



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: V.H.T.T., ..., zastoupené JUDr. Janem Durným, daňovým poradcem se sídlem Slovenská 2136, Sokolov**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2016, čj. 39758/16/5100-41453-711866,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyni bylo zajišťovacími příkazy vydanými podle § 167 daňového řádu uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to ve vztahu k období leden 2015 v částce 176.678,- Kč, k období únor 2015 v částce 160.916,- Kč, k období březen 2015 v částce 28.590,- Kč, k období duben 2015 v částce 113.835,- Kč, k období květen 2015 v částce 519.572,- Kč, k období červen 2015 v částce 139.721,- Kč, k období červenec 2015 v částce 147.483,- Kč a k období srpen 2015 v částce 115.584,- Kč, tj. v částce celkem 1.402.379,- Kč [rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 15. 7. 2016, čj. 680232/16/2403-00540-404734, ze dne 15. 7. 2016, čj. 680423/16/2403-00540-404734, ze dne 15. 7. 2016, čj. 680498/16/2403-00540-404734, ze dne 15. 7. 2016, čj. 680548/16/2403-00540-404734, ze

dne 15. 7. 2016, čj. 680582/16/2403-00540-404734, ze dne 15. 7. 2016, čj. 680639/16/2403-00540-404734, ze dne 15. 7. 2016, čj. 680676/16/2403-00540-404734, a ze dne 15. 7. 2016, čj. 680698/16/2403-00540-404734, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 9. 2016, čj. 39758/16/5100-41453-711866].

II. Žalobní body

V žalobě se předesílá, že jelikož podané odvolání plně a přesně shrnuje napadené zajišťovací příkazy a jelikož odvolací orgán se s argumenty žalobkyně dostatečně nevypořádal, nezbývá než zopakovat některé námitky uplatněné v rámci odvolacího řízení doplněné o repliku odvolacího orgánu.

U zajišťovacích příkazů nestačí vyslovit předpokládanou výši doměřené daně, nýbrž je nutno tento předpoklad opřít o konkrétní skutečnosti, které neochvějně povedou k následnému vyměření takto „odhadnuté“ daně (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69).

V daném případě se žalovaný vůbec nevypořádal s námitkou žalobkyně proti způsobu výpočtu daňové povinnosti. Hlavně zde zcela nebyla zodpovězena ta nejdůležitější otázka, která tvoří základ celého případu, a sice jaké konkrétní indicie a jejich síla a věrohodnost vedly k přesvědčení, že zboží, které je předmětem zajišťovaného plnění, skutečně prodávala žalobkyně. To je ta nejpodstatnější otázka, na které stojí celý případ. Tedy zda fakt, že zboží bylo dodáno na adresu „vykládky“, jež je shodná s adresou sídla podnikání žalobkyně, obстоjí s tvrzením žalovaného, že zboží bylo prodáváno žalobkyní.

K argumentaci na str. 4 za první tučnou odrážkou žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyně uvádí, že prostý fakt, že dodací adresa je jiná než adresa uvedená jako místo podnikání registrovaná u živnostenského úřadu, nemůže vést k závěru, že zboží fakticky bylo určeno pro někoho jiného než pro osobu uvedenou na dokladu, kde byly uvedeny i další a rozhodující znaky pro identifikaci odběratele, kterými je jméno a příjmení, identifikační číslo (IČ) a daňové identifikační číslo. Proč tyto údaje byly správcem daně potlačeny a z rozhodování „vyautovány“, se nelze ze spisu dozvědět. Ani odvolací orgán nereagoval na námitku žalobkyně, že na dokladech není uvedena jen adresa s č.p. 50, nýbrž i s č.p. 47, což je adresa sousedící čerpací stanice. Proč tedy není doměřena ona čerpací stanice? Stejně tak správce daně ani odvolací orgán vůbec nereagovali na námitku žalobkyně, že ve spisu jsou prohlášení jednotlivých odběratelů (N.T.T., N.V.N., T.T.P., Ch.T.V. a A.Q.N.) z konce listopadu 2015 o tom, proč jako odběrné místo používali místo na adrese Nový Žďár 50, Aš.

K argumentaci na str. 4 za druhou tučnou odrážkou a str. 5 žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyně uvádí, že vše, jak bylo popsáno žalovaným, konala, důvodem však nebyla snaha krátit její daňovou povinnost, nýbrž ochota pomoci jejím krajanům. I žalobkyně měla z této své činnosti malý profit či bonus v podobě lepších cen, protože tento druh objednávek vedl k tomu, že u dodavatele byla vedena jako strana, která „přinesla“ další odběratele, a tedy v rámci bonusového programu se jí tyto obraty započítávaly. Dalším zcela prozaickým důvodem, proč to takto bylo i ze strany samotných ostatních obchodníků děláno, byla skutečnost, že ostatní obchodníci prodávali své zboží na velkém tržišti v Aši a nechtěli, aby jejich konkurence viděla, jací dodavatelé je zaváží, proto navázali takovouto spoluprací

s žalobkyní, jež má umístění svého obchodu dosti vzdálené od tržnice. V neposlední řadě hrály určitou roli i dlouhodobé vztahy s jednotlivými dodavateli a dobrá znalost českého jazyka. To vše se žalobkyně snažila vysvětlit správci daně, leč marně. Vše, co bylo žalobkyní konstatováno, jen potvrzuje jedinou a pravdivou verzi o tom, že žalobkyně zboží objednávala, platila, přebírala a následně pak předávala ostatním obchodníkům. Nikde ze svědeckých výpovědí nevyplynulo, že by obchodní zástupce či řidič viděl, že zboží, které jí přivezli pro ostatní obchodníky, žalobkyně hned prodávala, tedy nakládala s ním tak, jak konstruuje žalovaný. Nikde není důkaz o tom, že by tomu tak bylo. Ba naopak, existují důkazy (viz prohlášení) a k dnešnímu dni i svědecké výpovědi provedené Policií České republiky, potvrzující verzi žalobkyně. Jelikož ale k datu podání odvolání nebyly součástí spisu, ač o nich byl správce daně vyrozuměn, lze těmito listinným důkazům přikládat jen informativní charakter, důležitý však pro další fázi řízení.

Lze tedy shrnout, že správce daně dospěl k názoru, že na žalobkyni jako na osobu, která provozuje svou podnikatelskou činnost na určité adrese, přešlo právo nakládat se zbožím, jež bylo od prvopočátku určeno pro jiné subjekty, jako na vlastníka bezprostředně po jejich pouhém vyložení na její adrese dodavatelem. Tento názor považuje žalobkyně za zásadně nesprávný. Prostý fakt, že zboží bylo dodáno na adresu žalobkyně, a to i za situace, kdy toto zboží převzala a zaplatila, nemůže vést k tomu, že se stala odběratelem. Samotné dodání zboží na konkrétní místo nezakládá ještě samo o sobě právo se zbožím volně nakládat jako vlastník, ale až teprve ve spojení s právem a postavením kupujícího se stává ust. § 13 odst. 1 ZDPH účinným a plně dopadajícím na osobu, která zboží přejímá. Toto postavení a právo nikdy žalobkyně nezískala a ani získat nemohla, jelikož toto právo příslušelo jen třetím osobám uvedených na dokladech, tedy těm osobám, které uzavřely obchod. Prodávající firmy GECCO a JAS prodávaly zboží ne žalobkyni, nýbrž subjektům na dokladech uvedeným. Jedině původní vlastník může právo nakládat se zbožím jako vlastník převést na nového vlastníka, a to tím, že jej uvede jako odběratele čili kupujícího a dojde ke splnění dalších podmínek sjednaného kontraktu, např. zaplacení. Pokud by se připustil jakýkoliv jiný výklad, tak by nastal doslova právní chaos, neboť každý, kdo by za někoho něco převzal, by se stal vlastníkem s právem s věcí volně nakládat. Předpoklad správce daně, že žalobkyni bude dodatečně vyměřena vysoká daň, není proto důvodný. Tím není splněn první zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů, jímž je dosud nestanovená daň.

K druhému zákonnému předpokladu vydání zajišťovacích příkazů (= obava z budoucí nedobytnosti daně) uplatnila žalobkyně v odvolání proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům námitky, které byly označeny jako námitky 3) až 12).

Ve vztahu k námitce 3) [Zrušení účtu a nedostatečná hotovost na účtech] žalobkyně v žalobě namítá, že za situace, kdy daňový subjekt ukončí své aktivní podnikání, je celkem logické, že účet, který sloužil pro podnikání, nemá svou další ekonomickou opodstatněnost, tedy musí logicky následovat jeho zrušení. To je normální a běžné. V tomto světle závěry správce daně, že zrušení účtu může vést k nedobytnosti případně doměřené daně, není důvodem, který by ohrožoval vymožení daně. Žalobkyně nemá hotovost na bankovních účtech proto, že to vyplývá z povahy její podnikatelské činnosti. Při prodeji v maloobchodě nelze dávat prostě zboží na fakturu. A nákup zboží (zvláště cigaret) od dodavatelů nelze realizovat jinak než proti platbě v hotovosti. To ovšem je podmínka dodavatelů. Tak proč by

měla mít hotovost na účtech, když ji potřebuje pro běžný chod v obchodě? Je toto ten kvalifikovaný a silný důvod pro to, aby byl vydán zajišťovací příkaz? Odvolací orgán konstatoval jen to, že zrušení účtu zapadá do jakési „mozaiky“ *indicií tvořících odůvodněných obav*. Velice kulantně a tajuplně řečeno, co si však pod tím představit, je i nadále mozaikově a neurčitě zahaleno.

K námitce 4) [Nedostatečná hodnota movitého majetku] se v žalobě poukazuje na to, že žalobkyně v odůvodnění zajišťovacích příkazů nikde nenalezla argumenty a odůvodnění, proč by měla malá hodnota motorových vozidel vzbuzovat obavu, že budoucí daň bude ohrožena na výběru. Odvolací orgán v této záležitosti odkázal na zdůvodnění z předchozího bodu, tedy opět na mozaiky.

Ve vztahu k námitce 5) [Stav nemovitého majetku zajištěného zástavami] žalobkyně v žalobě uvádí, že se snažila svým odvoláním dopátrat toho, aby jí bylo sděleno, jak nemovitosti, jež vlastní a jež jsou zastaveny, mohou mít vliv na nedobytnost v budoucnu vyměřené daně a její výběr negativně ovlivnit. Žalovaný si pro sebe, jak sám uvádí, vyhodnotil, že se jedná o relevantní skutečnosti a že si učinil sám úsudek, který vedl k tomu, že pro účely posouzení důvodu zajištění dosud nestanovené daně je dostatečný. Opět další ukázka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.

Ve vztahu k námitce 6) [Účelové přerušení podnikatelské činnosti] se v žalobě uvádí, že žalovaný nezdůvodnil, v čem je spatřována obava vyplývající z ukončení podnikatelské činnosti, nazvané správcem daně jako účelové, jako by podsouval, že účelem ukončení byla snaha znemožnit dobytnost vyměřené daně. Toto ovšem nepřipadá v úvahu a ze strany správce daně se jedná o ukázkovou spekulaci, neboť právě fakt, že k tomuto došlo výrazně dříve, než začal správce daně činit ve věci jakékoliv úkony, dává žalobkyni punc věrohodnosti, a to zvláště za situace, kdy tento svůj krok a jeho důvody písemně sdělila správci daně. Stejně tak argumentace žalovaného, že prodala hodnotu zásob 6 mil. Kč, tedy provedla pouhou výměnu aktiv zboží za pohledávku a následně pak za peníze, kdy právě její část ve výši 1,1 mil. Kč použila na to, aby dostala výzvě zajišťovacím příkazům a tyto uhradila, nečiní právě tento fakt faktem, jenž by měl vést ke skutečnosti, že v budoucnu vyměřená daň se stane nedobytnou, ba naopak, vždyť vyměnila zboží, které by musel správce případně zabavit a sám v dražbě prodávat, za peníze. Je třeba zdůraznit, že žalobkyně ze své pohledávky ve výši 6,2 mil. Kč dobrovolně převedla částku 1,2 mil. Kč na úhradu zajišťovacích příkazů a že zbývá na této pohledávce ještě dostatečný zůstatek 5,1 mil. Kč k úhradě pohledávek správce daně.

K námitce 7) [Stav aktiv k 31. 12. 2014] žalobkyně v žalobě poukazuje na to, že prvostupňový orgán spatřoval nebezpečí z dobytnosti v budoucnu vyměřené daně v nedostatečné výši aktiv a v tom, že i výše deklarovaných aktiv je zkreslená: *„Vzhledem k tomu, že daňový subjekt objednával, přijímal a hradil tabákové výrobky vyfakturované na jména i jiných daňových subjektů v hotovosti, přičemž v rámci svých obchodních aktivit jejich prodej nezahrnoval do zdanitelných příjmů, nemůže se ani aktuálně jednat o přiměřeně využitelný údaj o skutečném obchodním majetku daňového subjektu.“* K tomu žalobkyně sděluje, že je až s podivem, že prvostupňový orgán již v této fázi, kdy vlastně ještě ani nebyla zahájena daňová kontrola a nebylo provedeno řádně a v plném rozsahu dokazování, ve svém

odůvodnění uvádí fakta, spočívající v tom, že prodej nezahrnovala do zdanitelných příjmů a nemůže se ani aktuálně jednat o přiměřeně využitelný údaj o skutečném obchodním majetku daňového subjektu. Toto tvrzení výrazně porušuje základní zásady a principy daňového řízení a jasně ukazuje, jak neobjektivně prvostupňový orgán v tomto řízení postupuje, když už v této fázi činí takové závěry, ba dokonce je použije i k odůvodnění vystavení zajišťovacích příkazů. Žalovaný jinými slovy říká, že údaj o nízkém stavu aktiv lze použít jako důvodný argument pro nedobytnost vyměřené daně, ale hned vzápětí říká, že to ale není věrohodné, protože, s ohledem na to, že žalobkyně prodej zboží nezahrnovala do svých příjmů, tak ve skutečnosti bude stav aktiv stejně jiný. Dále uvedl, že žalobkyně provedla prodej zásob a tedy nelze zjistit skutečný stav zásob. Tento závěr je velmi překvapující, neboť ve spise je sdělení (s datem uložení do spisu dne 1. 4. 2016), že žalobkyně transformuje podnikání z fyzické osoby na právnickou a že veškeré zboží na základě inventury odprodávala své společnosti. Přičemž stačil dotaz správce daně na žalobkyni, popř. si vyžádat výkazy z účetnictví. Odvolací orgán na námitku žalobkyně uvedl jen, že peněžní prostředky jsou snadno převoditelné a že tyto neměla na svých účtech. Žalobkyně tyto prostředky skutečně neměla na svém účtu, jelikož část převedla hned z osobního daňového účtu své s.r.o. na účet správce daně a zbytek zůstal jako aktivum v podobě zbytku pohledávky. Argumentovat tím, že obchodní podíl žalobkyně je nízký, odpovídající základnímu kapitálu v hodnotě 1,- Kč, taktéž není na místě, protože hodnota obchodního podílu není tvořena jen hodnotou základního kapitálu, ale kapitálu vlastního.

Ve vztahu k námitce 8) [Dosavadní bezúhonnost žalobkyně] se v žalobě namítá, že za situace, kdy žalobkyně provozuje svou živnost od roku 1993 a za období 15 let žalovaný konstatuje, že byla v roce 2016 dvakrát vyrozuměna o tom, že má na dani nedoplatek, tedy úkon správy daně běžný, který zažilo mnoho daňových subjektů, žalobkyně nesouhlasí s odvolacím orgánem, že toto dvojí zaváhání, aniž by bylo uvedeno, o jakou částku se jedná a zda došlo k daňové exekuci či dalším úkonům, zda se těmto vyhýbala apod., nelze dostatečně osvědčit jako kvalifikovaný důvod, který by obstál jako ono odůvodnění obavy nedobytnosti v budoucnu vyměřené daně.

V závěru žaloby se namítá, že žalovaný přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů po velmi povrchním dokazování a zjišťování, a co více, některé důkazy vůbec nezohlednil, ba dokonce ani neodůvodnil, proč k nim nepřihlédl, kdy toto pochybení nenapravil v další fázi ani odvolací orgán, a v neposlední řadě nedostatečně svá rozhodnutí odůvodnil a zejména nesprávně hodnotil míru pravděpodobnosti vyměření daně. Podle konstantní judikatury správce daně při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu provádí dvojí hypotetizaci – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, a dále jaká bude výše stanovené daně. Čím více se snižuje pravděpodobnost kterékoliv z obou hypotéz, tím více se snižuje ústavně-konformní možnost vydat zajišťovací příkaz (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31). V této věci správce daně své hypotézy o výši daně (a jejím správném zákonném podkladu), ekonomické situaci a aktivitách daňového subjektu nebyl schopen opřít o jakýkoliv konkrétní důkaz, řádně neodůvodnil onu důvodnou obavu a z jeho zjištění žádné předpoklady nevplynuly.

Co do podrobností soud odkazuje na plné znění podané žaloby.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství uvádí, že předmětem sporu je především splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 a násl. daňového řádu.

Jediná z námitek – nad rámec námitek, které uváděla žalobkyně v odvolání – (absurdně) uvádí, že důvodem, proč přebírala zboží určené pro své „krajany“ na své provozovně, nebyla snaha krátit svou daňovou povinnost, ale ochota pomoci svým „krajanům“, kteří nechtěli, aby konkurence z velkého tržiště v Aši měla povědomí o jejich dodavatelích, a také proto, že nedisponují tak dobrou znalostí českého jazyka jako žalobkyně. Žalobkyně z tohoto „dobrodiní“ měla rovněž profit v podobě lepších cen od dodavatelů v rámci bonusových programů.

K průběhu daňového řízení žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah předkládaného správního spisu.

K námitkám, které byly namítány již v rámci odvolacího řízení, žalovaný zcela odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť tyto – v žalobě se opakující – námitky v tomto rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem vyvrátil.

Zajišťovací příkaz byl v rozhodnutí o odvolání vykreslen na str. 6 - 7. Pro vydání zajišťovacího příkazu je nutné, aby nastala tzv. (silně intenzivní) odůvodněná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, či kumulace více (méně intenzivních) skutečností odůvodňujících uvedenou obavu. Což je jedinou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu. Nejde v něm tedy o to, aby bylo postaveno najisto, že nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná či že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, nýbrž o to, že existují důvody, z nichž (objektivně) plyne existence alespoň jedné z těchto obav. Tomu koneckonců odpovídá i to, že se jedná o institut zajišťovací, byť *sui generis*, jenž slouží k operativnímu a promptnímu zajištění daní, jež by v okamžiku jejich splatnosti správce daně (bud') vůbec (či se značnými obtížemi) nebyl s to vybrat.

K uvedené námitce předně nutno konstatovat, že tuto skutečnost namítá žalobkyně poprvé, ačkoliv mohla dříve, již před prvostupňovým správcem daně. Tato skutečnost není nikterak důkazně podložena. I kdyby uvedené bylo pravdou, jde výlučně k tíži žalobkyně, že vlastním jednáním vyvolala jednu z mnoha skutečností odůvodňujících (objektivní) existenci obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tím spíše, je-li podnikatelem (profesionálem) a konsekvencí svého jednání si musí být velmi dobře vědoma.

Žalovaný považuje za prokázané, že jak odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení, tak i správní orgán prvního stupně naplnily v přezkoumávaném případě dikci zákona. Zároveň má žalovaný za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a proto navrhuje, aby soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

IV. Replika

V replice se k námitce, kterou žalovaný označil jako námitku nad rámec námitek uvedených v odvolání, uvádí, že se nejednalo o námitku, nýbrž o vykreslení situace a pohnutek žalobkyně, proč takto konala, proč objednávala pro své krajany zboží, které poté přebírala u sebe na provozovně. Skutečnost, že zboží, které bylo určeno pro jiné obchodníky, ale bylo dodáno na adresu podnikání žalobkyně, se stala hlavním zdrojem pro správce daně, jenž došel k závěru, že toto zboží prodávala žalobkyně a stanovil jí DPH na výstupu a tyto své představy převedl do podoby zajišťovacích příkazů.

Pokud odvolací orgán „nevyslyší“ námitky uvedené v odvolání a argumentaci prvostupňového orgánu jen převezme a přetaví do svého rozhodnutí, pak nezbývá nic jiného než doufat, že nezávislý soud se argumentací žalobkyně bude zabývat a tedy nezbývá logicky nic jiného než tyto námitky zopakovat. Odvolací orgán se např. vůbec nezabýval skutečností, že jednotliví skuteční odběratelé nebyli prvostupňovým správcem vůbec vyslechnuti, ač správce daně prováděl u jiných osob řadu výsledků a výsledky těchto využil do odůvodnění svých zajišťovacích příkazů. Správce daně totiž již výsledky ostatních vietnamských obchodníků k dispozici měl od policie, měl je však založeny ve zvláštní části spisu, tedy žalobkyni byly tyto dosti závažné důkazy „zatajeny“ a na skutečnosti zachycené v protokolech policie tak nemohlo být reagováno ani v odvolání, ani v žalobě.

U zajišťovacích příkazů, ačkoliv ještě neprobíhá to správné dokazování, si musí správce daně položit otázku, kterou je reálnost následného a skutečného doměření daně po skončení řízení dokazovacího. Správce daně by si měl vyhodnotit, zda je takto stanovená daň reálná a z údajů, které má k dispozici (včetně zatajených protokolů od policie), opravdu vyplývá, že bude v této výši nakonec stanovena. Institut upravený v § 167 a násl. daňového řádu má jistě v našem právním systému opodstatněné místo, ovšem nemělo by docházet k jeho zneužívání, ve snaze vybrat daň ne ve správné výši, ale ve výši co největší.

V. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

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.

Soudní praxe věnuje zajišťovacím příkazům zvláštní pozornost.

„Zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [od 1. 1. 2011 podle § 167 až 169 daňového řádu], není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. a není vyloučen ze soudního přezkumu.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS).

V červnu 2015 Nejvyšší správní soud uvedl: „Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.“ (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48).

V srpnu 2015 Nejvyšší správní soud navazoval: „Jak správně poznamenal krajský soud, je třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto „bude namísto obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dostatečně stanovena. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího.“ (rozsudek ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35).

V lednu 2016 o uvedené otázce obsáhle pojednal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Jeho závěry byly shrnuty do této právní věty: „Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ (publikováno pod č. 3368/2016 Sb. NSS).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, je široce respektován. Např. v rozsudku ze dne 31. 3. 2016, čj. 7 Afs 4/2016-74, k němu ovšem Nejvyšší správní soud dodal: „V citovaném rozsudku [ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104] Nejvyšší správní soud navíc konstatoval, že „[s]právce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“. Těto povinnosti správní orgány dostaly. Z jejich rozhodnutí vyplývá, z jakých důvodů je pravděpodobné, že bude daň doměřena. Jelikož tyto skutečnosti stěžovatel v žalobách adekvátním způsobem nespороval, nelze městskému soudu vytýkat jeho postup. Nutno rovněž

zdůraznit, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, nevyplývá, že by správní soud měl míru pravděpodobnosti existence daňové povinnosti zkoumat z úřední povinnosti. Nelze navíc opomenout závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48.“.

Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

Co do pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, odůvodnil správce daně předmětné zajišťovací příkazy zejména tím, že vyhledávací činností prováděnou dle § 78 daňového řádu bylo zjištěno, že na provozovnu daňového subjektu, tj. na adresu Nový Žďár 50, 352 01 Aš, byly dodávány tabákové výrobky i na jména jiných daňových subjektů uvedených jako odběratelé, a to: N.M.V., IČ 28025890, Ch.T.V., IČ 28433793, T.T.P., IČ 29230438, N.T.T., IČ 29065887, N.V.N., IČ 27986845, T.T.T.N., IČ 28046331, T.N.T., IČ 28016700, a A.Q.N., IČ 28881214. Správce daně ověřil, že žádný z těchto odběratelů neměl dle výpisu ze Živnostenského rejstříku nahlášenu provozovnu na adrese Nový Žďár 50, 352 01 Aš, jako prostor, v němž by vykonával ekonomickou činnost.

Za účelem prověření dodávání tabákových výrobků provedl správce daně dne 25. 5. 2016 výslechy svědků - obchodního zástupce a řidičů dodavatele GEKO a.s., ze kterých vyplynulo: Provozovna Nový Žďár 50 je přízemní budova a nachází se v Aši u čerpací stanice PAP OIL. Obchodní zástupce dodavatele GEKO a.s. přijímal od daňového subjektu objednávky i pro jiné odběratele než daňový subjekt. Při objednávkách daňový subjekt uváděl, na jaké IČO nebo interní SAP číslo bude objednávka a následně daňový doklad vystaven (uváděna i odlišná IČ než IČ daňového subjektu). Veškeré objednané zboží bylo zavezeno, tj. dodáno jednotlivými řidiči firemními auty dodavatele na dodací adresu Nový Žďár 50, 352 01 Aš. V provozovně bylo zboží přebíráno a kontrolováno výhradně daňovým subjektem na základě převzatého daňového dokladu. Daňový doklad (faktura) zůstal u daňového subjektu. Úhrady daňových dokladů prováděl vždy daňový subjekt, a to v hotovosti. Po zaplacení zboží byl podepsán rozvozový list. Na provozovně svoji činnost vykonával jen daňový subjekt.

Dne 23. 5. 2016 provedl správce daně výslechy svědků - regionálního manažera a řidiče dodavatele JAS ČR, a.s., ze kterých vyplynulo: Provozovna Nový Žďár 50 je nemovitost (velká hala) - prodejna u čerpací stanice PAP OIL. Objednávky ze strany daňového subjektu probíhaly telefonicky, řidič zboží dovezl na dodací adresu - provozovnu Nový Žďár 50, 352 01 Aš. Zboží si na základě daňových dokladů přebíral daňový subjekt přímo na předmětné provozovně. Někdy bylo převzetí podepsáno na druhý výtisk daňového dokladu. Po převzetí zboží bylo zboží ihned daňovým subjektem zaplaceno, a to v hotovosti. Jiné odběratele uvedené na daňových dokladech řidič neznal, zboží pro jiné odběratele bylo rovněž dodáno na odběrné místo Nový Žďár 50, 352 01 Aš, a taktéž ihned daňovým subjektem zaplaceno. Při telefonické objednávce daňový subjekt vždy uvedl, na koho má být daňový doklad vystaven. Při objednávkách prováděných na prodejně daňový subjekt IČO, na koho má být daňový doklad vystaven, pokaždé napsal na papír. Platby probíhaly vždy v hotovosti, a to v provozovně po kontrole dodaného zboží dle předaného daňového dokladu.

Správce daně při porovnání výpovědí jednotlivých svědků v jejich vzájemné souvislosti důvodně dovozuje, že předmětné tabákové výrobky, které byly dodávány

dodavatelem GECO a.s. a dodavatelem JAS ČR a.s. na adresu Nový Žďár 50, 352 01 Aš, byly v této provozovně následně prodány a tudíž použity pro ekonomickou činnost daňového subjektu, který jako jediný zde ekonomickou činnost provozoval. Dle výpovědi svědků tabákové výrobky vždy přebírala a platila na místě paní V.H.T.T. (daňový subjekt), což utvrzuje správce daně v tom, že i tabákové výrobky, které byly dodány fakturačně na jiné výše uvedené daňové subjekty (odběratele) s místem dodání Nový Žďár 50, Aš, byly použity pro ekonomickou činnost daňového subjektu (fakturace tohoto zboží na daňové subjekty uvedené na daňových dokladech jako odběratelé nebyla ze strany daňového subjektu správcem daně zjištěna). Po odebrání a zaplacení zboží došlo, minimálně z ekonomického pohledu na pojem „vlastnictví“, k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a tedy ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH k dodání zboží. Prodejem zboží na provozovně konečnému spotřebiteli došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH a daňovému subjektu vznikla v souvislosti s § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost přiznat daň. Povinností daňového subjektu bylo tak vykázat prodej tohoto zboží do uskutečněných zdanitelných plnění v přiznání k dani z přidané hodnoty. Správce daně proto analyzoval údaje vykázané daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období a v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty daňového subjektu (§ 100 ZDPH) a došel k závěru, že daňový subjekt neuvedl do zdanitelných plnění veškerá plnění uskutečněná v rámci jeho ekonomické činnosti za předmětná zdaňovací období, když tabákové výrobky, dodané dodavateli GECO a.s. a JAS ČR, a.s., do provozovny Nový Žďár 50, Aš, vyfakturované na jména jiných daňových subjektů, použil pro svou ekonomickou činnost, jak vyplývá z výše uvedených skutečností a souvislostí. Správce daně tak oprávněně dovozuje, že v zajišťovacích příkazech specifikované tabákové výrobky daňový subjekt v rámci své ekonomické činnosti v předmětné provozovně prodal, přičemž tržby za prodané zboží - uskutečněná plnění nevykázal na výstupu v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a daň z prodeje v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH neodvedl. Na základě výše uvedeného lze tak důvodně předjímat, že daňová kontrola bude ukončena dodatečným doměřením daně. Správce daně má za to, že jeho zjištění povedou k dodatečnému stanovení daně za leden až srpen 2015 v celkové výši 1.402.379,- Kč.

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 9. 9. 2016, čj. 39758/16/5100-41453-711866, Odvolací finanční ředitelství k pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, dále uvedlo, že vlastnické právo k dodanému zboží sice formálně dle dokladů nenáleží odvolateli, nicméně s ohledem na skutečnost, že zboží bylo dodáváno na provozovnu odvolatele odběratelům odlišným od odvolatele, správce daně nabyt pochybnosti o tom, kdo je skutečným odběratelem zboží, poněvadž adresu uvedené provozovny má v Živnostenském rejstříku zaevidován pouze odvolatel. Za účelem objasnění této nesrovnalosti provedl správce daně následující výslechy svědků, které byly podrobně identifikovány a zjištění z nich plynoucí popsána na str. 4 a 5 tohoto rozhodnutí, přičemž odvolací orgán se s vyhodnocením těchto zjištění správcem daně ztotožňuje. Ze skutečností vyplynuvších v rámci svědeckých výpovědí správce daně dovozuje, že předmětné tabákové výrobky, které byly dodány oběma dodavateli na adresu provozovny odvolatele, byly v této provozovně následně prodány, a tudíž použity pro ekonomickou činnost odvolatele, který jako jediný zde ekonomickou činnost provozoval a tabákové výrobky přebíral a platil.

S ohledem na uvedené nelze podle názoru soudu přitakat tvrzení žalobkyně, že hlavně zde zcela nebyla zodpovězena ta nejdůležitější otázka, která tvoří základ celého případu, a sice jaké konkrétní indicie a jejich síla a věrohodnost vedly k přesvědčení, že zboží, které je předmětem zajišťovaného plnění, skutečně prodávala žalobkyně.

Prostý fakt, že dodací adresa je jiná než adresa uvedená jako místo podnikání registrovaná u živnostenského úřadu, nemůže sám o sobě vést k závěru, že zboží fakticky bylo určeno pro někoho jiného než pro osobu uvedenou na dokladu. V daném případě však k tomuto faktu přistupují další skutečnosti, které bylo nutno vzít v úvahu, jako např. řada svědeckých výpovědí na jedné straně a nekonkrétnost a nekonzistentnost informací získaných od žalobkyně na straně druhé.

Je pravda, že žalovaný správní orgán se měl vypořádat i s odvolací námitkou, že správce daně nezaujal žádné stanovisko k prohlášením založeným ve spise z listopadu 2015, kde třetí osoby osvědčují, z jakého důvodu využívaly jako odběrné místo pro své zboží adresu daňového subjektu.

Ve správním spise se nacházejí jednotně upravená vyjádření osob T.N.T., N.N.V., N.A.Q., , P.T.T. a V.Ch.T., proč používají odběrné místo pro tabákové výrobky u paní H.T.T.V., na adrese Nový Žďár 50, Aš. Ve správním spise se ovšem nachází také protokol o ústním jednání sepsaný správcem daně dne 3. 3. 2016 pod čj. 164668/16/2403-60561-402448. V rámci tohoto ústního jednání žalobkyně odpovídala na otázky správce daně. Potvrdila své vysvětlení podané dne 8. 1. 2016 Policii České republiky, že pro uvedená jména přebírá zboží, které také pro ně objednává. Jedná se o podnikatele, kteří prodávají na tržnicích v Aši, poté si zboží u ní vyzvedávají. Tito lidé přijdou k ní na provozovnu, dají jí seznam zboží, které chtějí objednat, a zároveň jí dají peníze. Jedná se převážně o tabákové výrobky od společnosti GECO a JAS. Tito lidé jsou samostatně registrovaní u těchto společností. Při závozu zboží přebírá i pro tyto lidi. Odpoledne si ti lidé přijdou k ní zboží převzít. Peníze jí předávají v hotovosti. Na tržnici je velká konkurence a oni nechtějí, aby ostatní prodejci viděli jejich dodavatele. Žalobkyně je nezná, neví, kde prodávají a kde bydlí. Nemá na ně ani telefonní kontakt, prostě chodí sami vždy po závozu zboží. Zboží jim předává včetně faktur. Vždy všechno zboží. Jezdí si pro zboží auty. Na otázku správce daně, proč si tyto osoby vybraly konkrétně ji, žalobkyně odpověděla, že ani neví, zná je od vidění a chtěla jim pomoci. Na otázku, jak jednání probíhají, odpověděla, že sami přijdou, objednávku napíší na papír dopředu a zároveň předají peníze, v den závozu nebo druhý den si pro zboží přijdou autem, ona jim zboží vydá včetně dokladů a zbytku peněz. Žádné listiny k tomu nemá, vše probíhá ústně. Na otázku, jakým způsobem eviduje předmětné zboží, odpověděla, že zboží neeviduje, žádné předávací protokoly ani dodací listy nemá. Vše probíhá na ústní dohodě. Na otázku, jakým způsobem jim předává informace o tom, že zboží má již k dispozici, odpověděla, že žádné informace nepodává, zastaví se vždy sami. Na otázku, jakým způsobem jim zboží předává, odpověděla, že pro zboží si jezdí sami, listiny nemá žádné. Na otázku, jakými dopravními prostředky zboží odvázejí, odpověděla, že si je odvázejí autem, typ ani značku nezná, je asi černé nebo tmavě modré. Na otázku, aby popsala jednotlivé osoby, kterým přebírá zboží, odpověděla, že chodí více lidí, neumí je popsat. Na otázku, zda zná jejich písemná vyjádření a od koho je převzala, odpověděla, že asi to řekla jednomu, co si přišel pro zboží, že má problém při kontrole, a on přinesl potvrzení od všech ostatních. Na otázku, kdo

inicioval podání těchto prohlášení, odpověděla, že to neví, domluvili se asi mezi sebou, aby neměla problém. Na otázku, jaký je její vztah k uvedeným osobám, odpověděla, že všechny zná pouze od vidění, jména nezná.

Žalovaný správní orgán se měl, jak shora řečeno, vypořádat i s výše uvedenou odvolací námitkou. Tím, že tak neučinil, ovšem zatížil svůj postup jenom takovou vadou, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože za vylíčených okolností jde pouze o nespolehlivé informace, což je patrné např. z toho, že pan N.A.Q. prohlašuje, že paní H.T.T.V. dobře zná, kdežto ona uvádí, že všechny uvedené osoby zná pouze od vidění, nebo že mezi žalobkyní a výše uvedenou peticí podnikatelů nepanuje shoda ani ohledně důvodu či důvodů, proč k přebírání a předávání zboží dochází u ní. Rovněž v žalobě deklarované důvody (ochota pomoci „krajanům“, kteří nechtěli, aby konkurence z velkého tržiště v Aši měla povědomí o jejich dodavatelích, a kteří nedisponují tak dobrou znalostí českého jazyka jako žalobkyně) nekorespondují s důvody obsaženými ve vyjádřeních osob T.N.T., N.N.V., N.A.Q., P.T.T. a V.Ch.T. z listopadu 2015.

Z dalších souvislostí pak nelze ztrácet se zřetele, že institut zajišťovacího příkazu představuje toliko tzv. předstižné rozhodnutí, stanovení samotné daně je cílem až nalézacího řízení.

Nejvyšší správní soud požaduje, aby v odůvodnění zajišťovacího příkazu byly přezkoumatelným způsobem uvedeny důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a aby v odůvodnění rozhodnutí o odvolání byly řádně vypořádány námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Této povinnosti správní orgány v daném případě podle názoru zdejšího soudu v zásadě dostály. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů ve spojení s obsahem správního spisu vyplývá, z jakých důvodů je pravděpodobné, že daň bude vyměřena. Odvolací orgán se přitom ještě dostatečným způsobem vypořádal s žalobkyní uplatněnými odvolacími námitkami. Správní orgány vyhověly i požadavku aby správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu a odvolací orgán při rozhodování o odvolání proti němu alespoň osvědčily základní skutečnosti odůvodňující závěr, že tu bude budoucí daňová povinnost daňového subjektu. Zdejší soud má za to, že v daném případě bylo co do posouzení pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, jakož i výše, která bude stanovena, vyhověno i požadavkům vytýčeným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Pravděpodobnost, že daň bude stanovena, přitom podle názoru zdejšího soudu byla v době vydávání předmětných zajišťovacích příkazů přiměřená podmínce stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu.

Na základě této argumentace nepovažuje soud za důvodné žalobcovy námitky brojící proti názoru správního orgánu, že v daném případě je přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena.

Pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně

Ohledně obav o úhradu daně došla soudní praxe zejména k těmto závěrům: „I. *Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí*

být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. II. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, publikovaný pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

Co do pravděpodobnosti, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, odůvodnil správce daně předmětné zajišťovací příkazy zejména tím, že především na základě osvědčeného skutkového stavu, kdy daňový subjekt nekumuluje na správcem daně zjištěných bankovních účtech finanční prostředky postačující na úhradu v budoucnu stanovené daně, přičemž čísla těchto účtů nebyla ani správci daně oznámena, ačkoliv jde dle § 96 ZDPH o povinný registrační údaj, kdy v případě, že dojde ke změně takového údaje, má daňový subjekt dle § 127 daňového řádu povinnost takovouto změnu do 15 dnů nahlásit správci daně, platby v rámci své ekonomické činnosti daňový subjekt realizuje ve většině v hotovosti, daňový subjekt je vlastníkem vozidel, která by mohl převést v likvidní aktiva, avšak výnos z prodeje těchto vozidel by pokryl pouze částečně výši dosud nestanovené daně, daňový subjekt je vlastníkem nemovitostí, na nichž jsou uvalena zástavní práva jiných subjektů, vzhledem k obchodním aktivitám nezahrnovaných daňovým subjektem do zdanitelných příjmů, ze kterých nelze aktuálně vyhodnotit skutečný obchodní majetek daňového subjektu a v neposlední řadě i okolnost přerušení činnosti daňového subjektu a převedení jeho veškerých aktivit do obchodní korporace, vyhodnotil správce daně daňový subjekt jako rizikový ve vztahu k plnění v budoucnu splatných jeho daňových povinností, a proto má důvodnou obavu, že na základě prováděné daňové kontroly vyčíslená, dosud nestanovená daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období bude v době její vymahatelnosti zcela, nebo částečně nedobytná nebo v té době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

Z realizovaných plateb evidovaných na osobním daňovém účtu daňového subjektu vyplývá, že daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za období roku 2014 a 2015 byly hrazeny opožděně v řádu několika dnů. Tato skutečnost však nemůže sama o sobě zabránit obavám správce daně, týkající se toho, zda bude daňový subjekt s ohledem na aktuální zjištění správce daně schopen pokrýt úhradu dosud nestanovené daně ve výši sdělované správcem daně v rozboru konkrétního případu, neboť tento převyšuje běžnou tvorbu jeho daňových odvodů. Správcem daně celková předpokládaná daňová povinnost na úrovni 1.402.379,- Kč vysoce překračuje celoroční běžnou daňovou zátěž na dani z přidané hodnoty a správce daně vzhledem ke zjištěnému aktu přerušení veškeré činnosti daňového subjektu nemůže očekávat bezproblémovou schopnost náležité úhrady očekávané daňové pohledávky.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má správce daně odůvodněnou obavu, že pokud nedojde k zajištění daňové povinnosti, bude dosud dodatečně nestanovená daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v době její splatnosti nedobytná. Obava z nedobytnosti vznikla správci daně v první řadě na základě provedeného hodnocení finanční situace daňového subjektu, nesvědčící o schopnosti daňového subjektu zajistit plnění svých budoucích závazků vůči správci daně, neboť z podchycených majetkových poměrů daňového

subjektu nelze než dovozovat, že majetek daňového subjektu reprezentovaný dvěma vozidly nevýznamné prodejní hodnoty, nemovitostmi zatíženými zástavními právy vůči jinému věřiteli a rovněž skutečnost, že daňový subjekt jako fyzická osoba v současné době přerušil své podnikatelské aktivity a účelově založil obchodní korporaci HUYNH s.r.o., které odprodal zásoby, neskýtá dostatečnou záruku úhrady možné budoucí daňové pohledávky.

Co do pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně jsou v odvoláních proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům uplatněny tytéž námitky jako v právě rozhodované žalobě proti rozhodnutí žalovaného.

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 9. 9. 2016, čj. 39758/16/5100-41453-711866, Odvolací finanční ředitelství k pravděpodobnosti, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, dále uvedlo, že důvody tak, jak jsou vymezeny v odůvodnění napadených rozhodnutí, jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující. K námitce 3) odvolací orgán uvádí, že zrušení bankovního účtu za současného ukončení podnikatelské činnosti je obecně krokem standardním, nicméně v dané souvislosti je skutečností významně posilující odůvodněnou obavou ve smyslu § 167 daňového řádu, na základě níž správce daně vydal zajišťovací příkaz. Pokud odvolatel má na svých účtech jen malou výši peněžních prostředků, což má být způsobeno charakterem maloobchodní podnikatelské činnosti, sama o sobě tato skutečnost není s to vyvolat odůvodněnou obavu umožňující správci daně vydání zajišťovacího příkazu, ale působí jako jeden ze souboru indicií tvořících „mozaiku“ odůvodněných obav toliko nutných k naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. K námitce 4) odvolací orgán odkazuje na vypořádání předchozí námitky. K námitce 5) odvolací orgán uvádí, že důvodnost obavy souvisí s vypořádáním námitky 3) a co se týče absence úvahy ohledně hodnoty nemovitostí odvolatele, aktuální výši zástav a případného výtěžku z prodeje, jedná se o skutečnosti pro vydání relevantní, o nichž si správce daně učinil úsudek, který byl pro účely posouzení důvodů zajištění dosud nestanovené daně dostatečný. Povinnost provedení přesného ocenění zástav a předpokládaného výtěžku prodeje správce daně neměl. K námitce 6) odvolací orgán uvádí, že tato skutečnost je podpořena skutečností, kdy odvolatel prodal nově vzniklé obchodní korporaci, v níž je jediným společníkem, zásoby v hodnotě cca 6 mil. Kč. Skutečnost, že uvedená obchodní korporace vznikla před zahájením daňové kontroly, je irelevantní. Pakliže by se odehrála po zahájení daňové kontroly, byla by rovněž schopná vzbudit důvodnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a to větší intenzitou. K námitce 7) odvolací orgán uvádí, že odvolatel sice oficiálně předmětné obchodní korporaci prodal zásoby, a tak jako protiplnění obdržel peněžní prostředky, nicméně ty jsou jednak snadno převoditelné a hlavně je na svých účtech deponovány neměl. Poněvadž zde relativně nehrozilo riziko z prodlení, správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění nestanovené daně v mírnější variantě dle § 167 odst. 3 daňového řádu, kdy měl odvolatel povinnost složit částku daně na depozitní účet správce daně do 3 dnů, avšak neučinil tak, byť nyní tvrdí, že dostatečnými financemi disponuje. Odvolatel sice disponuje obchodním podílem, avšak v předmětné korporaci činí základní kapitál 1 Kč a i tak by musel být vydán zajišťovací příkaz, aby mohl být obchodní podíl zastaven, jelikož nelze kalkulovat se zásobami předmětné obchodní korporace, jelikož se jedná o právní subjekt (daňový subjekt) odlišný od odvolatele. K námitce 8) odvolací orgán uvádí, že o odvolateli nelze hovořit jako o daňovém subjektu s „bezvadnou dlouholetou daňovou minulostí“, poněvadž často hradil své daňové

povinnosti až po splatnosti, což dokládá např. Vyrozumění o výši nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu ze dne 1. 8. 2016 (č.j. 723833/16-2403-50521-401430) a ze dne 11. 1. 2016 (č.j. 12153/16/2402-50521-401430). Možnost posečkání ve smyslu § 156 a násl. daňového řádu, tedy povolení posečkání úhrady daně či rozložení její úhrady na splátky, nelze aplikovat, jelikož posečkat lze pouze splatnou stanovenou daň (srov. § 156 odst. 4 daňového řádu) alespoň za minimální podmínky, že je budoucí úhrada v rámci posečkání reálná. Proto se aplikace institutu posečkání vzájemně vylučuje s aplikací zajišťovacího příkazu, který lze vydat k zajištění nesplatné, či dosud nestanovené daně, kdy existuje odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, anebo pokud bude v době její vymahatelnosti její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Alternativu - natož mírnější - k zajišťovacímu příkazu zajišťujícímu dosud nestanovenou daň daňový řád neobsahuje. K námitce 9) odvolací orgán uvádí, že skutkovou oporou zde byl za prodej těchto aktiv (zásob v hodnotě cca 6 mil. Kč), který sám odvolatel potvrdil jak podáním daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, tak i její úhradou. Jedná se o jednu z indicií, která přispívá k celkové legitimnosti odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Argumentu vyvedení majetku přisvědčuje i skutečnost, že odvolatel neuhradil v uvedené třídenní lhůtě v zajišťovacím příkazu uvedenou částku. K námitce 10) odvolací orgán uvádí, že správce daně v rámci zajišťovacího příkazu seskupuje určitý konzistentní soubor indicií, které jsou s to dohromady vytvořit odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a nikoliv postavit všechny „obavy“ najisto, tím by samotný zajišťovací příkaz postrádal smyslu, jelikož je vydáván zpravidla v případech, kdy nelze z důvodu prodlení, které může mít za následek nedobytnost daně či značné obtíže s jejím výběrem, s jeho vydáním otálet minimálně či vůbec. K námitce 11) odvolací orgán uvádí, že správce daně shromáždil více než dostatečný soubor indicií (viz výše), který je naprosto dostatečný, aby byl schopen vyvolat důvodnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěrem k námitce 12) odvolací orgán uvádí, že vlastnické právo k dodanému zboží sice formálně dle dokladů nenáleží odvolateli, nicméně s ohledem na skutečnost, že zboží bylo dodáváno na provozovnu odvolatele odběratelům odlišným od odvolatele, správce daně nabyl pochybnosti o tom, kdo je skutečným odběratelem zboží, poněvadž adresu uvedené provozovny má v Živnostenském rejstříku zaevidován pouze odvolatel. Za účelem objasnění této nesrovnalosti provedl správce daně následující výslechy svědků, které byly podrobně identifikovány a zjištění z nich plynoucí popsány na str. 4 a 5 tohoto rozhodnutí, přičemž odvolací orgán se s vyhodnocením těchto zjištění správcem daně ztotožňuje.

Soud se ohledně posouzení těchto skutečností ztotožňuje se správními orgány. Jedná se přitom o argumenty opakovaně vznášené a opakovaně – a správně – vyvrácené. Jelikož se tu žalovaný vypořádal s námitkami žalobkyně, opakujícími se v žalobě, přílehlavou a vyčerpávající právní argumentací obsaženou v odůvodnění rozhodnutí, nemusí se soud již k věci duplicitně vyjadřovat, stačí odkázat na příslušné pasáže v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejících rozhodnutí správce daně, což se tímto činí.

Uvedený přístup krajského soudu se opírá o tento názor Nejvyššího správního soudu: „I. Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud

správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

S ohledem na výše uvedené lze tedy učinit závěr, že skutečnosti, na základě kterých správní orgány dovodily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tvoří ucelený logický okruh indicií příslušné intenzity svědčící pro to, že byla na místě obava o schopnosti a ochotě žalobkyně daň v době její vymahatelnosti uhradit. Právě s ohledem na takto prokázanou důvodnou obavu ve vztahu k dobytnosti daně má zdejší soud za to, že v daném případě nedošlo vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Zajišťovací příkazy tak byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

Na základě této argumentace nepokládá soud za důvodné ani žalobcovy námitky brojící proti názoru správního orgánu, že v daném případě je přiměřená pravděpodobnost, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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 30. listopadu 2017

JUDr. PhDr. Petr KUČHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková

