



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. **Žaloba se z a m í t á.**
- 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 nálezh 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.

Jakýkoliv 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 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, 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] Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016, čj. 30 Af 33/2012-152

Krajský soud v Plzni následně rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, čj. 30 Af 33/2012-152 (dále též jen „*rozsudek krajského soudu ze dne 27. 4. 2016*“), 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 uvedl, že by bylo žádoucí, aby orgány daňové správy vyjevily a řádně odůvodnily své úvahy ohledně výše zajištění, což se nestalo. Soud v tom spatřoval základní důvod ke konstatování nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[VIII] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016 - 27

Žalobkyně brojila proti rozsudku krajského soudu ze dne 27. 4. 2016 kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27 (dále též jen „*rozsudek NSS*“). Rozsudkem NSS byl rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016, čj. 30 Af 33/2012-152, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší

správní soud ve svém rozsudku mj. vytkl krajskému soudu, že „*pochybil, když žalobou napadené rozhodnutí zrušil kvůli absenci úvahy o možné likvidační povaze výše zajištění.*“.

[IX] 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.

Při jednání soudu setrvaly strany sporu na svých stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila závěry vyslovené Ústavním soudem v nálezu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl.ÚS 37/11, ve vztahu k proporcionalitě zajišťovacího příkazu.

Soud po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není 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 sepiše 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. Stejně tak byly správně vyjeveny důvody pro postup dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

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 porřízení zboží z jiného členského státu a platby za dodané zboží v tuzemsku. Úhrady za zboží, které je vykázano v podaném daňovém priznání 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 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.“. Názor krajského soudu pak v tomto směru podepřel i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 Afs 209/2014-86 (tento i další zde zmíněné rozsudky kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), mj. uvedl: „(...) V posuzované věci bylo správcem 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 správce daně obou stupňů při odůvodnění výše zajištěné částky na zmíněné skutečnosti výslovně nepoukázali, nelze jejich rozhodnutí v tomto směru považovat za nedostatečné. 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 správcem 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.“.***

Krajský soud k tomu doplňuje, že každá jednotlivá skutečnost posuzovaná separátně se může jevit jako méně významná, avšak hodnoceno v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňující obavu správce daně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, 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.

Stran přesvědčivosti zdůvodnění výše jistoty krajský soud zaujal následující názor.

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, soud primárně vycházel z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27, v němž kasační instance mj. uvedla. „*Při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“.

Finanční ředitelství stran odůvodnění výše zajišťovacího příkazu shromáždilo celou řadu podkladů. Na str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí se mj. konstatuje toto: „*(...) Správce daně postupoval při stanovení výše zajišťované částky zcela ve smyslu uvedeného ustanovení (= § 167 odst. 4 daňového řádu), 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. (...) 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. Na základě místního šetření správce daně, jak výše uvedeno, zjistil, že sídlo odvolatele zapsané v obchodním rejstříku je sídlem formálním, a dále zjistil, že jednatelka odvolatele má trvalý pobyt na adrese úřadu městského obvodu. **Tyto skutečnosti lze dle odvolacího orgánu vyhodnotit jako skutečnosti zakládající oprávněnou obavu z toho, že nárok na odpočet není podložen daňovými doklady umožňujícími tento nárok uplatnit.** 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. (...) Odvolatel nevykázal v přiznání, jak již bylo uvedeno, dodání zboží do jiného členského státu ani vývoz do třetí země. Ze zjištění správce daně ani takové obchody nelze předpokládat (viz neexistence plateb vztahujících se k běžnému chodu společnosti), a proto ani z tohoto důvodu nebylo možné zohlednit nároky na odpočet. Má-li odvolatel výše uvedenou námitkou na mysli skutečnost, že při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká jednak povinnost daň přiznat a jednak právo uplatnit nárok na odpočet daně, kterou plátce uplatňuje při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku, pak je nutné odkázat na ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., na základě kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého plnění, které je v rámci ekonomické činnosti plátce použito pro účely v tomto ustanovení vyjmenovaných plnění. Takové použití pořízeného zboží nebylo možné na základě výše uvedeného předpokládat a z tohoto důvodu nemohl správce daně nárok na odpočet daně zohlednit, neboť takovým postupem by porušil základní zásady pro uplatnění nároku na odpočet daně ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb.“.

Pro stanovení výše zajišťovacího příkazu bylo ve věci rozhodné, že správce daně dospěl k závěru, že žalobkyni nebude možné pro druhé čtvrtletí roku 2012 uznat nárok na odpočet daně. Své závěry v tomto směru podrobně osvětlil a odůvodnil (viz výše) a soud se s nimi ztotožnil. Skutková zjištění ohledně neuznání nároku nemusela být v případě zajišťovacího příkazu tak detailní, jako by tomu muselo být v případě stanovení vlastní daně. Je třeba si uvědomit specifickou zajišťovacího příkazu, zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání. Pak stačí pouze existence závažných indicií, které odůvodňují názor správce daně pro neuznání nároku na daňový odpočet. A správce daně v případě žalobkyně tyto indicie k dispozici měl a jejich použití při vydání zajišťovacího příkazu řádně vysvětlil. Vlastní výpočet výše zajišťovacího příkazu (stanovení denní daňové povinnosti a následně předpokládané daňové povinnosti za 2. čtvrtletí 2012) pak odpovídá tomu, co měl správce daně k dispozici. Tedy, krajský soud dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, když, vzhledem ke všem okolnostem, stanovil výši zajišťovacího příkazu částkou 52.411.775,- Kč.

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 jedněch do druhých. 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 dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[X] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byl úspěšný žalovaný (mezitímní úspěch žalobkyně v řízení před krajským soudem nemá z tohoto pohledu, vzhledem k následnému zamítnutí žaloby, význam). Žalovanému však v řízení před krajským soudem ani Nejvyšším správním soudem žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, 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.

V Plzni dne 31. května 2017

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková