



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 4, Na Pankráci 1062/58, 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. 7. 2012, čj. 5441/12-1500-402566**,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, čj. 5441/12-1500-402566, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

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 žalobkyně a 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*“). Zajišťovacím příkazem bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši 52.411.775,- Kč. Žalobkyně se domáhala též zrušení prvoinstančního rozhodnutí.

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jsou 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 irelevantních skutečnostech. I kdyby žalobkyně neplnila zákonné povinnosti (např. nezaplacení daně), bylo by přípustné vydat zajišťovací příkaz v rádech 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, sídlo žalobkyně se nachází v bytovém domě bez skladových prostor, 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 nálezy 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 činí 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 vyjeleného 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 povinnosti 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 dle jejich názoru je jedno, zda je stanovená povinnost splnitelná či ne. S touto otázkou je spojená i otázka respektování 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 zabývala 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, a současně nezákonné.

[II] 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] Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 33/2012-73

Krajský soud v Plzni původně rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 33/2012 - 73 (dále též jen „*rozsudek krajského soudu ze dne 26. 8. 2014*“), tak, že *I)* rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, čj. 5441/12-1500-402566, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému; a *II)* uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení. V odůvodnění rozsudku soud jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí shledal nedostatečné odůvodnění závěrů Finančního ředitelství v Plzni prezentované v napadeném rozhodnutí stran výše uloženého zajištění daně. Ostatní námitky důvodné nebyly.

[IV] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 Afs 209/2014-86

Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu ze dne 26. 8. 2014 kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 Afs 209/2014 - 86 (dále též jen „*rozsudek NSS*“). Rozsudkem NSS byl rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 33/2012 - 73, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku mj. uvedl: „(...) *V posuzované věci bylo správci daně obou stupňů spolehlivě zjištěno, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek, že o existenci jejího majetku movitého nejsou k dispozici žádné informace, že nemá žádné skladovací prostory, že její sídlo zapsané v obchodním rejstříku je formální a že disponuje jen finančními prostředky na bankovních účtech, které jsou však ihned po přijetí převáděny ve prospěch třetích osob. Tato skutková zjištění dostatečně odůvodňují závěr správců daně, že budoucí poměrně vysoká daňová povinnost nebude ani zčásti uhrazena a že tak výše zajištění musí odpovídat celé její předpokládané částce. Proto i když správci daně obou stupňů při odůvodnění výše zajištěné částky na zmíněné skutečnosti výslovně nepoukázali, nelze jejich rozhodnutí v tomto směru považovat za nedostatečná. Poukaz krajského soudu na krátkou podnikatelskou činnost žalobkyně a na úhradu daně z přidané hodnoty za předchozí zdaňovací období sice může správnost úsudku správců daně obou stupňů o nutnosti určení výše jistoty v celé částce budoucí daňové povinnosti zpochybnit, avšak v žádném případě nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti výroku zajišťovacího příkazu o výši zajištěné částky ani k závěru o nepřezkoumatelnosti navazujícího rozhodnutí o odvolání. Uvedená celá řada skutečností zjištěných správci daně zároveň svědčí o neobvyklém chování daňového subjektu a o jeho nepříznivé ekonomické situaci, jež odůvodňují intenzivnější obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daňové povinnosti nebo ze značných obtíží při jejím vybírání. Učiněná skutková zjištění tedy v požadované míře odůvodňují nejenom závěr správců daně o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž i jejich závěr o nutnosti aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Navíc hrozba nebezpečí z prodlení ve smyslu tohoto ustanovení byla v zajišťovacím příkazu odůvodněna výslovně, konkrétně nedostatečnými finančními prostředky a neuspokojivými majetkovými poměry žalobkyně a jejím chováním, které spočívá v okamžitém převodu veškerých přijatých plateb ze svých bankovních účtů ve prospěch třetích osob. Je tedy možné uzavřít, že zajišťovací příkaz*

a rozhodnutí o odvolání nejsou ve vztahu k výši zajištění ani k aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.“.

[V] Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 7. 2015, čj. 30 Af 33/2012-111

Krajský soud v Plzni následně rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 29. 7. 2015, čj. 30 Af 33/2012 - 111 (dále též jen „*rozsudek krajského soudu ze dne 29. 7. 2015*“), tak, že žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku soud jako důvod pro zamítnutí konstatoval především závazný právní názor soudu kasačního.

[VI] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, čj. 4 Afs 213/2015-44

Žalobkyně brojila proti rozsudku krajského soudu ze dne 29. 7. 2015 kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 18. 12. 2015, čj. 4 Afs 213/2015-44 (dále též jen „*rozsudek NSS*“). Rozsudkem NSS byl rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 7. 2015, čj. 30 Af 33/2012 - 111, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku mj. vytkl krajskému soudu, že nenařídil k projednání věci jednání a dále uvedl mj. toto: „(...) *K námitce stěžovatelky Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, nezavázal krajský soud právním názorem, podle kterého byla daňová povinnost stěžovatelky zajištěna ve správné výši, neboť tuto konkrétní částku nezkoumal. Zdejší soud toliko vysvětlil, že rozhodnutí prvoinstančního orgánu a žalovaného v tomto směru nelze považovat za nepřezkoumatelná a naopak zavázal krajský soud, aby v dalším řízení posoudil jejich správnost. Krajský soud v Plzni tak ovšem neučinil, čímž porušil § 110 odst. 4 s. ř. s. a zatížil žalobní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (...) V novém rozhodnutí krajský soud zhodnotí, zda správci daně zajistili daňovou povinnost stěžovatelky ve správné výši, to znamená, zda nevybočili z mezí správního uvážení, popřípadě, zda správní uvážení nezneužili a ke konkrétní stanovené částce dospěli na základě logických úvah.“.*

[VII] Nové 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 s. ř. s., soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první, s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Soud po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

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 sepíše o tom úřední záznam.

Krajský soud opakovaně dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů přesvědčivě vymezily a popsaly okolnosti odpovídající tomu, co zákonodárce mínil jako odůvodněné obavy, které mohou vést k nedobytnosti, příp. značným obtížím při vybírání daně.

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. Jednatelkou 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. zastížen, 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 pořízení 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 pořízení 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 řádech 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 řádech 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.“.

Krajský soud konstatuje, že každá jednotlivá skutečnost posuzovaná separátně se může jevit jako méně významná, avšak hodnoceno v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňující obavy správce daně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31 (k dispozici na www.nssoud.cz), podle něhož „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 daň v době její vymahatelnosti uhradit“, krajský soud uzavírá, že v této linii pohledu na věc neshledal takové nedostatky, které by bylo nutné správcům daně obou stupňů vytknout.

Jiný názor však krajský soud zaujal stran přesvědčivosti zdůvodnění výše jistoty.

Soud byl znovu postaven před otázku, do jaké míry ob stojí napadené rozhodnutí z hlediska zákonnosti postupu správce daně při vydání zajišťovacího příkazu ve výši 52.411.775,- Kč. Při své úvaze vycházel soud z posledního rozhodnutí Nejvyššího správního

soudu, tedy z jeho rozsudku ze dne 18. 12. 2015, čj. 4 Afs 213/2015 - 44, kde byl vyjeven právní názor, že je na krajském soudu, aby znovu v novém řízení posoudil, „*zda správci daně zajistili daňovou povinnost stěžovatelky ve správné výši, to znamená, zda nevybočili z mezí správního uvážení, popřípadě, zda správní uvážení nezneužili a ke konkrétní stanovené částce dospěli na základě logických úvah.*“.

Krajský soud o tom uvážil následovně.

Soud se primárně zabýval otázkou, zda měl správce daně dostatek vstupních podkladů pro to, aby mohl využít diskreční pravomoc při výpočtu výše zajištění, přičemž dospěl k závěru, že nikoliv. Soud je přesvědčen, že správce daně se řádně nezabýval otázkou reálnosti a ekonomické možnosti uhrazení této jistoty ze strany žalobkyně, a to v duchu rozhodovací praxe zejména Ústavního soudu, který se opakovaně vyjadřoval k otázce možného likvidačního charakteru ukládané platební povinnosti konkrétním subjektům, a to z různých titulů. V souzené věci byl oním titulem zajišťovací příkaz na částku převyšující 52 milionů korun. Soud však k této otázce neshledal v rozhodnutí správce daně ani v rozhodnutí původního Finančního ředitelství v Plzni ani náznak úvahy, která by vedla tímto směrem a posuzovala případný likvidační charakter ukládané platební povinnosti. Ostatně, i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 Afs 209/2014 – 86, mj. uvedl: „*(...) V posuzované věci bylo správci daně obou stupňů spolehlivě zjištěno, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek, že o existenci jejího majetku movitého nejsou k dispozici žádné informace.*“ Za takové situace pak bylo jistě žádoucí, aby orgány daňové správy vyjevily a řádně odůvodnily své úvahy ohledně výše zajištění. To se ale nestalo a soud v tom spatřuje základní důvod ke konstatování nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Stran zbylých námitek soud opakuje to, co již bylo řečeno v jeho předchozích rozsudcích. K námitce týkající se pohledu správních orgánů na dopad obecných pravidel soukromého práva do práva veřejného (zde daňového) se 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.).

[VIII] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci plný 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. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byla úspěšná žalobkyně (mezitímní úspěch žalovaného v předchozím řízení před krajským soudem nemá z tohoto pohledu, vzhledem k následnému zrušení napadeného rozhodnutí, význam). Žalobkyně se však práva na náhradu nákladů při jednání soudu výslovně vzdala, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

V Plzni dne 27. dubna 2016

Za správnost vyhotovení: Martina Kerberová

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu