



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **ČOV Český Krumlov s.r.o.**, sídlem v Českém Krumlově, Horní Brána 509, zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem v Písku, tř. Národní svobody 33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 30. 4. 2014 čj. 11580/14/5000-14503-706611, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á.

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 30. 6. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2014 čj. 11580/14/5000-14503-706611, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu a toto prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.

V žalobě se uvádí, že prvostupňovým rozhodnutím správce daně měla být zajištěna úhrada na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od 1. 6. 2011 do 31. 1. 2012. K vydání zajišťovacího příkazu vedla okolnost, že žalobce nereagoval na výzvu správce daně týkající se nároku na odpočet daně, což vedlo správce daně k závěru, že podmínky na daňový odpočet nejsou splněny. Přitom předmětem nového kontrolování byly skutečnosti, již jednou kontrolované. Byla uplatněna námitka věci již posouzené, avšak místo řádného pokračování v daňové kontrole byl vydán zajišťovací příkaz. Žalovaný nepřezkoumal meze samotné výše zajišťované daně. V důsledku toho žalovaný neposoudil vydané rozhodnutí přezkoumatelným způsobem, výše zajištěné daně je mimo meze stanovené zákonem, protože bylo posuzováno, co již jednou posouzeno bylo a nebylo prokázáno nebezpečí z prodlení.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je pro účely naplnění pojmu důvodná obava zapotřebí zkoumat, zda lze ze zjištěných skutečností takovou obavu vyvodit a do jaké míry může být v důsledku její existence ohrožena úhrada daně. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání platební neschopnosti či nevůle daňového subjektu, ale zjištění existence takových skutečností, o nichž lze předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. V odvolacím řízení se především zkoumá oprávněnost postupu správce daně. Skutečnosti obsažené v odvolání a v žalobě mohou mít relevanci toliko v nalézacím řízení za předmětná zdaňovací období. Účelem zajišťovacího příkazu je poskytnutí záruky, že daňová povinnost bude splněna. Je zapotřebí odlišit proces dokazování v nalézacím řízení a v řízení zajišťovacím. Zajišťovací řízení se omezuje pouze na naplnění zákonných podmínek podle § 167 daňového řádu. Jinak by zajišťovací řízení postrádalo svůj smysl. Při vydávání zajišťovacího příkazu se vychází pouze ze skutečností, které jsou v době vydání příkazu známy. Neprovádí se řádné dokazování, jako je tomu například u daňové kontroly. Zjištěné skutečnosti se vyhodnocují způsobem, kdy lze důvodně předpokládat, že ke stejnému nebo velmi podobnému závěru správce daně dojde v následném vyměřovacím řízení. Existenci okolností zakládajících odůvodněné obavy zajišťovací příkaz obsahuje, což žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval.

Ze spisů finančních orgánů vplynuly následující podstatné skutečnosti.

Žalobce má jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsanu výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společníkem žalobce je CONREAD CONSUMER INSIGHTS LIMITED sídlem v Kyberské republice. Dále je zapsáno zástavní právo, exekuční příkaz a uvádí se, jakým způsobem společnost žalobce vznikla.

Protokolem z 22. 2. 2012 je doloženo místní šetření, které se vztahovalo k přijetí faktury vystavené společností KENIK s.r.o. Praha 5. Další místní šetření z 1. 3. 2012 se týkalo provedených prací prve uvedené společnosti a společnosti M-PROGRESS. Sdělení společnosti Hobak z 28. 6. 2011 obsahuje cenovou nabídku pro žalobce na provedení revize šachty odpadních vod ve štole z JIP – Papírny Větrní do ČOV v Českém Krumlově. Další protokol o místním šetření ze 7. 3. 2012 se vztahuje k přijatým fakturám společností KENIK a M - PROGRESS.

Zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 až leden 2012 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění dokládá protokol ze dne 23. 4. 2013.

Dále byl pořízen protokol o nahlížení do spisu zástupce žalobce z 12. 2. 2014 a jednání v této věci z téhož data.

Stížnost proti postupu správce daně byla shledána nedůvodnou.

Správce daně provedl důkaz exekucí příkazem Exekutorského úřadu Brno-venkov čj. 137EX 14947/13-40 z 21. 2. 2014 k vymození tam uvedených pohledávek proti žalobci.

Z úředního záznamu o jednání ve společnosti ČEVAK České Budějovice plyne, že tato společnost pravidelně odesílá žalobci 1,5 milionu Kč, avšak žalobce má problémy zapříčiněné častými změnami vlastníků objektu čističky odpadních vod. Po předchozích zkušenostech nelze zaručit, že další pravidelné platby za jednotlivé měsíce budou žalobci poukazovány. Dále se uvádí, že o účet se zajímá exekutor a je reálné, že dojde k opětovné změně vlastníka a čistírnu bude provozovat někdo jiný.

Dne 18. 3. 2014 byl vydán zajišťovací příkaz na úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena v konkrétně specifikované částce. V odůvodnění se poukazuje na fakturaci konkrétních společností, na základě kterých byl uplatněn nárok na daňový odpočet. Bylo například zjištěno, že zdanitelná plnění se neuskutečnila nebo došlo k nadhodnocení ceny služeb. Proto vznikly pochybnosti, zda nárok na daňový odpočet byl uplatněn v souladu se zákonem. Výzvě správce daně vyhověno nebylo. Žalobce nemá statutárního zástupce, kontrolní nález je v dané fázi důkazního řízení dostatečně prokázán. Obavy, že daňový subjekt nebude schopen daňovou povinnost uhradit, vyplývají ze zjištění, že žalobce nemá statutárního zástupce, jednatel žalobce byl odsouzen pro přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Jediným společníkem žalobce je obchodní firma sídlící v Kyberské republice, na nemovitý majetek používaný k podnikatelské činnosti související s odpadními vodami je zřízeno zástavní právo. Jiný majetek, který by bylo možné k úhradě daňové povinnosti použít, není správci daně znám, zůstatky na bankovním účtu nejsou pro úhradu daňové povinnosti dostatečné. Proto se shledává majetková nedostatečnost žalobce. Dovozuje se, že žalobce nebude schopen daňovou povinnost uhradit a existuje odůvodněná obava, že daň z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Nezajištěný majetek ve srovnání s dosud nestanovenou daní nepostačuje k její úhradě. S odkazem na § 167 odst. 4 daňového řádu, se uvádí pomůcka, na základě které byla výše jistoty stanovena. Přitom uvádí se výčet konkrétních faktur s uvedením daně z přidané hodnoty za fakturované služby.

V odvolání proti tomuto rozhodnutí se poukazuje na to, že rozhodnutí zmiňuje pouze skutečnosti už jednou prověřené správcem daně, když již dříve bylo rozhodnuto o správnosti vykázaní daně z přidané hodnoty. Zajišťovací příkaz zjevně předjímá výsledek řízení, což je v rozporu se zákonem.

Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že zajišťovací příkaz lze vydat tehdy, jsou-li splněny zákonem stanovené podmínky uvedené v ustanovení § 167 daňového řádu, existuje-li důvodná obava, že daň, která dosud nebyla stanovena, nebo u které dosud neuplynul den splatnosti, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. V řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je předmětem posouzení skutečnost, zda vydání zajišťovacího příkazu bylo důvodné či nikoli. Rozhodující je stav odůvodněné obavy pozdější nevymahatelnosti daně a majetková nedostatečnost. Zajišťovací příkaz obsahuje několik důvodů, které tvrzenou

odůvodněnou obavu prokazují. Zjištění správce daně popsaná v odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí jsou takové intenzity, která zakládá oprávněnost zajišťovací příkaz vydat. Zajišťovacím příkazem nebyla předmětná daň stanovena, ale byla určena výše jistoty k zajištění úhrad dosud nestanovených daní podle vlastních pomůcek na základě konkretizovaných zjištění, která měl správce daně k dispozici. Tímto rozhodnutím se nestanoví daň a její výše, ale stanoví se výše jistoty v zájmu budoucího plnění. To se děje podle vlastních pomůcek. Těmi jsou konkrétní nároky na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněné v jednotlivých zdaňovacích obdobích žalobcem. Jde o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí mít racionální povahu. Proto je zapotřebí usilovat o přesnost určovaných skutečností. Tyto pomůcky nejsou prostředkem kontumace daňového řízení, nýbrž představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správce daně známých informací. V rozhodnutí se uvádí, z jakých pomůcek bylo vycházeno a nejde o předjímání konkrétního výsledku dokazování. Zajišťovací příkaz je zcela samostatným nástrojem, jehož cílem je zajistit dosud nesplatnou a nestanovenou daňovou povinnost. Rozhodný je stav majetkové dostatečnosti daňového subjektu, kdy bylo zjištěno, že žalobce nemá statutárního zástupce, společníkem je společnost sídlící v Kyberské republice. K nemovitým věcem bylo zřízeno zástavní právo, jiný majetek způsobilý uhradit budoucí daňovou povinnost zjištěn nebyl. Podmínky pro zajištění daně byly splněny.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.r.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem řízení byl učiněn zajišťovací příkaz na úhradu dosud nestanovené daně složením jistoty. Vydání zajišťovacího příkazu umožňuje ustanovení § 167 daňového řádu při dodržení tam uvedených zákonných podmínek.

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

Z citované právní normy plyne, že předpokladem pro obtížné vybrání či nedobytnosti dosud nestanovené daně je odůvodněná obava správce daně. Právě tím, je-li tu taková obava, se finanční orgány obou stupňů zabývaly. Hodnotily ekonomické podmínky žalobce, kdy vedle toho, že ten nemá statutárního zástupce, dochází ke změnám vlastníků společnosti, poukazovaly především na zřízení smluvního zástavního práva pro pohledávky ve výši 5 milionů Kč a 150 milionů Kč s příslušenstvím, které vázne na veškerém nemovitém majetku žalobce, nedostatek prostředků na bankovním účtu a okolnost, že další majetek použitelný k úhradě nestanovené daně není znám.

V zajišťovacím příkazu se popisuje kontrolní nález k datu vydání zajišťovacího příkazu. Při vydání zajišťovacího příkazu se správce daně zabývá výlučně splněním podmínek pro jeho vydání. Nezabývá se tím, zda se daňová kontrola děje procesně předepsaným postupem. Výhrady žalobce obsažené v žalobě v odstavci o skutkovém popisu, proto nenáleží do řízení zajišťovacího, ale do řízení vyměřovacího. V řízení zajišťovacím je zapotřebí obstarat dostatečné skutkové podklady v zájmu zjištění, zda jsou tu důvodné obavy svědčící o obtížné vymahatelnosti či nedobytnosti dosud nestanovené daně. Právě za tím účelem byly opatřeny důkazní prostředky a je konkretizován rozsah možného doměrku na dani z přidané hodnoty, jak by shledán v dané fázi daňové kontroly. Zjištění v úvahu přicházejícího rozsahu doměření daně a existence odůvodněných obav o její vymahatelnosti jsou jedinými zákonnými

požadavky, ohledně kterých je zapotřebí shromáždit podklady v zájmu učinění úsudku o tom, jsou-li podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu dodrženy. Námitky žalobce o novém kontrolování proto patří do řízení vyměřovacího, nikoli do řízení zajišťovacího.

Z toho co bylo uvedeno, vyplývá, že žalovaný se nesoustředil k posuzování vedlejších podmínek prvostupňového rozhodnutí, jak uvádí se v žalobě, ale hodnotil právě splnění požadavků stanovených § 167 odst. 1 daňového řádu. Zajišťovací rozhodnutí není svou povahou rozhodnutím podkladovým ve vztahu v budoucnu případně vydanému dodatečnému platebnímu výměru. Jedná se o rozhodnutí samostatné, jehož účelem je právě zajištění úhrady dosud nestanovené daně. Zjišťování důvodnosti vydání zajišťovacího příkazu vzhledem k možnému doměření daně a ekonomické situaci žalobce neznamena posuzování žádných vedlejších podmínek, ale právě rozhodných podmínek pro dodržení zákonem předepsaných požadavků pro vydání zajišťovacího příkazu. Výši zajišťované daně se žalovaný zabýval na straně 5 napadeného rozhodnutí. Výslovně uvedl, že byly jako pomůcka využity konkrétní nároky na daňový odpočet žalobcem uplatněný v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Výčet těchto nároků je zcela jednoznačně a přehledně vyjádřen v prvostupňovém rozhodnutí. Z toho je zřejmé, že výše zajištěné daně byla žalovaným přezkoumána právě v mezích žalobcem uplatněných nároků na odpočet. Formulace využitá žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí jak je citována v žalobě představuje přezkoumatelný závěr o výši zajišťované daně. Z takto formulovaného názoru zcela jednoznačně vyplývá, podle jakého předpisu bylo postupováno a aktuální informace správce daně jsou v prvostupňovém rozhodnutí uvedeny a žalovaný se jimi zabývá, jestliže odkazuje na konkrétní žalobcem uplatněné nároky na daňový odpočet. Jeli tu k dispozici přehled konkrétních fakturovaných zdanitelných plnění, o nichž vyvstaly pochybnosti o výši plnění či jeho splnění, má vydaný zajišťovací příkaz oporu ve spise. Právě těmto jednotlivým nárokům na daňový odpočet odpovídá dosud nestanovená daň, která byla zajištěna, proto nedošlo k vybočení ze zákonem stanovených kritérií pro zajištění nestanovené daně.

Soud nesdílí názor žalobce, že odvolání, tak jak bylo žalobcem uplatněno, nebylo přezkoumatelným způsobem vyřízeno. Bylo-li namítáno, že zajišťovací příkaz správce daně zmiňuje pouze skutečnosti jednou prověřované, vysvětluje se, co je zajišťovací příkaz a jaký je jeho smysl. To je zřejmé ze strany 3 a 4 napadeného rozhodnutí, vysvětluje, se jakým procesním postupem a při dodržení kterých podmínek došlo k vydání zajišťovacího příkazu a z jakých důvodů. To neznamena vydáním zajišťovacího příkazu předjímání výsledků řízení. Napadené rozhodnutí se s odvolacími námitkami vypořádává, činí tak s odkazem na učiněná skutková zjištění, ta mají oporu ve spise, jak již bylo prve uvedeno a je vysvětlen institut zajištění dosud nestanovené daně. Podané odvolání bylo tudíž přezkoumatelným způsobem vypořádáno.

Napadenému rozhodnutí je dále vytýkáno stanovení daně mimo zákonné meze ze dvou důvodů. Má tak být proto, že věc již byla jednou správcem daně posouzená. Této výhradě přisvědčit nelze. Jak již bylo řečeno, je tu rozdíl mezi řízením nalézacím a řízením, jehož výstupem je rozhodnutí o zajištění daně. V řízení zajišťovacím se posuzují výlučně podmínky podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Nezkoumá se splnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o doměření daně. Proto v řízení o zajištění daně nebylo třeba zkoumat, jsou-li dodrženy podmínky pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období.

Rozpor s ustanovením § 167 odst. 4 daňového řádu žalobce spatřuje v tom, že nebyla prokázána existence nebezpečí z prodlení. Ustanovení tohoto předpisu upravuje výši zajištěné

daně. Toho lze dosáhnout jednak stanovením podle vlastních pomůcek správce daně, jednak není-li nebezpečí z prodlení, lze vyzvat daňový subjekt ke sdělení potřebných údajů pro určení výše zajišťované daně. Možnost postupovat podle věty druhé § 167 odst. 4 zákona je správním uvážením, což je zřejmé z formulace této normy, kdy správci daně dává se na úvahu tam předpokládaný postup. To však neznamená, že tak správce daně musí postupovat. V souzené věci měl správce daně dostatek podkladů, faktur a zjištění o přijatých plněných na základě těchto faktur, které mohl využít jako vlastních pomůcek právě pro určení výše zajišťované daně. Již z toho důvodu nebylo zapotřebí aplikovat ustanovení věty druhé § 167 odst. 4 zákona bez ohledu na to, je-li tu či není nebezpečí z prodlení. Tento předpis nepřikazuje správci daně postupovat za situace, kdy nehrozí nebezpečí z prodlení nejprve podle věty druhé označeného předpisu. Protože správce daně měl k dispozici účetní doklady vztahující se k uplatnění nadměrného odpočtu, pak měl dostatek podkladů pro stanovení výše zajištěné daně, aniž bylo zapotřebí součinnosti s daňovým subjektem podle věty druhé.

Ve využití prve označených daňových dokladů soud nespatřuje žádný logický paradox. Ustanovení § 168 odst. 4 věta první předpokládá u daně, která nebyla dosud stanovena, stanovit výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Těmito pomůckami jsou právě zcela konkrétní účetní doklady žalobce. Ty je zapotřebí odlišit od pomůcek využívaných v nalézacím řízení za situace, kdy daň nelze stanovit dokazováním. V souzené záležitosti zcela konkrétní faktury posloužily jako pomůcky pro stanovení výše zajištěné daně.

V závěru žaloby není rozlišováno mezi nalézacím a zajišťovacím řízením. V souzené záležitosti není řízení o dodatečném doměření daně ukončeno. Není tudíž známa dosud nestanovená daň z přidané hodnoty. Skutečnost, že daň není stanovena, však neznamená, že takto nestanovenou daň nelze zajistit, jestliže s takovou možností zákon uvažuje ve svém ustanovení § 167. V průběhu dosud neskončeného daňového řízení proto nic nebrání tomu, aby při splnění zákonných předpokladů došlo k vydání zajišťovacího příkazu v zájmu úhrady daně, která bude teprve následně vyměřena. Ve zjišťovacím řízení se prokazují podmínky významné pro aplikaci této normy o vymahatelnosti úhrady daně. Zajišťovacím příkazem se sleduje úhrada daně v okamžiku právní moci rozhodnutí. Pomůcky tak ve smyslu § 167 odst. 4 zákona představují podklady pro stanovení výše jistoty na úhradu dosud nestanovené daně.

Vydáním zajišťovacího příkazu nedochází k tomu, jaká konkrétní daň a v jaké výši bude dodatečně doměřena. Na správci daně je s využitím označeného instrumentu zajistit, aby tu byl dostatek finančních prostředků pro úhradu daně v době ukončení daňové kontroly a vydání rozhodnutí. Nezbyvá než zopakovat, že je zapotřebí rozlišit mezi řízením nalézacím a řízením zajišťovacím, která nemusejí skončit s totožným výsledkem. Úkolem správce daně vydáním zajišťovacího příkazu je zajistit finanční prostředky v odpovídající výši k úhradě daně podle dosavadních výsledků dosud neukončeného daňového řízení.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí není z důvodů tvrzených v žalobě v rozporu s ustanovením § 167 daňového řádu.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. nebylo třeba k projednání žaloby nařizovat jednání, protože účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

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

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

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

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

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 20. dubna 2015

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava