



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 žalobkyně **společnosti EUROBIT GROUP, s.r.o.**, se sídlem v Pardubicích, Teplého 1375, zast. společností Rambousek a partner, a.s., se sídlem v Praze 3, Křišťanova 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. prosince 2014, č.j. 35175/14/5100-41453-706611, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. prosince 2014, č.j. 35175/14/5100-41453-706611, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 10 800 Kč do 10 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do zajišťovacích příkazů vydaných Specializovaným finančním úřadem dne 31. 10. 2014.

1) Obsah žalobních bodů

Není zřejmé zjištění důvodů

Žalovaný uvádí, že důvody pro zajišťovací příkaz vyhledal v evidenci předložené žalobcem, viz str. 8 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že správcem daně bylo zjištěno, že u určitých obchodních transakcí žalobkyně došlo

pravděpodobně k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Prokázání uvedeného zjištění bude mít za následek neuznání odpočtu daně z předmětných transakcí. K tomu žalobkyně uvedla, že tuto evidenci však měl žalovaný k dispozici ještě před zahájením daňové kontroly. Považovala za zřejmé, že bylo povinností žalovaného postupovat podle § 143 odst. 3 věta druhá a v návaznosti na to podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť první podmínkou pro to, aby žalovaný mohl vydat zjišťovací příkaz, je existence důvodných předpokladů žalovaného ohledně toho, že bude daň doměřena. To jsou současně i důvody pro vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání ve smyslu uvedených zákonných ustanovení. Existence reálné obavy, že tato daň nebude v době její splatnosti a vymahatelnosti uhrazena, je až v pořadí druhou hlavní podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně namítala, že postup žalovaného, který v rámci vyhledávací činnosti zjistil informace, které budou mít za následek neuznání odpočtu daně z předmětných transakcí a přitom ji nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání, je v rozporu se základní zásadou správy daní zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle které správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, neboť ve smyslu § 251 odst. 4 dané právní úpravy platí, že pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká, na rozdíl do doměření po provedené daňové kontrole. Vydání předmětných zajišťovacích příkazů tedy předcházelo daňové řízení, vedené v rozporu s daňovým řádem a tedy i se zásadou zákonnosti. Možné ovšem je dle žalobkyně i to, že když ji žalovaný nevyzval k podání dodatečného tvrzení, tak ještě v době zahájení daňové kontroly nepředpokládal, že daň bude doměřena. Potom tedy nemohl zjistit skutečnosti rozhodné pro vydání zajišťovacích příkazů z této evidence, a rovněž je nemohl zjistit z podkladů, které po žalobkyni vyžadoval, protože ta mu je dodala, dle požadavků žalovaného, až 12 dní po vydání zajišťovacích příkazů.

Není možno překontrolovat výši zajišťované částky

Ze zajišťovacího příkazu, jak žalobkyně uvedla, není zřejmé, jakým způsobem žalovaný dospěl k výši částky, kterou uvádí v zajišťovacích příkazech, ačkoli toto odůvodnění mělo být součástí zajišťovacích příkazů. Žalovaný jí sdělil, že tento výpočet je součástí vyhledávací části spisu, do které jí neumožnil nahlédnout. Za těchto okolností je rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože nelze ověřit, a to ani řádově, z čeho vychází částky uvedené v zajišťovacích příkazech. I v tomto případě je tak žalobkyně krácena na svých právech, protože je jí znemožněna účinná obrana proti postupu žalovaného.

Absence porovnání současného stavu se stavem, kdy bude potencionálně daň vybírána

Vydání zajišťovacího příkazu je podmíněno, jak žalobkyně konstatovala, faktem, že výběr daně bude v době její vymahatelnosti nedobytný, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Jestliže se situace v této oblasti nezmění a vybrání daně je stejně obtížné v době vydání zajišťovacích příkazů, tak i v době kdy bude daň vybírána, tak není důvod pro vydání zajišťovacích

příkazů, zejména za situace, kdy vydáním zajišťovacích příkazů je de facto ukončena ekonomická činnost žalobkyně. Je tedy zřejmé, že vydáním zajišťovacích příkazů je výběr daně v budoucnu mnohem složitější, než kdyby žalobkyně mohla dále pokračovat v ekonomické činnosti a generovat zisk. Žalovaný tedy vydáním zajišťovacích příkazů přivodil ukončení ekonomické činnosti žalobkyně a paradoxně tak připravil podmínky pro jejich vydání, což ovšem zákonodárce ani nepředpokládal, ani nesledoval.

Absence materiálního odůvodnění

Žalobkyně uvedla, že v doplnění odvolání objasnila materiální podstatu obchodních transakcí, s čímž se však žalovaný vůbec nezabýval. V podmínkách o vydání zajišťovacího příkazu se jasně hovoří o dani. Je zjevné, že zajišťovací příkaz je opatřením předstižním, takže nemůže, a ani to není požadováno, aby obsahoval veškeré důkazy, které později musí obsahovat zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně uvedla, že pokud prokazuje, jakým způsobem obchody probíhaly, kdo měl platit daň a doloží to dokonce důkazy, tak se musí napadené rozhodnutí alespoň rámcově s těmito argumenty vypořádat. To však žalovaný neučinil. Daňový řád umožňuje v § 167 odst. 1 vydání zajišťovacího příkazu tehdy, existuje-li odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Rovněž § 103 zákona o DPH umožňuje vydání zajišťovacího příkazu pouze tehdy, má-li být předmětem zajištění daň (konkrétně DPH). Není tedy sporu o tom, že předmětem zajištění musí být daň. Nejprve je tedy třeba si učinit jistotu o tom, zda žalobce stíhá reálná povinnost k dani, pak teprve je možné činit kroky k vybrání této daně (například vydat zajišťovací příkaz). Dokud daňové řízení nedospělo k tomu, aby bylo s jistotou určeno, že skutečně nějaká daňová povinnost vznikla, vůbec nelze hovořit o dani ve smyslu její zákonné definice a nelze tak ani činit kroky k vybrání dané částky. Pokud by žádná daňová povinnost žalobkyni nevznikla, neexistuje daň, jež by případně mohla být předmětem vyměření, vymáhání, zajištění, neexistuje „peněžitě plnění“ žalobkyně vůči státu. Vůbec nic na tom nemění fakt, že § 167 daňového řádu i § 103 zákona o DPH umožňují zajistit i daň dosud nesplatnou nebo nestanovenou. I když daň není dosud vyměřena nebo není splatná, stále platí podmínka, že musí jít o daň. Je nutné rozlišovat pojem „daň“ a pojem „vyměřená“ resp. „splatná daň“: i daň dosud nevyměřená nebo nesplatná stále je daní. A i takovou daň umožňuje výslovně zákon zajistit postupem podle § 167 daňového řádu. Neumožňuje ale zajistit něco, co vůbec daní není, protože daňová povinnost žalobkyni nevznikla. Žalovaný musí nejprve vést daňové řízení tak, aby bylo nepochybné, že daňová povinnost vznikla, pak může volit prostředky k vymáhání této daně.

Neumožnění nahlédnutí do spisu

Protože napadené zajišťovací příkazy neobsahovaly způsob výpočtu zajišťované částky, ačkoli to mělo být jejich součástí, žalobkyně chtěla, jak dále uvedla, nahlédnout do daňového spisu, aby tyto skutečnosti zjistila. Žalovaný jí však do spisu neumožnil nahlédnout, což je zachyceno v protokolu č.j. 182631/14/4027-07000-604272. Pokud žalovaný použil pomůcky, tak musí být z napadeného rozhodnutí zřejmé, jaké pomůcky byly použity. K tomu uvádí literatura: Jde-li o zajištění dosud nestanovené daně, k jejíž výši správce daně dospěje za užití pomůcek, pak musí být součástí výroku i uvedení tohoto způsobu zjištění (§ 98) a součástí odůvodnění musí být i úvaha, z jakých pomůcek správce daně vycházel,

dospěl-li právě k takové výši zajištěné daně. Vzhledem k tomu, že součástí napadených zajišťovacích příkazů způsob stanovení dosud nevyměřené daně není, měla by být alespoň ve spisu zachycena správní úvaha žalovaného, jak k uvedené částce dospěl. Co se týká výše daně, tak žalovaný sdělil v rámci nahlížení do spisu způsob zjištění částek s tím, že místo zdanitelného plnění je podle jeho názoru v jiném členském státě. Samotnou písemnost mu však odmítl ukázat s odkazem na § 65 odst. 1 daňového řádu. Nejenomže tedy žalobkyně nemůže rozporovat důvody a částku, protože jsou jí neznámé, ale zároveň ani nemůže zjistit, zda žalovaný přihlédl ke zjištěným okolnostem, ze kterých pro ni vyplývají výhody podle § 98 odst. 2 daňového řádu, a dále kterou z variant pomůcek, uvedených v § 98 odst. 3 této právní úpravy použil. Žalovaný tedy postupuje v rozporu s § 65 odst. 3 daňového řádu, kdy důvody, pro které by bylo možno nahlédnout do spisu, neexistují, a pokud ano, tak způsob výpočtu je natolik zásadní, že žalovaný měl příslušné listiny anonymizovat a umožnit žalobkyni seznámení se způsobem výpočtu částky uvedené v zajišťovacích příkazech. Částky uvedené v předmětných zajišťovacích příkazech byly, jak žalobkyně dále uvedla, stanoveny z analýzy záznamních povinností za předmětná zdaňovací období, které žalobkyně žalovanému poskytla. Jedná se o obchodní případy pořízení PHM, kdy byla žalobkyně přepravníkem PHM, a zároveň místo nakládky PHM bylo v jiném členském státě EU, konkrétně Shell Lobau a Linz. Takto stanové (správně patrně stanovené) částky správce daně poskytl oddělení správy daňových pohledávek v rámci interního sdělení čj. 148033/14/407-07000-604272. Tato písemnost je ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu součástí vyhledávací části spisu, do které není možné umožnit žalobkyni nahlédnout. Žalovaný tedy poslední citovanou větou uvedenou v protokolu, který je dle § 94 odst. 1 daňového řádu veřejnou listinou, předem zamítl postup ve smyslu § 66 odst. 3 dané právní úpravy, podle kterého není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu. Přitom podle sdělení žalovaného v případě předmětného interního sdělení jde o písemnost sloužící výlučně žalovanému. V takovémto případě platí, že vyloučeny z nahlédnutí mohou být pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty. Žalovaný ale v napadeném rozhodnutí uvádí, že typově shodné obchodní transakce odvolatele vyhledal v evidenci předložené žalobkyní, z čehož vyplývá, že jde o skutečnosti žalobkyni známé, byť by s jinými daňovými subjekty souvisely.

Nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný vydal zajišťovací příkazy, ačkoliv to § 167 odst. 1 daňového řádu nepřipouští. Podle textu zákona je možno vydat zajišťovací příkaz pouze za splnění dvou podmínek a to pokud u daně dosud neuplynul den splatnosti anebo nebyla stanovena. Jedná se tedy o dvě, navzájem se vylučující, podmínky. V praxi existují pouze dvě možnosti, buď daň stanovena byla anebo daň stanovena nebyla. Ve všech zdaňovacích obdobích, však daň stanovena byla ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu a den splatnosti již uplynul. Pokud by bylo možno vydat podle zákonné úpravy zajišťovací příkaz, tak žalovaný musí prokázat, že daň za toto zdaňovací období nebyla dosud stanovena. Dle žalobkyně se musí vycházet z toho, že pokud není naplněna hypotéza § 167 odst. 1 daňového řádu, podle které 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, nemůže konat podle dispozice této normy, tj. nemůže vydat zajišťovací příkaz. V daném případě citovaná dispozice naplněna není, když den splatnosti již uplynul a dle § 135 odst. 3 daňového řádu platí, že daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, a daň již byla stanovena platebním výměrem ve smyslu § 140 odst. 1, když byl tento platební výměr založen do spisu. Pokud by vyměřená daň neměla být na závadu vydání platebního výměru, tak by jistě zákonodárce v citovaném ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu uvedl shodný text, jako v jeho ust. § 143 odst. 1, že vydání dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není vydání zajišťovacího příkazu na překážku. Pokud by zákonodárce od počátku měl tento úmysl, tak by text zákona patrně zněl zcela odlišně, protože při tomto výkladu by bylo možno vydat zajišťovací příkaz, kdykoli od vzniku daňové povinnosti až do prekluze daně, a zákonodárce by tedy nepoužíval formulace o dosud nestanovené či nesplatné daně. V případě, že je právní norma nejasná a jsou v rozporu různé výklady, jako jazykový, teleologický, systematický či historický, tak musí být upřednostněn ten výklad, který je v prospěch občana v rámci zásady in dubio mitius. V takových případech má být právě naopak postupováno ve prospěch daňového subjektu. Nelze totiž pominout, že předmětem výkladu je soubor norem daňového práva, tedy norem práva veřejného, zakládajících právo státu odejmout ze zákonem stanovených podmínek část majetku soukromé osobě a povinnost této osoby uvedenou část svého majetku státu poskytnout, aniž by za to od státu obdržela jakékoli přímé protiplnění. V takto nevyrovnaném vztahu mezi státem a soukromou osobou nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku (v tomto smyslu je nutno poukázat na principy judikované v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 31, nálezy č. 145, str. 295; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Pokud tedy není zákonem naplněná hypotéza podmiňující vydání zajišťovacích příkazů, tak nebyly naplněny zákonné podmínky pro vydání napadených zajišťovacích příkazů. Žalovaný na tuto námitku reagoval tak, že změnil text na zajišťovacích příkazech ze slov úhradu daně, u které dosud neuplynul den splatnosti, na text úhradu daně, která dosud nebyla stanovena. Z uvedené změny je zřejmé, že žalovaný nepochopil smysl námítky, kdy je text zajišťovacích příkazů opět ve střetu se zněním zákona, protože daň za zdaňovací období, za které byly vystaveny zajišťovací příkazy, již byla stanovena.

Nesprávný důvod utlumení činnosti společnosti

Dále žalobkyně uvedla, že v dubnu 2014 onemocněl její jednatel, který jako jediný řídil uvedenou společnost. Žalovaný následně nezákonným způsobem zahájil daňovou kontrolu a zneužíval při tom svého vrchnostenského postavení. Vzhledem k tomu že Generální finanční ředitelství v roce 2014 změnilo postup, a před vyměřovacím řízením nejprve dosud nestanovenou daň vybere, vládne mezi prodejci pohonných hmot strach z likvidace jejich společností. Pokud je u nějakého daňového subjektu zahájena kontrola a dozví-li se to jeho dodavatelé či odběratelé, tak to znamená zpravidla konec jeho činnosti. Dodavatelé i odběratelé se obávají, že budou následovat nezákonné zajišťovací příkazy, jako se stalo i v případě žalobkyně, a dotyčnému daňovému subjektu budou zabaveny jak finanční prostředky, tak vlastní pohonné hmoty. Jestliže viděl daňový subjekt, jakým způsobem se chová žalobkyně při zahájení daňové kontroly, bylo zřejmé, že ani v budoucnu nebude dodržovat

platné zákony a bylo logické, že činnost společnosti utlumil. Toto utlumení činnosti však vyvolal žalovaný svoji nezákonnou činností, nikoli žalobkyně z důvodu ukrývání majetku. O nezákonném způsobu svědčí i fakt, že její stížnost na nezákonně prováděnou kontrolu byla prvoinstančním správním orgánem zamítnuta a teprve odvolací orgán potvrdil, že kontrola byla zahájena nezákonně.

Obtížné jednání s žalobcem

Žalovaný v napadeném rozhodnutí na jednu stranu popírá, že by nemoc jednatele zmiňoval v zajišťovacích příkazech, ale vzápětí popisuje všechny okolnosti, které z nemoci pramenily, jako typickou ukázkou obstrukcí resp. pochybností. Pokud žalobkyně vybírala v době nemoci datovou schránku až 10. den, tak je toto zcela v souladu se zákonem a nelze to označit, jak to učinil žalovaný, že žalobkyně přestala vybírat datovou schránku či přestala s žalovaným komunikovat. Rovněž nelze namítat, že se její zástupce bez omluvy nedostavil na nezákonné zahájení daňové kontroly. K tomu dodala, že žalovaný již rozhodnutím č. j.: 23347/14/5000-14507-711502 označil zahájení daňové kontroly ze strany žalovaného za nezákonné. Za zdaňovací období, ke kterým se vztahují napadené zajišťovací příkazy, byl ze strany žalovaného dodržen zákonný postup a kontrola zahájena a nemoc jednatele na to neměla žádný vliv.

Nesprávné hodnocení majetku

Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný vychází při hodnocení majetku z daňového přiznání za rok 2013, tedy z údajů 7 měsíců starých a neaktuálních. Ve správním spise nelze nalézt správní úvahu, proč za této situace nevydal zajišťovací příkazy již v této době. Odůvodňovat vydání zajišťovacích příkazů zcela neaktuálními údaji neodpovídá smyslu zákona. Podle § 167 daňového řádu musí žalovaný zdůvodnit, proč bude vybrání daně v budoucnu obtížnější, než v současné době, a proto musí žalovaný vycházet z aktuálních údajů. Důvod, proč bude v budoucnosti ztížený výběr daně oproti současnosti, v zajišťovacích příkazech chybí zcela.

Určení místa zdanitelného plnění

Žalobkyně k tomu uvádí, že pokud přeprava PHM mezi jednotlivými členskými státy probíhá v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES a jasně určuje, že DPH se v tomto případě řídí režimem spotřební daně. Zboží přepravované v tomto režimu je tedy osvobozeno jak od spotřební daně, tak od daně z přidané hodnoty. A také musí být po ukončení této přepravy zdaněno. Režim probíhá pod dohledem celníků pod referenčním číslem a s doklady e-AD. Po propuštění zboží do volného oběhu v místě určení je vystaven oprávněným příjemcem nabyvateli daňový doklad podle § 5 odst. 2 zák. č. 353/2003 Sb. a podle § 5 odst. 4 shodného zákona dopravci. Navíc pokud je prokázáno, že žalovaný zabavil zboží na území České republiky společnosti A, tak nyní nemůže tvrdit, že zboží bylo již na území jiného členského státu v majetku firmy D. Je tedy vyloučeno, aby dopravce nabyt zboží již v zahraničí, protože skutečnost je jiná a veškeré doklady tomu odpovídají. Žalobkyně se pokusila tyto doklady zajistit a zaslat žalovanému. Pokud by byla žalobkyně seznámena s další argumentací žalovaného, tak by se jí mohla účinně bránit. Žalobkyně předložila veškeré doklady potvrzující, jak obchod probíhal, a žalovaný toto vyhodnotil pouze tak, že uvedl: „Dle zjištění

správce daně docházelo u daňového subjektu s velkou pravděpodobností ke špatnému stanovení místa zdanitelného plnění.

Ze stanoviska ve smyslu § 113 odst. 3 daňového řádu se žalobkyně dozvěděla další nové skutečnosti, které se před ní snažil žalovaný zatajit - viz bod XIII této žaloby. Žalovaný uvádí, že: „Ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH a dále ve smyslu rozsudků Soudního dvora EU C-245/04 EMAG a C-430/09 Euro Tyre,“. Až z tohoto stanoviska se žalobkyně dozvěděla, že žalovaný nesprávně aplikuje hmotněprávní ustanovení, protože výše uvedené judikáty se vztahují k výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. V prvním judikátu se jednalo o šrot, ve druhém případě o pneumatiky. Žalobkyně však obchodovala, a žalovaný to nepopírá, s pohonnými hmotami, které se přepravují v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a ty nepodléhají čl. 138 odst. 1 směrnice, ale postupuje se u nich podle čl. 138 odst. 2 písm. b) této směrnice, kde je tato doprava výslovně zmíněna. Protože přeprava mezi jednotlivými členskými státy probíhá u pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jak je jasně uvedeno ve druhém odstavci pod písmenem b), nelze na dodání pohonných hmot přepravovaných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně aplikovat výše uvedené judikáty Soudního dvora Evropské unie, ve kterých je zkoumáno, ke které transakci lze přiřadit dopravu, protože toto přiřazení je, v případě pohonných hmot, jednoznačně určeno. Proto tyto judikáty vykládají obecný odst. 1 čl. 138 směrnice a nikoli tu část směrnice, která se týká pohonných hmot. Nejenomže tedy žalovaný nesprávně aplikoval hmotněprávní předpis, ale ani se nepokusil náznakem s touto argumentací vyrovnat.

2) Obsah žalobou napadeného rozhodnutí

K žalobkyní namítaným nedostatkům v odůvodnění zajišťovacího příkazu žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím založeným na hypotetické úvaze vyslovující obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daně nebo daně sice již stanovené, avšak dosud nesplatné. Konstatoval, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být uvedeny v jeho odůvodnění, což se v daném případě nastalo. Konstatoval, že předmětné zajišťovací příkazy obsahují několik důvodů, které tvrzenou obavu prokazují. Zdůraznil přitom, že na jednotlivé důvody nelze nahlížet odděleně, ale je nutné posuzovat je jako celek a ve vzájemných souvislostech. Správce daně vycházel z předpokladu, že žalobkyni bude za kontrolovaná zdaňovací období – leden až duben 2012, a červen až prosinec 2012 dodatečně vyměřena DPH v celkové výši 6 791 199 Kč. Zdrojem důvodných obav správce daně byla v daném případě aktuální ekonomická situace žalobkyně, tedy nejen že zjištěná hodnota majetku nedosahuje správcem daně předpokládané budoucí daňové povinnosti, ale také to, že žalobkyně svoji podnikatelskou činnost utlumuje.

K námitce týkající se „použitých pomůcek“ žalovaný uvedl, že v případě zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou určil správce daně dle ust. § 167 odst. 4 daňového řádu výši jistoty dle vlastních pomůcek, které měl ke dni jeho vydání k dispozici. K určení toho, co lze považovat za pomůcky, se podpůrně použije ust. § 98 daňového řádu upravující pomůcky pro stanovení daně v nalézacím řízení. Pomůcky lze získat také v součinnosti s daňovým subjektem, to ovšem jedině za předpokladu, že nehrozí nebezpečí z prodlení. V případě žalobkyně bylo shledáno jak naplnění podmínek stanovených v ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, tak obava z

nebezpečí z prodlení dle ust. § 167 odst. 3 in fine daňového řádu. Žalovaný konstatoval, že v odůvodnění zajišťovacích příkazů je uvedeno, že výše zajišťované částky vychází z výsledků dosavadního řízení, kdy u obchodních transakcí žalobkyně došlo s velkou pravděpodobností k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu a tím k nesprávnému uplatnění nároku na odpočet daně z daňových dokladů vystavených dodavateli žalobkyně za zdanitelná plnění, která nejsou dle ust. § 2 zákona o DPH předmětem daně v tuzemsku. V daném případě správce daně zjistil skutečnosti, u kterých je důvodný předpoklad, že jsou spojeny se vznikem daňové povinnosti. Provedl tedy kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně doměřena, přičemž vycházel z údajů uvedených žalobkyní v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty a dalších evidencí žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období. Ze správního spisu přitom vyplývá, že správce daně stanovil výši jistot k zajištění dosud nestanovené daně z informací, které měl v předchozí vyhledávací činnosti k dispozici. Správcem daně bylo zjištěno, že u určitých obchodních transakcí žalobkyně došlo pravděpodobně k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Prokázání uvedeného zjištění bude mít za následek neuznání odpočtu daně z předmětných transakcí. Správce daně tyto typově shodné obchodní transakce žalobkyně vyhledal v evidenci předložené žalobkyní a prostým součtem zjistil výši daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období, u kterých předpokládá, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nebude uznán. Uvedené částky pak správce daně použil jako výši jistot k zajištění dosud nestanovené daně za jednotlivá zdaňovací období. Vycházel z podkladů, které měl ke dni vydání odvoláním napadených zajišťovacích příkazů k dispozici, výše zajištěné dosud nestanovené daně tedy vychází z aktuálních informací správce daně ke dni vydání zajišťovacích příkazů a nikterak si neosvojují předjímat konečný výsledek dokazování. Zajištění daně nenahrazuje a ani nepřebírá funkci stanovení daňové povinnosti, ale jedná se o institut, který zajišťuje uhrazovací funkci. Jakmile bude daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období stanovena, správce daně bude postupovat dle ust. § 168 odst. 4 daňového řádu, podle něhož stanovením daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, zaniká účinnost vydaného zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu stanovené daně. Dále žalovaný podotkl, že správce daně je oprávněn provádět vyhledávací činnost, přičemž okruh postupů spadajících do této činnosti je stanoven taxativně. Vyhledávací činnost je postupem spočívajícím ve vyhledávání daňově relevantních skutečností tak, aby bylo zajištěno v co nejširší míře dosažení cíle správy daní podle daňového řádu.

K žalobkyni namítané absenci popisu použitých pomůcek žalovaný uvedl, že institut zajišťovacího příkazu a proces jeho vydání se zásadně odlišují od řízení vyměřovacího, které je založeno na mnohem rozsáhlejší dokazování. V případě zajišťovacího příkazu vychází správce daně ze skutečností, které mu jsou v době vydání tohoto rozhodnutí známy. Vzhledem ke skutečnosti, že se v případě vydání zajišťovacího příkazu neprovádí řádné dokazování, vyhodnocuje správce daně zjištěné skutečnosti takovým způsobem, kdy lze důvodně předpokládat, že ke stejnému nebo podobnému závěru dojde v následném vyměřovacím řízení.

K námitce týkající se neumožnění nahlédnutí do spisu žalovaný uvedl, že žalobkyně při ústním jednání dne 14. 11. 2014 požadovala nahlédnutí do písemností obsahujících výsledek dosavadního šetření, jehož cílem bylo zjistit, na základě čeho

správce daně dospěl k výši jistot za jednotlivá zdaňovací období. Písemnost pod č.j. 20744/14/44027-0700-604259 je dle žalovaného ve smyslu ust. § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu součástí vyhledávací části spisu, do které nebylo umožněno žalobkyni nahlédnout.

K další námitce týkající se nemožnosti vyhodnocení podkladů pro zajištění žalovaný konstatoval, že ne všechny nyní posuzované zajišťovací příkazy byly vydány k zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období, ke kterým již v minulosti správce daně vydal zajišťovací příkazy k zajištění daně. K námitce žalobkyně, že není zřejmé, zda zajišťovací příkazy nepokrývají jedno a tutéž částku vícenásobnými, žalovaný uvedl, že v zajišťovacích příkazech vydaných dne 18. 7. 2014 byla výše jistoty stanovena z analýzy záznamní povinnosti za jednotlivá zdaňovací období, kterou žalobkyně správci daně poskytl.

K odvolacím námitkám nazvaným „nedoložená obava“ žalovaný konstatoval, že nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že by odůvodnění odvoláním napadených rozhodnutí bylo nedostatečné. Naplnění podmínek ust. § 167 daňového řádu pak může být osvědčeno i v případech, kdy ucelený logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o majetkové nedostatečnosti daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň uhradit.

K námitce žalobkyně, že daný postup správce daně ve věci zajištění daní vedl k ukončení její činnosti, žalovaný uvádí, že rozhodovací činnost orgánů finanční správy s sebou vždy přináší zásahy do ekonomické sféry daňových subjektů.

Za nedůvodnou označil žalovaný námitku označenou v odvolání pod názvem „záporný kapitál již v předchozím zdaňovacím období“. Správce daně v odůvodnění předmětných rozhodnutí uvedl výčet rizikových faktorů, které vedly k jejich vydání a v nich také rekapituloval současnou i předchozí ekonomickou situaci žalobkyně. Správce daně při posuzování majetkové dostatečnosti žalobkyně vzal v úvahu celkovou částku žalobkyní uložených jistot k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty. Odkázal přitom na právní závěry obsažené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č.j. 9 Afs 57/2010. Správce daně tedy vzal úvahu to, že žalobkyně v budoucnu nezbytnými prostředky již disponovat nebude, ačkoliv v době vydání odvoláním napadeného zajišťovacího příkazu ještě mohla.

K námitce týkající se neodůvodněných tvrzení žalovaný uvedl, že za podstatnou považuje skutečnost, že správce daně má možnost použít postup dle ust. § 167 daňového řádu, pokud má obavu o úhradu dosud nestanovené daně. Samotná personální propojenost žalobkyně s obchodní společností Bamonaf, a.s., by sama o sobě nebyla důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, nicméně tento fakt s přihlédnutím ke skutečnosti, že činnost žalobkyně je utlumována, zatímco uvedená obchodní společnost svůj obrat za stejná období zvyšuje, již obavy vzbuzuje.

Dále žalovaný uvedl, že u žalobkyně bylo provedeno místní šetření, při němž žalobkyně předložila doklady, na základě nichž nabyt správce daně pochybnosti o správnosti daně z přidané hodnoty vykázané v daňových přiznáních za zdaňovací období březen až červenec roku 2011. Na základě těchto podkladů pak byla následně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byly daňové povinnosti

žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 až prosinec 2012.

Žalovaný vyslovil přesvědčení, že správce daně v nyní posuzované věci vycházel z předpokladu, že žalobkyni bude za kontrolovaná zdaňovací období daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřena, a to ve výši 6 791 199 Kč. Žalovaný tak shledal, že v okamžiku vydání napadených zajišťovacích příkazů existoval důvodný předpoklad, že v budoucnu bude stanovena daň značné výše, pro jejíž zajištění byly dány podmínky dle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Nebylo přitom zjištěno, že by správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy, ani že by odvoláním napadené zajišťovací příkazy neměly oporu v tehdy aktuálním skutkovém stavu.

Dále žalovaný konstatoval, že správce daně je povinen zajistit naplnění cíle správy daní, který je uveden v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. K tomu je pak oprávněn využít takových prostředků, které mu svěřuje zákon a které za daných okolností může užít.

K hmotněprávním námitkám žalovaný uvedl, že není možné v rámci řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům posuzovat průběh řízení v rámci kontroly vedené u žalobkyně. Daňová kontrola nebyla dosud ukončena. V tomto ohledu je rozhodnutí podle ust. § 167 daňového řádu rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prozatímní prostředek k zajištění účelu správy daní. Vydání zajišťovacího příkazu je procesním rozhodnutím, kterým správce daně základ daně a její výši nestanoví. V rámci vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň tak správce daně vychází ze skutečností, které mu jsou v daný okamžik známe, přičemž tyto skutečnosti musejí zakládat podmínky stanovené ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Proto správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu nebyl povinen vyhodnotit důkazy, které měly být žalobkyní správcem daně doloženy k daňové kontrole, neboť v případě vydání zajišťovacího příkazu vycházel ze skutečností, které mu v daný okamžik byly známe. Stejně tak nemůže tyto důkazy provést a hodnotit žalovaný v rámci odvolacího řízení proti zajišťovacím příkazům, neboť by se jednalo o nepřipustný zásah do vyměřovacího řízení a daňové kontroly.

Dále žalovaný uvedl, že při vydání zajišťovacích příkazů správce daně vycházel z poznatků, které získal z vlastní činnosti. V daňovém řízení tak rozhodně nelze pominout plné právo správce daně na to, aby si podklady zajistil bez přímé součinnosti s daňovým subjektem.

Ze znění zákona i systematického zařazení právní úpravy zajišťovacího příkazu v daňovém řádu je dle žalovaného zřejmé, že tento typ rozhodnutí není vydán za účelem stanovení vlastní daňové povinnosti, ale k zajištění její úhrady v budoucnu. Jedná se tedy o specifický institut, kdy řízení o něm je dílčím řízením při placení daní a je rozhodnutím předstižné povahy. Účelem zajišťovacího příkazu je totiž složení jistoty, ze které se následně uhradí daň. Slovní spojení „zajištění nestanovené daně“ je nutno vykládat jako zajištění daňové povinnosti, u které se lze oprávněně domnívat, že v budoucnu bude stanovena, i když ke dni zajištění není postaveno najisto v jaké výši a ke kterému dni. Zajišťovací příkaz je předstižným instrumentem, který je určen právě ještě před tím, než daňovému subjektu bude reálně daňová povinnost stanovena. Zajišťovacím příkazem není realizováno samotné vybrání daně, jak dovozuje žalobkyně, ale jde toliko o zajištění budoucí

úhrady daně. Jedná se tedy o účinný prostředek k naplnění cíle správy daní ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Pro uplatnění zajišťovacího institutu formou zajišťovacího příkazu je jako zjištěný skutkový stav věci rozhodný stav takzvané majetkové dostatečnosti, tedy skutkový stav spočívající ve skutečnostech, proč správce daně pokládá vybrání této dosud nestanovené daně ke dni jejího zajištění za ohrožené a jako takový musí být konkretizován v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí.

3) Písemné vyjádření žalovaného k žalobě

V písemném vyjádření žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz je pouze prostředkem, který v odůvodněných případech má poskytnout záruku, že daňoví poplatníci splní svou povinnost úhrady daně vyplývající přímo ze zákona nebo rozhodnutí správce daně. Dále uvedl, že žalobkyně byla s dostatečným předstihem seznámena s úmyslem správce daně zahájit daňovou kontrolu k dani z přidané hodnoty, byla také seznámena s jejím rozsahem. Pokud si tedy byla vědoma jakýchkoliv nesprávností v podaných daňových přiznáních, byla povinna, respektive oprávněna, dodatečně daňové přiznání před zahájením daňové kontroly podat. Tvrzení žalobkyně tak považoval žalovaný za účelové. Připomenul, že každé uložení platební povinnosti představuje ve své podstatě určitý zásah do majetkové sféry, pro který proto vždy musí existovat zákonný a legitimní důvod. Zásadu přiměřenosti je nutno chápat tak, že správce daně v případě, že 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. Přestože zajišťovací příkazy do majetkové sféry daňového subjektu zasahují, jsou jediným skutečně účinným prostředkem a pokud jsou dány důvody pro jejich vydání, nelze v takovém postupu hledat porušení ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný měl za to, že pokud vyhledávací činností správce daně získat relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že u určitých obchodních transakcí došlo pravděpodobně k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, a lze tedy předpokládat, že u předmětných transakcí nebude žalobkyni nárok na odpočet dani z přidané hodnoty uznán, pak již v této fázi řízení jsou podle žalovaného naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně. Dále uvedl, že je třeba od sebe odlišit proces dokazování v nalézacím řízení a v řízení zajišťovacím. V řízení zajišťovacím se postup omezuje k naplnění zákonných podmínek daných ust. § 167 daňového řádu. Oproti tomu v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a s možností různých aktivit, jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu. Připomenul rovněž, že žalobkyně se snaží zaměnit příčinu za následek, když tvrdí, že se správcem daně nespolupracuje z důvodu, že správce daně nezákonně zahájil daňovou kontrolu. Jak je z předloženého správního spisu zřejmé, žalobkyně se správcem daně nespolupracovala právě v době, kdy měla být předmětná kontrola zahájena. Dále konstatoval, že pro vydání zajišťovacího příkazu či případného rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu není doložení toho, že daň bude skutečně stanovena, relevantní. Tuto skutečnost žalovaný uvedl již v žalobou napadeném rozhodnutí. Esenciální skutečností ve věci vydání zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, neboť daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná

částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce dani jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku. Ze zákona nevyplývá, že by správce daně musel v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu prokazovat, že daň bude skutečně stanovena.

4) Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci vyplynulo, že Specializovaný finanční úřad uložil vydanými zajišťovacími příkazy žalobkyni povinnost, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na uvedený depozitní účet správce daně. Předmětné zajišťovací příkazy byly žalobkyni doručeny dne 1. 11. 2014 a žalobkyně proti nim podala odvolání. Dále jen z daňového řízení zřejmé, že dne 27. 5. 2014 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byly daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 až prosinec 2012. Na základě zjištění vyplývajících z této kontroly dospěl správce daně k dílčímu závěru, že žalobkyni bude v budoucnu za kontrolovaná zdaňovací období dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 6 791 199 Kč. Na základě těchto závěrů a na základě posouzení majetkové dostatečnosti žalobkyně pak správce daně uvedené zajišťovací příkazy vydal. V jejich odůvodnění konstatoval, že dle jeho zjištění docházelo u žalobkyně s velkou pravděpodobností ke špatnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Následkem této skutečnosti dojde k neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že správce daně stanovil výši zajišťované částky podle výsledků dosavadního řízení, obešel se při jejím vyčíslení bez součinnosti s žalobkyní. Dále správce daně konstatoval, že existuje zřejmý a výrazný nepoměr hodnoty majetku k výši budoucí daňové povinnosti. Uvedl rovněž, že zaznamenal zcela jasný pokles obrátů žalobkyně, z čehož usuzuje na utlumování její činnosti. Tento závěr pak správce daně podložil jednotlivými kontrolními zjištěními. Konstatoval rovněž, že součinnost s žalobkyní je velmi obtížná. Vyslovil tak obavu, že by předmětná daň mohla být v době její vymahatelnosti nedobytná. Žalovaný v rámci odvolacího řízení vyslovil s názory správce daně souhlas a svoje rozhodnutí odůvodnil tak, jak je shora uvedeno.

Naznačený postup správce daně a žalovaného hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 167 daňového řádu, který v odst. 1 uvádí, „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.“ Současně přitom vzal v úvahu i závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud se k otázce aplikace ust. § 167 daňového řádu vyslovil ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Uvedl v něm, že „již v bodu 27 rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, rozšířený senát

Nejvyššího správního soudu uvedl, že je „správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.“ V rozsudku ze dne 16. 04. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, vyslovil přesvědčení, že „naplnění odůvodněné obavy 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....Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).“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 (doměření) daně.“

Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „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.“

Dále Nejvyšší správní soud uvedl, 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.....Pokud Nejvyšší správní soud v souladu s dosavadní judikaturou celkově hodnotí ucelený a logický okruh indicií ve vztahu k odůvodněné obavě týkající se prvku budoucího stanovení daně, musí konstatovat, že důvody, ze kterých žalovaný dovozuje pravděpodobnost budoucího stanovení daně, se jeví jako nedostatečné. Jakkoli bez komplexního dokazování a zjišťování veškerých relevantních okolností, které má, jak správně uvedl krajský soud, své místo v doměřovacím řízení, respektive v následném soudním řízení o přezkoumání dodatečných platebních výměrů, nelze vyloučit, že daň může být skutečně doměřena, důvody, které k tomu správce daně a žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedli, tomu v tomto stádiu spíše nenasvědčují. Naopak žalovaný opomenul hodnotit řadu okolností, na které stěžovatelka ve svých podáních v daňovém řízení upozorňovala, které spíše nasvědčují správnosti jejího tvrzení o místu zdanitelného plnění v České republice. Takovými okolnostmi může být i pojistná smlouva, dispozice společností vystupujících jako prostřední články s nákladem během přepravy prováděné stěžovatelkou, o nichž vypovídali řidiči cisteren, případně i řádné plnění daňových povinností obchodními partnery stěžovatelky, kteří v řetězci vystupovali jako prostřední články, a kteří dle svých žalovaným nerozporovaných prohlášení za dovezené zboží řádně přiznali a odvedli daň z přidané hodnoty.“

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „nižší míru odůvodněné obavy (tj. pravděpodobnosti) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymožitelnosti této daně. To by mohlo umožnit vydání zajišťovacího příkazu i tehdy, pokud by sice byly dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně (jako je tomu v nyní posuzovaném případě, viz výše), avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod. Takové „silné“ důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně však v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud neshledal. Za „silný“ důvod nelze v žádném případě pokládat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládaná výše daně, jejímuž budoucímu stanovení však nasvědčují pouze „slabé“ důvody, převyšuje majetek či jmění daňového subjektu. Za „silný“ důvod nelze pokládat ani žalovaným uváděnou obecnou domněnku o rizikovitosti obchodování s pohonnými hmotami. Naopak žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení stěžovatelky zpochybňující obavy ohledně budoucí vymožitelnosti daně, tedy že stěžovatelka je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou, vlastní jak nemovitosti, tak i movité věci značné hodnoty (např. cisternové vozy), má větší počet stálých zaměstnanců, v minulosti neměla daňové nedoplatky, a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšovala svůj majetek a dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o formou bankovní záruky

apod. I ze spisů správních orgánů dále vyplývá, že stěžovatelka v průběhu řízení se správními orgány spolupracovala, reagovala na jejich výzvy atd.] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že po vyhodnocení všech relevantních okolností případu neshledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoli nelze vyloučit budoucí stanovení daně, skutečnosti uváděné žalovaným v napadeném rozhodnutí pro takový závěr nepředstavují silnou oporu. Nejvyšší správní soud ani neshledal podstatné okolnosti, které by vzbuzovaly odůvodněnou obavu ohledně budoucí dobytnosti daně v intenzitě, která by umožňovala vydání zajišťovacího příkazu.“

Optikou shora vyslovených názorů Nejvyššího správního soudu pak krajský soud hodnotil postup správce daně i žalovaného při vydání a následném potvrzení zajišťovacích příkazů v projednávané věci.

Jak vyplynulo ze shora uvedeného, správci daně vznikly na základě zahájené daňové kontroly dne 27. 5. 2014 pochybnosti o správnosti jeho přiznané daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za shora vzpomínaná zdaňovací období. Na základě zjištěných poznatků ze započaté a dosud neukončené daňové kontroly pak vycházel z předpokladu, že žalobkyni bude dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 6 791 199 Kč. V následně vydaných zajišťovacích příkazech pak správce daně konstatoval, že „dle zjištění správce daně docházelo u daňového subjektu s velkou pravděpodobností ke špatnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Následkem této skutečnosti bude neuznání odpočtu DPH za daně zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že správce daně stanovil výši zajišťované částky podle výsledků dosavadního řízení, obešel se při jejím vyčíslení bez součinnosti s daňovým subjektem.“

Je tedy zřejmé, že správce daně v rámci daňové kontroly při posuzování otázky stanovení daně z přidané hodnoty dospěl k názoru, že místo plnění při pořízení zboží bylo pravděpodobně stanoveno chybně. Znamenalo to tedy, že pokud by se pochybnost potvrdila, žalobkyni by odpočet z daně z přidané hodnoty nemohl být uznán. Správce daně však v zajišťovacím příkaze vyslovil pouze tuto pochybnost, aniž by se dál zabýval otázkou, bližšího určení, jaké místo plnění má být považováno za správné a zda skutečně dosud získané důkazy by mohly takovou pochybnost potvrdit. Zajišťovací příkaz se pak dále podrobně zabýval majetkovou situací žalobkyně a její schopností splácet případné daňové doměrky s jednoznačným závěrem, že ekonomická situace žalobkyně bude v době doměření daně pravděpodobně horší než v době tohoto posuzování, a proto považoval za důvodné zajistit tuto daň prostřednictvím uvedeného příkazu.

V napadeném rozhodnutí se žalovaný s postupem správce daně ztotožnil. Uvedl, že „V odůvodnění zajišťovacích příkazů je uvedeno, že výše zajišťované částky vychází z výsledků dosavadního řízení, kdy u obchodních transakcí žalobkyně došlo s velkou pravděpodobností k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu a tím k nesprávnému uplatnění nároku na odpočet daně z daňových dokladů vystavených dodavateli žalobkyně za zdanitelná plnění, která nejsou dle ust. § 2 zákona o DPH předmětem daně v tuzemsku. V daném případě správce daně zjistil skutečnosti, u kterých je důvodný předpoklad, že jsou spojeny se vznikem daňové povinnosti. Provedl tedy kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně doměřena, přičemž vycházel z údajů uvedených žalobkyní v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty a dalších

evidencí žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období. Ze správního spisu přitom vyplývá, že správce daně stanovil výši jistot k zajištění dosud nestanovené daně z informací, které měl v předchozí vyhledávací činnosti k dispozici.“ Je tedy nepochybné, že žalovaný stejně tak jako správce daně vycházel pouze z pravděpodobného předpokladu, že v případě žalobkyně došlo k nesprávnému stanovení místa plnění a tím i nesprávnému uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný tedy stejně jako správce daně nepodložil svoji domněnku jakýmkoliv důkazy a právními závěry. Tento nedostatek pak nemůže být nahrazen dalším hodnocením žalovaného týkajícím se pouze hledání důvodů, které svědčí pro nedobytnost daně.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalovaný nedostál v rámci odvolacího řízení požadavkům ust. § 167 daňového řádu a následně ani požadavkům závazné judikatury Nejvyššího správního soudu. Pokud totiž správce daně a potažmo žalovaný dospějí k potřebě vydat zajišťovací příkaz z důvodu obavy, že daň bude v budoucnu nedobytná, musí být důvody, ze kterých dovozují pravděpodobnost budoucího stanovení daně dostatečně ozřejmeny. Před vydáním zajišťovacího příkazu tak musí správce daně odůvodnit, v čem spatřuje důvodnou pravděpodobnost, že daň bude daňovému subjektu v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná. Těmto požadavkům správce daně nedostál a z ničeho nelze dovodit, že by se o jejich nápravu pokusil žalovaný v odvolacím řízení a potažmo v napadeném rozhodnutí. Jestliže totiž po zahájení daňové kontroly nabyl správce daně přesvědčení, že „s největší pravděpodobností došlo k nesprávnému stanovení místa plnění“, pak v duchu výše uvedeného bylo jeho povinností uvést alespoň rámcově důvody, ze kterých takovou pravděpodobnost dovozuje. To se však v projednávané věci nestalo. Nelze tedy než konstatovat, že takové pouhé tvrzení je nedostatečné a to při vědomí toho, že komplexní dokazování má své místo až v doměřovacím řízení. Správce daně ani žalovaný však neuvedli jediný důvod, který by mohl jejich pouhou domněnku potvrdit.

Krajský soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí posuzoval postup správce daně i žalovaného rovněž z toho pohledu, zda by, jak uvedl Nejvyšší správní soud, nižší pravděpodobnost ve vztahu k budoucímu stanovení daně nebylo možno kompenzovat jasnými okolnostmi svědčícími o tom, že se žalobkyně zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení případného daňového nedoplatku. Takovému přezkumu však krajskému soudu bránilo nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jak je z jeho obsahu zřejmé, žalovaný vyslovil pouze pochybnost o správnosti místa plnění při pořízení zboží. Z jeho úvah však nevyplývalo, že by otázku stanovení daně kvalifikoval jako nižší pravděpodobnost míry obavy, která by byla kompenzována jasnými důvody svědčícími budoucí nedobytností daně. Takovou analýzu napadené rozhodnutí postrádalo.

Krajskému soudu proto nezbylo, než napadené rozhodnutí dle ust. § 76 odst. 1, písm. a) s.ř.s. pro vady řízení bez jednání zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. Za takových okolností se krajský soud již nemohl zabývat dalšími žalobními námitkami, zejména otázkou použití nesprávného právního předpisu, neumožnění nahlédnutí do spisu, nesprávného důvodu utlumení činnosti společnosti, či určení nesprávného hodnocení majetku nebo zohlednění kauce. Dosavadní výsledky kontrolního zjištění totiž nenasvědčují tomu, že by správce daně mohl zákonně přistoupit k aplikaci ust. § 167 daňového řádu a vydat zajišťovací příkaz. Za

tohoto stavu není zdejší soud oprávněn předjímat právní názory, jichž se žalobkyně dovolává, neboť takové posouzení přísluší prioritně žalovanému.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byly zaplacené soudní poplatky ve výši 3 000 Kč a 1 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci a sepsání žaloby (§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 2 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v částce uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 25. února 2016

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu