

Problematika zajišťovacích příkazů je upravena v § 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“).

[II] Žaloba, vyjádření k žalobě

Žalobkyně vyjevila žalobní námitky na celkem jedenácti stranách textu (vlastní text žaloby má čtrnáct stran), když předeslala, 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. Soud, vzhledem k obsáhlosti žaloby, když podstatná část žalobních námitek koresponduje s námitkami odvolacími, neprovedl její úplné přepsání a konstatuje pouze základní žalobní teze.

Leitmotivem žaloby je námitka, že nebyla zodpovězena nejdůležitější otázka, která tvoří základ celé věci, a to jaké konkrétní indicie a jejich síla a věrohodnost vedly k přesvědčení, že zboží, které je předmětem zajišťovaného plnění, skutečně prodávala žalobkyně. To je dle žalobkyně ta nejpodstatnější otázka, na které stojí žalobkynin případ. Tedy zda fakt, že zboží bylo dodáno na adresu „vykládky“, jež je shodná s adresou sídla podnikání žalobkyně, obstojí s tvrzením žalovaného, že zboží bylo prodáváno žalobkyní.

Další žalobní námitky pak vyplývají z polemiky s textem napadeného rozhodnutí, příp. zajišťovacích příkazů, a cílí především na nevypořádání se (ze strany daňových orgánů) s uplatněnými námitkami. V podrobnostech soud odkazuje níže na vlastní odůvodnění rozsudku.

Žalovaný se vyjádřil k žalobě v podání datovaném dne 5. 5. 2017, přičemž odkázal na text napadeného rozhodnutí s tím, že veškeré uplatněné námitky byly vyvráceny. Stran povahy zajišťovacích příkazů akcentoval, že správce daně v případě vydání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v danou chvíli k dispozici. Podmínky pro postup podle § 167 a násl. daňového řádu byly v žalobkynině případě naplněny, a žalovaný proto navrhol zamítnutí žaloby.

[III] Posouzení věci krajským soudem

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

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

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

Soud rozhodl v souladu s § 51 s. ř. s. o věci samé bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud 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.

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; toto i další zde zmíněna rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz).

V červnu 2015 Nejvyšší správní soud uvedl: *„Současně je nutno soublasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu sbora 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. předběžné 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 nerychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto „nebude namístě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu sbora 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 zřehovně 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 námítky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“. Této 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.“

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).

Soud primárně obrátil pozornost na to, zda v souzené věci byly respektovány zákonné i judikatorní požadavky stran vydání zajišťovacích příkazů, resp. zda byly ony konkrétní indicie, jejichž síla a věrohodnost oprávněně vedly k přesvědčení, že zboží, které je předmětem zajišťovaného plnění, skutečně prodávala žalobkyně.

Správce daně odůvodnil předmětné zajišťovací příkazy zejména tím, že vyhledávací činností prováděnou dle § 78 daňového řádu bylo zjištěno, že na provozovnu daňového subjektu, tj. na adresu [redacted], byly dodávány tabákové výrobky i pro jiný daňový subjekt, a to T [redacted] H [redacted] H [redacted] T [redacted], IČ [redacted]. Správce daně ověřil, že tento odběratel měl v období od 20. 8. 2008 do 15. 4. 2016 dle výpisu ze Živnostenského rejstříku nahlášenu provozovnu na adrese [redacted], v období od 15. 4. 2016 do 8. 8. 2016 pak na adrese [redacted].

Správce daně následně přistoupil k výsledům svědků (dne 23. 5. 2016), konkrétně výsledům regionálního manažera a řidiče dodavatele JAS ČR, a.s. (zaznamenány v protokolech o výsledku svědka čj. 564164/16 a 564179/16). Dne 25. 5. 2016 pak byli vyslechnuti obchodní zástupce a čtyři řidiči dodavatele GEKO a.s. (výpovědi zaznamenány v protokolech o výsledku svědka čj. 571303/16, 571278/16, 571253/16, 571224/16 a 271211/16). Správce daně vyhodnotil provedené výsledky tak, že z nich vyplývá, že **a)** dodavatelé přijímali od žalobkyně objednávky i pro jiné odběratele než žalobkyně, avšak jiné odběratele (než žalobkyně) uváděné na daňových dokladech řidiči neznali; **b)** při objednávkách žalobkyně uváděla, na jaké IČ nebo interní SAP číslo bude objednávka a následně daňový doklad vystaven (uváděna i odlišná identifikační čísla než žalobkyně; **c)** v provozovně žalobkyně bylo zboží přebíráno a kontrolováno výhradně žalobkyní na základě převzatého daňového dokladu, který zůstal u daňového subjektu; **d)** úhrady daňových dokladů prováděla vždy žalobkyně, a to

a dne 10.09.2015 ve výši 1 451 000 Kč, načež následující den tj. 11.09.2015 byl proveden výběr v hotovosti ve výši 1 450 000 Kč. Z odpovědi zasláné výše uvedenou institucí na výzvu k poskytnutí informací správci daně (...) bylo správcem daně zjištěno, že prostřednictvím tohoto účtu nejsou daňovým subjektem v současnosti prováděny téměř žádné finanční transakce a konečný stav na tomto účtu vykazuje ke dni 18. 09. 2016 částku ve výši 659,27 Kč.

Dne 23. 03. 2016 daňový subjekt založil běžný účet č. (...) vedený u Československé obchodní banky a.s. Z odpovědi zasláné touto institucí na výzvu k poskytnutí informací správci daně (...) bylo správcem daně zjištěno, že za posledních 90 dnů (tj. zpětně ode dne 20.06.2016) činily kreditní obraty 393 029,32 Kč a debetní obraty - 395 613,79 Kč, přičemž peněžní prostředky jsou na účet vkládány v hotovosti ve výši částek 10 000 až 40 000 Kč a ještě též den jsou prováděny převody na jiné účty. V tomto období byl proveden jeden vklad v hotovosti o vyšší hodnotě a to 80 000 Kč a rovněž též den byla tato částka použita prostřednictvím bezhotovostního převodu do jiné banky. Konečný zůstatek na tomto účtu byl ke dni 19. 09. 2016 zjištěn v částce 1 548,71 Kč.

Z podstaty ekonomické činnosti daňového subjektu - maloobchodní prodej zboží v provozovně na adrese [REDAKCE] vyplývá, že daňový subjekt vydával a přijímal pouze finanční prostředky v hotovosti a k podnikatelské činnosti minimálně využíval bankovní účty, na nichž by kumuloval takové finanční prostředky, které by mohly být použity na úhradu dosud nestanovené daně. Rovněž tak z konečných zůstatků na předmětných bankovních účtech, které daňový subjekt vlastní je patrné, že správcem daně zjištěné zůstatky nepatrné hodnoty neposkytují správci daně dostatečnou záruku, že finanční prostředky na účtech pokryjí částky potřebné k úhradě dosud nestanovené daně.

Z registru evidence vozidel ze dne 04. 11. 2016 bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt je ke dni 02.06.2004 majitelem vozidla VW GOLF 19 1,6 [REDAKCE], registrační značky [REDAKCE], rok výroby 1987, datum evidence ve světě 01.01.1987. Ke dni 11.01.2012 je majitelem vozidla VW PASSAT VARIANT 35 [REDAKCE], registrační značky [REDAKCE], rok výroby 1995, datum evidence ve světě 06.09.1995.

Vzhledem ke skutečnosti, že správci daně není znám objektivní stav věci jako technický stav, počet ujetých km, povaha a stav autopříslušenství a další okolnosti, které mohou ovlivnit výslednou hodnotu věci, není v daný moment možno určit kvalifikovaný závěr o hodnotě tohoto vozidla. Prověřením nabídek prodeje těchto typů vozidel na internetu byly správcem daně zjištěny prodejní ceny vozidla VW GOLF 19 1,6 rok výroby 1987 nabízené různými prodejci, např. na adrese www.tipcars.com jsou k prodeji nabízena vozidla této značky za cenu 11 000 Kč a vozidlo VW PASSAT VARIANT 35, rok výroby 1995 nabízí prodejci např. na adrese www.tipcars.com za cenu 36 000 Kč, prodejce na adrese www.automodul.cz nabízí k prodeji tento typ vozidla v hodnotě 27 000 Kč a prodejce www.aaaauto nabízí tento typ vozidla v hodnotě 31 000 Kč (rok výroby 1998).

Z údajů Katastru nemovitostí ČR bylo zjištěno, že ke dni 01. 05. 2016 má daňový subjekt dle listu vlastnictví 263, 275, 276 vlastnická práva k (následuje specifikace nemovitostí):

(...)

K listu vlastnictví [REDAKCE], týkající se pozemků č. (...) je však omezeno vlastnické právo – zástavní právo smluvní. Jedná se o pohledávky včetně budoucích pohledávek ve výši 7 485 532 s příslušenstvím (následuje konkretizace oprávněného).

Správce daně zjišťoval skutečný stav pohledávky a (...) bylo (...) sděleno, že pohledávka ke dni 18. 10. 2016 je ve výši 4 263 714,27 Kč a zástavní právo na nemovitosti stále trvá.

(následuje specifikace dalších nemovitostí)

K listu vlastnictví 276 je rovněž omezeno vlastnické právo – zástavní právo smluvní:

- pohledávky včetně budoucích pohledávek ve výši 900 000 Kč s příslušenstvím (následuje konkretizace oprávněného);

- pohledávky včetně budoucích pohledávek ve výši 1 600 000 Kč s příslušenstvím (následuje konkretizace oprávněného);

- pohledávky včetně budoucích pohledávek ve výši 1 500 000 Kč s příslušenstvím (následuje konkretizace oprávněného).

Správce daně zjišťoval skutečný stav pohledávek a (...) bylo sděleno, že pohledávka ve výši 1 600 000 Kč a zástavní právo stále trvá; (...) pohledávka ve výši 900 000 Kč stále trvá; (...) pohledávka ve výši 1 500 000 Kč stále trvá.

Z uvedeného je zřejmé, že případný prodej popsaných nemovitých věcí realizovaný z iniciativy daňového subjektu je úzce podmíněn úhradou jeho závazků spojených se zřízenými zástavami.

S ohledem na značnou výši váznoucí zástavy a s vědomím dalších zjištění správce daně ohledně majetkových poměrů daňového subjektu se jeví realita prodeje předmětných nemovitých věcí pro účely možné dobrovolné úhrady závazků vůči správci daně jako velmi nízká.

Existence již dříve zřízených zástavních práv váznoucích na nemovitých věcech daňového subjektu ve prospěch jiných věřitelů v milionových částkách pak rovněž signalizuje, že práva správce daně coby zástavního věřitele v rámci případného exekučního řízení budou významně omezena, neboť mu v daném případě nesvědčí na zřízené zástavě první pořadí.

Zjištěný stav nemovitých věcí ve vlastnictví daňového subjektu správce daně vyhodnotil jako jeden z rizikových faktorů, který ve vazbě na ostatní provedená zjištění přispěl k jeho pochybnosti a důvodné obavě o realitě plnění v budoucnu splatných daňových povinností daňového subjektu. Dle zjištění správce daně z výpisu z Registru živnostenského podnikání byla činnost daňového subjektu na provozovně daňového subjektu na adrese [REDAKCE] [REDAKCE] ke dni 10.02.2016 ukončena. Dne 08.06.2016 bylo správcem daně na adrese této provozovny provedeno místní šetření (...) v rámci kterého bylo zjištěno, že na uvedené adrese se nachází provozovna - obchod s tabákovými výrobky, drogerií, potravinami a dalším zbožím, kterou dle údajů uvedených na vstupních dveřích do prodejny v současné době již provozuje společnost H [REDAKCE] s.r.o., [REDAKCE], DIČ [REDAKCE]. Dle výpisu z obchodního rejstříku je jediným společníkem paní V [REDAKCE] H [REDAKCE] T [REDAKCE] T [REDAKCE] (daňový subjekt). Místnímu šetření byla paní V [REDAKCE] H [REDAKCE] T [REDAKCE] T [REDAKCE] přítomna a do protokolu o místním šetření správci daně sdělila, že v provozovně na této adrese provozuje svoji ekonomickou činnost již jen společnost H [REDAKCE] s.r.o.

(...)

Dle údajů uvedených daňovým subjektem v účetních výkazech, které byly přílohou daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob předložených správci daně za zdaňovací období 2014, daňový subjekt deklaroval ke dni 31.12.2014 aktiva celkem 714 tis. Kč, zásoby 711 tis. Kč, krátkodobý finanční majetek 3 tis. Kč. Aktuální výše zásob není však správci daně ke dni vydání zajišťovacího příkazu známa, neboť daňový subjekt dne 10.02.2016 odprodal nově vzniklé společnosti H [REDAKCE] s.r.o., (...) ve které je jediným společníkem daňový subjekt, zásoby ve výši 6 249 967,04 Kč (z toho DPH činí 1 078 621,60 Kč). 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 nezabíral do zdanitelných příjmů, nemůže se ani aktuálně jednat o přiměřeně využitelný údaj o skutečném obchodním majetku daňového subjektu.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti, 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 ustanovení § 96 zákona o DPH 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 nezabíraných daňovým subjektem do zdanitelných příjmů, ze kterých nelze aktuálně vyhodnotit skutečný obchodní majetek daňového subjektu a v neposlední řadě i okolnost přerušeni

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 (...) 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. (...)“.

Žalovaný správní orgán závěry správce daně aproboval.

Jak je uvedeno výše, soud se primárně zaměřil na to, zda v souzené věci byly respektovány zákonné i judikatorní požadavky stran vydání zajišťovacích příkazů, resp. zda byly ony konkrétní indicie, jejichž síla a věrohodnost oprávněně vedly k přesvědčení, že zboží, které je předmětem zajišťovaného plnění, skutečně prodávala žalobkyně. A na základě výše uvedeného (při posuzování zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí jako celku) dospěl k závěru, že ano – zákonné i judikatorní požadavky splněny byly. Institut zajišťovacího příkazu představuje toliko tzv. předstízná 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.

Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný vůbec nevypořádal s námitkou týkající se „neautentických dokladů společnosti JAS ČR a.s.“ (str. 4 a 9 žaloby). Soud tomuto tvrzení nepřítakal.

Žalovaný na str. 8 napadeného rozhodnutí konstatoval toto: „S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se toliko nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně, pokud by byl přisvědčen opak, zajišťovací příkaz by ztrácel smysl. 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 (srov. rozsudek čj. 10 Afs 18/2015-48 ze dne 11.6. 2015).“.

Z obsahu zajišťovacích příkazů i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že doklady společnosti JAS

Soud se ohledně posouzení skutečností vedoucích k vydání zajišťovacích příkazů ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného - žalobkyně opakovaně vznáší stejné argumenty (uvádí to hned v úvodu žaloby) a ty jsou jí – a správně – vyvráceny. Jelikož se daňové orgány vypořádaly s námitkami žalobkyně, opakujícími se v žalobě, přiléhavou 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.

Prizmatem řečeného soud jen ve stručnosti konstatuje k námitkám vyjeveným na str. 8 žaloby následující. Ano, jak nízká zbytková hodnota motorových vozidel, tak výše zástav k předmětným nemovitostem, ukončení podnikání fyzické osoby a jeho pokračování prostřednictvím právnické osoby či prodej veškerých zásob nově vzniklé společnosti, to všechno jsou závažné indicie, které správce daně správně vyhodnotil.

Žalobkyně rovněž zpochybnila to, jak se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami. Stran tvrzení týkajících se vypořádání se s námitkami pod pořadovým č. 1, 2 a 3 (str. 9 a 10 žaloby), soud odkazuje na již výše řečené.

Dále, není pravdou, že žalovaný vůbec nereagoval na námitku uplatněnou v pořadí jako čtvrtou. V napadeném rozhodnutí se k ní uvádí toto: „*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.*“. Není pravdou, co tvrdí žalobkyně, totiž že až *když žalobce má nemalou hotovost na svém účtu a až začne SD činit první kroky k eventuálnímu doměření daně a žalobce „uklidí“ ze svého účtu hotovost, tak pak by nastala situace, kdy může SD hovořit o indicích, vedoucích k naplnění obav vykazujících znaky dle § 167 DR.* Nikoliv, správce daně při postupu podle § 167 daňového řádu vychází ze skutečností, které má k dispozici v danou chvíli. A žalovaný v tomto konkrétním případě přesně (a správně) popsal jednu z těchto indicií.

Obdobné lze uvést i k námitce uvozené slovy „*K odvolací námitce č. 5*“ (str. 10 žaloby). Opět není pravdou, že by se jí žalovaný vůbec nezabýval. Námitka byla vypořádána odkazem na vypořádání námitky č. 4 a žalobkyně v žalobě vůbec nespécifikovala, v čem považuje takové posouzení za nesprávné. Rovněž nebylo možné ztotožnit se ani s námitkou mířící na hodnocení (ze strany žalovaného) odvolací námitky č. 6. Správce daně vskutku nemá *povinnost provedení přesného ocenění zástav a předpokládaného výtěžku prodeje* (viz str. 9 napadeného rozhodnutí). Podstatné je, že zatížení nemovitostí zástavou je skutečností, které v obecné rovině jistě komplikuje případný prodej takové nemovitost a za takových okolností je ona skutečnost spíše jednou z indicií pro postup podle § 167 daňového řádu.

Dále, k odvolací námitce č. 7 odvolací orgán uvedl, 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 intenzity. K námitce č. 8 odvolací orgán konstatoval, 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 č. 9 žalovaný konstatoval, že o odvolateli nelze hovořit jako o daňovém subjektu s „bezvadnou dlouholetou daňovou minulostí“, poněvadž často hradil své daňové povinnosti až po splatnosti (odkaz na písemnosti správce daně). 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 nesplacené, 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. Stran námitky č. 10 odvolací orgán vyjevil, 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 indicí, 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. Námitku č. 11 žalovaný odmítl jako nedůvodnou, a to pro její obecnost.

I tu soud opakuje - jedná se o argumenty opakovaně vznášené a opakovaně a správně vyvrácené. Soud proto odkazuje na příslušné pasáže v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejících rozhodnutí správce daně. 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 soublasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS; příp. srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, čj. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47). Zároveň je nutné dodat, že se soud ztotožňuje se závěry vyslovenými Krajským soudem v Hradci Králové, který v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, čj. 52 A 11/2018-164, uvedl mj. toto: „Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínky tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloučí tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by obrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č. j. 7 As 126/2013-19).“.

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 dobytosti 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.

[IV] 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.

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 žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. 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 29. června 2018

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

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová