



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

Potamos CZ s.r.o.,
se sídlem Bubenská 8a/943, Praha 7 – Holešovice,
zastoupený JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem,
se sídlem Na Pankráci 11/449, Praha 4,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2014, č. j. 35005/14/5100-41453-711090,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2014, č. j. 35005/14/5100-41453-711090, a zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014, č. j. 6731794/14/2007-00540-108308, vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 7 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342,-Kč a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce,**

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Válková

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 7, (dále jen „správce daně“ nebo „Finanční úřad Praha 7“) vydal dne 6. 10. 2014, zajišťovací příkaz č. j. 5825091/14/2007-25200-108308, (dále jen „prvotní zajišťovací příkaz“), kterým uložil žalobci (pod dřívější firmou QANTO CZ) složit jistotu ve výši 164 364 473 Kč na úhradu daně z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2014. Rozhodnutím Finančního úřadu Praha 7 ze dne 27. 11. 2014, č. j. 6642811/14/2007-00540-108308, bylo řízení o zajištění daní zahájené prvotním zajišťovacím příkazem zastaveno, když předtím se stal prvotní zajišťovací příkaz neúčinným podle § 168 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť odvolací orgán nerozhodl odvolání ve stanovené lhůtě 30 dnů. Proti žalobci na základě tohoto prvotního zajišťovacího příkazu ihned zahájena a vedena daňová exekuce.
2. Téhož dne tedy 27. 11. 2014 Finanční úřad Praha 7 znovu vydal zajišťovací příkaz č. j. 6731794/14/2007-00540-108308, jímž uložil žalobci ze stejných důvodů stejnou povinnost jako v prvotním zajišťovacím příkazu (dále jen „zajišťovací příkaz“). Žalovaný na základě zajišťovacího příkazu zahájil a vedl proti žalobci daňovou exekuci. Žalobce podal proti zajišťovacímu exekučnímu příkazu odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu potvrdil.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost a částečnou nepřezkoumatelnost, přičemž vznesl pět žalobních námitek a to:
 - A) Porušení překážky uvedené v § 101 odst. 4 daňového řádu.
 - B) Porušení § 167 daňového řádu.
 - C) Splnění podmínek pro uplatnění osvobození od DPH na výstupu.
 - D) Porušení základních zásad daňového řádu.
 - E) Neúčinné doručení zajišťovacího příkazu.
4. Žalobce má za to, že § 101 odst. 4 daňového řádu je vyjádřením zásady ne bis in idem. Zatímco zásady vyjádřené překážkou res judicata a překážkou litispendence se zásadou ne bis in idem úzce souvisejí, nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že by jí naplňovaly, respektive vyčerpávaly. Žalobce připomenul, že odvolání proti zajišťovacímu příkazu nemá odkladný účinek, tedy že zajišťovacím příkazem je adresátovi ukládána povinnost ještě před tím, než zajišťovací příkaz nabyde právní moci, a pokud daňový subjekt ukládanou povinnost nesplní, může proti němu správce daně vést daňovou exekuci. Z tohoto důvodu nelze aplikaci § 101 odst. 4 daňového řádu u zajišťovacího příkazu vztahovat výlučně jen na nabytí právní moci, respektive na překážku věci pravomocně rozhodnuté, tedy zmiňované ustanovení nelze aplikovat pouze za situace, kdy nový zajišťovací příkaz ukládá stejnou povinnost jako dřívější zajišťovací příkaz, který buď je již pravomocný, nebo pravomocně zrušený, ale zásady uvedené v § 101 odst. 4 daňového řádu je třeba zkoumat ve všech případech opakovaného vydání zajišťovacího příkazu.
5. Pro posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu nemůže být proto rozhodné, z jakých důvodů došlo k zániku povinností uložených prvotním zajišťovacím příkazem, ale pouze to, zda totožná povinnost byla již jednou v minulosti uložena. Prvotní zajišťovací příkaz je ve své podstatě stále existujícím a platným rozhodnutím, třebaže již nevyvolává právní účinky S odkazem na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9Afs 13/2008-90, žalobce argumentoval předběžnou povahu zajišťovacího příkazu s tím, že na zajišťovací příkaz je třeba aplikovat překážku uvedenou v § 101 odst. 4.

6. V další žalobní námitce žalobce polemizuje se závěrem správce daně, který podle § 167 odst. 1 daňového řádu odůvodnil vydání zajišťovacího příkazu obavou o dobytost daně s tím, že žalobce nedisponuje nemovitým majetkem, hodnota automobilů, které vlastní, nebude postačovat k zaplacení zajištěné daně, hodnota zboží v provozovnách žalobce není pro účely zajištění daně relevantní, existují důvodné pochybnosti, zda zboží je skutečně ve vlastnictví žalobce, a to z důvodu podání několika desítek návrhů na vyloučení majetku z daňové exekuce třetími osobami, činnost skupiny firem vystupujících pod obchodním jménem Quanto je podezřelá, již v minulosti došlo v rámci této skupiny k převodu obchodních činností z jedné firmy na druhou, nelogičnost transakce z pohledu odběratele, skutečnost, že sídlo žalobce je pouze faktickým sídlem, a nakonec, že závěr, zda žalobce porušil či neporušil předpisy upravující DPH, není pro vydání zajišťovacího příkazu relevantní.
7. Žalobce nesouhlasil s důvody, které žalovaný uvedl a namítl, že z hlediska dobytosti daně je podstatné, aby správce daně věděl, kdo je daňovým subjektem, kde ho zastihnout, jaký má majetek a zda je tento majetek dostačující. V posuzovaném případě žalobce trvá na tom, že všechna tato hlediska jsou splněna. Jak vysvětlil, své sídlo má z reprezentačních důvodů umístěno v hlavním městě Praze, společnost žalobce má celorepublikovou působnost, jde o 10 velkoobchodních a 25 maloobchodních provozoven. S žalobcem personálně spřízněná společnost Quanto s.r.o. se porušení daňových předpisů nedopustila, postupovala v souladu se zákonem a navázání obchodní činnosti žalobce na původní podnikání společnosti Quanto, s.r.o. bylo v roce 2004 motivováno snahou udržet postavení na trhu a zachránit klientelu, když později soudem deklarovaný nezákonný zásah správce daně tehdy společnost Quantum s.r.o. fakticky paralyzoval a byl příčinou tohoto postupu.
8. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěry správce daně poukazujícím na nově založené společnosti ze skupiny, jak uvedl, tyto společnosti byly založeny již na počátku srpna 2014 a jejich založení bylo připravováno a domlouváno ještě před tím, než došlo k zahájení daňového řízení.
9. Pokud jde o tvrzenou nelogičnost transakce z pohledu odběratelů, žalobce trval na tom, že neměl důvod pochybovat, že postupuje v souladu s § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty; od svých odběratelů si vyžádal veškeré dostupné doklady a byl v dobré víře, že zboží je dopravováno do jiného členského státu Evropské unie; žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06 s tím, že žalovaný ani správce daně nepostupovali v řízení správně, nerespektovaly zásadu presumpce nevinny, přičemž z toho, že bylo zahájeno trestní stíhání jednatelů žalobce nelze činit jakékoliv závěry nebo touto skutečností odůvodňovat vydání zajišťovacího příkazu.
10. Žalobce dále vytkl napadenému rozhodnutí a vydanému zajišťovacímu příkazu, že odporuje skutečnostem vyplývajícím z důkazů, které žalobce před vydáním zajišťovacího příkazu v průběhu daňové kontroly i v rámci daňové exekuce předložil. V řízeních vedených před správcem daně žalobce předložil důkazy s údaji o zásobách, svých pohledávkách a závazcích, přesto správce daně dospěl k závěru, že vydání zajišťovacího příkazu je nutné, neboť k dispozici nemá aktuální údaje o hodnotě zboží žalobce. Žalobce namítl, že údaje stavu ke dni 6. 10. 2014 jsou rozhodné zejména pro vydání prvotního zajišťovacího příkazu, nelze však jimi zdůvodňovat vydání v pořadí druhého zajišťovacího příkazu. Okolnosti vydání druhého zajišťovacího příkazu, respektive závěry o odůvodněnosti obav stran dobytosti daně se od 7. 10. 2014 změnilы podstatným způsobem právě s ohledem na to, že žalobce předložil důkazy o aktuálním stavu svého majetku a to prokazatelně před vydáním druhého zajišťovacího příkazu. Přesto správce daně a později žalovaný tyto nové skutečnosti ohledně majetkových poměrů žalobce nevzali v potaz, a v napadených rozhodnutích nepravdivě uvedli, že jim aktuální údaje nebyly známy.

11. Dále žalobce objasnil, že rovněž odůvodnění zajišťovacího příkazu, podle kterého měl správce daně pochybnosti o tom, že zboží je skutečně ve vlastnictví žalobce, nebylo věcně správné. V rozhodné době žalobce disponoval zbožím v hodnotě více jak 318 000 000 Kč, je pravdou, že v rámci první daňové exekuce někteří obchodní partneři žalobce podali návrhy na vyloučení majetku z daňové exekuce, jednalo se však o zboží v hodnotě pouze přibližně 70 000 000 Kč, i po odečtení hodnoty vyloučeného zboží by tak hodnota zboží ve vlastnictví žalobce činila minimálně 260 000 000 Kč, tedy částku převyšující výši dosud nestanovené daně uvedené v zajišťovacím příkazu. Žalobce namítl, že pokud jde o majetkové poměry žalobce a obavy, zda daň bude v budoucnu dobytá, žalovaný se nezabýval správností závěrů správce daně týkající se hodnoty zboží, ačkoliv v odvolání žalobce nesprávnost těchto závěrů a rozpor s předloženými důkazy namítal. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, zda žalovaný zjištěné skutečnosti sám hodnotil a k jakým závěrům vzhledem k odvolacím námitkám vzneseným žalobcem dospěl. Žalobce má za to, že v tomto ohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, když žalovaný vůbec nehodnotil správnost závěrů správce daně, ačkoliv jí jako odvolací orgán posoudit měl. Dále k tomu žalobce namítl, že ačkoliv zajišťovací příkaz není ve smyslu § 102 odst. 4 daňového řádu výsledkem dokazování, nelze souhlasit s tím, že správce daně může při vydání zajišťovacího příkazu zcela ignorovat dostupné důkazy a skutečnosti, které jsou mu známy z jeho úřední činnosti.
12. V další žalobní námitce žalobce vytýká žalovanému, že ačkoliv v odvolání proti zajišťovacímu příkazu upozorňoval, že po 7. 10. 2014 předložil celou řadu důkazů prokazujících uskutečnění dodání zboží na Slovensko, tyto důkazy žalovaný nezohlednil a dospěl k závěru, že žalobce zboží nesprávně deklaroval. Žalobce trval na tom, že v souladu s § 112 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) řádně podával správci daně souhrnná hlášení, jakož i řádná přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterých veškerá dodání do jiného členského státu Evropské unie řádně deklaroval. Žalobce správce daně na realizovaná dodání do jiného členského státu upozorňoval zákonem předepsaným způsobem a skutečnost, že správce daně údaje ze souhrnných hlášení nevyužil pro účely kontroly s údaji uváděnými příslušnými subjekty v jiném členském státu nelze klást za vinu žalobci.
13. Jak dále uvedl, správce daně dospěl závěru, že distribuce zboží (cigaret) na zahraničním trhu byla ekonomicky neracionální, protože byly opatřeny českou tabákovou nálepkou a českým zdravotním varováním. Správce daně však opomněl možnost, že odběratelé žalobce mohli zboží pořizovat pro účely jeho budoucí distribuce v České republice a přesto je zatím vyvézt na území jiného členského státu, kde měli skladové prostory. Tato skutečnost byla ostatně potvrzena výpověďmi odběratelů žalobce v rámci trestního řízení, kde tyto osoby potvrdily, že minimálně část zboží v určitých obdobích, již se zajišťovací příkaz týkal, bylo skutečně dopraveno do jiného členského státu, a to na Slovensko a do Polska. Žalobce v této souvislosti poukázal na závěry Soudního dvora Evropské unie uvedené v rozsudku ze dne 27. 9. 2007 C-409/04, rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 a rozsudku ze dne 13. 12. 2014, C-18/13.
14. Pokud jde o námitku porušení základních zásad daňového řádu, žalobce vytýká žalovanému, že se v napadeném rozhodnutí touto námitkou nezabýval a neuvedl nic podstatného, pouze odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí správce daně. Žalobce trval na tom, že z odvolání proti zajišťovacímu příkazu jednoznačně vyplývá, v čem spatřuje porušování základních zásad daňového řízení, a to především porušení § 8 odst. 1 daňového řádu. Z odvolání žalobce je rovněž patrné, že postup správce daně vůči sobě považuje za nepřiměřený a šikanózní, tedy porušující § 5 odst. 3 daňového řádu. Skutečnost, že zásah správce daně byl pro žalobce v podstatě likvidační, ponechal žalovaný bez povšimnutí, takový postup je však podle názoru žalobce v rozporu s hledisky zdrženlivého, přiměřeného postupu, jak je upraven v § 5 odst. 3.
15. Naposledy žalobce namítl, že zajišťovací příkaz mu nebyl účinně doručen. Žalobce byl zastoupen svým zmocněncem společností Daně - Audit, a.s.; zmocněnci však nebyl zajišťovací příkaz doručen, ačkoliv z plné moci udělené žalobcem dne 9. 10. 2014 vyplývá, že plná moc se uděluje

pro účely daňové kontroly a pro účely zastoupení ve veškerých záležitostech spojených s probíhajícími daňovými kontrolami. Žalovaný však dospěl k závěru, že zajišťovací řízení je od řízení nalézacího odděleno, a proto bylo doručeno řádně. Žalovaný však opět nesprávně vyšel ze skutkových okolností, za kterých byl vydán prvotní zajišťující příkaz, když na straně 10 napadeného rozhodnutí zmínil udělení plné moci Ing. Karlu N., avšak v době vydání druhého zajišťovacího příkazu, již byla správci daně předložena plná moc ze dne 9. 10. 2014. Za této situace tak žalovaný aproboval nařízení exekuce, aniž by zde byl vykonatelný exekuční titul. Zajišťovací příkaz tak není do dnešního dne doručen zmocněnci žalobce, nejde o zajišťovací příkaz účinný a doposud nepočala běžet lhůta ke složení jistoty, tudíž ani není vykonatelným exekučním titulem, na základě kterého by bylo možné nařídit exekuci. Žalobce dále vyslovil názor, že napadené rozhodnutí žalovaným zřejmě nemělo být vůbec vydáno, když před rozhodnutím odvolacího orgánu by vždy mělo být doručeno rozhodnutí správního orgánu prvního stupně všem zákonným příjemcům rozhodnutí, jimž má být doručováno.

16. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. V souvislosti s žalobcovým tvrzením ohledně nesprávného posouzení aplikace § 101 odst. 4 daňového řádu uvedl, že žalobce chybně interpretuje zásadu ne bis in idem obsaženou v citovaném ustanovení, když nerespektuje nejen charakter zajišťovacího příkazu, jako předběžného opatření sui generis, či promítnutí zásady ne bis in idem prostřednictvím zásady res judicata překážky litispendence, ale zejména pomíjí důsledek neúčinnosti dřívějšího zajišťovacího příkazu ze dne 6. 10. 2014, č. j. 5825091/14/2007-25200-108308. Zásada ne bis in idem se neuplatní v případě existence tzv. negativních rozhodnutí, tedy rozhodnutí, kterými správce daně nevyhovuje návrhům a žádostem osob zúčastněných na správě daní a také těch, která žádná práva a povinnosti nezakládají. Pro posouzení věci je klíčové, že prvotní zajišťovací příkaz se stal ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinným, neúčinností původního zajišťovacího příkazu odpadla překážka existujícího rozhodnutí, které by zakládalo určitá konkrétní práva a povinnosti. Důsledek neúčinnosti rozhodnutí je ten, že rozhodnutí sice není fakticky zrušeno, avšak nevyvolává vůči jeho příjemci žádné právní účinky, nepřiznává žádné právo ani neukládá žádnou povinnost. Jak žalovaný dále uvedl, pokud by i za vzniku neúčinnosti rozhodnutí musela být aplikována zásada ne bis in idem uvedená v § 101 odst. 4 daňového řádu, pak by podle § 124a daňového řádu fakticky ze zákona nastala nezákonná situace, neboť by nutně musela existovat 2 rozhodnutí, která se týkají téže věci, avšak jedno z těchto rozhodnutí by bylo neúčinné.
17. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce spočívající v nedostatečném odůvodnění zajišťovacího příkazu, pokud jde o obavu o dobytost daně. Žalobce pouze obecně konstatoval, že obava správce daně dle § 167 odst. 1 daňového řádu není odůvodněná, aniž by tuto námitku dále rozvedl. Žalovaný proto stejně obecně na tuto námitku reagoval tím, že správce daně veškeré konkrétní skutečnosti, které odůvodňují vznik obavy podle § 167 odst. 1, uvedl v odůvodnění předmětného zajišťovacího příkazu. Žalovaný pokládá za nadbytečné, aby skutečnosti, které správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl, znovu uváděl v napadeném rozhodnutí.
18. Žalovaný trval na tom, že v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování, stejně jako nelze přezkoumávat námitky směřující do nalézacího řízení. Správce daně nemůže při vydání zajišťovacího příkazu objektivně zhodnotit skutkový stav ohledně budoucí daňové povinnosti, když řízení, ve kterém je tento skutkový stav zjištěván, není skončené a stále v jeho rámci probíhá dokazování. Proto správce daně ani nemůže vycházet ze skutečností týkajících se předpokládané budoucí daně, které sice již jsou v jeho dispozici, a je s nimi seznámen, neboť by takovým postupem narušil proces dokazování v rámci nalézacího řízení, jelikož by si byl nucen učinit určitý konečný úsudek o skutečnostech, které v probíhajícím nalézacím řízení vyjdou najevo.
19. Žalovaný se nemohl v napadeném rozhodnutí podrobně zabývat tím, zda došlo k porušení základních zásad daňového řádu, jak žalobce tvrdil, neboť žalobce pouze obecně konstatoval jejich porušení, aniž by rozvedl, v čem ono porušení spatřuje.

20. Co se týče doručení předmětného zajišťovacího příkazu, žalovaný uvedl, že plná moc ze dne 9. 10. 2014 udělená zmocněnci Daně - Audit, a.s. se týká pouze zmocnění ve věcech spojených s probíhajícími daňovými kontrolami u žalobce; zajišťovací příkaz je rozhodnutím vydávaným v rámci dílčího řízení při placení daní o zajištění daně, nikoliv rozhodnutím vydávaným v rámci daňové kontroly, z tohoto důvodu nelze akceptovat argumentaci žalobce.

III.

Obsah správního spisu a posouzení žaloby

21. Z obsahu připojeného správního spisu se podává, že správce daně podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH vydal zajišťovací příkaz ze dne 6. 10. 2014, č. j. 5825091/14/2007-25200-108308. Zajišťovací příkaz byl zaslán prostřednictvím datové schránky samotnému daňovému subjektu - žalobci a rovněž jeho zplnomocněnému zástupci, a to Mgr. Janě V., advokátce, na základě plné moci ze dne 7. 10. 2014. Správce daně rovněž učinil pokus o vyrozumění daňového subjektu o vydání zajišťovacího příkazu, a to prostřednictvím doručení tohoto sdělení prostřednictvím faxu a na emailovou adresu žalobce. Předmětem zajištění byla daň z přidané hodnoty za období leden 2012 až červen 2014.
22. Následně byl vydán exekuční příkaz na prodej movitých věcí ze dne 7. 10. 2014, č. j. 5830830/14/2007-25200-108308, přičemž soupis movitých věcí byl proveden na více místech - v provozovnách žalobce.
23. Žalobce, respektive jím zmocněné a za něj jednající osoby v rámci soupisu movitých věcí, podaly proti zajišťovacímu příkazu odvolání, námitky podle § 159 daňového řádu proti daňové exekuci a návrh na zastavení nebo odklad exekuce.
24. Dne 10. 10. 2014 žalobce doplnil podané odvolání. Rozhodnutím ze dne 5. 11. 2014, č. j. 29285/14/5100-41453-711090, bylo odvolání podané žalobcem zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno.
25. Následně byl žalobce vyrozuměn o neúčinnosti zajišťovacího příkazu ze dne 6. 10. 2014. Jak se podává se sdělení správce daně, podle § 168 odst. 1 daňového řádu, není-li rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu vydáno do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným. Lhůta k vydání rozhodnutí o odvolání podle § 33 odst. 2 daňového řádu uplynula dne 7. 11. 2014, rozhodnutí o podaném odvolání proti zajišťovacímu příkazu nebylo v této lhůtě doručeno žalobci ani jeho zástupci, neboť bylo nesprávně doručeno do datové schránky jiného subjektu. Z tohoto důvodu bylo rozhodnuto o neúčinnosti zajišťovacího příkazu.
26. Dne 27. 11. 2014 správce daně vydal zajišťovací příkaz č. j. 6731794/14/2007-00540-108308, který byl doručen přímo žalobci. Zajišťovací příkaz sloužil k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za jednotlivá po sobě jdoucí zdaňovací období od ledna 2012 do června 2014, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet Finančního úřadu, a to ve výši celkem 164 364 473 Kč.
27. Proti zajišťovacímu příkazu žalobce podal dne 5. 12. 2014 odvolání, o němž zamítavě rozhodl žalovaný.
28. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že v průběhu řízení žalobce udělil plnou moc k zastupování Ing. Karlu N., tento byl zplnomocněn plnou mocí ze dne 4. 9. 2014 k tomu, aby zastupoval daňový subjekt ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4 - 7/2014; Mgr. Janě V., advokátce, která byla zmocněna k zastupování daňového subjektu generální plnou mocí ze dne 7. 10. 2014, tato byla následně odvolána; Mgr. Janě Č. N., advokátce, která byla zmocněna plnou mocí k zastupování daňového subjektu ve věci místního šetření ve Svitavách dne 7. 10. 2014; JUDr. Jirímu V. advokátu, který byl zmocněn k zastupování daňového subjektu generální plnou mocí ze dne 7. 10. 2014. Tato generální plná moc však byla předložena pouze v kopii, správci daně bylo sděleno, že originál plné moci bude dodán místně příslušnému

správci daně dne 8. 10. 2014, tento den však byl dodán pouze originál plné moci zmocňující zástupce daňového subjektu ve věci místního šetření v Plzni. Dále byla plná moc udělena Aleně M., která byla zmocněna dne 9. 10. 2014 k převzetí protokolu o zabavení zboží na provozovně v Krnově. Plná moc byla poté udělena společnosti Daně - audit, a.s., která byla zmocněna, aby zastupovala od 9. 10. 2014 daňový subjekt před správcem daně v záležitostech spojených s probíhajícími daňovými kontrolami za jednotlivá zdaňovací období daně z příjmu právnických osob a DPH v letech 2012, 2013, 2014 a případným odvolacím řízením vzniklým na základě těchto daňových kontrol.

29. Městský soud v Praze posoudil žalobcem vznesené žalobní námitky takto.

Ad A)

30. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014, *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.*
31. Podle § 168 odst. 1 daňového řádu, *pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.*
32. Podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon.*
33. Institut zajištění daně, je svou podstatou rozhodnutí předstižné a akční, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Smysl extrémně krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení, navíc s definitivními následky na účinky zajišťovacích příkazů, je dán nezbytností zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, „*důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu*“.
34. Argumentace žalovaného, že zajišťovací příkaz je tzv. negativním rozhodnutím, tedy rozhodnutím, kde nebylo vyhověno návrhu či žádosti osoby zúčastněné na správě daní, správce daně vydal zamítavé rozhodnutí, nepřiznal tímto rozhodnutím žádná práva a nezaložil žádné povinnosti ani jejich existenci pozitivně nedeklaroval, je mylná. Zajišťovací příkaz patří mezi rozhodnutí, kterým správce daně přiznává práva, ukládá povinnosti nebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem, ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu a pro řízení o něm se uplatní zásada ne bis de idem, jak ji stanoví § 101 odst. 4 daňového řádu.
35. Napadené rozhodnutí nemůže proto obstát. Městský soud v Praze konstatuje, že jediným možným postupem žalovaného, za situace, kdy nedodržel povinnost rozhodnout o odvolání žalobce proti prvotnímu zajišťovacímu příkazu, bylo zastavit řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Tím, že žalovaný vydal další zajišťovací příkaz k zajištění totožné, dosud neustanovené daně, porušil zásadu zákonnosti stanovenou § 2 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád a nepřípustným způsobem zasáhl do práv žalobce.
36. Postup žalovaného zcela popírá smysl a účel lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti vydanému zajišťovacímu příkazu a je v rozporu s principem právní jistoty. Pokud by bylo možno nedodržení lhůty 30 dnů pro rozhodnutí o odvolání vedoucí k neúčinnosti zajišťovacího příkazu zhojit vydáním nového, pak by se tato lhůta stala zcela zbytečnou a správce daně by tak mohl vydat zajišťovací příkaz kdykoli, zcela bez ohledu na délku odvolacího řízení.

Ad B)

37. Podmínkou zajištění úhrady jsou důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela, nebo částečně nedobytná anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi. Znamená to, že rozhodnutí o zajištění daně - zajišťovací příkaz - může být vydáno jen tehdy, existují-li tyto důvodné obavy. Zdrojem důvodných obav správce daně může být chování daňového subjektu v minulosti (opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence) apod.
38. Z obsahu zajišťovacího příkazu se podává, že správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce jako daňový subjekt provozuje velkoobchod a maloobchod tabákovými výrobky, lihovinami a potravinami. Při své činnosti žalobce vykázal vysoké nadměrné odpočty v řádech milionů až desítek milionů Kč, a to z důvodu, že vykazoval dodání cigaret do jiných členských států a uplatňoval osvobození od daně z přidané hodnoty na výstupu. Konkrétně správce daně, konstatoval, že z analýzy údajů z přiznání za zdaňovací období leden 2002 až červen 2014 vyplynulo, že žalobce vykazuje nadměrné odpočty v celkové výši 154 362 796, 00 Kč, zatímco vlastní daňové povinnosti od roku 2014 pouze ve výši 1 023 6204, 00 Kč podíl uskutečněných a přijatých plnění činí za uvedené za uvedené období 1, 0562, tedy uskutečněná plnění převyšují plnění přijatá.
39. Pokud jde o majetkové poměry žalobce, správce daně zjistil z rozvahy k 1. 1. 2013, že suma dlouhodobého majetku činila 77 447 tis. Kč, z toho suma dlouhodobého nehmotného majetku činila 7 tis. Kč, suma dlouhodobého hmotného majetku činila 48 265 tis. Kč, suma dlouhodobého finančního majetku 29 175 tis. Kč, stavby činily 16 655 tis. Kč, samostatné movité věci a soubory movitých věcí činily 31 132 tis. Kč, jiný dlouhodobý hmotný majetek činil 44 tis. Kč a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek činil 434 tis. Kč. Nahlédnutím do katastru nemovitostí správce daně zjistil, že ke dni 24. 11. 2014 žalobce nedisponoval žádným nemovitým majetkem. Podle evidence vozidel společnost k datu 19. 8. 2014 provozovala celkem 110 automobilů, z toho 101 automobilů ve vlastnictví žalobce a 9 automobilů bylo pořízeno na leasing. Hodnotu automobilů odhadl správce daně na částku 23 300 000 Kč.
40. Ke dni 31. 7. 2014 byl koncový stav účtů 132- zboží na skladě a prodejnách ve výši 318 786 90 9 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí se dále podává, že v době rozhodování správce daně nedisponoval údajem o krátkodobých závazcích a pohledávkách žalobce, pro účely rozhodnutí zhodnotil výši skladových zásob v celkovém kontextu s údaji o závazcích a pohledávkách, a stav zásob k 1. 1. 2013 určil na částku 125 473 420 Kč, krátkodobé pohledávky 73 967 tis. Kč, krátkodobé závazky k 1.1 2013 176 643 tis. Kč, bankovní úvěry a výpomoci 73 177 tis. Kč.
41. Pokud jde o další rozhodné okolnosti, správce daně konstatoval, že při místním šetření provedeném v rámci vyhledávací činnosti zjistil v červenci 2014, že žalobce má ve svém sídle umístěno pouze označení - orientační tabuli se jménem společnosti, na této adrese však nesídlí. Budova, ve které je umístěno sídlo zapsané v obchodním rejstříku, je montovanou dřevěnou stavbou ve starší průmyslové zástavbě. Při provedeném místním šetření nebyl nikdo z obchodní společnosti zastižen. Ekonomickou činnost žalobce vykonával především na adrese M. H., S., konstatoval proto, že adresa současného sídla zapsaného v obchodním rejstříku je čistě formální.
42. Dále konstatoval, že ode dne 15. 6. 2002 do 16.10 2004 žalobce sídlil na adrese S., M. H., ke dni 16.10 2004 došlo ke změně adresy sídla společnosti na adresu Praha , S., M. a následně ke dni 14. 11. 2006 žalobce přesídlil na adresu Praha , H., B. Veškerá činnost společnosti, včetně vedení administrativy, účetnictví a přijímání manažerských rozhodnutí je vykonávána na původní adrese sídla společnosti ve S. Správce daně dospěl k závěru, že změna sídla byla účelová a odůvodňuje závěr, že nestanovená daň bude v době vymahatelnosti nedobytná nebo bude vybrání spojené se značnými obtížemi; správce daně dospěl k závěru, že ke změně sídla společnosti došlo proto, aby byla ztížena správa daní. Správce daně vzal rovněž v úvahu skutečnost, že proti dvěma

jednatelům žalobce bylo dne 8. 10. 2014 zahájeno trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. a) a odst. 3 trestního zákona. Za podezřelou označil také činnost celé skupiny firem vystupujících pod obchodním jménem Quanto a personálně propojených.

43. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, „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.).“
44. V rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008–90, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že je „správce daně povinen rozpést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené“. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, Nejvyšší správní soud, že „V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, 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 nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně [citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 57/2010-139]).“
45. Správci daně nelze upřít, že se podrobně zabýval poměry žalobce, závěr že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela, nebo částečně nedobytná anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi, však z jeho zjištění nevyplývá. Bylo zjištěno, že žalobce měl v rozhodné době 10 velkoobchodních a 25 maloobchodních prodejen, vlastnil 101 automobilů, koncový stav účtu – zboží na skladě a prodejnách činil 318 786 909 Kč. Z šetření, které bylo učiněno, nevyplývala žádná konkrétní skutečnost, která by umožňovala závěr, že se žalobce svého majetku zbavuje, hodlá ukončit svou činnost, nebo činí jiné kroky, které by v budoucnu ztížily či znemožnily výběr daně.

Ad C)

46. Námitky týkající se pochybení správce daně při úvaze o samotném vyměření daně (splnění podmínek pro uplatnění osvobození od DPH na výstupu) Městský soud v Praze považuje pro přezkum zákonnosti zajišťovacího příkazu a rozhodnutí žalovaného za relevantní, avšak pouze v tom smyslu, že odůvodnění zajišťovacího příkazu podléhá soudnímu přezkumu.
47. Ve shora citovaném rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně, avšak nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Jak uvedl: „správce 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. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i ke otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení

daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.“

48. V projednávané věci Městský soud v Praze vyšel ze skutečnosti, kterou zjistil v rámci své činnosti, že rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice, ze dne 17. 10. 2018, č. j. 52 Af 30/2017-132, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15385/17/5300-21442-711315, č. j. 15389/17/5300-21442-711315, a č. j. 13678/17/5300-21442-711315, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem Pardubického Kraje na daň z přidané hodnoty za období leden až prosinec roku 2012, leden až prosinec 2013 a leden až červen roku 2014.
49. Jelikož o daňové povinnosti žalobce již bylo pravomocně rozhodnuto, Městský soud v Praze nepřezkoumával napadené rozhodnutí a jemu předcházející zajišťovací příkaz z hlediska pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

Ad D)

50. Městský soud v Praze již shora přisvědčil žalobci, že k porušení základní zásady správního řádu a to zásady zákonnosti došlo. Pokud jde o zásady stanovené daňovým řádem je zásada legality vyjádřena v § 5 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *„správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.“*
51. Žalobci lze přisvědčit i v tom, že správce daně i žalovaný porušili zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, jak je zakotvena v § 5 odst. 3 daňového řádu.

Ad E)

52. Pokud jde o namítané neúčinné doručení zajišťovacího příkazu, plná moc byla udělena společnosti Daně - audit, a.s., která byla zmocněna, aby zastupovala od 9. 10. 2014 daňový subjekt - žalobce před správcem daně v záležitostech spojených s probíhajícími daňovými kontrolami za jednotlivá zdaňovací období daně z příjmu právnických osob a DPH v letech 2012, 2013, 2014 a případným odvolacím řízením vzniklým na základě těchto daňových kontrol.
53. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu, *„má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění ke zastupování.“*
54. Daňový subjekt si může zvolit zmocněnce, a to dle § 27 odst. 1 daňového řádu. Toto zmocnění se prokazuje písemnou plnou mocí. Dle § 28 odst. 1 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 – 158). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci, listiny osvědčující její uzavření.
55. Z textu plné moci vyplývá, že byla udělena za účelem zastupování žalobce v probíhající daňové kontrole a pro případ odvolacího řízení na daňovou kontrolu navazující. Plná moc byla omezena pouze na řízení o daňové kontrole, jak je upraveno v § 85 a násl. daňového řádu. Vydání zajišťovacího příkazu není součástí daňové kontroly, ale institutem upraveným pro placení daní. Správce daně proto nepochybil, pokud zajišťovací příkaz doručil přímo žalobci, neboť společnost Daně – audit a.s., nebyla zástupcem žalobce v řízení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.

IV.**Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

56. S ohledem na skutečnost, že prvá žalobní námitka je zcela důvodná a žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud znovu vydal totožný zajišťovací příkaz k zajištění stejné daňové povinnosti, Městský soud v Praze zrušil, jak napadené rozhodnutí, tak i samotný zajišťovací příkaz. Zároveň Městský soud v Praze konstatuje, že nebyla splněna podmínka důvodné obavy budoucího ztížení či nemožnosti vybrat daň, nezbytná k vydání zajišťovacího příkazu. Nicméně námitka týkající se pochybení správce daně při úvaze o samotném vyměření daně (splnění podmínek pro uplatnění osvobození od DPH na výstupu) a neúčinného doručení zajišťovacího příkazu nejsou důvodné.
57. Ve věci plně úspěšnému žalobci byly přiznány náklady řízení podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Náklady řízení činí zaplacený soudní poplatek 3 000,-Kč a náklady právního zastoupení, které Městský soud v Praze stanovil podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „vyhláška“). Podle § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky činí odměna za úkon právní služby 3 100,-Kč. Soud přiznal žalobci náhradu za tři úkony právní služby: převzetí věci (§ 11 odst. 1 písm. a vyhlášky), podání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d vyhlášky) a účast při ústním jednání (§ 11 odst. 1 písm. g vyhlášky). Dále byla přiznána náhrada ve výši 300,- Kč za každý úkon právní služby podle § 13 odst. 4 vyhlášky a 21 % DPH. Náklady činí 15 342,- Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. března 2019

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Válková