo být dostatečně účinné, případně by mohlo dojít k úplnému zmaření výběru daně. Jde zejména o to, že při obvyklém běhu řízení, zejména v tradičních časových intervalech, by mohl daňový subjekt (zde žalobce) činit kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (k tomu srovnej shodně *Baxa, J. a kol., Daňový řád. Komentář. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2011*).

Takové důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytosti daně však v nyní posuzovaném případě krajský soud neshledal. Zajišťovací příkaz se co do odůvodnění majetkové situace žalobce omezuje toliko na zcela nekonkrétní a neurčitá tvrzení správce daně, že meziročně (mezi lety 2012 a 2013) došlo u žalobce ke snížení výkonů při srovnatelných nákladech a žalobce je ve ztrátě. Není však zřejmé a ani není možno z odůvodnění zajišťovacího příkazu dovodit, v jaké konkrétní výši se výkony žalobce pohybují (či v předmětných letech pohybovaly), jaká je výše ztráty hospodaření žalobce, zda v předchozích letech bylo podnikání žalobce taktéž ztrátové, či žalobce dosahoval zisku (který nyní eviduje jako zisk nerozdělený), přičemž absentuje také porovnání zjištěných hodnot majetkových (či ekonomických) ukazatelů správcem daně a jejich vztahení k výši dosud nestanovené daně. Není tedy vůbec zřejmé, z jakých důvodů by zde měla existovat obava, že žalobce nebude schopen daň v uvedené výši v době její vymahatelnosti uhradit.

Správce daně pak v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvedl nic bližšího ani k charakteru podnikatelské činnosti žalobce, ani k samotné výši a struktuře jeho majetkové situace. Z rozhodnutí tak není zřejmé, zda žalobce disponuje hmotným movitým majetkem (jakým a v jaké hodnotě), zásobami (jakými a v jaké hodnotě), jaká je konkrétní výše jeho pohledávek, zda je jeho hospodaření zatíženo závazky (dlouhodobými či krátkodobými a v jaké výši), zda jsou tyto případně na něm vymáhány prostřednictvím exekucí, zda žalobce v minulosti vykazoval zásadní daňové nedoplatky (a v jaké výši), zda vůbec existují nějaké indicie, že by žalobce směřoval k insolvenčnímu stavu či že by se vyhýbal placení svých závazků a daní, ať už v minulosti či v budoucnu (např. existují jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se možného postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, nespolupracovat se správcem daně apod.). Žalovaný pak v této souvislosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze doplnil, že ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce není vlastníkem žádné nemovité věci.

Za důvody, které by měly představovat vyšší míru obtíží a vykazovat vyšší míru intenzity odůvodňující výjimečnost zásahu do majetkové sféry žalobce v podobě vydání zajišťovacího příkazu předtím, než dojde k samotnému doměření daně, pak nelze pokládat rovněž skutečnost, že žalobce v okamžiku, kdy mu vznikla vyšší daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za prosinec 2012, nebyl schopen tuto zaplatit jedinou částkou bez toho, že by utrpěl újmu, a proto požádal o rozložení platby do splátek, což mu správce daně zamítl, zejména z důvodu neuhrazení první navrhované splátky; jakož ani skutečnost, že žalobce se měl do této situace dostat z důvodu druhotné platební neschopnosti, přičemž v současnosti podle předložených výkazů eviduje krátkodobé pohledávky ve vyšší částce, než v době, kdy žádal o rozložení platby do splátek, kdy se zároveň od té doby snížil objem jeho uskutečněných zdanitelných plnění.

Veškeré výše uvedené skutečnosti krajský soud v obecné rovině nepokládá za dostatečné důvody a náležitou oporu pro vydání zajišťovacího příkazu (který má být institutem naprosto výjimečným); nadto za situace, kdy se jedná toliko o obecná, nekonkrétní tvrzení správce daně, která pro svou neurčitost nelze ani podrobit soudnímu přezkumu. Ve světle výše uvedeného pak ani nemůže obstát argumentace žalovaného, že žalobce svou námitku (že žádné z výše uvedených zjištění správce daně - nemohlo vyvolat legitimní obavu

správce daně) velmi zjednodušil, neboť odůvodnění zajišťovacího příkazu mimo tyto obecné okolnosti skutečně nic dalšího, žádné jiné konkrétní důvody neobsahuje.

Pokud pak žalovaný v této souvislosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí oponoval, že uvedená zjištění nelze pokládat za nekonkrétní, neboť správce daně jednoznačně odkázal na výstupy (účetní výkazy) předložené žalobcem k daňovým přiznáním za zdaňovací období roku 2012 a 2013, krajský soud uvádí, že tato okolnost nemůže namítanou nepřezkoumatelnost finančními orgány vyslovených zjištění zhojit, neboť v rozhodnutích obou stupňů abscentuje uvedení konkrétních položek z těchto účetních výkazů včetně jejich příloh a číselného (hodnotového) vyjádření. Krajský soud totiž není povinen ani oprávněn za žalovaného cokoli v těchto listinách dohledávat a namísto něj domýšlet a odhadovat, z jakých konkrétních ukazatelů ve své rozhodovací činnosti vycházel a jakým způsobem zjištěné skutečnosti hodnotil. Bez znalosti konkrétní majetkové situace žalobce a jejího vztahu k výši zajišťované částky přitom krajský soud nebyl schopen posoudit ani žalobcem namítanou neproporcionalitu postupu finančních orgánů a případnou nepřiměřenost jeho zásahu do práv žalobce na pokojné užívání majetku a do svobody podnikání.

V. Závěr a náklady řízení

Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení především bude nutno ve světle výše uvedených závěrů soudu opětovně posoudit veškeré žalobcem v odvolání uplatněné námitky.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 8 228 Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu JUDr. Milana Jelínka, advokáta, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé - podání žaloby) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je ve smyslu § 57 odst. 2, věty za středníkem, s. ř. s. společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem daně je tato právnická osoba, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem

se tedy jedná o částku ve výši 11 228 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 31. března 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu