



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Milana Taubera a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce

REMOEX CZ a.s., IČ: 27121372

se sídlem Poděbradská 538/46, Praha 9

zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou

se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2016, č.j. 31485/16/5100-41451-711647,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2016, č.j. 31485/16/5100-41451-711647 a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 9 ze dne 26. 4. 2016, č.j. 3623171/16/2009-80542-106506, č.j. 3622164/16/2009-80542-106506, č.j. 3622584/16/2009-80542-106506, č.j.

3622904/16/2009-80542-106506, č.j. 3622430/16/2009-80542-106506, č.j. 3622360/16/2009-80542-106506, č.j. 3621790/16/2009-80542-106506 a č.j. 3623492/16/2009-80542-106506, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil osm rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 4. 2016, č.j. 3623171/16/2009-80542-106506, č.j. 3622164/16/2009-80542-106506, č.j. 3622584/16/2009-80542-106506, č.j. 3622904/16/2009-80542-106506, č.j. 3622430/16/2009-80542-106506, č.j. 3622360/16/2009-80542-106506, č.j. 3621790/16/2009-80542-106506 a č.j. 3623492/16/2009-80542-106506, kterými správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“) uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 až únor 2016 v celkové výši 28.603.813,- Kč.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobce v podané žalobě namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, jelikož správní orgány nepopsaly a řádně neodůvodnily indicie a závěry o ekonomické činnosti, které by mohly vyvolávat odůvodněnou obavu o schopnost žalobce daň uhradit. Zjištěné skutečnosti hodnotily účelově a tendenčně. Zcela pominuly, že žalobce vykonává ekonomickou činnost od roku 2004, plní veřejnoprávní povinnosti, spolupracuje se správními orgány, vykonává reálnou ekonomickou činnost v oblasti reklamy, marketingu a propagace a že oba členové představenstva působí ve společnosti dlouhodobě, mají relevantní praxi a odborné znalosti.
3. Dle žalobce správní orgány při odůvodnění nedobytnosti daně vycházely z neaktuálních podkladů, zejména z rozvahy a výkazu zisku a ztráty z 30. 6. 2015. Odmítl, že by jediným významným aktivem byly pohledávky a tvrzení, že žalobce je ekonomicky nestabilní subjekt, který utlumuje svoji činnost. Úvahy správních orgánů označil za spekulativní a zdůraznil, že jeho ekonomická činnost spočívá v poskytování služeb, k nimž v zásadě nepotřebuje hmotný majetek. Skutečnost, že žalobce hmotný majetek nemá, dle něj neznamena, že by neměl dostát svým daňovým povinnostem. V této souvislosti poukázal i na institut posečkání nebo prominutí daně či uhrazení daně prostřednictvím splátek, jejichž možnou aplikaci se správní orgány nezabývaly. Tvrdil, že primárním cílem vydání

zajišťovacích příkazů byla snaha eliminovat úspěšný výkon činnosti žalobce. Správní orgány nezohlednily důsledky zajištění daně pro žalobce, ani zda nebude výběr daně v budoucnu pro vydání zajišťovacích příkazů složitější.

4. Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost dále spatřoval v tom, že se správní orgány nezabývaly otázkou existence dosud nestanovené daňové povinnosti. Zdůraznil, že nelze striktně odlišovat řízení o zajištění daně od řízení nalézacího. Tudíž správní orgány nemohou opomenout úvahu, zda bude v budoucnu stanovena daň, a zda tedy bude naplněna jedna z podmínek vydání zajišťovacího příkazu. V této souvislosti vytkl správním orgánům porušení § 8 odst. 1 daňového řádu.
5. Vytkl správním orgánům, že v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-439/04 a C-440/04 neprokázaly, že žalobce věděl, nebo vědět musel, že se účastní daňového podvodu. Správní orgány, přestože je tíží důkazní břemeno, neuvedly konkrétní skutečnosti, které by vedly k závěru o zaviněném zapojení žalobce do daňového podvodu. Žalobce odmítl, že by platby za plnění provázely nestandardní okolnosti, že plnění byla fiktivní a že se účastnil daňových podvodů.
6. Namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jelikož správní orgány neodůvodnily, proč byla vykonatelnost zajišťovacích příkazů stanovena okamžikem jejich vydání dle § 103 ZDPH. Správní orgány neposuzovaly hrozbu nebezpečí z prodlení.
7. Žalobce navrhl soudu, aby zrušil žalobou napadené rozhodnutí, popř. i osm zajišťovacích příkazů správce daně, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 11. 2016 odmítl nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, jelikož se věcně a obsáhle vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a jelikož rozhodnutí splňuje požadavky na odůvodnění vymezené judikaturou.
9. Poukázal na smysl řízení o zajištění daně a zdůraznil, že zajišťovací příkaz není vydáván na základě dokazování a jeho cílem není stanovit daň. Správní orgány při vydávání zajišťovacích příkazů vycházejí pouze ze skutečností, které jsou jim v době vydávání známy. Neprokazují, že daň bude skutečně stanovena a v jaké výši. Ani v daném případě tak správní orgány nemusely prokazovat, že žalobce věděl, nebo vědět mohl a měl, že se daňového podvodu účastní.
10. Uvedl, že správní orgány jsou povinny prokázat jen takovou pravděpodobnost obavy, aby bylo možné učinit závěr o tom, že je odůvodněná. Zdrojem důvodných obav ohledně budoucí úhrady daně byly v dané věci riziková obchodní činnost žalobce, obchodování s podezřelými obchodními partnery, účast v řetězci ekonomických subjektů vytvořeného za účelem neoprávněného získání nadměrného odpočtu daně, a to s cílem zneprůhlednit podnikatelské aktivity a zastřít přímé vazby mezi skutečnými příjemci neoprávněných výhod, dále majetková nedostatečnost a okolnosti podnikání žalobce. Dle stanoviska žalovaného žalobce buď věděl o účelovém vytvoření společností, jimiž převedl peněžní prostředky, nebo nejednal v dobré víře a nepřijal rozumná opatření, aby se vyhnul své účasti na daňovém podvodu. Navíc žalobce ani nevysvětlil, z jakého důvodu zajišťoval své zakázky skrze další společnosti, které neměly historii, zkušenosti v oblasti reklamy a ani

webové stránky. Shrnul, že v případě žalobce jednotlivá skutková zjištění ve svém souhrnu zakládají vysokou pravděpodobnost vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu.

11. Zdůraznil, že intenzita získané obavy o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně odůvodňovala nebezpečí z prodlení při zajištění daně, a tím použití § 103 ZDPH.
12. Žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

III.

Obsah správního spisu

13. Dne 26. 4. 2016 vydal správce daně osm zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH, kterými uložil žalobci, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 až únor 2016 v celkové výši 28.603.813,- Kč. Z odůvodnění všech zajišťovacích příkazů vyplývá, že správce daně zjistil, že žalobce má tzv. virtuální sídlo a zabývá se marketingem a reklamou v propojení se sportem a kulturou. Dále správce daně analyzoval dva bankovní účty žalobce a podrobně popsal, že žalobce převedl finanční prostředky v řádech několika set milionů korun (celkem 471.281.840,- Kč) na tzv. ready-made společnosti s virtuálním sídlem (konkrétně společnosti REMLO House s.r.o., Limavady Technology s.r.o., Noemi support s.r.o., Komeda standard s.r.o., KINGFIT s.r.o., Legesis Promotion s.r.o., Vagoon Carrelo s.r.o., Americus Consulting s.r.o., ROCK GROUND s.r.o., HINTARMI Media s.r.o., Zykala consulting s.r.o., Marcello dream s.r.o.), přičemž finanční prostředky byly obratem částečně vybrány v hotovosti a dále převedeny na bankovní účty dalších pro správce daně nekontaktních ready-made společností. Tyto společnosti vykazují vysoké daňové nedoplatky, nemají provozovnu, webové stránky či historii podnikání a v pozici společníků a jednatelů se opakovaně objevují shodné osoby. Většina finančních prostředků byla vybrána v hotovosti, což značí rizikové transakce, a jiné než shora popsané transakce na bankovních účtech neprobíhaly. Správce daně došel k závěru, že uvedené skutečnosti zakládají důvodné podezření, že tyto společnosti byly vytvořeny za účelem krácení daně. Dle správce daně žalobce byl článkem řetězového podvodu. Ten měl spočívat v tom, že žalobce pro několik desítek různých společností realizoval reklamní nebo propagační služby, dané společnosti uplatnily nárok na odpočet daně za přijatá reklamní plnění, přičemž žalobce následně obdržené finanční prostředky převedl na účty dalších společností v řetězci, které neplnily své daňové povinnosti. Žalobce byl společným bodem řetězce a za dva roky převedl na společnosti celkem 471.281.840,- Kč. Správce daně nepovažoval za reálné, že by žalobce převáděl finanční prostředky na tyto společnosti a současně jednal v dobré víře, a nevěděl tak o své účasti na daňovém podvodu. V této souvislosti poukázal i na osobní vazby členů orgánů žalobce a členů orgánů či společníků společností, na něž byly finanční prostředky převáděny. K posouzení dobytnosti daně správce daně uvedl, že vycházel z údajů uvedených žalobcem v přílohách k daňovým přiznáním k dani z příjmů a k dani z přidané hodnoty a rovněž z údajů obsažených ve veřejných rejstřících. Zjistil, že žalobce nemá žádný dlouhodobý majetek, nemá movitý ani nemovitý majetek významného charakteru, vykázal základní kapitál ve výši 3 miliony Kč a jediným významným aktivem jsou pohledávky, neboť žalobce k 30. 6. 2015 vykázal zásoby ve výši 894.000,- Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 91.670.000,- Kč a cizí zdroje ve výši 72.247.000,- Kč. Dále zjistil, že stavy bankovních účtů se každý den mění a konečné denní stavy jsou často výrazně nižší. Žalobce tak nedisponuje majetkem v dostatečné výši nutné k budoucímu uhrazení dosud nestanovené daně. Jeho majetek je snadno převoditelný na třetí osobu. A s ohledem na výši výsledků hospodaření k 30. 6. 2015 a rozdílu mezi

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními nelze předpokládat, že by v budoucnu dosáhl výsledku hospodaření, který by umožnil uhradit dosud nestanovenou (zajištěnou) daň. Správce daně se s ohledem na analýzu majetku žalobce, výsledků jeho hospodářské činnosti a podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu domníval, že nemůže důvodně očekávat, že by žalobce dobrovolně daňové povinnosti splnil. Konstatoval, že snadná převoditelnost finančních prostředků z účtů a pohledávek na třetí osobu znamenají pro správce daně hrozbu, že se daň stane nedosažitelnou, a tudíž představuje hrozící nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH.

14. O odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům, jehož obsah je obdobný podané žalobě, rozhodl žalovaný dne 14. 7. 2016 žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání žalobce zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul obsah odvolání a průběh řízení před správcem daně. Konstatoval, že odůvodněná obava dle § 167 odst. 1 daňového řádu je spatřována v podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalobce totiž převedl významné peněžní prostředky (celkem cca 500 milionů Kč v průběhu 26 měsíců) na obchodní společnosti, o nichž byly zjištěny skutečnosti, z nichž vyplývá důvodné podezření, že byly vytvořeny za účelem krácení daně. Vysoká pravděpodobnost vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu, a tím odůvodněná obava dle § 167 daňového řádu pramení dle žalovaného ze souhrnu zjištěných skutečností. Konkrétně z toho, že žalobce vykonává rizikovou obchodní činnost, jeho majetek není dostatečný, že obchoduje s podezřelými obchodními partnery a účastní se řetězce ekonomických subjektů vytvořeného za účelem neoprávněného získání nadměrného odpočtu daně. Dále uvedl, že s ohledem na zapojení žalobce v řetězcích obchodních korporací předpokládá, že žalobci bude doměřena daň z přidané hodnoty. Zdůraznil, že zajišťovací příkaz je založen na ryze hypotetické úvaze a že správní orgány nejsou povinny prokázat předpokládanou výši dosud nestanovené daně, ani skutečnost, že žalobce věděl, nebo vědět mohl a měl, že se účastní daňového podvodu. Dále uvedl, že k použití § 103 ZDPH vedlo zjištění, že žalobce nedisponuje majetkem v dostatečné výši, neboť zjištěný majetek postačoval k zabezpečení toliko běžné ekonomické činnosti, jeho majetek je snadno likvidní a s ohledem na dosavadní výsledky hospodaření nelze předpokládat, že by v budoucnu dosáhl takových výsledků, které by umožnily dosud nestanovenou daň uhradit. Žalovaný zdůraznil hrozbu nebezpečí převodu jediného majetku na třetí osobu, a tím zmaření účelu vydání zajišťovacích příkazů.

IV.

Posouzení žaloby

1. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), jelikož účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili.
2. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).
3. Žaloba je důvodná.
4. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
5. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

6. Podle § 103 ZDPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
7. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v dané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 až únor 2016, která dosud nebyla stanovena, dle § 167 odst. 1 daňového řádu s okamžitou účinností a vykonatelností dle § 103 ZDPH.
8. Zajišťovací příkaz je instrument týkající se daně ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tak o rozhodnutí toliko předběžného a dočasného charakteru, když k jeho vydání dochází před pravomocným stanovením daňové povinnosti. Daný instrument má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu (srov. například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 2 Afs 213/2016-28). Nelze přitom odhlédnout od toho, že vydání zajišťovacího příkazu může představovat závažný zásah do majetkových práv daňových subjektů (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90).
9. Dále soud poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, jehož právní věta zní: *„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.).“* (srov. obdobně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 1 As 27/2014-31, ze dne 21. 4. 2016, č.j. 4 Afs 6/2016-29 nebo ze dne 30. 11. 2017, č.j. 4 Afs 140/2017-54, ze dne 12. 9. 2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29).
10. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu tak vyplývají dva předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 zákona daňového řádu na daň dosud nestanovenou. Aby bylo možné zajišťovací příkaz vydat, musí zde existovat (1) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (2) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými potížemi. K tomu soud dodává, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. V zajišťovacím příkazu tak musí být popsány jednak indicie, které vedly správce daně k závěru, že daň bude v budoucnu stanovena, stejně tak v něm musí být uvedeny úvahy o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která vyvolá obavu o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (srov. například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31, bod 20, nebo ze dne 8. 9. 2010, č.j. 9 Afs 57/2010-139).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

11. Žalobce v podané žalobě rozporoval splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu a rovněž nesouhlasil se stanovením účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání dle § 103 ZDPH.
12. Soud se nejprve zabýval splněním první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v daném případě existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Správce daně založil svoji úvahu o splnění dané podmínky na skutečnosti, že žalobce mohl být zapojen do daňového podvodu v podobě obchodního řetězce. Finanční prostředky převedené žalobcem na další subjekty představovaly dle správce daně přijatá zdanitelná plnění, na základě kterých si žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně, a výše neoprávněně uplatněného nároku na odpočet daně pak výši dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (srov. zejména str. 29 zajišťovacího příkazu ze dne 26. 4. 2016, č.j. 3623171/16/2009-80542-106506 týkající se zdaňovacího období červenec 2015; soud pro úplnost konstatuje, že stejná úvaha vedla správce daně k vydání i zbylých zajišťovacích příkazů). Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů předstírel podrobnou analýzu pohybu finančních prostředků od objednatelů reklamních služeb k žalobci a od žalobce k dalším společnostem, které finanční prostředky buď dále převedly, nebo vybraly v hotovosti. Rovněž detailně popsal personální vazby mezi žalobcem a dalšími společnostmi a okolnosti, za nichž docházelo k výměně jejich jednatelů.
13. Přestože správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů není povinen prokázat, že se žalobce daňového podvodu dopustil (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29, bod [16]), je nezbytné, aby jeho úvahy byly podloženy relevantními podklady nacházejícími se ve správním spise. Nelze akceptovat, aby přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně, nebyla nikterak skutkově podložena ve správním spise, jelikož soud musí mít možnost indicie správce daně a žalovaného řádně přezkoumat (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č.j. 1 Afs 340/2016-51).
14. Součástí předloženého správního spisu jsou výpisy z bankovních účtů žalobce, které na výzvu správce daně poskytla příslušná finanční instituce. Z nich však bylo možné zjistit toliko, jaké finanční prostředky žalobce přijal a jaké dále převedl a na koho. Naopak z nich nebylo možné zjistit, jakým způsobem bylo s těmito finančními prostředky dále nakládáno. Přestože jsou součástí předloženého správního spisu správcem daně vytvořená schémata dalšího pohybu těchto finančních prostředků a také blíže nespecifikované excelové tabulky, které se dalším nakládáním finančních prostředků zabývaly, soud nemohl správnost schémat a tabulek ověřit, když spolu se správním spisem nebyly předloženy podklady, z nichž správce daně při zpracování schémat a tabulek vycházel. Součástí předloženého správního spisu nejsou výpisy z bankovních účtů společností, na něž žalobce finanční prostředky převáděl. Stejně tak z předloženého správního spisu nelze ověřit informace o osobních vazbách a způsobu výměny jednatelů společností, na něž žalobce finanční prostředky převáděl. Soud se sice může domnívat, že závěry a úvahy správce daně mají oporu v podkladech, které jsou součástí vyhledávací části správního spisu, popř. jiného dílčího správního spisu, avšak bylo na žalovaném, aby k výzvě soudu úplný spisový materiál předložil (srov. obdobně rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 17. 5. 2018, č.j. 9 Af 54/2015, bod [61] až [63]). Jestliže žalovaný takto nepostupoval, nelze ověřit závěry správce daně, že v daném případě existovaly indicie o účasti žalobce na daňovém podvodu v obchodním řetězci, přestože by správcem daně podrobně popsané skutečnosti mohly skutečně naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů nasvědčovat.

Předložený správní spis relevantní podklady neobsahuje, a úvahy správce daně tudíž nemají oporu v předloženém správním spise. Pro úplnost soud konstatuje, že nepředložení úplného správního spisu k výzvě soudu jde k tíži správního orgánu (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č.j. 1 Afs 7/2008-91, ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 15/2012-25, nebo ze dne 29. 3. 2013, č.j. 8 Ans 14/2012-35).

15. Dále se soud zabýval naplněním druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy zda v posuzovaném případě existovala odůvodněná obava, že v době vymahatelnosti daně bude daň nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Spolu s tím soud posuzoval, zda byly v dané věci splněny podmínky pro postup dle § 103 ZDPH, tedy pro stanovení, že zajišťovací příkaz bude účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání
16. Soud v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31, jehož právní věty zní: *„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 indicí 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.“
17. Lze poukázat i na závěry v rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č.j. 22 Af 8/2015-69, jehož třetí právní věta zní: *„Při vydávání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou (§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) provádí správce daně dvojitou úvahu – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím příznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší bude stanovená daň, tím méně ústavněkonformní bude vydání zajišťovacího příkazu.“*
18. Závěry krajského soudu rozvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, takto: *„Je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.“* V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že *„[ú]čelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem.“* Citované závěry správních soudů plně dopadají na nyní posuzovanou věc a soud nemá důvod se od nich odchýlit.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

19. Dle stanoviska soudu byť se správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů zabýval ekonomickou situací žalobce, nepředstavují jím zjištěné skutečnosti dostatečný podklad pro závěr o budoucí nedobytnosti daně, či o značných obtížích při jejím vymáhání. Správce daně opřel odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně o účast žalobce na daňovém podvodu a o dle něj nedostatečné výsledky hospodaření, kterých žalobce dosáhl právě díky daňovým podvodům. Soud poukazuje na to, že případná účast žalobce na daňovém podvodu, která zakládá předpoklad stanovení daně, nemůže bez dalšího odůvodnit závěr o nedobytnosti daně nebo o obtížích spojených s jejím vybráním (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29, bod [21], [24] a [27]). Správce daně sice konstatoval, že při ukončení obchodních vztahů zatížených daňovým podvodem, žalobce nebude dosahovat takových hospodářských výsledků jako doposud. Nevysvětlil však již, jaké výsledky hospodaření žalobce dosahovat pravděpodobně bude a zejména jaký vliv na dobytost daně bude budoucí hospodaření žalobce mít.
20. Dále správce daně vycházel při svých úvahách o nedobytnosti daně z údajů z veřejných evidencí, z nichž zjistil, že žalobce nemá významnější movitý ani nemovitý majetek, ze stavu jeho bankovních účtů a z údajů z obchodního rejstříku, kde zjistil, že jediným významnějším majetkem žalobce jsou pohledávky. Správce daně označil veškerý majetek žalobce za vysoce likvidní a snadno převoditelný na třetí osoby, a tudíž pro správce daně méně dosažitelný. Takovou úvahu správce daně, potažmo žalovaného však považuje soud za zcela spekulativní, neurčitou a neodůvodněnou. Správce daně nepředestřel jakékoli indicie, které by závěru o zbavování se majetku žalobcem nasvědčovaly, ani své úvahy o možném převedení majetku blíže nerozvedl. Navíc převody pohledávek a finančních prostředků na bankovních účtech na jiné osoby nelze *a priori* vyloučit u žádného daňového subjektu (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29, bod [20]). V této souvislosti soud dodává, že za zcela obecné a nepodložené považuje rovněž tvrzení žalovaného o rizikovosti podnikání žalobce, neboť z žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě čeho k takovému závěru žalovaný došel.
21. Soud dává žalobci za pravdu v tom, že správce daně mohl s ohledem na shora uvedené skutečnosti při hodnocení jeho ekonomické situace zvažovat i uplatnění mírnějších prostředků k vymožení dosud nestanovené daně, a to například institut posečkání nebo splátek. V této souvislosti soud znovu odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66: *„Posečkání (možnost rozložení do splátek) se skutečně pojí s placením daní, což je fáze následující po stanovení daně, již vydání posuzovaných zajišťovacích příkazů předchází. Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li správce daně řadu měsíců daňovou kontrolu, pak je na něm, aby na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažoval, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené též den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce.“* K tomu soud dodává, že správce daně ani žalovaný nevzali v potaz, že je žalobce kontaktní, spolupracuje se správcem daně, je dlouhodobě podnikajícím daňovým subjektem a jakým způsobem plní své veřejnoprávní

povinnosti, byť na tyto skutečnosti žalobce výslovně poukazoval v podaném odvolání (srov. str. 3 odvolání žalobce ze dne 2. 6. 2016). Správce daně tyto skutečnosti zcela přehlédl a ani žalovaný se s nimi v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal. Správní orgány se ostatně nezabývaly ani možnostmi, že by žalobce mohl závazky vůči státu vyrovnat i jinými způsoby, které nabízí instituty soukromého práva, a to například za pomoci sjednání úvěru (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č.j. 5 Afs 321/2017-29, bod [26]). Daňové subjekty totiž mohou přirozeně provádět i takové finanční transakce, na které jim disponibilní finanční prostředky nemusí postačovat.

22. Soud uzavírá, že v dané věci skutečnosti shromážděné správcem daně a žalovaným nemohly být dostatečnou oporou pro závěr o nedobytnosti v budoucnu stanovené daně nebo o značných obtížích při jejím vymáhání. Správce daně, potažmo žalovaný, se sice ekonomickou situací žalobce zabývali, jejich závěry však samy o sobě, ani v souhrnu obstát nemohou. Správní orgány se spokojily s pouhými obecnými konstatováními o ekonomické situaci žalobce a nevzaly v potaz řadu dalších okolností, které se žalobce týkají, přestože na ně žalobce sám v průběhu řízení výslovně poukazoval. Soud rovněž konstatuje, že s ohledem na uvedené skutečnosti nebylo na místě ani spojit účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů s okamžikem jejich vydání dle § 103 ZDPH. Správce daně nebezpečí z prodlení spatřoval toliko v hrozbě převedení pohledávek a finančních prostředků na bankovních účtech žalobce na třetí osoby a taková úvaha nemůže bez dalšího obstát, jak soud již shora uvedl.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

23. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s. Současně soud přistoupil i ke zrušení osmi zajišťovacích příkazů správce daně dle § 78 odst. 3 s.ř.s., neboť jestliže správní soud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů splněny, je nezbytné s ohledem na specifickou povahu institutu zajištění daně vedle žalobou napadeného rozhodnutí zrušit i rozhodnutí prvostupňová (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66). Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
24. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a náklady právního zastoupení za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení; sepsání a podání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 2 x 3.100,- Kč, dvě paušální částky ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 2 x 300,- Kč a DPH ve výši 1.428,-. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 11.228,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám právní zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 17. dubna 2019

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.