



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **SLOVLIKER ČR, s.r.o.**, se sídlem Hudcova 78b, Brno, zastoupeného JUDr. Jiřím Jestřábem, advokátem, se sídlem Hlinky 142a, Brno, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 14.6.2012, č.j. 3464-3/2012-130100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 22.8.2012 domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc č. j. 3464-3/2012-130100-21 ze dne 14.6.2012, kterým bylo přezkoumáno rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště č. j. 5308/2012-136400-024 ze dne 1.6.2012 – zajišťovací příkaz, a kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce namítl, že v souzené věci nebyla důvodnost obavy z nedobytnosti daně či z výběru spojeného se značnými obtížemi a nebyly tak splněny předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu správcem daně. Zároveň žalobce napadl procesní postup správce daně při vydání zajišťovacího příkazu.

[3] K důvodům správce daně uvedl žalobce následující. Nejprve žalobce napadl důvod, že nebyla řádně zaplacená daň za březen 2012, s tím, že daň byla zaplacená zcela ve lhůtě 7 dnů po splatnosti daně, přičemž většina plateb byla provedena v ochranné pětidenní lhůtě. Postupné splacení naopak dokládá schopnost žalobce uhradit i větší částky daně a potvrzovalo i záměr žalobce řádně plnit své daňové povinnosti.

[4] V případě nedoplňování zajištění se jednalo o ojedinělé případy, v celkové výši zanedbatelné, navíc způsobené rozdílným výpočtem zajištění. Žalobce byl dohodnut s celním úřadem, že bude na nedostatečné zajištění upozorněn. Vždy byl schopen flexibilně reagovat a své povinnosti plnit. O nevýznamnosti pochybení svědčí i rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 13.1.2012, č. j. 172-4/2012-130100-23 o navýšení objemů výrobků přijímaných v režimu podmíněného osvobození od daně.

[5] Ke své platební morálce žalobce uvedl, že platby na spotřební daň zasílal průběžně a s předstihem.

[6] K narůstající tendenci výše neuhrazené nezajištěné daně před lhůtou splatnosti uvedl, že připravoval přeměnu společnosti z postavení osoby poskytující službu v podobě přijímání vybraných výrobků, minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně, na subjekt obchodující s pohonnými hmotami. Žalobce testoval finanční stabilitu svých partnerů tím, že po nich požadoval platby předem, případně v kratších lhůtách a postupně přecházel na režim standardních plateb. Tímto krokem byl částečně narušen i tok finančních prostředků směrem k žalobci.

[7] Dále žalobce namítl, že při projednávání podmínek udělení povolení k provozu daňového skladu byl srozuměn s podmínkou předplacení spotřební daně mimo prostředky, které byly hrazeny na zajišťovací účet. V kombinaci předplacené daně a prostředků na zajišťovacím účtu mohlo dojít k uspokojení spotřební daně za květen 2012 do výše 98.200.293 Kč, tedy 77% daně, a to 33 dnů před její splatností, a kdyby nepřistoupil celní úřad k vydání zajišťovacího příkazu, byl by žalobce schopen daň uhradit v plné míře tak, jako vždy před tím.

[8] Použití finanční analýzy za rok 2009 a 2010 považuje žalobce za relevantní. Jednak tuto analýzu správce daně vůbec neměl k dispozici a vycházel pouze ze závěrů této analýzy, a jednak její využití nebylo pro posouzení otázky zaplacení spotřební daně za květen 2012 adekvátní, neboť se týkala povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně, tedy specifických kritérií, které nemusí reflektovat celkový ekonomický obraz žalobce. Navíc vznikla v době, kdy žalobce ještě ani s minerálními oleji neobchodoval.

[9] Žalobce dále odkázal na komentář k ustanovení § 167 daňového řádu s tím, že ani správce daně neuvedl, že by žalobce činil kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně, což je okolnost, pro kterou zejména má být vydáván zajišťovací příkaz. Zároveň zde existovaly běžné prostředky, které mohl správce daně využít, a to např. exekuční příkaz, když žalobce vlastní majetek v řádu desítek milionů korun. Zajišťovacím příkazem by si správce daně neměl ulehčovat svoji běžnou činnost. Pro demonstraci nepřiměřenosti vydání zajišťovacího příkazu odkázal žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobce namítl, že žalovaný měl využít mírnějších prostředků, zejména možnosti průběžného zajištění daně podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních, k čemuž opět odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobce namítl, že správce daně měl vyčkat, zda bude spotřební daň zaplacená a teprve poté podniknout v případě nezaplacení další kroky, když žalobce byl schopen své daňové povinnosti plnit z plateb, které na jeho účet přicházely z nově uskutečněných obchodů

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný se nejprve vyjádřil k povaze institutu zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 167 a násl. daňového řádu a uvedl, že zajištění úhrady dopadá na dva okruhy situací, a to jednak na zajištění úhrady dosud nestanovené daně, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, případně vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi, a jednak na daň sice již stanovenou, ale dosud nesplatnou. Zajišťovací příkaz je tedy rozhodnutím předběžným, dočasným prostředkem k dosažení cíle správy daní, který musí být odůvodněn obavou správce daně, že úhrada bude v budoucnu zcela nebo částečně nedobytná nebo výběr bude spojen se značnými obtížemi. Tyto obavy mohou mít původ v minulém chování daňového subjektu, v jeho aktuální ekonomické situaci apod. V případě žalobce tato obava existovala a jiný, mírnější prostředek – zástavní právo, nebylo možno užít, neboť se nejednalo o již stanovenou daň.

[11] Žalovaný dále uvedl, že žalobce sice rozebírá jednotlivé důvody, nicméně bez vzájemných souvislostí. Podle žalovaného ale jednotlivé důvody nelze posuzovat izolovaně, ale pouze s ohledem na platební morálku žalobce, majetkovou situaci žalobce, jeho ekonomickou situaci a obchodovanou komoditu. Neuhrazení spotřební daně za březen 2012 je jen jedním z řady důvodů, vedle např. navyšování průběžného zajištění až na poslední chvíli, na výzvu správce daně. O nedobré ekonomické situaci žalobce svědčí skutečnost, že na úhradě daně se podíleli dodavatelé žalobce, a to zálohovými platbami, výsledky finanční analýzy za rok 2010, zatížení nemovitého majetku zástavními právy ve prospěch společnosti MIDESTA s.r.o. a Finančního úřadu Brno III. Mimo to čelil žalobce i insolvenčnímu návrhu, ze kterého lze dovodit, že má žalobce pohledávku ve výši 7.250.000 Kč. Aktuální ekonomická situace žalobce ve vztahu ke geometrickou řadou narůstající výši dosud nestanovené spotřební daně a očekávaným dalším dovozem ve zdaňovacím období červen 2012 byla shledána jako situace odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu. Následně byl tento závěr potvrzen dalším nárůstem nestanovené daně za období červen 2012 o dalších cca 32.000.000 Kč.

[12] K předplácení daně žalovaný uvedl, že žalobce nesprávně chápe zákonný požadavek na zajištění daně a nerozlišuje dostatečně mezi úhradou zajištění daně na depozitní účet a úhradou spotřební daně na osobní daňový účet. Zároveň odkázal i na argumentaci žalobce

stran použití zajištění daně jako na další potvrzení nedobré ekonomické situace žalobce, neboť existence zajištění je podmínkou další činnosti žalobce.

[13] Argumentace stran finanční analýzy je zavádějící. Analýza se zabývala jak celkovou ekonomickou situací daňového subjektu, tak i specifickými otázkami. Žalobcem namítanou judikaturu označil žalovaný jako nepřípadnou a citace za vytržené z kontextu daných rozhodnutí. Zároveň oponoval, že mírnějším prostředkem ve vztahu k žalobci může být exekuční příkaz, když se v případě zajištění jedná o zajištění nestanovené daně. Je tedy nevhodné, aby byla nejprve daň stanovena, poté vedena daňová exekuce a poté, v případě její neúspěšnosti, byl vydán zajišťovací příkaz. Tento postup označil žalovaný jako popírající smysl zajišťovacího příkazu a při akceptaci námitky žalobce by bylo uvedení zajišťovacího příkazu v zákoně zcela nadbytečné.

IV. Replika žalobce

[14] V rámci repliky žalobce uvedl, že nadále považuje argumenty žalovaného za vyvrácené již žalobou. K odkazu žalovaného na obchodovanou komoditu uvedl, že přístup žalovaného je vůči žalobci diskriminační. Úhrada navýšení průběžného zajištění až na poslední chvíli bylo způsobeno odlišným výpočtem žalobce a správce daně a zároveň žalobce uvedl, že spoléhal na dohodu, kterou měl s Celním úřadem Uherské Hradiště a podle které vždy postupoval. Odkaz na insolvenční řízení považoval žalobce za zcela irelevantní, když z výsledku insolvenčního řízení vyplývá, že proti uvedené pohledávce měl započitatelnou pohledávku ve výši 738.000.000 Kč.

[15] K nárůstu nestanovené nezajištěné daně o dalších 32.000.000 Kč za období červen 2012 uvedl, že jednak je pro zákonnost zajišťovacího příkazu nutno vycházet ze skutkového stavu před 1.6.2012 a jednak nárůst daňového dluhu byl důsledkem ochromení činnosti žalobce následkem zajišťovacího příkazu.

[16] Žalobce nesouhlasil ani se závěry žalovaného stran předplacení spotřební daně a zároveň ve vztahu k finanční analýze uvedl, že žalobní námitka se týkala skutečnosti, že správce daně nebyl s obsahem finanční analýzy seznámen a k samotnému obsahu analýzy namítl, že vždy existuje několik možností jak konkrétní posudek uchopit, na co se zaměřit a vyhotovit i příslušný závěr.

V. Posouzení věci krajským soudem

[17] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl poté, co ve věci nařídil jednání.

[18] Po provedeném jednání dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Soud posoudil žalobu v souladu s dispoziční zásadou přísně v rozsahu žalobních námitek. Dílčími žalobními námitkami, zpochybňující jednotlivé důvody, pro které správce daně a následně žalovaný

rozhodli o vydání zajišťovacího příkazu, ve svém souhrnu žalobce napadl oprávněnost vydání zajišťovacího příkazu z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro jeho vydání, tedy z důvodu, že nemohla na straně správce daně vzniknout oprávněná obava z nedobytnosti daně či z výběru spojeného se značnými obtížemi.

[19] Soud při posouzení tohoto stěžejního žalobního tvrzení vycházel z náhledu obsaženého v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2010-139. V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud nastínil základní hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně, kterým je vydán zajišťovací příkaz. Předně uvedl, že „je povinností správce daně (celního úřadu) řádně odůvodnit, proč pokládá vybrání daně za ohrožené, či přesněji řečeno, v čem spočívají důvody jeho obavy, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.“ Zároveň poukázal na zásadu jednotnosti daňového (celního) řízení a připomněl, „že přezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů a dostatečnost jejich odůvodnění je třeba zkoumat dle obsahu prvostupňového i druhostupňového rozhodnutí.“

[20] Přímou ve vztahu k zajišťovacímu příkazu uvedl, že „*Celní úřad byl povinen ve svém rozhodnutí uvést konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč dle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu (v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně), nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno uvést konkrétní důvody, pro které správce daně pokládá toto vybrání daně za ohrožené. Samotná skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, obavy celního úřadu žádným způsobem neodůvodňuje. ...Strohé konstatování o existenci odůvodněné obavy, že v době splatnosti a vymahatelnosti bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je pouhou citací shora uvedeného ustanovení zákona, nikoli sdělením důvodů rozhodnutí s odkazem na konkrétní skutkový stav projednávané věci. Řádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod.*“ Zároveň zdejší soud považoval za významné vyjádření Nejvyššího správního soudu k okamžiku, kdy lze vydat zajišťovací příkaz ve vztahu ke stavu majetku daňového subjektu. Nejvyšší správní soud totiž konstatoval, že „*Dle názoru stěžovatele tak bylo nutno u žalobce zajistit prostředky na v budoucnu splatnou či stanovenou daň z toho důvodu, že v současnosti tyto prostředky nemá. Takové úvahy Nejvyšší správní soud považuje za logicky i právně nepřipustné. V souladu s principy logického usuzování by naopak dle názoru zdejšího soudu byl takový závěr, podle kterého by bylo třeba daň zajistit proto, že žalobce v době vydání rozhodnutí celního úřadu a stěžovatele nezbytnými prostředky (či jejich podstatnou částí) disponoval, avšak v budoucnu je již mít nebude (k tomu srov. příklady odůvodnění viz výše). Právě tyto obavy jsou správní orgány v rozhodnutí o zajištění daně povinny odůvodnit.*“

[21] Podle ustanovení § 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.

[22] Odborná literatura jako důvody pro vydání zajišťovacího příkazu uvádí např. chování daňového subjektu v minulosti (opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), apod. Shora uvedené rozhodnutí k tomu přidává konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod.

[23] Jak odborná literatura, tak i citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvádí situace, kdy je ohrožení dobytnosti daně, resp. jejího výběru zcela evidentní a rozeznatelné na první pohled. Vedle toho ale Nejvyšší správní soud jako logickou podmínku vydání zajišťovacího příkazu požaduje existenci majetku, ze kterého bude moci být zajišťovací příkaz realizován. Spojení těchto podmínek vytváří stav, kdy celní úřad musí velmi pružně reagovat na ekonomickou situaci daňového subjektu, neboť v případě opakovaného neplnění daňových povinností, případně vážné ekonomické situace daňového subjektu s hrozící možností insolvence, může snadno dojít k situaci, kdy ekonomické problémy daňového subjektu ohrožující dobytnost daně se sice stanou zcela zjevnými, avšak nebude již existovat dostatečný majetek daňového subjektu, ze kterého by bylo možno splnit zajišťovací příkaz. Soud proto při hodnocení otázky, kdy mohou vyvstat odůvodněné obavy správce daně takové kvality, aby mohl být vydán zajišťovací příkaz, dospěl k závěru, že vedle zcela zjevných situací, které odůvodňují vydání zajišťovacího příkazu a které byly shora uvedeny, mohou existovat indicie nikoliv zcela zjevně vypovídající o nutnosti vydání zajišťovacího příkazu, ale které v dostatečném množství a v logické souvislosti vytváří takový obraz ekonomické situace daňového subjektu, který může vzbudit obavu o dobytnost daně, případně může vzbudit obavu, že vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi. Obtížnou ekonomickou situaci daňového subjektu, která v budoucnosti může ohrozit výběr daně, lze spojit i s indikátory nižší intenzity, než shora uvedené, a to zejména v případech, kdy má být v budoucnu předmětem stanovení daně a výběru daně ve velkém objemu. V takových případech je ale nutné, aby úvaha správce daně byla o to přesvědčivěji podložena dostatečným množstvím indicií, které ve svém souhrnu budou poskytovat dostatečně určitý základ pro obavy správce daně stran budoucího výběru daně.

[24] Zároveň je třeba zdůraznit, že přes možnost samostatného přezkumu ve správním soudnictví představuje zajišťovací příkaz dočasný prostředek zajištění budoucí daně.

[25] V souzené věci dospěl soud k závěru, že důvody, které správce daně a žalovaný uvedli ve svých rozhodnutích, dostatečně odůvodňují obavy o možnost výběru spotřební daně v budoucnu a vydání zajišťovacího příkazu tak soud neshledal jako nezákonné. Veškeré důvody, které správce daně a žalovaný uvedli ve svých rozhodnutích, jednotlivě neposkytují dostatečnou oporu pro vydání zajišťovacího příkazu, nicméně ve svém souhrnu dostatečně naplňují požadavky pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalobce v podané žalobě zpochybňoval každý jednotlivý důvod samostatně, nicméně podle názoru soudu se mu nepodařilo zpochybnit celý rámec úvah správce daně a žalovaného.

[26] Za nezpochybněné skutečnosti považoval soud následující. Žalobce započal činnost oprávněného příjemce 30. 11. 2011. V období listopad 2011 až únor 2011 byla spotřební daň řádně hrazena před lhůtou splatnosti tak, že veškerá daň byla buď zajištěna, nebo uhrazena. V

rámci tohoto období došlo k dozajištění spotřební daně dvakrát až na výzvu správce daně. V případě března 2012 byla daň uhrazena po lhůtě splatnosti, a to v pěti samostatných splátkách. Nadále narůstala daňová povinnost žalobce.

[27] Zároveň žalobce nijak nezpochybnil, že by jeho nemovitý majetek nebyl zatížen zástavními právy ve prospěch společnosti MIDESTA s.r.o. a ve prospěch Finančního úřadu Brno III, což bylo ve správním spise prokázáno i výpisy z katastru nemovitostí.

[28] Dále z obsahu správního spisu má soud za prokázané výpisy z účtů, že zůstatek na běžných účtech žalobce nebyl dostatečný k pokrytí daně ani k doplnění zajištění. Ze smluv získaných správcem daně, které byly založeny ve správním spise, má soud za prokázané, že obchodní partneři žalobce byli povinni spolupodílet se na daňových povinnostech žalobce, a to mimo jiné i nevratnými zálohami na spotřební daň, které měly být uhrazeny ještě před přijetím výrobku žalobcem, jako oprávněným příjemcem.

[29] Z uvedených nezpochybněných a prokázaných skutečností má soud za prokázané, že žalobce nejprve zahájil podnikání jako oprávněný příjemce, po dobu čtyř měsíců řádně plnil daňové povinnosti s výjimkou doplnění zajištění. Poté došlo k porušení povinností při platbě daně za březen 2012, a to i za situace, kdy zálohy na spotřební daň nabyvatelé měli uhrazovat dopředu. Žalobce v řízení ani neargumentoval tím, že by tyto zálohy nebyly hrazeny. Zároveň má soud v této souvislosti za prokázané, že disponibilní finanční prostředky na účtech žalobce nedosahovaly ani výše požadovaného zajištění.

[30] Důkazy provedené správcem daně poskytují oporu pro závěr správce daně, že se žalobce i přes zálohové placení spotřební daně nabyvateli ještě před přijetím výrobku žalobcem mohl dostat do potíží při zabezpečení dostatku prostředků k úhradě spotřební daně v termínu její splatnosti. Ze způsobu úhrady daně za březen je pak zjevné, že žalobce nebyl schopen uhradit daň najednou, ale byl nucen uhrazovat ji postupně, zřejmě tak, jak mu přicházely další zálohové platby od nabyvatelů. Jinými slovy uhrazoval splatnou daň finančními prostředky, které byly určeny na zálohování daně na další zdaňovací období.

[31] S ohledem na uvedený závěr se správce daně a následně žalovaný řádně zabývali dalšími skutečnostmi, které by mohly v budoucnu ovlivnit dobytost daně, resp. které mohly způsobit obtíže při výběru daně.

[32] Soud ověřil, že ze zpracované finanční analýzy vyplynuly údaje, které odůvodňovaly spíše opatrný postup ve vztahu k žalobci. Samotná analýza byla zpracována koncem září 2011 tedy cca dva měsíce před zahájením činnosti žalobce jako oprávněného příjemce. Nelze ji tedy považovat za zásadně zastaralou, nadto její platnost byla stanovena do 30. 9. 2012, tedy do data, které následovalo až po vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoliv je možné diskutovat o detailech analýzy, má soud za to, že ji lze chápat jako určité zobrazení trendu ekonomické situace žalobce, který byl v letech 2009 až 2010 stagnující, či spíše se zhoršující.

[33] Všechny uvedené skutečnosti potvrzují závěr správce daně o rizikovosti žalobce. Vedle toho se zásadně navyšovala nestanovená spotřební daň, která v měsíci květnu převýšila poskytnuté zajištění o více než 30.000.000 Kč, tedy částku, kterou žalobce na svých bankovních účtech nedisponoval ani v průběhu odvolacího řízení. Při hodnocení možnosti

budoucího vymáhání doposud nestanovení daně žalovaný řádně posoudil i stav nemovitého majetku žalobce a dospěl ke shora uvedeným zjištěním o existenci zástavních práv, které by předcházely případné pohledávce správce daně.

[34] Ze všeho shora uvedeného soud konstatuje, že na základě před správcem daně provedeného dokazování dospěl k závěru, že na straně správce daně mohly vzniknout důvodné obavy, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[35] Dále žalobce namítl, že žalovaný měl využít mírnějších prostředků, zejména možnosti průběžného zajištění daně podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních, k čemuž opět odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[36] Ustanovení § 167 daňového řádu umožňuje správci daně využít institutu zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v případě zákonem stanovených podmínek. Soud již výše dospěl k závěru, že k naplnění podmínek došlo, a proto byl správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz. Pokud se žalobce v žalobě dovolává použití mírnějších prostředků a odkazuje na ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních, neshledal soud tuto argumentaci jako důvodnou. V případě ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních se jedná o zajišťování v budoucnu splatné daně, které je nutnou podmínkou provozování daňového skladu. Podstata ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních tkví v automatickém sledování a navyšování zajištění ze strany daňového subjektu (srov. ustanovení § 21 odst. 10 zákona o spotřebních daních). V případě nedostatečného zajištění má daňový subjekt povinnost toto zajištění doplnit, přičemž rozhodné období jsou tři po sobě jdoucí zdaňovací období. Způsob sledování, výpočtu a podmínek, za kterých dochází k navýšení zajištění podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních, zásadně odlišuje zajištění podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních od zajištění podle ustanovení § 167 daňového řádu. Soud tedy nepovažuje doplnění zajištění podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních za prostředek mírnější, neboť k jeho aktivaci dochází ex lege, ale pouze v případě splnění zákonných podmínek v cyklu tří po sobě jdoucích zdaňovacích období. Oproti tomu zajištění na základě rozhodnutí správce daně umožňuje správci daně pružně reagovat na aktuální situaci daňového subjektu i v rámci toho kterého zdaňovacího období. Naopak i neschopnost daňového subjektu doplňovat řádně průběžné zajištění podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních může být indicií k uplatnění zajištění podle ustanovení § 167 daňového řádu.

[37] Vzájemné odlišení obou institutů zároveň podtrhuje i ustanovení § 20a zákona o spotřebních daních. Podle odst. 1 citovaného ustanovení lze daň zajistit pouze způsoby a ve výši stanovené tímto zákonem nebo způsoby podle daňového řádu ve výši stanovené rozhodnutím správce daně. Podle odst. 2 citovaného ustanovení v rozhodnutí o zajištění daně způsobem podle daňového řádu správce daně zohlední výši případného zajištění daně podle tohoto zákona tak, aby celková výše zajištění byla přiměřená. Z citovaného ustanovení je tak nade vší pochybnost zřejmé, že zajišťovací instrumenty, které upravuje daňový řád, lze použít bez ohledu na to, zda došlo k zajištění podle zákona o spotřebních daních, a to na základě rozhodnutí správce daně, který v tomto rozhodnutí stanoví výši zajištění, za podmínek stanovených daňovým řádem. V této souvislosti lze zároveň odkázat i na odlišnou úpravu

vykonatelnosti zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 167 daňového řádu v případě spotřebních daní, a to podle ustanovení § 20b zákona o spotřebních daních.

[38] Zajišťovací příkaz podle ustanovení § 167 daňového řádu má ve smyslu ustanovení § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních ve vztahu k zajištění podle zákona o spotřebních daních „doplňkovou“ povahu a musí být reflektováno již poskytnuté zajištění podle zákona o spotřebních daních. Oba instituty ve vzájemné koherenci vytváří zajištění spotřební daně. V souzené věci bylo zajišťovacím příkazem uloženo doplnění zajištění daně v souladu s tímto smyslem právní úpravy a bylo uloženo zajištění tak, že bylo zohledněno zajištění poskytnuté podle zákona o spotřebních daních. Zároveň soud nepovažuje výzvu k doplnění zajištění za prostředek mírnější, neboť výzva s sebou nenese možnost vynucení doplnění zajištění, které je v případě existence důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 167 daňového řádu významnou skutečností, zajišťující správci daně možnost případného uspokojení v případě, že nedoplní daňový subjekt zajištění dobrovolně (k čemuž konečně v souzené věci nedošlo).

[39] Jestliže žalobce namítl, že správce daně měl vyčkat, zda bude spotřební daň zaplacená a teprve poté podniknout v případě nezaplacení další kroky, když žalobce byl schopen své daňové povinnosti plnit z plateb, které na jeho účet přicházely z nově uskutečněných obchodů, neshledal soud ani tuto námitku důvodnou. Zajištění daně jako institut podle § 167 odst. 1 daňového řádu směřuje při naplnění obav k zajištění nesplacené nebo dokonce i nestanovené daně. Žalobce v podstatě namítá, že žalovaný měl pominout své právo uložit povinnost zajistit daň, jakmile dospěl k závěru o nutnosti zajištění a měl vyčkat, zda se jeho obavy potvrdí nebo nepotvrdí v době splatnosti daně. Pokud má soud vycházet ze shora uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je podstatnou součástí úvah o nařízení zajištění existence majetku k uspokojení daně jak v době nařízení zajištění, tak v době splatnosti, vymahatelnosti daně. Správci daně v průběhu zdaňovacího období vznikne obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Pokud správci daně vznikne tato obava, jejíž důvodnost lze přezkoumat jak řádnými opravnými prostředky, tak i ve správním soudnictví, pak je zřejmé, že správce daně předpokládá, že právě v době splatnosti nebude moci daň dobýt, resp. vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi. K vydání zajišťovacího příkazu však může přistoupit pouze, pokud má daňový subjekt majetek, ze kterého může zajištění splnit. Správce daně jistě může vyčkat do doby splatnosti daně, nicméně pokud vychází ze svých obav, musí mít nutně za to, že v době splatnosti nebude mít daňový subjekt dostatečný majetek k řádnému uhrazení daně. Vyčkání na splatnost by tedy popíralo vlastní úvahy správce daně. Nad to v případě, že daňový subjekt nesplní dobrovolně svoji daňovou povinnost v době její splatnosti, pak vzniká otázka, proč by správce daně přistupoval k vydání zajišťovacího příkazu, když může rovnou přistoupit k daňové exekuci. Vyčkávání na splatnost daně při existenci důvodných obav správce daně by tak zcela popíralo smysl institutu zajišťovacího příkazu.

[40] Ve svém závěrečném vyjádření ve věci žalobce namítl nicotnost zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 105 daňového řádu. Jakkoliv byla tato námitka vznesena po lhůtě pro podání žaloby, soud se touto námitkou zabýval, neboť k nicotnosti rozhodnutí musí soud přihlídnout vždy i z úřední povinnosti. V souzené věci ale důvody nicotnosti napadeného

rozhodnutí neshledal. Sám žalobce ve vztahu k nicotnosti uváděl pouze obdobné argumenty jako v rámci původních žalobních námitek.

[41] Nicotnost podle ustanovení § 105 odst. 2 daňového řádu lze shledat, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Naplnění těchto důvodů soud neshledal. Stejně tak rozhodnutí netrpí těmi nejtěžšími vadami, které jako důvody nicotnosti dovodila soudní judikatura. Důvody, které uvedl žalobce ve vztahu k námitce nicotnosti, jsou důvody, které mohou odůvodnit závěry o nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, ale nelze v nich spatřovat důvody pro konstatování nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[42] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

[43] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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

V Brně dne 15. ledna 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu