



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **P. Š.**, zastoupeného daňovým poradcem Rambousek a partner a. s., se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 850/15/5100-41453-703692 ze dne 15. 1. 2015, ve věci zajišťovacích příkazů na úhradu daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 690850/15/5100-41453-703692 ze dne 15. 1. 2015 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342,- Kč k rukám zástupce žalobce Rambousek a partner a. s., daňového poradce se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou ze dne 7. 2. 2015, doplněnou podáním ze dne 31. 3. 2015, domáhá přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 850/15/5100-41453-703692 ze dne 15. ledna 2015. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání a potvrzeny zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územního pracoviště v Karviné, ze dne 19. listopadu 2014, č. j. 3096525/14/3212-80541-806069, č. j. 3097907/14/3212-80541-806069, č. j. 3098027/14/3212-80541-806069, č. j. 3098148/14/3212-80541-806069, č. j. 3098214/14/3212-80541-806069, č. j. 3098399/14/3212-80541-806069, č. j. 3098475/14/3212-80541-806069, č. j. 3098522/14/3212-80541-806069, č. j. 3098661/14/3212-80541-806069, č. j. 3098679/14/3212-80541-806069, č. j. 3098707/14/3212-80541-806069, č. j. 3098725/14/3212-80541-806069, č. j. 3099226/14/3212-80541-806069, č. j. 3099256/14/3212-80541-806069, č. j. 3099388/14/3212-80541-806069, č. j. 3099611/14/3212-80541-806069, č. j. 3099692/14/3212-80541-806069 a č. j. 3099715/14/3212-80541-806069, a to na úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která dosud nebyla stanovena, a to za zdaňovací období leden 2011 až červen 2012. Souhrnná výše požadované jistoty stanovené zajišťovacími příkazy činí 114 051 772,- Kč.

Žalobce v žalobě v úvodu poukázal na to, že je podnikatelem – fyzickou osobou, a jako takový ručí veškerým svým majetkem. Podniká od roku 1990, zaměstnává 54 zaměstnanců. Daň, která má být v budoucnu doměřena, je vypočtena na základě nového právního názoru správce daně, který je nesprávný (což následně dokládá rozsudkem Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 13/2013-152 ze dne 25. 3. 2015). Platební výměry, které byly vydány k zajištění daně, není žalobce schopen uhradit, což z něj činí nespolehlivého plátce s negativními dopady do jeho hospodaření. Následně pak žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v něm chybí komparace současného stavu se stavem, kdy bude potencionálně daň vybírána. Je-li vybírání daně stejně obtížné v obou časových okamžicích, není důvod k vydání zajišťovacích příkazů. V projednávané věci jsou to však jen zajišťovací příkazy, které podvazují ekonomickou aktivitu žalobce a znesnadňují generování zisku, naopak jeho přirozená ekonomická aktivita nasvědčuje zlepšení jeho bonity do budoucna. Dle žalobce je dále nejasné, proč nepřistoupil žalovaný k vydání zajišťovacích příkazů dříve, jestliže po celou dobu daňové kontroly zastává neměnně svůj právní názor ohledně stanovení místa zdanitelného plnění; navíc od zahájení kontroly do dne vydání zajišťovacích příkazů se majetek žalobce zvětšil. Žalobce napadá dále tu část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v níž se dovolává zákazu poskytování nedovolených podpor dle práva Evropské unie. Ačkoli se za takovou podporu může pokládat i prominutí penále, pokuty či daně, v projednávané věci dosud daň nebyla vyměřena, takže nelze ani hovořit o odložení její platby. Argumentace nedovolenou podporou je proto zcela chybná. Dále žalobce poukázal na to, že žalovaný zcela pominul jeho návrh na zajištění žalobcova majetku na základě smlouvy tak, aby nebyl evidován jako nespolehlivý plátce. Následně se žalobce obsáhle zaobíral v žalobě tím, zda vůbec v jeho případě jsou naplněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), podle něhož byly zajišťovací příkazy vydány. Uvedené ustanovení umožňuje vydat zajišťovací příkaz buď k zajištění daně, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo u daně dosud nestanovené. Žalobce poukazuje na to, že ve všech zdaňovacích obdobích, pro něž byly zajišťovací příkazy vydány, mu již daň stanovena byla a den splatnosti již uplynul. Skutkový stav se tak ocitá mimo dispozici normy, zakotvené v § 137 odst. 1 d. ř. Jednou vyměřená splatná daň je dle žalobcova názoru překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu. Argumentuje judikaturou, podle níž různé právní instituty, upravené zákonodárcem odlišně, nemají být z hlediska svého obsahu pokládány za identické, a podle níž je třeba ve sporných případech postupovat ve prospěch daňového subjektu, je tedy kupříkladu třeba upřednostnit jazykový výklad před teleologickým, je-li příznivější pro plátce daně. Žalobce dále namítal nesprávné vypořádání jeho námítky, že daňová exekuce vedená na základě napadených zajišťovacích příkazů může zapříčinit jeho ekonomický kolaps, kdy žalovaný toliko poukázal na to, že exekuční řízení je řízení rozdílné od řízení o zajištění daně. Žalobce dále uvedl, že žalovaný bez zdůvodnění vycházel z účetní závěrky za rok 2013 a nezohlednil aktuální údaje za rok 2014, zejména nákup nového majetku žalobcem. Žalobce následně zpochybnil hmotněprávní posouzení podmínek pro doměření DPH, jak ho v průběhu daňové kontroly prezentuje žalovaný. Žalovaný podle něj nesprávně určil jak místo zdanitelného plnění, tak i povahu zabaveného zboží. V případě zboží podléhajícího jak DPH, tak spotřební dani (v daném případě pohonných hmot) je přiřazení dopravy ke zřetězeným transakcím právním předpisem výslovně určeno odchýlně od jiných komodit podléhajících toliko DPH. Žalobce nenabyl pohonné hmoty v jiném členském státě, o čemž svědčí i to, že tyto byly zabaveny správcem daně nikoli žalobci, ale jednomu ze subjektů z řady jeho dodavatelů. K tomu dodává, že žalovaný nezdůvodnil, proč postupuje podle jiného článku příslušné směrnice, než navrhuje žalobce, a nevyžádal si důkazní materiál od jiného správce daně, který by prokázal nesprávný právní názor žalovaného. S ohledem na argumentaci žalovaného nedovolenou podporou dle práva Evropské unie žalobce závěrem navrhl přerušení řízení a položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie následujícího znění: *„Lze považovat za poskytnutí nedovolené podpory případ, kdy správce daně nevydá zajišťovací příkaz v podobě předběžného zajištění daně, která dosud nebyla právoplatně stanovena a je veden spor o to, zda taková daň má být vůbec stanovena?“*

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že námitka nedostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska komparace současného a budoucího stavu není důvodná a odcitoval *in extenso* pasáž z napadených rozhodnutí, která se týká naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. K námitce nedůvodnosti odkazu na nedovolené podpory dle práva Evropské unie žalovaný zopakoval svůj právní názor, že proto, aby se nedostal do kolize s předpisy upravujícími veřejnou podporu, je povinen využít všech zákonných prostředků k tomu, aby úhradu dosud nestanovené daně zajistil. Pokud by tak neučinil a v budoucnu by došlo k byt' jen částečnému zmaření úhrady daňové povinnosti, mohlo by to mít výrazné negativní dopady nejen pro něj, nýbrž i pro žalobce: Ten by totiž v případě, že by bylo poskytnutí zakázané podpory shledáno, byl povinen vydat částku jí odpovídající. Správce daně byl proto motivován při vydání napadených rozhodnutí též hrozbou nepřímého poskytnutí veřejné podpory daňovému subjektu a důsledky z toho plynoucími. K námitce, že správní orgány nereagovaly na snahu žalobce o smluvní zajištění daně, žalovaný

pouze poukázal na pasáž svého rozhodnutí, kde konstatoval, že žalobci nic nebránilo prokázat, že je schopen uhradit předpokládaný doměrek. K existenci exekučních příkazů žalovaný uvedl, že nemají vliv na správnost zajišťovacích příkazů. K ostatním námitkám žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Pokud se týče námitek směřujících k samotné důvodnosti budoucího doměrku daně, podotkl, že argumentace žalobce se vztahuje k provádění daňové kontroly a k jejím výsledkům, nikoli k předmětným zajišťovacím příkazům. K návrhu na položení předběžné otázky žalovaný poznamenal, že je takový návrh zbytečný, neboť ani záporná odpověď Soudního dvora Evropské unie by neznamenal, že předmětné zajišťovací příkazy byly správcem daně vydány neoprávněně, neboť k jejich vydání nepřistoupil správce dané pouze z důvodu, aby se nedostal do kolize s předpisy práva Evropské unie upravujícími veřejnou podporu, ale z důvodů uvedených v odůvodnění rozhodnutí obou stupňů daňového řízení.

Žalobce spolu se žalobou podal návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, jemuž nebylo usnesením podepsaného soudu č. j. 22 Af 8/2015-59 ze dne 16. 4. 2015 vyhověno. Již v tomto rozhodnutí soud uvedl, že nelze-li efektivitu rozhodování správního soudu dosáhnout prostřednictvím odkladu vykonatelnosti napadeného rozhodnutí, je třeba ji zajistit prostřednictvím institutu přednostního projednání věci. S ohledem na doložený negativní dopad zajišťovacích příkazů do ekonomické činnosti žalobce a nemožnosti přiznání odkladného účinku žalobě pro charakter napadeného rozhodnutí a veřejný zájem na jeho vykonatelnosti, projednal soud věc přednostně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). (Srov. též shodně usnesení Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-108 ze dne 22. 10. 2014.)

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 28. 8. 2013 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2011 až měsíce dubna roku 2013, a to v rozsahu nákupu a prodeje pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko. Správce daně dospěl k závěru, že u pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko, které žalobce pořídil, bylo místo plnění mimo tuzemsko, a tedy žalobce nebyl oprávněn uplatňovat odpočet daně z dokladů přijatých od svých dodavatelů, ale naopak byl povinen přiznat pořízení těchto pohonných hmot z jiného členského státu EU. Dne 10. 11. 2014 byl vyhotoven úřední záznam, hodnotící ekonomickou situaci žalobce. U ústního jednání dne 19. 11. 2014 byly žalobci doručeny shora zmíněné zajišťovací příkazy, vydané téhož dne, kterými bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období měsíce června roku 2012 ve výši 1 933 365 Kč, měsíce května roku 2012 ve výši 3 809 103 Kč, měsíce dubna roku 2012 ve výši 566 632 Kč, měsíce března roku 2012 ve výši 3 122 857 Kč, měsíce února roku 2012 ve výši 3 135 984 Kč, měsíce ledna roku 2012 ve výši 2 925 432 Kč, měsíce prosince roku 2011 ve výši 5 211 402 Kč, měsíce listopadu roku 2011 ve výši 5 162 381 Kč, měsíce října roku 2011 ve výši 6 250 187 Kč, měsíce září roku 2011 ve výši 169 334 Kč, měsíce srpna roku 2011 ve výši 5 561 780 Kč, měsíce

července roku 2011 ve výši 2 106 235 Kč, měsíce června roku 2011 ve výši 5 168 290 Kč, měsíce května roku 2011 ve výši 5 612 615 Kč, měsíce dubna roku 2011 ve výši 6 870 007 Kč, měsíce března roku 2011 ve výši 4 516 454 Kč, měsíce února roku 2011 ve výši 5 938 715 Kč a měsíce ledna roku 2011 ve výši 4 126 515 Kč. Na základě vykonatelných zajišťovacích příkazů správce daně neprodleně zahájil zajišťovací daňovou exekuci. Žalobce podal proti předmětným zajišťovacím příkazům dne 19. 12. 2014 odvolání; odvolací námitky korelují se žalobními body v projednávané věci. Odvolání bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím a zajišťovací příkazy byly potvrzeny.

Podle § 167 odst. 1 d. ř. 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 § 167 odst. 2 d. ř. zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle § 167 odst. 4 věty první d. ř. u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek.

Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, že jednou vyměřená splatná daň je dle žalobceva názoru překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu ve vztahu k možnému budoucímu doměření této daně. Pokud by se totiž ukázalo, že právní názor žalobce je v tomto správný, odpadla by potřeba zabývat se dalšími žalobními body.

Žalobce se dovolával toho, že zákonodárce v § 143 odst. 1 d. ř. výslovně uvedl, že právní moc rozhodnutí o stanovení daně není na překážku rozhodnutí o doměření daně, a proto pokud by jednou vyměřená daň neměla být na překážku vydání zajišťovacího příkazu, zvolil by zákonodárce stejnou formulaci i v § 167 d. ř. Dále žalobce poukazoval na rozdíl mezi jazykovým a teleologickým výkladem, kdy měl zato, že má být upřednostněn ten, který méně zasahuje do právní pozice daňového subjektu. Nejasnost normy má vést vždy k interpretaci dle zásady *in dubio mitius*, tedy ve prospěch daňového subjektu. Odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 35/2009-265 ze dne 22. 3. 2011, č. j. 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23. 8. 2006 a č. j. 1 Afs 99/2010-119 ze dne 23. 2. 2011.

Pokud se týče poznání obsahu právní normy, vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997, že „[j]azykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd.).“ V citované pasáži zmiňované metody výkladu právní normy by měly vést ve vzájemné propojenosti k poznání jejího obsahu, jehož aplikace povede k naplnění jejího účelu; proto také klasická jurisprudencí hovoří nikoli o jednotlivých výkladových metodách, ale o jednotlivých elementech jednoho výkladu, které musí působit ve vzájemné provázanosti, aby se výklad normy zdařil (srov. Savigny, F. C.: *System des heutigen römischen Rechts*. Bd. 1, Berlin 1840, s. 213-215).

Žalobce však ve svém – pro sebe příznivém – výkladu podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu staví na zdánlivé rozpornosti výkladových metod, vedoucí k nejasnosti a neurčitosti normy, z nichž vyvozuje nutnost použití zásady *in dubio mitius*. S tímto se soud ovšem nemůže ztotožnit.

Samotné slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“ nevede samo o sobě k jednoznačnému závěru, zda se může jednat jen o daň prvotně stanovenou, nebo i daň dodatečně stanovenou. Jazykový výklad proto nepostačuje pro přitakání jedné nebo druhé výkladové variantě. Toho si byl zřejmě i vědom žalobce, který podporuje svůj závěr poukazem na systematiku zákona a ustanovení § 143 odst. 1 věty druhé d. ř., kde je stanoveno, že „[p]rávní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku“. Žalobce následně argumentuje, že totožné ustanovení by mělo být obsaženo i v § 167 d. ř., a pokud tam absentuje, znamená to, že dosavadní rozhodnutí o stanovení daně je na překážku zajišťovacímu příkazu ve prospěch budoucího doměření daně.

Soud však ve shodě se žalovaným poukazuje na ustanovení § 147 odst. 1 d. ř., kde je uvedeno, že „[s]právce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam“. Pojem „stanovení daně“ je tak vyložen v samotném textu procesního předpisu. Z výkladu plyne, že daní, která dosud nebyla stanovena, může být daň dosud nestanovená jak platebním výměrem, tak i dodatečným platebním výměrem. Tento závěr podporuje i smysl právní úpravy, jímž je zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, přičemž na tento účel nemá vliv, je-li pohledávka předepsána platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem. Pokud se žalobce dovolával ustanovení § 143 odst. 1 d. ř., pak toto ustanovení nemusí být opakováno v § 167 d. ř. Právě skutečnost, že zajišťovací příkazy jsou navázány na jednotlivé formy stanovení daně, způsobuje, že vše, co je stanoveno o vzájemném poměru těchto forem, lze s ohledem na systematický výklad normy aplikovat i na zajišťovací příkazy, které jsou jen předstižnými rozhodnutími ve vztahu k rozhodnutím o stanovení daně, ať už mají jakoukoliv formu.

Jednotlivé interpretační metody, resp. elementy výkladu tak vedou souladně k jednomu nespornému uchopení normy, podle níž byla vydána napadená rozhodnutí. Obsah této normy odpovídá tomu, jak k ní přistoupil žalovaný. Žalobcem namítaná nejasnost je jen zdánlivá, neboť vyplývá z toho, že klade proti sobě výklad náležitý a výklad nekorektní. Protože soud slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“ vůbec nepokládá za *dubiosum*, neotevívá se ani prostor pro zvažování aplikace zásady *in dubio pro mitius*. Žalobcova námitka byla proto shledána nedůvodnou.

Žalobce vznesl dále několik námitek, které se mají týkat pochybení správce daně při úvaze o samotném vyměření daně. Jedná se o námitky, že žalovaný neobjasnil, proč postupuje podle jiného článku směrnice, než by měl postupovat dle názoru žalobce a nevyžádal si materiály k této věci od jiného správce daně, a že nesprávně při hmotněprávním posouzení vzniku daňové povinnosti určil místo zdanitelného plnění a nesprávně vyhodnotil zabavené zboží.

Jakkoli podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu na daň, která dosud nebyla stanovena, je vyhodnocení pravděpodobnosti, že takováto daň bude vůbec v budoucnu stanovena, nemůže být předmětem zajišťovacího řízení stanovení úplné stanovení této daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv 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.“ (Srov. rozsudek č. j. 10 Afs 18/2015-48 ze dne 11. 6. 2015.) Proto výše zmíněné námitky soud nepovažuje pro řízení o přezkumu zajišťovacích příkazů za relevantní a nezabýval se jejich věcnou podstatou.

Pokud se týče námitky, že na základě zajišťovacích příkazů je vedena exekuce, pak tato námitka sama o sobě nemá vliv na posouzení zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů. Žalovaný správně poukázal na to, že exekuční řízení je řízení odlišné od řízení, předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě dává tuto námitku do souvislosti s ekonomickým dopadem vydaných zajišťovacích příkazů do jeho hospodaření. V tomto ohledu je ovšem hrozba exekuce vlastní jakémukoliv vykonatelnému správnímu rozhodnutí, které není dobrovolně splněno, a pochopitelně tento aspekt je automaticky brán v úvahu při posouzení závažnosti zásahu zajišťovacího příkazu do ekonomické sféry daňového subjektu, jak bude posouzen níže.

Žalobci je třeba nicméně přisvědčit, pokud namítá nepřiléhavost argumentace žalovaného nedovolenou podporou podle práva Evropské unie.

Podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) jsou podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem.

Pokud tedy žalovaný hodlal argumentovat nedovolenou podporou podle práva Evropské unie, měl by v první řadě zjistit, zda bez jím přijatého opatření by vůbec mohl být ovlivněn obchod mezi členskými státy, a v tomto směru vést argumentaci; to ovšem žalovaný neučinil.

Navíc dle názoru soudu samotná povaha zajišťovacího příkazu jakožto předstiženého opatření prakticky vylučuje použitelnost článku 107 SFEU při posuzování podmínek pro jeho vydání. Je sice pravdou, že podporou ve smyslu uvedeného článku mohou být nejen přímé dotace, ale – jak uvedl Soudní dvůr – též i „opatření, která různými způsoby snižují náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku a které mají tutéž povahu a tytéž účinky jako dotace“, přičemž takovými opatřeními mohou být osvobození od daně, snížení daně či odklad zaplacení obvykle dlužné daně (srov. např. rozsudek ze dne 15. 12. 2005 ve věci C-66/02, Italská republika v. Komise, či rozsudek ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-239/09, Seydaland Vereinigte Agrarbetriebe, a tam citovanou prejudikaturu). Ve vztahu k napadenému rozhodnutí je třeba zdůraznit, že judikatura Soudního dvora hodnotí státní podpory ve vztahu k „obvyklému“ zatížení rozpočtu podniku či k „běžným“ tržním podmínkám.

Naproti tomu zajišťovací příkaz představuje mimořádný operativní prostředek správce daně, jehož definičním znakem je dočasnost a nejistota ohledně konečného zúčtování předběžně složené či vymožené úhrady na v budoucnu stanovenou daň. Mimoto je třeba poukázat i na sankci, která vyplývá z nedovolené podpory – sám žalovaný uvádí, že podporovaný subjekt je povinen vydat částku odpovídající nedovolené podpoře (srov. k tomu též např. rozsudek ze dne 22. 3. 2001 ve věci C-261/99 Komise v. Francie, a tam citovanou prejudikaturu). Jak by ale taková částka mohla být v případě nevydaných zajišťovacích příkazů vypočtena? Vždyť dle běžného a obvyklého běhu věcí je daň splatná až poté, co je vyměřena, nikoli naopak. Její předběžné zajištění naopak nese znaky mimořádnosti, neobvyklosti a především i dočasnosti. Pokud by nebyl zajišťovací příkaz vydán, ač by k tomu byly důvody, nelze následně daňovému subjektu předepisovat platbu za „zvýhodnění“ spočívající v nevydání zajišťovacího příkazu.

Protože dle názoru soudu čl. 107 SFEU na danou věc vůbec nedopadá, nevyhověl ani návrhu na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, směřující právě k posouzení zajišťovacího příkazu ve vztahu k pravidlům upravujícím poskytování podpor ve smyslu uvedeného článku.

Zásadní skutečností, která vedla soud ke zrušení napadeného rozhodnutí a kde soud musí žalobci přitakat, je nedostatečné odůvodnění naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 d. ř.

Soud předesílá, že zajišťovací příkaz je „nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013-26 ze dne 28. 11. 2013). Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se vždy správce daně pohybuje po hraně, neboť zasahuje do ústavně chráněného práva vlastnického na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího hospodářského vývoje daňového subjektu. O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. Z něj musí být zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS). V případě, že správce daně vyhodnotí poměry daňového subjektu a vydá zajišťovací příkazy, a následně daňový subjekt vyhodnocení správce daně v odvolání věcně napadne uvedením konkrétních skutečností o svém hospodaření, musí se s nimi odvolací orgán vypořádat; již prvorepubliková judikatura zdůraznila, že „[s]trana, proti níž byl vydán zajišťovací příkaz, má právo, aby jí v něm byly sděleny skutkové okolnosti, o něž úřad opírá svůj závěr, že vybrání dotyčné daně by mohlo být znemožněno nebo aspoň ztíženo; popírá-li pak strana v odvolání, správnost těchto skutkových okolností, resp. na nich založeného závěru o ohroženém vybrání dotyčné daně, je povinností úřadu, aby své stanovisko o ohrožení daně se zřetelem k námitkám odvolání náležitě odůvodnil“ (rozhodnutí bývalého Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10039/32 ze dne 7. 9. 1934, publ. pod č. Boh. F 7217/1934).

Uvedeným nárokům na obsah a kvalitu odůvodnění zajišťovacích příkazů však žalovaný a prvostupňový orgán nedostáli.

Správce daně v prvostupňových rozhodnutích uvedl k poměrům žalobce – daňového subjektu (označeného „DS“) ve vztahu k výši předpokládané daně: „Je dán důvodný předpoklad, že na základě výsledku daňové kontroly dojde ke stanovení DPH za jednotlivá zdaňovací období od ledna roku 2011 do dubna roku 2013 v souhrnné výši 114 051 772 Kč. S ohledem na nestandardní výši dosud nestanovené daně má správce daně za to, že možnost domoci se uspokojení daňových pohledávek běžnými prostředky bude do budoucna výrazně ztížena či dokonce zcela znemožněna. Jedná se o to, že:

- Ačkoli obchodní závod DS disponuje aktivy ve výši kolem sta milionu korun českých a co do výše základního kapitálu je poměrně dobře kapitalizován (69 268 000 Kč), správce daně má za to, že DS nebude po stanovení daně schopen dobrovolně plnit svou daňovou povinnost.

- Pokud by DS měl v rámci účetnictví svého obchodního závodu vyčlenit finanční prostředky ve výši postačující k dobrovolné úhradě dosud nestanovené daně (byť alespoň v částečné výši), je vysoce pravděpodobné, že to povede k ochromení ekonomické činnosti DS a k dalšímu snížení schopnosti DS hradit své pohledávky.

- Přestože po formální stránce DS až doposud plnil své ostatní daňové povinnosti řádně, nelze vyloučit, že v mezidobí od oznámení výsledku kontrolních zjištění po stanovení jednotlivých daňových povinností podnikne kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání, jakož i svého soukromého majetku tak, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí.

Správce daně proto považuje prakticky za vyloučené, aby byl DS schopen uhradit vznikající daňovou povinnost dobrovolně. Existuje proto důvodný předpoklad, že správce daně bude nucen přistoupit k výkonu daňové exekuce, přičemž její včasné provedení má z hlediska výše vymožení exekvované částky naprosto zásadní význam.“

Žalobce podal proti předmětným zajišťovacím příkazům odvolání, v němž uvedl konkrétní skutečnosti, jimiž zpochybnil závěr správce daně o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Zdůraznil to, že podniká jako fyzická osoba, což samo o sobě znesnadňuje vyvedení aktiv jeho podnikání, poukázal na zastaralé údaje, z nichž vycházel správce daně, a uvedl skutečnosti svědčící o tom, že nejenže majetek nevyvádí, ale ho rozmnožuje (od února 2014 ve výši 28 milionů Kč), poukázal též na svou dosavadní mnohaletou bezúhonnost při placení daní; namítl rovněž absenci porovnání své současné a budoucí situace.

Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí vyhodnotil odůvodnění prvostupňového orgánu jako dostačující s tím, že už jen sama výše předpokládané daně vylučuje její dobrovolnou úhradu.

Odůvodnění žalovaného nemůže obstát. Již prvostupňové rozhodnutí vykazuje závažné defekty: Především ze srovnání předpokládané výše daně a aktiv žalobce vyplývá, že tyto jsou zhruba ve stejné výši – proto bez budoucího snížení majetku žalobce nelze automaticky dovodit nedobytnost této daně. Soud dále podotýká, že ustanovení § 167 odst. 1 d. ř. hovoří o značných obtížích při výběru daně, což jistě neznamená pouhou nemožnost uhradit dobrovolně doměřenou daň

najednou, ale je třeba vážit i možnost splátek, posečkání či jiných institutů daňového řízení, které mohou u daňového subjektu s bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí přicházet reálně v úvahu. Pokud se týče možnosti vyvedení aktiv žalobce podnikání, pak k této možnosti nepředkládá správce daně ani jedinou indicii jakékoli intenzity! Možnost vyvedení aktiv žalobce je tak čistou fabulací bez jakékoliv skutkové opory. A to přesto, že daňová kontrola trvala již několik měsíců, takže případný úmysl žalobce vyvést aktiva by mohl nabrat podobu konkrétních kroků. Navíc žalobce předložil ve svém odvolání relevantní skutečnosti, které činí budoucí znesnadnění výběru daně méně pravděpodobnými – a to zejména skutečnost o pořízení majetku v řádech desítek milionů Kč. Na tyto skutečnosti žalovaný nereagoval! Nevyjádřil se ani k žalobcem nabízené možnosti zajistit daň na smluvní bázi, která by byla k podnikání žalobce šetrnější, neaktualizoval si údaje o hospodářské situaci žalobce za rok 2014 a nijak je nevyhodnotil. Soud navíc podotýká, že řada údajů svědčících ve prospěch žalobce je obsažena již v úředním záznamu ze dne 10. 11. 2014, který je součástí spisové dokumentace. Měly být správně hodnoceny již v prvostupňových rozhodnutích, a pokud se tak nestalo, tím spíše k nim měl žalovaný přihlídnout při vypořádání se s odvolacími námitkami.

Nadto soud podotýká, že sice v rámci řízení o zajištění daně se nepřezkoumává do detailu samotné vyměření této daně, jak již bylo výše uvedeno. To ovšem neznamená, že by míra pravděpodobnosti vyměření této daně byla bez významu. Kdyby zákonné vyměření v budoucnu stanovené daně bylo *prima facie* nemožné, jistě by to bylo automaticky důvodem ke zrušení zajišťovacího příkazu. Takováto situace ovšem v projednávané věci nenastala. Nicméně je třeba poukázat na to, že při vydávání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou provádí správce daně dvojí hypotetizaci – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím více se snižuje pravděpodobnost kterékoli z obou hypotéz, tím více se snižuje ústavně-konformní možnost vydat zajišťovací příkaz. Je tedy rozdíl mezi situací, kdy právní názor, o nějž se pravděpodobný doměrek daně opírá, je jasný či vyplývá z ustálené judikatury, nebo je nejasný a judikatorně neaprobovaný. U omezení vlastnická práva, kterým zajištění daně bezpochyby je, musí být totiž míra a rozsah omezení proporcionální ve vztahu k cíli, který omezení sleduje, a prostředkům, jimiž je omezení dosahováno. Právě stupeň pravděpodobnosti obou úvah správce daně vyjadřuje ve svém souhrnu míru oné proportionality.

Je proto s podivem, že žalovaný – ač vědom si možných fatálních důsledků svého rozhodnutí pro ekonomickou činnost žalobce a klíčového významu pro jeho základní právo (právo vlastnické) – přistoupil k tak zásadnímu rozhodnutí, týkajícím se nemalé částky, tak nedbale a rezignoval na řádné odůvodnění napadených zajišťovacích příkazů.

Za této situace krajský soud musel napadené rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný nově posoudí všechny relevantní skutečnosti, ať už vyplývající z vlastních zjištění správce daně nebo uplatněné žalobcem, tyto si zaktualizuje, a zdůvodní, proč nelze účelu zákona dosáhnout jinými prostředky méně zatěžujícími

daňový subjekt. Pokud by měly napadené zajišťovací příkazy obstát, musí být podpořeny konkrétními indiciemi svědčícími o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření žalobce a zároveň o nedobytnosti či značných obtížích (nikoli běžných obtížích) při výběru budoucí daně. Nebude-li takových indicií, budou muset být zajišťovací příkazy zrušeny. Žalovaný též zhodnotí pravděpodobnost budoucího uložení daně ve světle recentní judikatury.

S ohledem na procesní úspěch žalobce mu soud přiznal náhradu účelně vynaložených nákladů.

Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000,- Kč, odměna zástupce žalobce za tři úkony právní služby – a to převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání vyjádření dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100,- Kč, ve třech režijních paušálech po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH ve výši 2 142,- Kč. Náklady vynaložené v souvislosti s návrhem na přiznání odkladného účinku, jemuž nebylo vyhověno, soud nepřiznal, neboť nebyly vynaloženy účelně.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalované povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Krajský soud v Ostravě
dne 13. srpna 2015

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu