



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: DC Metalux s.r.o.**, se sídlem Plzeň, Družstevní 2330/17, IČ 291 24 506, *zastoupené: 3 LSA, a.s., s předmětem činnosti daňové poradenství, se sídlem Praha 5, Holečkova 31, IČ 256 48 721*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne **30. července 2012**, čj. **5441/12-1500-402566**,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. července 2012, čj. 5441/12-1500-402566, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.335,- Kč, k rukám zástupce žalobkyně, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 24. 8. 2012 téhož dne doručenou do e-podatelný Krajského soudu v Plzni (dále též jen „*zdejší soud*“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, čj. 5441/12-1500-402566 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni - zajišťovací příkaz - ze dne 20. 6. 2012, čj. 405823/12/138513400595 (dále též jen „*zajišťovací příkaz*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí*“), jehož zrušení se žalobkyně rovněž domáhala. Zajišťovacím příkazem bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši 52.411.775,- Kč.

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, byly upraveny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Soud pro úplnost uvádí, že v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se jako žalovaný správní orgán označuje Odvolací finanční ředitelství.

[I] Žaloba

Žalobkyně nejprve zopakovala základní námitky uplatněné v odvolání proti zajišťovacímu příkazu a konstatovala, že Finanční ředitelství v Plzni se s těmito námitkami nevyrovnalo a použité argumenty nebyly dostatečné.

Žalobkyně měla za to, že správci daně obou stupňů posuzovali věc jednostranně, zohlednili pouze skutečnosti, které podporovaly jejich rozhodnutí, přičemž chyběl objektivní náhled na celou věc. V hrubém nepoměru tak bylo postavení správce daně, jemuž zákon nestanovuje pevné mantinely pro vydání zajišťovacího příkazu, jakož i pro následný postup po vydání zajišťovacího příkazu, s postavením žalobkyně (daňového subjektu), která byla naopak povinna daň zajistit nepřiměřenou částkou. Proti rozhodnutí správce daně bylo sice přípustné odvolání, avšak bez toho, že by bylo nadáno odkladným účinkem. Naopak, ve vztahu k žalobkyni bylo splnění povinnosti vymáháno daňovou exekucí. Žalobkyně namítala nepřiměřenost napadeného rozhodnutí neodpovídající stavu věci, v čemž spatřovala projev libovůle moci státních orgánů. V tom žalobkyně spatřovala nezákonnost rozhodnutí.

Žalobkyně připomněla, že vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 8. 2. 2012, začala vyvíjet podnikatelskou aktivitu, podala přihlášku k dobrovolné registraci plátce DPH a byla zaregistrována od 2. 3. 2012 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Řádné daňové přiznání za období 1. čtvrtletí žalobkyně podala dne 25. 4. 2012, vykázkala v něm daňovou povinnost 111.221,- Kč, kterou uhradila. Správce daně vydal dne 2. 5. 2012 platební výměr na daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2012 v souladu s podaným daňovým přiznáním. Potud vše probíhalo bez problémů a žalobkyně pokračovala v podnikání. Neočekávaná změna nastala po vydání předmětného zajišťovacího příkazu, který správce daně vydal ve vztahu k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012 a žalobkyni jím uložil složit jistotu ve výši 52.411.775,- Kč, když účinnost a vykonatelnost příkazu nastala okamžikem vydání.

Argumentace správce daně i žalovaného k odůvodnění zajišťovacího příkazu byla nedostatečná, postavená pouze na domněnkách a irrelevantních skutečnostech. I kdyby žalobkyně neplnila zákonné povinnosti (např. nezaplacení daně), bylo by přípustné vydat zajišťovací příkaz v řádech statisíců, možná milionů korun, nikoli však v řádu desítek milionů Kč. Pro většinu podnikatelů by obdobné rozhodnutí znamenalo ukončení podnikání a faktickou likvidaci. Tak tomu bylo i v případě žalobkyně. Měl-li správce daně pochybnosti týkající se schopnosti žalobkyně dostát jejím daňovým povinnostem, měl s žalobkyní v tomto smyslu jednat a učinit kroky směřující k potvrzení nebo vyvrácení jeho pochybností. Možnosti dané daňovým řádem k tomu měl. Namísto toho správce daně i žalovaný odůvodnili

vydání zajišťovacího příkazu např. tím, že jednatelka má své trvalé bydliště v sídle Úřadu městského obvodu Plzeň 3, že se sídlo žalobkyně nachází v bytovém domě bez skladových prostor, že společnost nemá zaměstnance nebo že se pracovnice správce daně nemohly dne 4. 6. 2012 dozvonit na zvonek jediného společníka žalobkyně, když navíc na tomto zvonku chybělo označení firmy žalobkyně. Pokud takové skutečnosti mohou vzbudit důvodné pochybnosti o schopnosti žalobkyně platit daň, potom by finanční úřady mohly vydávat zajišťovací příkazy doslova jak na běžícím páse, neboť nedostatky obdobné povahy existují u nespočtu daňových subjektů. Zajišťovací příkaz je natolik specifickým zásahem do základních práv dotčeného subjektu, že by jeho vydání mělo být precizně podloženo a odůvodněno. V daném případě však žalobkyně trvala na tom, že napadené rozhodnutí, resp. zajišťovací příkaz, byl vydán v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména se zásadou přiměřenosti a legitimního očekávání, vykazoval znaky účelovosti, libovůle a nerovného postavení stran. Posouzení právní otázky spojené s otázkou dodržení zásad přiměřenosti, legitimního očekávání a nepřípustnosti překvapivého rozhodnutí úzce souvisí s podmínkami vymezenými v § 167 odst. 4 daňového řádu, podle kterých se výše zajištěné daně stanoví podle vlastních pomůcek. Otázka užití pomůcek v daňovém řízení byla, dle žalobkyně, otázkou zásadní. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správce daně při vydání rozhodnutí disponoval s jedinou pomůckou - a to s daňovým přiznáním, které podala žalobkyně. Využití pomůcek bylo v minulosti posuzováno soudními orgány všech stupňů, možné je odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 31. srpna 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, který ve vztahu k pomůckám stanovil obecnou povinnost správce daně vždy aplikaci pomůcek posuzovat i z pohledu zohlednění výhod plynoucích pro dotčený daňový subjekt, byť je daňový subjekt neuplatnil. V době citovaného nálezu Ústavního soudu šlo o aplikaci tehdy platného § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když prakticky totožné ustanovení bylo přejato do podmínek dnes platného daňového řádu v jeho § 98 odst. 2. Z postupu správce daně, a stejně tak žalovaného, je zřejmé, že při výpočtu zajištěné daně byla využita pouze ta část pomůcky, která se hodila. Jen tímto způsobem mohl být obhájen nesmyslný výpočet údajně ohrožené daně ve výši více než 52 milionů korun, kterou správce daně okamžitě, bez dalšího, fakticky ještě před tím, než své rozhodnutí žalobkyni doručil, požaduje zaplatit, když současně tento požadavek uplatňuje cestou exekučního řízení, resp. zablokováním bankovních účtů žalobkyně.

Jakýkoli odkaz na instituty spojené s právními závěry stran možného uznání nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s § 72 odst. 1, § 73 zákona o dani z přidané hodnoty jsou v dané věci, dle žalobkyně, irelevantní. Správce daně se při stanovení výše povinnosti spokojil s jakýmsi výpočtem, který stanovil výši údajně ohrožené daně, když jakoukoliv možnou výhodu spojenou s nárokem na odpočet daně spojuje s právními názory, ke kterým je možné dojít výhradně na základě dokazování - tedy postupem, o který se správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu ani nepokusil. Dokazování a závěry spojené s aplikací výše zmíněných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty jsou ale postupy vyloučené tím, že v dané věci jde o aplikaci pomůcek ve smyslu podmínek daných daňovým řádem jako celku, nikoliv pouze odkazem na jeho § 167 odst. 4.

Dále (s odkazem na str. 6, resp. str. 7 napadeného rozhodnutí) je mj. odkazováno na postup ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nevysvětlil, proč bylo nutné postup, který činní vydaný zajišťovací příkaz splatným okamžikem vydání, bez jeho

doručení, nutné využít. Žalovaný pouze tvrdí reálné nebezpečí z prodlení, aniž by pro takové tvrzení měl jakýkoliv relevantní důkaz, resp. aniž by aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty vztáhl na daný skutkový průběh. Dle žalobkyně aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je v dané věci nepřezkoumatelná, šlo o účelové a svévolné zneužití mocenského postavení vrchnostenského orgánu veřejné moci s jediným cílem - vyloučit daňový subjekt z obchodní činnosti a nesmyslně vysokou finanční povinností žalobkyni fakticky obchodně zlikvidovat.

Žalobkyně rovněž tvrdila, že žalovaný se nevyrovnal ani s tou částí odvolacích námitek, kdy žalobkyně dovozovala neplatnost právních úkonů s odkazem na obecné zásady práva. Následně citovala příslušnou část odvolání a doplnila, že obecná pravidla práva soukromého, zde pak pravidla spojená s posouzením platnosti či neplatnosti právních úkonů, se vztahují i na daňové řízení; to lze dovodit z právního názoru vyjeveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. srpna 2007, čj. 2 As 88/2006 - 56, podle kterého požadavek, aby právní úkon, má-li mít právní účinky, byl učiněn svobodně, je obecné pravidlo soukromého práva platné zásadně i v právu veřejném. Tuto část odvolacích námitek posoudil žalovaný na str. 12 rozhodnutí zcela nesprávně. Obecná pravidla soukromého práva ve vztahu k platnosti či neplatnosti právních úkonů dopadají i na právo veřejné. Samotné popření této skutečnosti má vliv na zákonnost rozhodnutí jako celku, navíc ho zatěžuje nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Ve vztahu k platnosti či neplatnosti právních úkonů žalobkyně považovala za vhodné uvést i to, že rozhodnutí vrchnostenského orgánu je výsledkem správní úvahy. Jde ale současně i o právní úkon a otázkou platnosti či neplatnosti právního úkonu se samotné daňové právo nikde nezabývá. Pouze soukromé právo s důsledkem možné absolutní neplatnosti právního úkonu výslovně vymezuje ty (zásadní a nejvážnější) situace, které mají za důsledek absolutní neplatnost právního úkonu. Jednou z takových situací je mj. i nemožné plnění. Pak je nutné posoudit, zda *a)* správce daně, resp. žalovaný, může učinit rozhodováním o výši zajištění daně absolutně neplatný právní úkon tím, že stanoví povinnost, kterou není možné splnit, a *b)* je správce daně, resp. žalovaný, povinen zabývat se otázkou splnitelnosti povinnosti, kterou určuje ve své správní úvaze. Žalovaný svým vyjádřením k odvolací námitce prakticky tvrdil, že správce daně, bez ohledu na obecně platné soukromé právo, se otázkou platnosti právních úkonů zabývat nemusí, neboť tato otázka se jej netýká. Současně se otázkou splnitelnosti či nesplnitelnosti uložené podmínky správce daně nemusí zabývat ani ve své správní úvaze.

Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasila. Otázka vydání zajišťovacího příkazu není otázkou rozhodnutí spojeného s prokázaným porušením nějaké právní povinnosti. Je samozřejmé, že pokud správce daně rozhoduje o otázce výše např. dodatečně vyměřené daně, jde o výsledek celého procesu a výše dodatečně vyměřené daně je spojená s mírou porušení povinností na straně dané osoby. V takovém případě je otázka splnitelnosti povinnosti - tedy schopnosti doplacení dodatečně vyměřené daně - otázkou sekundární. Primární otázkou je fakt, že daňový subjekt porušil podmínky spojené s výpočtem výše daňové povinnosti v minulosti, tedy daň již měla být v minulosti zaplacená. Toto ale není případ otázky zajištění daně na budoucí daňovou povinnost. Daňový subjekt (zde žalobkyně) dosud nic neporušil, a pokud se správce daně rozhodne k postupu, kdy si bude zajišťovat budoucí daň, musí respektovat ve smyslu zásady zákonnosti celé platné právo - tedy i podmínky práva soukromého se vztahem k platnosti či neplatnosti právního úkonu. Stejně

tak se žalovaný musí ve správní úvaze zabývat tím, zda je jím stanovená povinnost vůbec splnitelná. To se v daném případě nestalo. Správce daně, resp. žalovaný, tuto otázku vůbec neposuzovali, neboť je dle jejich názoru jedno, zda stanovená povinnost je splnitelná či ne. S touto otázkou je spojená i otázka respektování i dalších ustanovení zákona - konkrétně daňového řádu. Správní orgány obou stupňů pominuly povinnosti spojené s aplikací § 98 odst. 2 daňového řádu. Obdobně žalovaný obešel i argumentaci žalobkyně stran zneužití práva. Žalobkyně v odvolání uvedla, a to s odkazem na judikaturu soudu, že definice či vymezení situace, kdy může dojít ke zneužití práva, je objektivní stav, který může naplnit jak daňový subjekt, tak i orgán veřejné moci. Dle žalobkyně orgán veřejné moci právo zneužil - správce daně i žalovaný jednali a postupovali jenom zdánlivě dovoleně, což ve svém důsledku vede k postupu nedovolenému, resp. nezákonnému. V souvislostech jednotlivých odvolacích námitek byl dle žalobkyně takový závěr důvodný. Žalovaný se s touto námitkou nevyrovnal, pouze ji jako nepřístojnou odmítl s tím, že judikatura Nejvyššího správního soudu se zneužitím práva zabírala ve zcela jiné souvislosti (odkaz na str. 12 rozhodnutí). Tím žalovaný zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný zpřístupnil žalobkyni ty doklady, které správce daně v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu zatajil. Na tento postup žalobkyně reagovala doplněním podaného odvolání s datem 23. 7. 2012, kde mj. uvedla, že správce daně v rámci svého rozhodnutí zohlednil nikoliv vše, co vyšlo najevo v rámci jeho vyhledávací činnosti, ale jen to, co se mu hodilo pro jeho záměr, a tím byla likvidace firmy formou jejího okamžitého vyřazení z obchodní činnosti. Žalobkyně vztáhla tuto námitku i k té části odvolání, kdy dovodila zneužití práva. Tím žalobkyně reagovala na skutečnosti, které vyplývaly z obsahu listin ve správním spisu, tak jak jí byly zpřístupněny poté, co je správce daně v prvním stupni před žalobkyní zatajil, resp. část jich ani nezpracoval. Šlo o obsah úředního záznamu ze dne 4. 6. 2012 popisující činnost správce daně při údajném místním šetření, která ale byla v prvoinstančním rozhodnutí prezentována jinak. Stejně pak fakt ověření si reálnosti obchodní činnosti žalobkyně (úřední záznam ze dne 26. 6. 2012), což se při prokázání toho, že jde o reálnou činnost, nijak nezohlednilo v dalším posuzování věci. Takové zjištění správce daně opět odporuje závěru o neodkladnosti postupu ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalobkyně následně citovala část odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 13), k němuž pak uvedla, že uvedené závěry žalovaného podporují a prokazují názor, podle kterého se žalovaný i nelogickou a nesmyslnou argumentací snaží za každou cenu udržet či opravit nezákonné rozhodnutí správce daně. Obsah listin prokázal, že není zřejmé, jaká zjištění vedla k závěru o neodkladnosti a důvodnosti postupu při vydání zajišťovacího příkazu na 52.411.775,- Kč (žalobkyně poukázala na rozporné části odůvodnění, zpochybnila ověření si obchodní činnosti žalobkyně s renomovanou firmou jakožto důvod pro obavu spojenou s vymahatelností daně). Žalovaný se za každou cenu snažil podpořit postup správce daně v prvním stupni, neboť již toto rozhodnutí bylo fakticky likvidační, ale současně nezákonné.

[III] Vyjádření finančního ředitelství

Finanční ředitelství v Plzni se vyjádřilo k žalobě podáním datovaným dne 19. 10. 2012. Argumentačně vycházelo z odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považovalo

za zákonné a přezkoumatelné. Z těchto důvodů navrhovalo žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

[III] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud po provedeném jednání, při němž strany sporu setrvaly na svých stanoviscích, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud vnímal podstatu sporu ve dvou základních rovinách (při respektování žalobních námitek). V první řadě šlo o to, zda situace byla vůbec zralá k uplatnění institutu zajištění daně, následně pak bylo nutné posoudit, zda správce daně nepochybil při určení výše jistoty.

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

Podle § 167 odst. 2 daňového řádu, zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle § 167 odst. 3 daňového řádu, není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Podle § 167 odst. 4 daňového řádu, u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2012 (dále též jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“), hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.

Finanční ředitelství v Plzni v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsáhle popsalo skutečnosti, které jej vedly k postupu ve smyslu § 167 daňového řádu. Stejně tak učinil správce daně v rozhodnutí prvoinstančním. V tomto směru bylo v napadeném rozhodnutí především konstatováno: „(...) Odvolatel - společnost DC Metalux s.r.o. - byl do obchodního rejstříku zapsán Krajským soudem v Plzni (...) dne 8. 2. 2012 se základním kapitálem v minimální zákonné výši Kč 200.000,- Kč. Na základě přihlášky k dobrovolné registraci k dani z přidané hodnoty byl odvolatel k této dani zaregistrován od 2. 3. 2012 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Jednatelem je paní J.R. (...) J.R. má v obchodním rejstříku a současně v celostátním registru obyvatel zapsanu adresu trvalého pobytu (...) sídlo Úřadu městského obvodu Plzeň 3. (...) Dne 4. 6. 2012 v rámci institutu vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu provedl správce daně místní šetření na adrese sídla odvolatele. (...) Na výše uvedené adrese sídla odvolatele má zároveň bydliště společník odvolatele J.P. (...) Při tomto místním šetření správce daně zjistil, že na předmětné adrese nemá odvolatel žádné označení, z něhož by bylo patrné, že na této adrese sídlí; na zvonku je uvedeno pouze „P... Restaurace JP s.r.o.“; při místním šetření nebyl nikdo ze společnosti DC Metalux s.r.o. zastižen, na opakované zvonění nikdo nereagoval. (...)“. Prvoinstanční správní orgán rovněž doplnil, že: (...) Správce daně má pochybnosti o vykazované daňové povinnosti, neboť z výpisů z bankovních účtů (...) je zřejmé, že proběhly úhrady pouze ve výši vykázaného porřízení zboží z jiného členského státu a platby za dodané zboží v tuzemsku. Úhrady za zboží, které je vykázáno v podaném daňovém přiznání k DPH jako nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, nejsou na bankovních účtech zaevidovány. Vzhledem k výši plnění (s odkazem na zákon o omezení platby v hotovosti č. 254/2004 Sb.) správce daně nepředpokládá, že by úhrady za porřízení zboží byly hrazeny hotově. Dle zjištění správce daně bankovní účet společnosti (= eurový) vykázal k 28. 5. 2012 zůstatek pouze ve výši 11.385,46 a bankovní účet společnosti (= korunový) k 28. 5. 2012 zůstatek pouze ve výši 1.878,38. Částky, které byly připisovány ve prospěch daňového subjektu, byly obratem odepisovány, a to jak co se týče splaceného obchodního podílu, a tedy základního kapitálu, tak i osmi plateb ze zahraničí v rádech statisíců EUR, které až na jednu výjimku byly téhož dne poukázány v téměř celé výši dál, opět do zahraničí. Jak již bylo výše uvedeno, daňový subjekt se zabývá obchodováním s drahými kovy. Na webových stránkách Puncovního úřadu Praha jsou registrovány právnické osoby, jejichž činnost spočívá v zprostředkování, výkupu a dalších činnostech spojených s touto komoditou. Společnost DC Metalux, s.r.o. v tomto seznamu registrována není. Je tedy otázkou, zda plnění proběhla tak, jak byla daňovým subjektem deklarována, a zda by daňový subjekt vůbec měl nárok na uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty, resp. vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vznikla správci daně důvodná obava, že daňový subjekt neprokáže podmínky uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH. (...) Na základě shora uvedených skutečností a s ohledem na zjištěný obrat na Vašem bankovním účtu a dosavadní výši Vaší daňové povinnosti má správce daně důvodnou obavu, že daň z přidané hodnoty bude v době její splatnosti nedobytná. Uvedenou správní úvahu správce daně konkrétně podporují dále například tyto skutečnosti: Výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v rádech desítek milionů korun a z nich vyplývající výše vlastní daňové povinnosti; Společnost není přihlášena k silniční dani; Společnost není přihlášena k dani ze závislé činnosti, tzv. že nemá žádné zaměstnance; Nebyla zjištěna žádná vozidla evidovaná na společnost; Nebyla zjištěna žádná nemovitost; Sídlo společnosti je v bytovém domě s neoznačenou schránkou a jménem

společnosti; Správcem daně nebyly zjištěny žádné skladovací prostory; Na bankovních účtech neprobíhají žádné operace spojené s podnikatelskou činností daňového subjektu.“

Soud je přesvědčen, že takto vymezené okolnosti odpovídají tomu, co zákonodárce mínil jako odůvodněné obavy, které mohou vést k nedobytnosti, příp. značným obtížím při vybírání daně. Jistě, každá taková skutečnost posuzovaná separátně se může jevit jako méně významná, avšak hodnoceno v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňující obavy správce daně. Ostatně, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31 (k dispozici na www.nssoud.cz), mj. konstatoval, že „*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 odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daně v době její vymahatelnosti uhradit.*“ Krajský soud proto v této linii pohledu na věc neshledal takové nedostatky, které by bylo nutné správcům daně obou stupňů vytknout.

Jinak tomu bylo ovšem stran přesvědčivosti zdůvodnění výše jistoty.

Správce daně se k ní vyslovil v zajišťovacím příkazu tak, že: (...) *Pro stanovení výše zajišťované daně použil správce daně v souladu s § 167 odst. 4 následující pomůcky: Součet ř. 1 a ř. 3 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 30 dní (od 2. 3. 2012 do 31. 3. 2012, tj. od data registrace do konce zdaňovacího období) 1. čtvrtletí 2012, činí ZD 86.393.039,- Kč a 20 % 17.278.607,- Kč; denní vypočtená daňová povinnost se rovná 575.953,56 Kč 2. čtvrtletí 2012 je složeno z 91 dne; 91 x 575.953,56 Kč se rovná 52.411.775,- Kč. Celkový zjištěný obrát, kterému odpovídá daň z přidané hodnoty v základní sazbě daně ve výši 52.411.775,- Kč (vypočteno dle § 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), se rovná částce (základu daně) 262.058.875,- Kč. (...) Získal-li správce daně takové informace o přijatých platbách, aby mohl vyloučit souvislost některých plateb s předmětem daně z přidané hodnoty, pak tyto zjištění při vydání zajišťovacího příkazu zohlednil. Na základě tohoto postupu zpracoval správce daně výše uvedený rozpis, dle kterého Vám ukládá zajistit daň. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný jeho vydáním. Nebezpečí z prodlení spatřuje správce daně v tom, že jsou-li zjištěné finanční prostředky, kterými aktuálně disponujete, úplatou za zdanitelná plnění, pak s ohledem na Vaše majetkové poměry existuje značné riziko, že daň z přidané hodnoty nebude zaplacená, resp. že tato daň bude obtížně vymahatelná. Zjistí-li správce daně nebo má-li podezření, že plátce disponuje finančními prostředky, jejichž výše není adekvátní jeho majetkovým poměrům a má-li pochybnosti, že tyto finanční prostředky souvisí se zdanitelnými plněními, má povinnost s ohledem na výše uvedené učinit taková opatření, aby došlo k vybrání dosud nestanovené daně. Z informací, které o Vás správce daně má k dispozici z analytickovyhledávací činnosti, vyplývá, že vzhledem k Vaším majetkovým poměrům, lze předpokládat, že Váš majetek nebude dostačující k zaplacení daňových povinností ve významnější výši, navíc, jak již bylo zmíněno, veškeré zjištěné přijaté finanční prostředky byly okamžitě z účtu daňového subjektu dále odesílány ve prospěch třetích osob, proto je třeba úhradu uvedených daňových povinností zajistit ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty bezodkladně, neboť hrozí nebezpečí z prodlení.“*

Žalovaný pak na str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí uvedl: „(...) K otázce výše zajišťované daně, již odvolatel též napadá, uvádí odvolací orgán následující. Podle ust. § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Správce daně postupoval při stanovení výše zajišťované částky zcela ve smyslu uvedeného ustanovení, když jako pomůcku pro stanovení této výše využil údaje vykázané odvolatelem v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012. Správce daně vycházel z úvahy, že obchodování odvolatele za období 2. čtvrtletí 2012 - nákup a prodej drahých kovů - vykazuje obdobný charakter jako obchodování za období předcházející, tj. za období měsíce března 2012 (vykázané v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2012). Z tohoto důvodu správce daně použil údaje z daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2012 a stanovil denní daňovou povinnost a po té předpokládanou povinnost za 2. čtvrtletí 2012. Tento postup je zřejmý z textu zajišťovacího příkazu. Správce daně při stanovení výše zajišťované částky nezohlednil odvolatelem vykazovaný nárok na odpočet, a to z důvodů rovněž zřejmých z textu zajišťovacího příkazu. Odvolatel totiž v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2012 vykázal přijaté plnění od tuzemských plátců daně ve výši základ daně 40.536.954,- Kč, daň 8.107.391,- Kč a rovněž uskutečnění zdanitelného plnění ve výši základ daně 41.093.062,- Kč, daň 8.218,612,- Kč. Správce daně zjistil, že úhrady za tato přijatá plnění neproběhly přes bankovní účty odvolatele, zřejmě byly placeny hotově, tj. bez faktické možnosti ověření proběhlých plateb. Dále správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že odvolatel obchoduje s drahými kovy, tj. komoditou, která je dlouhodobě považována za tzv. rizikovou, neboť právě obchod s drahými kovy je spojován s častými daňovými úniky, což logicky představuje zvýšenou opatrnost správců daně při existenci určitých pochybností o průběhu vykazovaných obchodů. (...) Odvolatel dále v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 vykázal pořízení zboží z jiného členského státu v částce základ daně 45.299.977,- Kč, daň 9.059.995,- Kč a ve stejné výši si pak uplatnil nárok na odpočet daně. Tento nárok správce daně při stanovení výše zajišťované daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 nezohlednil, a to především z toho důvodu, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., tj. pochybnost o použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Odvolatel totiž nevykázal ani v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012, jehož údaje využil správce daně jako pomůcky při stanovování výše zajišťované částky, dodání tohoto zboží do jiného členského státu, vývoz ani dodání v tuzemsku. S přihlédnutím ke zjištění správce daně, že sídlo odvolatele se nachází v bytovém domě s neoznačeným názvem společnosti, neexistují skladové prostory, společnost nemá žádné zaměstnance, jednatelka společnosti má trvalý pobyt evidován na úřadě městského obvodu, odvolatel není přihlášen k silniční dani, tudíž nepoužívá žádné vozidlo k ekonomické činnosti, na bankovních účtech neprobíhají žádné operace svědčící o podnikatelské činnosti subjektu, např. platby pojistného, režijních nákladů, platby vztahující se k případným nájům skladovacích prostor, platby za přepravu zboží apod., vznikla správci daně oprávněná obava, že nárok na odpočet daně nebude ani v případě pořízeného zboží z jiného členského státu doložen dle ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.“.

Z výše uvedeného je zřejmá detailnost popisu mechaniky výpočtu výše jistoty a důvody, které správní orgány vedly k obavám. Co však soud postrádá, je objasnění zásadní

otázky, totiž proč taková výše a proč její umocnění aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. To vynikne zejména vedle správními orgány nikterak nezpochybnované krátké doby podnikatelské činnosti žalované a faktu, že předchozí daňová povinnost (ve vztahu k DPH) byla žalobkyní uhrazena. Soud si je vědom toho, že je to jistě nejobtížnější fáze celého procesu, to ale ještě umocňuje nezbytnost jeho perfektního vyargumentování. Zatímco stran důvodů použití vlastního daňového institutu a způsobu jeho stanovení obě rozhodnutí ob stojí, v případě ozřejmění důvodů výše jistoty přesahující padesát milionů korun a nutnosti stanovit jeho účinnost a vykonatelnost okamžikem jeho vydání tomu tak není. Tuto žalobní námitku proto soud shledal jako důvodnou.

K námitce týkající se pohledu správních orgánů na dopad obecných pravidel soukromého práva do práva veřejného (zde daňového) soud poznamenává, že elementární zásady práva stojí nad jeho členěním na soukromé a veřejné. V případě daňového řízení jsou vtěleny do základních zásad, specifikovaných v ustanoveních § 5 - § 9 daňového řádu. Žalovaný při formulaci příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí akcentoval veřejnoprávnost daňového řízení, což je v pořádku. Tvzení „*není možné se ztotožnit ani s argumentem odvolatele, že na oblast práva veřejného dopadají pravidla a zásady práva soukromého*“ by mohlo působit jako poněkud zavádějící pouze v tom případě, kdy by soukromoprávní a veřejnoprávní oblast byly v principech ovládány zcela odlišnými zásadami a bylo by nutné hledat možný přesah jedné do druhé. Tak tomu ovšem není, protože, jak je uvedeno výše, základní pravidla jsou společná. Závěry žalovaného proto nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Na základě výše uvedeného soud konstatuje, že závěry Finančního ředitelství v Plzni prezentované v napadeném rozhodnutí stran výše uloženého zajištění daně byly nedostatečně odůvodněné. **Žaloba byla proto shledána důvodnou a soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení. Současně soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení,** v němž je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[IV] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

Žalobkyni byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši **15.335,- Kč**, skládající se **a)** ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **3.000,- Kč**, a dále **b)** z odměny zástupce za celkem tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení; žaloba; účast na jednání soudu konaném dne 26. 8. 2014), ohodnocené částkou 2.100,- Kč/úkon za dva úkony právní služby poskytnuté před 31. 12. 2012 (převzetí a příprava; žaloba) a 3.100,- Kč/úkon za jeden úkon právní služby poskytnuté po 31. 12. 2012 (účast na jednání), tj. celkem **7.300,- Kč**. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, celkem tak **900,- Kč**, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů

a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“).

Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu dne 26. 8. 2014, a to ve výši **400,- Kč** [100,- Kč za každou ze čtyř promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty z Prahy do Plzně v délce jedné hodiny].

Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši **1.594,- Kč** za cestu z Prahy (adresa kanceláře zástupce) do Plzně (adresa soudu) na jednání soudu a zpět dne 26. 8. 2014 a představující celkem 172 km (2 x 86 km) při použití osobního vozu tov. zn. Mercedes Benz s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 15,6 litru benzínu automobilového (95 oktanů) na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,70 Kč, což v daném případě činí **636,- Kč** [3,70 Kč x 172 km²], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí **958,- Kč** {[15,6 litru x 35,70 Kč)/100] x 172 km²}, to vše ve smyslu § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 2, odst. 3 větou třetí a odst. 4 větou čtvrtou zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 435/2013 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2014), když cena benzínu automobilového (95 oktanů) stanovená v § 4 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí 35,70 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč.

Protože žalobkyně byla zastoupena zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **2.141,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo odpůrci určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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 nejbližší 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 Plzni dne 26. srpna 2014

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu