



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci

žalobkyně: **D. F. spol. s r. o., IČO: X,**
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Tomášem Uherkem,
se sídlem Jandova 8, Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
se sídlem Masarykova 31, Brno,

za účasti: Mgr. M. K., insolvenční správce úpadce D. F. spol. s r. o.,
se sídlem X,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2016, čj. 28630/16/5100-41453-711335,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2016, čj. 28630/16/5100-41453-711335, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 10. 5. 2016, čj. 2561425/16/2111-00540-204410, čj. 2561839/16/2111-00540-204410, čj. 2562733/16/2111-00540-204410, čj. 2563618/16/2111-00540-204410, čj. 2562191/16/2111-00540-204410, čj. 2564003/16/2111-00540-204410, čj. 2564419/16/2111-00540-204410, čj. 2564848/16/2111-00540-204410, čj. 2563222/16/2111-00540-204410, čj. 2565230/16/2111-00540-204410,**

čj. 2565624/16/2111-00540-204410, čj. 2565981/16/2111-00540-204410, čj. 2561647/16/2111-00540-202044, čj. 2562973/16/2111-00540-202044, čj. 2563418/16/2111-00540-202044, čj. 2565455/16/2111-00540-202044, čj. 2565793/16/2111-00540-202044, čj. 2566123/16/2111-00540-202044, čj. 2565047/16/2111-00540-202044, čj. 2562041/16/2111-00540-202044, čj. 2562474/16/2111-00540-202044, čj. 2563822/16/2111-00540-202044, čj. 2564205/16/2111-00540-202044, čj. 2564652/16/2111-00540-202044 a čj. 2566285/16/2111-00540-202044, se ruší.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Tomáše Uherka, advokáta.

III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) a domáhá se jeho zrušení. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvacet pět rozhodnutí – zajišťovacích příkazů Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Kolíně (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 5. 2016 týkajících se dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dál jen „DPH“) za zdaňovací období duben až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až duben 2014, čj. 2561425, čj. 2561839, čj. 2562733, čj. 2563618, čj. 2562191, čj. 2564003, čj. 2564419, čj. 2564848, čj. 2563222, čj. 2565230, čj. 2565624, čj. 2565981 (tato čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /16/2111-00540-204410), a dále čj. 2561647, čj. 2562973, čj. 2563418, čj. 2565455, čj. 2565793, čj. 2566123, čj. 2565047, čj. 2562041, čj. 2562474, čj. 2563822, čj. 2564205, čj. 2564652, čj. 2566285 (tato čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /16/2111-00540-202044). Všechny zajišťovací příkazy byly vydány podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Na jejich základě bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu dosud nestanovené DPH v celkové výši 18 189 343 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně.
2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně. Uvedl, že zjištěné skutečnosti vzbuzují dostatečnou míru pochybností o budoucí úhradě dosud nestanovené daně. Správce daně dostatečně konkrétně odůvodnil, z čeho plynou jeho obavy a proč přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž jednotlivá zjištění je třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti. Odůvodněná obava správce daně ve smyslu § 167 daňového řádu je dána likvidním snadno převoditelným majetkem, zástavním právem na nemovitých věcech žalobkyně, nízkými zůstatky peněžních prostředků na bankovních účtech žalobkyně a tím, že zásoby žalobkyně mohou být snadno převedeny na propojenou osobu. Daňové kontroly provedené správcem daně nasvědčovaly tomu, že žalobkyně s největší pravděpodobností nebude schopna prokázat oprávněnost odpočtů DPH, a proto jí bude stanovena DPH za předmětná zdaňovací období v celkové výši 18 189 343 Kč.
3. Žalovaný k námitkám žalobkyně mimo jiné uvedl, že deklarovaní dodavatelé a odběratelé jsou nekontaktní a dlouholetá existence žalobkyně a garance majetkem sama o sobě

nemůže vyvrátit existenci odůvodněné obavy plynoucí ze zjištění o činnosti žalobkyně. Dále žalovaný poukázal na to, že nemovité věci žalobkyně jsou v důsledku jejich zatížení zástavním právem pro správce daně nepoužitelné k zajištění výběru daně. Zjištěné skutečnosti ve vzájemné souvislosti tak zakládají odůvodněné obavy o vymahatelnost daně.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

4. Žalobkyně na úvod uvedla, že všechny zajišťovací příkazy byly vykonatelné okamžikem jejich vydání. Správce daně exekucními příkazy okamžitě postihl veškerý movitý i nemovitý majetek žalobkyně, čímž ji zcela paralyzoval a nenávratně zničil mnoho let fungující a prosperující podnik.
5. Žalobkyně žalobou napadla výroky všech zajišťovacích příkazů a celý výrok napadeného rozhodnutí s tím, že nebyly splněny podmínky pro jejich vydání ve smyslu § 167 daňového řádu, neboť v jejím případě neexistovala odůvodněná obava. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 – 104.
6. K neexistenci důvodů svědčících budoucímu stanovení daně žalobkyně poukázala na to, že správce daně zahájil daňové řízení již 12. 5. 2014 kvůli pochybnostem o oprávněnosti uplatnění odpočtů DPH na vstupu z přijatých plnění od společnosti A. F. s. r. o. (dále jen „A. F.“). Správci daně vyčetla, že ačkoliv měl indicie o nespolehlivosti této společnosti již v březnu 2014, k jejímu zařazení na oficiální seznam nespolehlivých plátců DPH došlo až rok poté. Vůči žalobkyni se společnost A. F. chovala naprosto standardně, nemohla tedy nic tušit o její nespolehlivosti. Pozdním uveřejněním informace správce daně zčásti zavinil současné postavení žalobkyně.
7. Žalobkyně zdůraznila, že správci daně od počátku daňového řízení poskytla součinnost a nijak se nepodílela na průtazích v řízení. Dokladem toho jsou její vyjádření ze dne 3. 11. 2014 a 12. 2. 2015, jež však správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů ignoroval. Sama podala podnět k ochraně před nečinností, neboť průtahy v řízení jí v důsledku zajišťovacích příkazů působí likvidační škodu.
8. Žalobkyně dále namítla, že správci daně předložila důkazy prokazující, že společnost A. F. jí zboží skutečně dodala. Ke všem transakcím s touto společností předala správci daně řádně vedené kompletní účetnictví. Dále žalobkyně vypočetla, jaké důkazy mimo jiné předložila. Přitom podotkla, že správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 12. 2014 nezpochybnil uskutečnění přijatého plnění doloženého listinami uvedenými v žalobě pod body a) až h). Správce daně však koncem roku 2014 dodání zboží od společnosti A. F. zpochybnil. K tomu odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2006, čj. 11 Ca 224/2006 – 92. Žalobkyně dodala, že v jejím odvětví není obvyklé disponovat po ukončení obchodní spolupráce dalšími listinnými důkazy. Podařilo se jí zajistit ověření podpisů na listinných důkazech od bývalého jednatele a ovládající osoby A. F. pana R.. Nemohla jej však přinutit, aby se dostavil ke správci daně jako svědek.
9. K otázce rozložení důkazního břemene odkázala na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 28. 5. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 – 57, ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 – 45, a ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 58/2006 – 41), z níž plyne, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval, co nemůže ovlivnit.

10. Ohledně použitelnosti čestného prohlášení jako důkazního prostředku žalobkyně odkázala na § 64 odst. 5 zákona o DPH a rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 – 46. Není možné, aby existoval důkaz o tom, že nedošlo k dodávce zboží od společnosti A. F., neboť to bylo skutečně žalobkyni dodáno, přičemž čestné prohlášení je jen jedním z mnoha dalších důkazů. Pokud společnost A. F. neplnila své povinnosti, je to pouze její odpovědnost. Žalobkyně se neúčastnila ani nevěděla o žádných nezákonných praktikách společnosti A. F.. Až do zahájení daňového řízení byla v dobré víře, že společnost A. F. jedná v souladu se zákonem. Žalobkyně dále stručně popsala historii svého fungování a namítla, že správci daně z jeho úřední činnosti musí být jasné, že není a nikdy nebyla založena na podvodech s DPH. Podle žalobkyně musí správce daně zohlednit, že o případném podvodu společnosti A. F. nevěděla a vědět nemohla (viz rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2010, čj. 9 Afs 18/2010 – 227, a ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 – 60).
11. Ve vztahu k odůvodnění zajišťovacích příkazů žalobkyně uvedla, že správce daně nezohlednil výše uvedené důkazy ani konstantní judikaturu správních soudů. Místo toho je odůvodnil tvrzeními, která jsou zcela nepodstatná a na jejichž základě nemůže žalobkyni stanovit daň v souladu se zákonem. Mezi tato tvrzení ve vztahu ke společnosti A. F. žalobkyně řadí pochybnosti správce daně o skutečném sídle, zánik živnostenského oprávnění ke dni 1. 12. 2015, absenci provozovny a nevkládání účetních závěrek do sbírky listin, zrušení společnosti ke dni 12. 2. 2016 a její nekontaktnost. Žalobkyně dále odmítla tvrzení správce daně, že společnost A. F. nikdy nepředložila evidenci pro účely DPH. Má za to, že tato společnost byla plátcem DPH s povinností podávat měsíčně daňové přiznání. Pana R. lze kontaktovat, byť obtížně, přičemž žalobkyně správci daně předala několik kontaktů na něj. Vyjádření polské daňové správy ohledně pana R. je jen jakýsi předpoklad, který nemá žádnou důkazní hodnotu. Kontaktnost pana H. je rovněž nepodstatná, neboť ten se stal jednatelem společnosti A. F. až po ukončení spolupráce s žalobkyní. Skutečnost, že tehdejší statutární orgán žalobkyně jednal s panem R. v době, než se stal jednatelem společnosti A. F., není překvapivé. Správce daně už totiž od tehdejšího jednatele společnosti A. F. pana Z. věděl, že pan R. řídil její činnost. V tom jsou tak napadené rozhodnutí a zajišťovací příkazy v rozporu. Žalovaný následně postup správce daně potvrdil.
12. Žalobkyně žalovanému vytkla nekonkrétní argumentaci ohledně její nebezpečnosti ve vztahu k jednání se společností A. F.. Vysvětlila, že projevila běžnou míru obezřetnosti odpovídající povaze obchodní spolupráce a že se společnost A. F. chovala naprosto standardně. Žalovaný převzal argumentaci správce daně ohledně nekontaktnosti společnosti A. F., pochybnosti o důvěryhodnosti jejich jednatelů a kontaktu na pana R..
13. Žalobkyně odmítla tvrzení žalovaného, podle něž se měla dopustit odběru zboží, které před tím dodavateli sama dodala. Jsou-li někteří zahraniční dodavatelé kvůli tomu vyšetřováni, nelze to klást k tíži žalobkyni (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, čj. 15 Af 76/2014 – 56).
14. Žalobkyně zpochybnila závěr žalovaného o tom, že popisy pana R. se neshodovaly. Má za to, že svědci jej naopak popisovali obdobně. Dále namítla, že z vyjádření žalovaného není zřejmé, proč je podstatné pro budoucí stanovení daně, že společnost A. F. skladovala zboží v mrazírnách provozovaných společností, která je se žalobkyní osobně propojena, a že využívali stejného dopravce. Je logické, že si obchodní partneři vzájemně doporučí dobrý sklad či dopravní společnost.

15. Žalobkyně má za to, že z důkazů je zjevné, že míra pravděpodobnosti doměření daně je nulová, a nebyla tak splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů.
16. Podle žalobkyně neexistuje ani odůvodněná obava z nedobytnosti daně a nebezpečí z prodlení. Žalobkyně přes jedenáct let provozovala úspěšný podnik. Po celou dobu podnikatelské činnosti plnila řádně a včas své daňové povinnosti. K tomu správce daně ani žalovaný vůbec nepřihlíděli. Ignorovali i to, že žalobkyně po zahájení daňové kontroly zůstala kontaktní a daňového řízení se aktivně účastnila a ani se nezbavovala majetku. Zdůraznila, že nadále disponuje rozsáhlým movitým i nemovitým majetkem, jehož celková hodnota brání vzniku odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, natož pak nebezpečí z prodlení. Pokud by daňové orgány postupovaly na základě uvedených úvah vždy stejně, znamenalo by to konec veškerých podnikatelských činností v České republice. Nesouvisející tvrzení správce daně obsažená v odůvodnění zajišťovacích příkazů nepředstavují zákonný důvod k jejich vydání.
17. Skutečnost, že došlo ke změně v osobě jednatele žalobkyně, je dána vstupem belgického investora, který se stal většinovým společníkem a zároveň jednatelem společnosti. Žalobkyni není jasné, jaký vliv to má na dobytost daně, a zajišťovací příkazy to nevysvětlují. Žalovaný z toho dovodil ztížení kontaktnosti, což žalobkyně odmítla, neboť nadále může být kontaktována na adrese svého sídla či datovou schránkou.
18. Žalobkyně ve vztahu k tvrzení, že pan H. se neúčastnil jednání před správcem daně, namítla, že z něj není jasné, jakého jednání se měl účastnit. Správce daně sám jeho účast při výslechu svědků dne 21. 12. 2015 nevyžadoval. Navíc se jednání se správcem daně účastnil vždy alespoň jeden zástupce žalobkyně. Účast vytiženeho zahraničního vlastníka velkého podniku u bagatelních procesních úkonů je zbytečná. Žalovaný opět bez dalšího vysvětlení převzal argumentaci správce daně.
19. Žalobkyně dále daňovým orgánům vyčetla, že z jejich rozhodnutí není jasné, jaký vliv mělo udělení generální plné moci obchodnímu řediteli žalobkyně panu M.. Je obvyklou praxí, že společnosti se zahraničním vlastníkem jsou řízeny tuzemským managementem. Pan M. je mimoto společníkem s významným podílem.
20. Žalobkyně se ohradila také proti tomu, že daňové orgány jí z neznámých důvodů přičítaly k tíži, že v obchodním rejstříku nechala zapsat jako kontaktní adresu zahraničního jednatele adresu sídla žalobkyně v České republice vedle jeho zahraniční adresy. Smyslem tohoto kroku bylo ulehčení třetím osobám při doručování korespondence přímo panu H., který se převážně nachází v zahraničí.
21. Podle žalobkyně dále daňové orgány neodůvodněně označily stav, kdy dispozičními právy k bankovním účtům disponoval vyšší a střední management, a nikoliv zahraniční vlastník (jednatel), za nestandardní. Naopak toto uspořádání je pravidlem fungování podniku se zahraničním vlastníkem. Zahraniční jednatel samozřejmě disponuje přístupem do internetového bankovníctví, kde kontroluje nakládání s finančními prostředky.
22. Za zcela nepřístojné pak žalobkyně označila tvrzení správce daně, podle nějž zatížení nemovitých věcí žalobkyně zástavními právy ve prospěch třetích osob naznačuje ve spojení s ostatními okolnostmi účelové jednání. Je běžnou podnikatelskou praxí, že provozní úvěry od bank bývají tímto způsobem zajišťovány. Žalobkyně však vždy své úvěry řádně splácela. Nelze proto z toho dovozovat nebezpečí prodlení, či dokonce účelové jednání. Žalobkyně odmítla i argument žalovaného, že tento majetek není použitelný pro zajištění

výběru daně, neboť správce daně již svým rozhodnutím ze dne 10. 5. 2016 zřídil zástavní právo k nemovitému majetku žalobkyně. Nadto jeho hodnota převyšuje asi o 10 mil. Kč zůstatek řádně splácených provozních úvěrů k datu vydání zajišťovacích příkazů.

23. Žalobkyně dále uvedla, že personální propojenost a obchodní spolupráce se společností D.-M.-E. spol. s r. o. (dále jen „D.-M.“) funguje už asi 11 let. Není na tom nic protiprávního. Veškeré vzájemné dodávky mezi subjekty jsou řádně hrazeny na zveřejněné bankovní účty. Jedná se o standardní oboustranný obchodní vztah, který není důvodem pro likvidační postup správce daně vůči žalobkyni. Žalovaný na tomto základě jen bez odůvodnění konstatoval, že existuje reálná možnost rychlého převodu majetku žalobkyně. Podle žalobkyně je však taková spolupráce personálně propojených subjektů zcela běžným jevem v České republice i ve světě.
24. Žalobkyně uzavřela, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť neexistovala odůvodněná obava o dobytost daně a nebezpečí z prodlení. Rozhodnutí daňových orgánů považuje žalobkyně pro nepřesvědčivé odůvodnění za nepřezkoumatelná. Ani obsah správních spisů nedokládá odůvodněnost vydání těchto rozhodnutí.
25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 19. 12. 2016 odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, jak činila žalobkyně, ale ve vzájemné souvislosti, čímž se řídily daňové orgány. Má za to, že není žádná překážka, která by bránila budoucímu stanovení daně. Bez ohledu na to, že společnost A. F. dlouho nebyla vedena jako nespolehlivý plátce, žalobkyně se ve vztahu k ní chovala neobezřetně. K otázce oprávněnosti uplatněných odpočtů daně odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů. Podotkl, že žalobkyně musí být schopna prokázat oprávněnost odpočtu po celou dobu lhůty pro stanovení daně. Otázka daňových podvodů bude řešena až po skončení dokazování. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyně již k 1. 1. 2016 převedla osm motorových vozidel na společnost D.-M. a ve svém majetku si ponechala jen několik vozidel nízké hodnoty či značného stáří. Nebylo zjištěno, v čem spočívala investice zahraničního investora. Navíc bylo během daňové kontroly po vydání napadeného rozhodnutí zjištěno, že pan H. označený jako jednatel a většinový vlastník žalobkyně s největší pravděpodobností neexistuje. Podle odpovědi belgických orgánů založené ve správním spisu osoba tohoto jména, identifikačních údajů a čísla průkazu totožnosti není vedena v belgickém registru obyvatelstva.
26. Žalobkyně v replice ze dne 15. 3. 2017 zpochybnila závěry žalovaného o neobezřetnosti při jednání se společností A. F.. K neexistenci pana H. namítla, že pan H. opakovaně osobně jednal s druhým společníkem žalobkyně a jejími zaměstnanci. Argumentovala, že původ listin žalovaným označovaných jako vyjádření belgických daňových orgánů je nejistý. Kdyby soud měl mít pochybnosti o tom, zda žalobu podepsala k tomu oprávněná osoba, podotkla žalobkyně, že dne 8. 11. 2016 její zástupce sdělil, že na žalobě trvá. K tomu odkázala na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 1. 2015, sp. zn. 25 Cdo 2787/2014, a rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2012, čj. 1 As 142/2012 – 32.
27. V podání ze dne 15. 5. 2017 označeném jako doplnění repliky žalobkyně zopakovala, že z několika bezvýznamných okolností nemohla poznat, že společnost A. F. je nesolidní subjekt. Nyní je žalobkyně daňovou správou stíhána namísto skutečných daňových podvodníků. K tomu předložila článek z webových stránek Hospodářských novin – *„Finanční správa nakoupila mobily od firmy namočené do podvodů s DPH. Přitom v ní dělala*

daňovou kontrolu“ a článek z webových stránek Aktuálně.cz – „*Finanční správa naletěla podezřelé firmě. Chceme od podnikatelů nemožné, ukázala*“, které pojednávají o tom, že sama finanční správa se účastnila obchodní transakce s nepoctivým subjektem. Pokud ani finanční správa se svým aparátem nemůže předejít podobným situacím, jak to může být spravedlivě požadováno po žalobkyni.

28. Podáním ze dne 19. 5. 2017 žalobkyně svou repliku dále rozvedla. Předložila tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství „*Finanční správa prověřuje své dodavatele standardně jako běžná firma*“ publikovanou na webových stránkách financnisprava.cz a článek z webových stránek Hospodářských novin „*Firmy získaly zbraň proti finančním úřadům. Bude stačit obchodní partnery zkontrolovat ve veřejných databázích*“ a dodala, že postupovala při prověření svého obchodního partnera stejně jako finanční správa. Z tiskové zprávy pak plyne, že pokud by ve stejné pozici byl komerční subjekt, finanční správa by ho nepostihla, neboť by mohl jasně prokázat, že o nekalých praktikách svého obchodního partnera nevěděl a ani nemohl vědět.
29. Dne 14. 12. 2017 obdržel soud vyjádření žalobkyně, podle nějž zdejší soud usnesením ze dne 4. 12. 2017, čj. KSPH 71 INS 10992/2017-A-17, zjistil úpadek žalobkyně a rozhodl o prohlášení konkurzu na její majetek. K tomu žalobkyně uvedla, že tato skutečnost nemá na projednávanou věc žádný vliv s odkazem na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2015, čj. 8 As 130/2014 – 33. Dodala, že je to důsledek vydaných zajišťovacích příkazů, které nevratně paralyzovaly její podnikatelskou činnost.
30. Ve vyjádření ze dne 1. 2. 2019 žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, čj. 9 Afs 330/2017 – 60, který podle ní potvrzuje důvodnost podané žaloby, a zopakovala některé argumenty obsažené v žalobě. Dále soud informovala, že správce daně dne 13. 1. 2017 vydal dodatečné platební výměry. Odvolání proti nim bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2017. Insolvenční správce žalobkyně proti němu podal správní žalobu, která je u zdejšího soudu projednávána pod sp. zn. 54 Af 19/2018, přičemž se plně ztotožnil s argumentací žalobkyně.
31. Osoba zúčastněná na řízení se k žalobě ve stanovené lhůtě nevyjádřila.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
33. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
34. K námitce žalovaného, že pan A. H., jenž jako jednatel žalobkyně podepsal žalobu, pravděpodobně dle informací od belgických úřadů vůbec neexistuje, soud uvádí, že jakkoliv může být sporné, zda žalobu podepsala osoba oprávněná jednat za žalobkyni, v průběhu dalšího řízení převzal zastoupení žalobkyně advokát, jenž stvrdil, že žalobkyně na podané žalobě trvá tak, jak byla sepsána a podepsána panem H.. Své oprávnění zastupovat žalobkyni advokát prokázal plnou mocí udělenou mu dne 1. 12. 2015 R. M., jenž byl v době podpisu plné moci jednatelem žalobkyně. Oprávnění advokáta zastupovat žalobkyni tak bylo bez jakýchkoliv pochybností prokázáno, změna vlastnických poměrů

uvnitř žalobkyně a změna osob vykonávajících funkci jednatele nemá vliv na trvání zastoupení sjednaného dřívějším jednatelem. Jelikož si žalobkyně prostřednictvím svého zástupce osobovala žalobu ze dne 10. 8. 2016 jako vlastní úkon, staly se pochybnosti o existenci pana H. bezvýznamné.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

35. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci. Správce daně vydal dvacet pět zajišťovacích příkazů, které s odkazem na § 103 zákona o DPH prohlásil za účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Tyto zajišťovací příkazy sloužily k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH v celkové výši 18 189 343 Kč za zdaňovací období duben až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až duben 2014.
36. Správce daně všechny zajišťovací příkazy odůvodnil obdobným způsobem. Popsal v nich tedy mimo jiné historii změn na pozici jednatele a společníků žalobkyně, přičemž v době jejich vydání byli společníky R. M. (obchodní podíl ve výši 25 %) a A. H. (obchodní podíl ve výši 75 %). Na základě daňových kontrol správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 zákona o DPH u dodání zboží (jednalo se o mražené drůbeží maso a rybí filety) od společnosti A. F.. Správce daně zjistil, že tato společnost má a v minulosti měla jen formální sídlo, nikoliv sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, zaniklo jí živnostenské oprávnění, nikdy neměla žádnou provozovnu a ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejnila žádné účetní závěrky. Dále popsal vývoj na pozici jednatele této společnosti. V době realizace předmětných transakcí byla jediným společníkem společnost C. L. se sídlem v Seychelské republice. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2015, čj. 82 Cm 1459/2015 – 4, byla společnost A. F. zrušena a byla nařízena její likvidace. Bylo také zjištěno, že tato společnost neplní řádně své daňové povinnosti vůči správci daně a je nekontaktní. Nikdy nepředložila daňové a účetní doklady ani evidenci pro účely DPH. Správce daně se dále snažil kontaktovat jednoho z bývalých jednatelů společnosti A. F. pana R.. Od polské daňové správy zjistil, že jeho doklady jsou pravděpodobně falešné. Podle výpovědi bývalého jednatele pana Z. měl vše za společnost A. F. zajišťovat právě pan R.. Pan H., který se stal jednatelem společnosti po něm, byl také nekontaktní. Podle dostupných informací pan R. řídil a organizoval veškerou ekonomickou činnost společnosti A. F.. Správce daně uzavřel, že má pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, a proto předpokládá doměření daně.
37. Správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů prověřoval ekonomickou situaci žalobkyně. Vyšel zejména z toho, že vlastnila dlouhodobý majetek, jehož zůstatková hodnota činila podle rozvahy ke dni 31. 12. 2014 celkem 24 922 000 Kč (z toho nemovité věci v hodnotě 22 800 000 Kč). Nemovité věci však byly zatíženy zástavními právy do roku 2020 ve výši 26 250 000 Kč a 650 000 USD. Z rozvahy dále zjistil, že společnost vlastnila samostatné hmotné movité věci se zůstatkovou hodnotou 1 448 000 Kč, hodnota zásob byla k uvedenému datu vykázána ve výši 137 958 000 Kč (z toho zboží ve výši 115 882 000 Kč). Krátkodobé pohledávky činily 16 426 000 Kč, dlouhodobé závazky 58 771 000 Kč, stav bankovních úvěrů a výpomocí byl 28 596 000 Kč. Žalobkyně dále měla peněžní prostředky na bankovních účtech ve výši 4 181 000 Kč, kapitálové fondy v hodnotě 52 000 000 Kč a nerozdělený zisk ve výši 26 839 000 Kč. Z registru vozidel správce daně zjistil, že společnost vlastnila celkem sedm motorových vozidel, k čemuž ale dodal, že v březnu a dubnu 2016 prodala šest vozidel společnosti D.-M. a k 25. 4. 2016

neměla ve vlastnictví další dvě vozidla oproti stavu k 1. 1. 2016. Správce daně tak dospěl k závěru, že existuje důvodná obava, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době splatnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Poukázal na to, že obdobné pochybnosti o oprávněnosti odpočtů daně vznikly i za další zdaňovací období, přičemž jejich celková výše činí 18 189 343 Kč. Nebezpečí z prodlení je zvláště patrné z toho, že nemovitě věci žalobkyně jsou zatížené zástavním právem, a z propojení se společností D.-M..

38. Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům podala odvolání obdobného znění jako žaloba.
39. Dne 27. 6. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

40. 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.
41. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní. Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (např. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015 – 53).
42. Vzhledem k povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v zajišťovacím příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. „*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. (...) Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky*“ (rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 – 104, zdůraznění doplněno). Splnění podmínek dle § 167 daňového řádu tak musí být navázáno na konkrétní skutkové okolnosti týkající se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016 – 132).

43. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.*“ Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „*[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně*“ (viz již zmiňovaný rozsudek NSS čj. 4 Afs 22/2015 – 104).
44. Soud se zabýval nejprve námitkami zpochybňujícími existenci důvodů nasvědčujících tomu, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň. Správce daně v zajišťovacích příkazech odůvodnil předpoklad stanovení daně tím, že zjištění týkající se společnosti A. F. (dodavatele žalobkyně) nasvědčují tomu, že tato společnost nevyvíjela ekonomickou činnost. Existují tedy pochybnosti o tom, zda touto společností „*uskutečněná plnění byla fakticky uskutečněna*“. Správce daně v této souvislosti odkázal na § 73 a § 72 zákona o DPH. Zajišťovací příkazy jsou tedy postaveny toliko na informacích zjištěných o společnosti A. F. a osobách, které byly jejím statutárním orgánem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil shora citovanou formulaci užitou v zajišťovacích příkazech tak, že existují pochybnosti, zda plnění vykazovaná jako uskutečněná byla fakticky realizována. K listinám, které žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, žalovaný uvedl, že se týkají doměření daně a vykračují z předmětu řízení o zajištění prostředků na úhradu daně. Žalovaný odmítl věcně hodnotit závěry učiněné správcem daně v dosud probíhajícím řízení o stanovení daně. Dále žalovaný v reakci na odvolací námitku týkající se dobré víry žalobkyně uvedl, že úvahy o existenci podvodu na DPH a případné zapojení žalobkyně je opět otázkou důvodů případného doměření daně. Předpoklad doměření daně má v tomto řízení význam pouze z hlediska splnění předpokladu, že v budoucnu bude stanovena daň a v jaké výši. Dále k tomu žalovaný uvedl, že deklarovaný dodavatel společnost A. F. je nekontaktní, neodvedl daň z příslušných plnění. U některých zahraničních odběratelů žalobkyně bylo zjištěno, že odebrané zboží dodali zpět žalobkyni, probíhá u nich šetření z důvodu podezření ze zapojení do řetězových podvodů. Dále žalovaný popsal vazby mezi žalobkyní, jejím dodavatelem a společností D.-M. a uzavřel, že tato zjištění dostatečně odůvodňují předpoklad doměření daně.
45. Žalobkyně především namítla, že předloženými důkazy prokázala, že k dodávkám zboží od společnosti A. F. skutečně došlo, tudíž neexistuje důvodná obava, že daň bude v budoucnu stanovena, přičemž jednotlivé předložené dokumenty vyjmenovala. Správci daně poskytla veškerou součinnost, zatímco ten její vyjádření ze dne 3. 11. 2014 a 12. 2. 2015 v odůvodnění zajišťovacích příkazů ignoroval.
46. Soud podotýká, že podle ustálené judikatury je důkazní břemeno ohledně prokázání vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že v první fázi daňového řízení leží na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém priznání. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm,

aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Správce daně je tedy povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 112, nebo ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 30/2017 – 30).

47. Námitka žalobkyně, podle níž správce daně nese podíl na její současné situaci, neboť označil společnost A. F. za nespolehlivý subjekt opožděně, je nedůvodná. Jak již ostatně zmínil i žalovaný v napadeném rozhodnutí, odpovědnost za výběr obchodních partnerů nese každý podnikatel sám. Počínala-li si žalobkyně při jednání se společností A. F. tak obezřetně, jak popsala, a přesto se později ukázalo, že její obchodní partner je nespolehlivý, je to součástí podnikatelského rizika, jemuž musí čelit každý podnikatel, žalobkyni nevyjímaje. To, že se údaj o nespolehlivosti společnosti A. F. objevil ve veřejně přístupném registru až poté, co s ní žalobkyně již delší dobu obchodovala, proto nelze jakkoliv klást k tíži daňových orgánů. Správce daně pak mohl označit zcela odůvodněně na základě provedeného šetření společnost A. F. jako rizikový subjekt.
48. Soud se ztotožnil s tvrzením žalobkyně, že správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 12. 2014 nezpochybnil uskutečnění přijatých plnění. Z tohoto protokolu totiž plyne, že správce daně nezpochybnil uskutečnění přijatých plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost žalobkyně, nýbrž skutečnost, že plnění byla poskytnuta dodavatelem deklarovaným na daňových dokladech, tedy společností A. F. (viz stranu 7). Podotkl přitom, že údaje uvedené na daňových dokladech nebylo možné ověřit, protože je tato společnost nekontaktní. Závěr, který učinil správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů (srov. stranu 5 zajišťovacích příkazů), není srozumitelný, neboť z prezentovaných pochybností o ekonomické činnosti A. F. (tedy zda fakticky uskutečnila žalobkyní deklarovaná zdanitelná plnění) nelze dovodit, zda zpochybňuje toliko identitu poskytovatele jinak fakticky uskutečněných zdanitelných plnění, nebo zda zpochybňuje samotné uskutečnění zdanitelných plnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí interpretuje závěr správce daně tak, že vůbec nebylo prokázáno přijetí deklarovaných plnění, čímž se odchyluje od stanoviska správce daně vyjádřeného při ústním jednání dne 16. 12. 2014.
49. Žalobkyně dále namítla, že správci daně vyjmenovanými důkazy již prokázala, že k obchodním transakcím se společností A. F. došlo, jak deklarovala. K tomu soud uvádí, že odůvodnění zajišťovacích příkazů nijak nereflektovalo vyjádření žalobkyně ze dne 3. 11. 2014 a 12. 2. 2015 a jejich přílohy, na což žalobkyně také poukázala. Zajišťovací příkazy totiž předpokládají stanovení DPH za uvedená období založily především na tom, že společnost A. F. je naprosto nekontaktní a že okolnosti její organizace nasvědčují tomu, že se jedná o rizikový subjekt. Správce daně uzavřel, že nebylo prokázáno, že deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna. O tom, jak se správce daně vypořádal se všemi doklady předloženými žalobkyní v průběhu daňové kontroly (jednalo se např. o objednávky, daňové doklady, doklady o bezhotovostních platbách faktur na účet společnosti A. F., doklady o přepravě zboží atd.), se odůvodnění příkazů vůbec nezmiňuje. Jinými slovy, z jejich odůvodnění není zřejmé, proč žalobkyní předložené doklady nepostačovaly k prokázání toho, že plnění bylo uskutečněno společností A. F.. Soud přitom ve správním spisu ověřil, že žalobkyně skutečně v žalobě uvedené doklady v průběhu daňového řízení

předložila, byť z některých není patrné, že se týkaly předmětného zboží, a některé nejsou ve spise obsaženy (např. doklady o přepravě zboží, zejména CMR listy, záznamy o přijetí zboží na sklad; jejich předložení lze dovozovat z protokolů a úředních záznamů sepsaných o jednotlivých úkonech provedených v rámci daňové kontroly a způsobu postupu správce daně). Zjištění správce daně ukazující na rizikovost společnosti A. F. mohou být sice v dané věci podstatná pro doměření daně, ale správce daně pochybil, jestliže v odůvodnění zcela rezignoval na vypořádání námitek žalobkyně a přiložených dokladů, jimiž se snažila prokázat oprávněnost odpočtů.

50. Ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nevěnoval tvrzením žalobkyně a předloženým dokladům, jež byly způsobilé prokázat dodání zboží od společnosti A. F. (ať už označená svědectví bývalého jednatele společnosti pana Z., jednatele přepravní společnosti PSP P. s. r. o. pana P., či doklady o bezhotovostních platbách na zveřejněný účet společnost A. F., doklady o přepravě zboží či záznamy o naskladnění zboží), dostatečný prostor, ač žalobkyně podala odvolání v obdobném znění jako je žaloba. Místo toho se spokojil se závěry správce daně, který vystavěl pravděpodobnost doměření daně na nekontaktnosti a rizikovosti společnosti A. F., a k odvolací námitce žalobkyně pouze obecně konstatoval, že ověřování těchto skutečností není předmětem řízení o zajištění (viz stranu 7 napadeného rozhodnutí). S takovým závěrem soud nemůže souhlasit, neboť jak již uvedl (srov. výše bod 42), žalovaný je povinen v rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací (viz zmíněný rozsudek NSS čj. 4 Afs 22/2015 – 104).
51. Při vydání zajišťovacího příkazu nejsou kladeny tak vysoké nároky na prokázání skutečností, na jejichž základě by měla být v budoucnu stanovena daň. Dle ustálené judikatury není při vydávání zajišťovacího příkazu na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu (např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 – 48). V zajišťovacím řízení není nutné vést rozsáhlé dokazování, ale je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazu odůvodňují. Určitá informace může podmínku přiměřené pravděpodobnosti doměření daně naplnit, další informace však může tuto indicii opět vyvrátit, čímž podmínka pravděpodobnosti budoucího doměření daně opět splněna nebude. Správní orgány tedy musí skutkové okolnosti zjistit natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky aplikace právní normy vyžadující pravděpodobné doměření daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, čj. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 33).
52. Nelze nicméně připustit takový postup správních orgánů, který vylučuje, aby daňový subjekt prokázal skutečnosti, které významně zeslabí pravděpodobnost, že v budoucnu bude stanovena daň (viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 39, a dále též rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016 – 58, jenž se sice týká dokazování v soudním řízení ve věci přezkumu zajišťovacího příkazu, ovšem logicky jej lze vztáhnout i k dokazování v daňovém řízení). Žalobkyně v odvolacím řízení poukázala na to, že v průběhu daňové kontroly předložila rámcovou kupní smlouvu uzavřenou se společností A. F., objednávky zboží včetně ověřeného podpisu jednatele této společnosti, daňové doklady, doklady o bezhotovostních platbách faktur na bankovní účet společnosti A. F., doklady o příjmu zboží na sklad žalobkyně včetně skladových karet, doklady o dalším užití předmětného zboží při ekonomické činnosti žalobkyně, čestné prohlášení jednatele společnosti A. F. o realizaci transakcí včetně jeho úředně ověřeného podpisu, veterinární

certifikáty a CMR, odkázala na výpovědi tří svědků o dodání zboží od společnosti A. F. a dále předložila doklady o provedených přepravách zboží společností PSP P.. Žalovaný se těmito skutečnostmi a předloženými listinami odmítl zabývat s tím, že detailně budou tyto otázky řešeny v doměřovacím řízení. Zabýval se jen povahou čestného prohlášení, zmínil, že odběratelé žalobkyně jsou podezřelí ze zapojení do řetězových podvodů, a vyjmenoval některé další podezřelé aspekty transakcí (viz stranu 7 až 8) s tím, že dostatečně odůvodňují předpoklad doměření daně.

53. Podezřelost transakcí ovšem není právním důvodem pro doměření daně, resp. pro neuznání nároku na odpočet DPH na vstupu. Úlohou žalovaného nebylo posoudit, zda to, co měl správce daně v okamžiku, kdy vydal zajišťovací příkazy, k dispozici, opodstatňuje přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu. Zajišťovací příkaz sice vychází z výsledků dokazování provedeného v postupech k odstranění pochybností a daňových kontrolách, jde ovšem o první úkon v řízení. Žalobkyně měla možnost vyjádřit se k podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů teprve v odvolání, této možnosti využila, a nejen že nabídla vysvětlení zpochybňující správnost závěru správce daně o tom, že zboží nebylo dodáno společností A. F., ale též předložila či poukázala na důkazní prostředky k prokázání skutečnosti, že jí zboží skutečně dodala společnost A. F..
54. Z hlediska odvolacího přezkumu zajišťovacích příkazů nejde o to, zda v době vydání zajišťovacích příkazů měl správce daně dostatečné důvody odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů, ale zda tyto důvody trvaly i v době vydání rozhodnutí o odvolání. Správní orgány jsou povinny při rozhodování v zajišťovacím řízení vycházet z informací, které mají v daný okamžik k dispozici. Mezi tyto skutečnosti známé žalovanému je třeba zahrnout i tvrzení a důkazní prostředky předložené až v odvolacím řízení, byť většina tvrzení i důkazních prostředků v tomto případě žalobkyně předložila už dříve. Žalovaný pak musí vzít v úvahu i tyto skutečnosti a vyhodnotit, nakolik ovlivňují závěr o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Časově náročné dokazování lze přeložit do vyměřovacího řízení, ovšem pouze za podmínky, že v zajišťovacím řízení zbyly nezpochybněné indicie dostatečné k odůvodnění pravděpodobného doměření daně v budoucnu (viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 275/2016 – 22, body 39, 40 a 42). Povinnost odvolacího správního orgánu vypořádat se v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu i s námitkami směřujícími proti úvaze správce daně, že daňovému subjektu bude s přiměřenou pravděpodobností stanovena daň, dovodil Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 4 Afs 22/2015 – 104 (viz část citace z tohoto rozsudku zvýrazněnou shora v bodě 42). Jinými slovy řečeno, v rozhodnutí o odvolání je třeba vždy uspokojivě vysvětlit, proč i v konfrontaci s odvolacími námitkami přetrvává přesvědčení o tom, že je pravděpodobné budoucí doměření daně (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016 – 30, bod 27). Pakliže to je nezbytné k vypořádání se s odvolacími námitkami zpochybňujícími pravděpodobnost budoucího stanovení daně, je odvolací orgán povinen doplnit v odvolacím řízení dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018 – 32, bod 28). Nelze proto akceptovat stanovisko žalovaného, podle něhož by hodnocení aktuální důkazní situace bylo s ohledem na stále probíhající daňovou kontrolu nepřipustným porušením zásady dvojinstančnosti. Je tomu právě naopak, neboť zásada dvojinstančnosti vyžaduje, aby předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů byly posouzeny nejen správcem daně, ale k odvolacím námitkám též žalovaným. Hodnocení důkazů provedené pro účely vydání zajišťovacích příkazů, resp. rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, závazně nepředznamenává, jak mají být důkazy hodnoceny při ukončování daňové kontroly, neboť vzhledem k tomu, že důkazy je třeba hodnotit

v jejich souhrnu (§ 8 odst. 1 daňového řádu), může mít následný posun v dokazování vliv na hodnocení důkazů provedených již dříve. Úkolem žalovaného bylo, aby vyhodnotil provedené důkazy, které byly součástí spisu, příp. byly v rámci odvolacího řízení doplněny, a na jejich podkladě přezkoumal správnost závěru správce daně o existenci přiměřeně pravděpodobného předpokladu stanovení daně v budoucnu.

55. V nyní posuzované věci žalovaný ve shodě se správcem daně dovodil právní důvod pro doměření daně z toho, že nebylo prokázáno skutečné dodání zboží od společnosti A. F., neboť ta je nekontaktní; při tom zatížil řízení výše popsanou vadou (nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů) spočívající v nedostatečném přezkoumání zajišťovacích příkazů v rozsahu uplatněných odvolacích námitek. Žalovaný k tomu navíc přičetl to, že nekontaktní jsou i odběratelé žalobkyně a že je podezření na zpětné dodání zboží od těchto odběratelů žalobkyni (to však již směřuje k jinému teoreticky aplikovatelnému důvodu pro doměření daně, k tomu viz níže). K vyvrácení skutkového závěru předložila žalobkyně v průběhu kontroly doklady a svědectví osob, které potvrzovaly faktické dodání zboží od společnosti A. F.. Žalobkyně tedy předložila tvrzení a důkazní prostředky, které by byly s to zásadním způsobem zpochybnit správnost závěru správce daně, že nebylo prokázáno faktické dodání zboží žalobkyni od společnosti A. F.. Žalovaný se těmito výhradami žalobkyně nezabýval s tím, že budou prověřeny v rámci dokazování v doměřovacím řízení. Jak plyne z výše uvedeného, rozsáhlé doplňování dokazování (v daném případě jde ovšem pouze o hodnocení již provedených důkazů, nikoliv o náročné doplňování dokazování) lze přeložit do doměřovacího řízení, pakliže by po vyloučení závěru správce daně o tom, že nebylo prokázáno faktické dodání zboží žalobkyni, zůstaly nezpochybněny jiné indicie, které by dostatečně odůvodňovaly předpoklad doměření daně. Tyto skutečnosti přitom musí odpovídat právní kvalifikaci naznačené žalovaným, na níž by mělo být doměření daně založeno. Správce daně v zajišťovacích příkazech jiný právní důvod předpokládaného doměření daně neuvedl.
56. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že bez ohledu na okolnosti týkající se faktického dodání zboží existují indicie svědčící o nestandardní podnikatelské praxi. Žalovaný tím má evidentně na mysli neodvedení daně společností A. F., nekontaktnost odběratelů žalobkyně, sdílení skladovacích prostor s žalobkyní propojenou osobou a dodavatelem zboží, centralizovanou přepravu zboží jediným subjektem apod. Tyto úvahy žalovaného se týkají jiného právního důvodu pro doměření daně, než z jakého vycházel správce daně. Podle judikatury lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně na vstupu, který mu fakticky vznikl (tedy bylo prokázáno splnění podmínek § 73 a § 72 zákona o DPH), jestliže je daňový subjekt součástí obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, a to za podmínky, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem. Tento důvod pro doměření daně lze aplikovat až poté, co je v řízení prokázáno, že jsou splněny podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu, tedy mj. že bylo fakticky přijato zdanitelné plnění od plátce DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 – 28). Byť soudy vytýkají orgánům finanční správy, pokud rozhodnutí o doměření daně založí současně jak na závěru o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění, tak na závěru o splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, neboť současné uplatnění obou důvodů pro doměření daně nemůže obstát vedle sebe (vzájemně se vylučuje), je možné takový postup připustit, pokud jde o rozhodnutí o zajištění daně. V tomto prozatímním rozhodnutí lze akceptovat, jestliže správce daně uplatní vedle sebe různé právní důvody předpokládaného doměření daně, neboť v této fázi ještě nemusí být vyjasněno, o který

z těchto důvodů bude doměření daně opřeno. Každý z těchto uplatněných důvodů je nicméně třeba řádně odůvodnit; pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu není nikterak zesílena tím, že připadají do úvahy dva rozdílné důvody pro doměření daně.

57. Z judikatury NSS vztahující se k zajišťovacím příkazům plyne, že je-li právní důvod předpokládaného doměření daně založen na účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být se správcem daně předložených indicíí patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (viz rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 – 28). Subjektivní stránkou účasti daňového subjektu na podvodu na DPH se správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu nezabývá, hodnocení této otázky je vyhrazeno doměřovacímu řízení (viz rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 – 48, a ze dne 26. 7. 2018, čj. 4 Afs 129/2018 – 42). Ústředním pojmem pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu je existence podvodu na DPH. Tento pojem zahrnuje podle judikatury Soudního dvora Evropské unie situace, v nichž jeden z účastníků obchodní transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161, dále též rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11]. Tuto definici podvodu na DPH převzaly též české soudy, přičemž zdůrazňují, že o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH. K učinění závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje, pokud je některý z daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce nekontaktní, takže nelze ověřit, zda byla přiznána a odvedena DPH na výstupu ze zdanitelného plnění přijatého jiným daňovým subjektem v řetězci, jenž si z něho nárokuje odpočet DPH na vstupu. O podvod na DPH jde totiž jen tehdy, jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015 – 44, bod 46, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 – 28, ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017 – 48, bod 36, a ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017 – 63, body 38 a 39). Je nicméně třeba rovněž uvést, že pouhé neodvedení daně jedním ze subjektů, není-li doprovázeno dalšími relevantními skutečnostmi, nelze považovat za podvod na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 – 60, body 61 a 64).
58. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že společnost A. F. daň z příslušných plnění neodvedla. Neuvedl ovšem, z jakého důkazního prostředku tuto skutečnost zjistil. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu je povinností správce daně (tedy i žalovaného) v odůvodnění rozhodnutí uvést mimo jiné, o které důkazy opřel svá skutková zjištění. V tomto ohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Součástí správního spisu předloženého soudu žalovaným jsou některé listiny, které obsahují informace o plnění daňových povinností společností A. F. a které byly opatřeny Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 1. Přípisem ze dne 16. 7. 2014 sdělil tento dožádaný správce daně správci daně, že společnost A. F. je nekontaktní, na výzvu, kterou převzala, nereagovala. Součástí spisu je přehled údajů z daňových přiznání podaných

společností A. F. za období od března 2011 do března 2014. Z těchto listin plyne, že uvedená společnost daňová přiznání k DPH podávala a vykazovala v nich vždy daňovou povinnost v řádech desítek tisíc korun (pouze jednou v řádu milionů). Z úředního záznamu Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 8. 9. 2014, jenž popisuje stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období od ledna do prosince 2013, plyne, že jelikož společnost A. F. nereagovala na výzvu k zahájení daňové kontroly, která jí byla doručena dne 29. 5. 2014, byla jí doměřena daň za uvedená zdaňovací období na základě pomůcek. Správce daně přitom uznal, že společnost A. F. uskutečnila zdanitelná plnění vůči žalobkyni, stejně jako porízení zboží z jiných členských států Evropské unie. Neuznal naopak nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých společnostmi A. F. s místem uskutečnění v tuzemsku. Na základě toho byla společnosti A. F. doměřena daň. Přípisem ze dne 24. 5. 2016 informoval Finanční úřad pro hl. m. Prahu správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností provedeného u společnosti A. F. za zdaňovací období únor 2014. V důsledku nespolečnosti A. F. jí nebyl přiznán nárok na odpočet daně z tuzemských plnění přijatých touto společností. Daň vyměřená na základě postupu k odstranění pochybností byla uhrazena ze zajištění, daň doměřená za předchozí zdaňovací období uhrazena nebyla. Z obsahu správního spisu plyne, že společnost A. F. plnila svoji povinnost podávat daňová přiznání k DPH. Ze spisu naopak neplyne, že by přiznanou daň nehradila. *Prima facie* tak nelze dovodit, že by u společnosti A. F. docházelo ke ztrátě na dani. I v následně provedených postupech ověřujících správnost přiznané daně Finanční úřad pro hl. m. Prahu měl za prokázané, že společnost A. F. dodala zboží žalobkyni v souladu s údaji zachycenými v jejím účetnictví, uznal i porízení zboží z jiných členských států Evropské unie. Pokud by se tedy měl soud ubírat cestou směřující ke zjištění ztráty DPH, mohl by fabulovat, že ke ztrátě DPH došlo tak, že společnost A. F. vykazovala přijetí fiktivních zdanitelných plnění od tuzemských plátců, z nichž nárokovala odpočet na DPH na vstupu, čímž neoprávněně snížila svoji vlastní daňovou povinnost. Není ovšem úkolem soudu, aby namísto žalovaného popisoval, jakým způsobem došlo v obchodním řetězci ke ztrátě na DPH. To bylo úkolem žalovaného, ten se ovšem omezil pouze na blíže nerozvedené konstatování, že společnost A. F. neodvedla daň.

59. Výše uvedené výhrady soudu k odůvodnění napadeného rozhodnutí upevňují již dříve vyslovený závěr, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nejen že není v jeho odůvodnění uvedeno, z jakého důkazního prostředku žalovaný zjistil, že společnost A. F. neodvedla daň, ale s ohledem na shromážděné podklady týkající se plnění daňových povinností touto společností ani nepopsal jednání, v jehož důsledku vznikla ztráta na dani, a neodůvodnil, proč toto jednání je třeba považovat za podvod na DPH. K tomu musel soud přihlédnout z úřední povinnosti, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí neumožňuje soudu zabývat se důvodností námitek zpochybňujících zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.
60. Soud nepopírá, že správce daně i žalovaný poukázali v odůvodnění svých rozhodnutí na řadu skutkových okolností, které jsou neobvyklé a které vzbuzují závažné pochybnosti o tom, zda se žalobkyně obchodními transakcemi se společností A. F. nezapojila do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH. Správní orgány ovšem selhaly v tom, že nedokázaly tyto jednotlivé skutkové aspekty vzájemně provázat a předeštit argumentaci přesvědčivě prokazující zapojení žalobkyně do obchodního řetězce, jenž byl zasažen podvodem na DPH.
61. Soud tedy uzavírá, že napadené rozhodnutí je ve vztahu k první z podmínek pro vydání

zajišťovacích příkazů (existence předpokladu, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena daň) nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z tohoto důvodu je třeba zrušit napadené rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť i kdyby bylo rozhodnutí zákonné ve vztahu k druhé z podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů (existence odůvodněných obav z nedobytnosti daně), nemohlo by vzhledem k potřebě kumulativního splnění obou těchto podmínek obstát.

62. Výše popsané vady řízení (nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů) nebrání soudu v tom, aby se věcně zabýval žalobními body, jimiž žalobkyně zpochybňuje naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy existenci odůvodněné obavy z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74). Soud se těmito žalobními body zabýval, přestože jejich důvodnost, resp. nedůvodnost nemůže mít žádný dopad na výrok tohoto rozsudku. Žalobkyně v této souvislosti konkrétně namítla, že při vydávání zajišťovacích příkazů neexistovala odůvodněná obava z nedobytnosti daně ani nebezpečí z prodlení. Správce daně i žalovaný vůbec nevzali v potaz daňovou historii žalobkyně, její součinnost v průběhu daňových kontrol a nesprávně vyhodnotili její majetkové poměry. Žalobkyně má za to, že zajišťovací příkazy i napadené rozhodnutí jsou v této části nepřezkoumatelné.
63. K tomu soud uvádí, že z hlediska existence odůvodněných obav o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně je třeba vzít v úvahu, jak žalobkyně doposud přistupovala k plnění svých daňových povinností a zda se správcem daně spolupracovala v průběhu postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly (viz rozsudky NSS ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 – 29, bod 23, a ze dne 19. 12. 2018, čj. 9 Afs 330/2017 – 60, bod 52). Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by žalobkyně v minulosti včas nehradila své daňové povinnosti nebo že by se správcem daně nespolupracovala. Lze přisvědčit žalobkyni, že v průběhu daňové kontroly poskytla daňovým orgánům veškerou součinnost, o čemž svědčí obsah správního spisu. Jde-li o hodnocení ekonomické aktivity žalobkyně, uvedla, že podnikatelskou činnost provozuje od roku 2005, přičemž vždy řádně plnila své daňové povinnosti. Byť sama nepředložila na podporu svých tvrzení doklady, které by to potvrdily pro celou dobu jejího fungování, žalovaný to v napadeném rozhodnutí nijak nezpochybnil. Ani z obsahu správního spisu neplynou informace, které by to vyvrátily. Aspekt „daňové historie“ je tedy třeba vyhodnotit v zásadě jako spíše pozitivní.
64. Z judikatury dále plyne, že je potřeba zabývat se tím, zda existují objektivní skutečnosti zavadávající důvod domnívat se, že by žalobkyně mohla vyvést ze společnosti svůj majetek, aby tím zmařila případný exekuční postih. V této souvislosti nelze vycházet toliko z ničím nepodložených spekulací založených na tom, že by žalobkyně v zásadě mohla takto postupovat (viz rozsudek NSS čj. 5 Afs 321/2017 – 29, body 20 a 25). V daném případě bylo zjištěno, že žalobkyně je personálně propojena se společností D.-M.. Tato společnost na základě nájemní smlouvy opatřené při místním šetření provedeném v jejích prostorách provozuje mrazírenský sklad, přičemž tyto nemovité věci jsou ve vlastnictví žalobkyně. Žalovaný tedy poukázal na existenci jiného subjektu, s nímž žalobkyně úzce spolupracuje a na nějž by vzhledem k vzájemné personální propojenosti mohla převést vlastní majetek. Správce daně přitom zjistil, že žalobkyně převedla na společnost D.-M. značnou část svých vozidel, přičemž se jedná o ta nejhodnotnější vozidla, která žalobkyně provozovala. Žalobkyně se přitom v odvolacím řízení ani v žalobě nepokusila nabídnout věrohodné vysvětlení této transakce, ačkoliv se jinak vymezovala vůči téměř každému zjištění a

dílčímu závěru správce daně či žalovaného. Dále žalovaný zmínil, že dosavadní jediný společník žalobkyně pan R. M. převedl většinovou část svého podílu v žalobkyni belgickému státnímu občanovi, jenž se stal jediným jednatelem společnosti, přičemž obchodní vedení nadále vykonával dosavadní jednatel a minoritní společník R. M.. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že jde o účelový postup. Byť žalobkyně prezentuje A. H. jako významného zahraničního investora, má soud za to, že významní zahraniční investoři v České republice zpravidla nenabývají podíly v obchodních korporacích jako fyzické osoby, nýbrž prostřednictvím zahraničních právnických osob, popř. jejich českých dceřiných společností. Stejně tak se takoví investoři nestávají jedinými jednatelem, zejména pokud veškeré obchodní vedení přenechávají českému managementu. Ustanovení pana H. jediným jednatelem žalobkyně je v rozporu s obrazem velmi pracovně vytíženého člověka, který o něm vytváří žalobkyně. Z hlediska provozu podniku by bylo jistě praktičtější, pokud by minoritní společník pan M. i nadále vykonával funkci jednatele (byť jako druhý jednatel). Jeho odvolání z této funkce naopak svědčí o snaze vyhnout se odpovědnosti spojené s výkonem této funkce. Po vydání napadeného rozhodnutí bylo na základě mezinárodní spolupráce při správě daní od belgické daňové správy zjištěno, že v registru obyvatelstva není evidován žádný A. H., předložený výpis z trestního rejstříku je padělkem. Byť jde o zjištění učiněné až po vydání napadeného rozhodnutí, nelze jej s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. jen z tohoto důvodu ignorovat (viz rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, čj. 9 Afs 330/2017 – 60, bod 50), tím méně prokazuje-li skutkový stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně byla s touto skutečností v průběhu soudního řízení prostřednictvím vyjádření žalovaného k žalobě seznámena a vyjádřila se k ní v podání ze dne 15. 3. 2017 poté, co nahlížela u soudu do spisu. Žalobkyně zpochybňuje průkaznost výsledku mezinárodního dožádání tím, že v odpovědi belgických orgánů není uvedeno, proč A. H. není evidován v registru obyvatelstva, přičemž se snaží nabídnout jako alternativu, že takto nechce být registrován, nebo je v jeho příjmení uvedeném v evidenci jiná diakritika. K tomu soud uvádí, že belgická právní úprava evidence osob jistě neumožňuje obyvatelům zvolit si, že nebudou vůbec evidováni v registru obyvatel. K argumentaci rozdílnou diakritikou soud uvádí, že součástí správního spisu i soudního spisu je několik listin s vlastnoručním podpisem pana H., který žádnou diakritiku neobsahuje. Soud jen na okraj, pro dokreslení, doplňuje informaci z výpisu z obchodního rejstříku, která musí být žalobkyni známa, neboť se týká jí osobně, že pan H. byl jmenován jednatelem žalobkyně dne 15. 12. 2015 (do obchodního rejstříku zapsáno dne 4. 1. 2016) a téhož dne mu funkce zanikla (zánik funkce zapsán do obchodního rejstříku až dne 14. 5. 2018). Soud má na základě těchto zjištění (tedy existence personálně provázané obchodní korporace, na kterou může být majetek žalobkyně převeden, uskutečnění převodu části majetku bez racionálního vysvětlení, převzetí právní kontroly nad společností neexistující osobou) za dostatečně prokázané, že objektivně hrozí vyvádění majetku ze společnosti, což může zmařit uspokojení daňových povinností žalobkyně.

65. Vzhledem ke skutečnosti, že se žalovanému podařilo objektivizovat obavu z vyvádění majetku žalobkyně, není významné, zda hodnota majetku žalobkyně převyšuje výši daně, jejíž stanovení lze očekávat, nýbrž zda jde o majetek likvidní. Žalovaný se tomuto aspektu v napadeném rozhodnutí věnoval, stejně jako správce daně v zajišťovacích příkazech. Přesvědčivě dovedl, že žalobkyně disponuje s výjimkou nemovitých věcí majetkem snadno převoditelným či zpeněžitelným. Nemovité věci jsou zatíženy zástavními právy k zajištění bankovních úvěrů, což sice obecně snižuje jejich atraktivitu z pohledu realitního trhu (k tomu přistupuje i specifické využití nemovitých věcí, které omezuje okruh

případných zájemců), ovšem personálně spřízněná společnost by mohla tyto nemovité věci nabýt, zejména užívá-li je k provozování vlastní podnikatelské činnosti, bez ohledu na váznoucí zástavní práva. Nelze ostatně předpokládat, že by vzhledem k výši úvěrů zajištěných zástavními právy mohla být z prodeje nemovitých věcí uhrazena celá výše v budoucnu stanovené daně (žalobkyně sama tvrdí, že hodnota nemovitých věcí přesahuje nesplacené části úvěrů jen o cca 10 mil. korun). Žalobkyně argumentuje tím, že i správce daně zřídil zástavní práva k nemovitým věcem, ovšem pomíjí, že při vypořádání výtěžku ze zpeněžení zástavy, resp. prodeje nemovitých věcí, je třeba vzít v úvahu, do jaké skupiny náleží uspokojovaná pohledávka a jaké je její pořadí v rámci dané skupiny. V dané věci nebylo zjištěno, že by žalobkyně utlumovala svoji obchodní činnost. Objektivizovaná obava z vyvádění majetku ovšem plně nahrazuje absenci poznatku o omezování či utlumování ekonomické činnosti, nehledě na to, že i výkon obchodní činnosti může být plně převeden na personálně propojenou obchodní korporaci, která působí na trhu s druhově shodnými výrobky (mražená drůbež, ryby) jako provozovatel mrazírenského skladu. Žalobkyně v podání ze dne 1. 2. 2019 poukázala na rozsudek NSS čj. 9 Afs 330/2017 – 60 a v návaznosti na to napadenému rozhodnutí vytkla, že neobsahuje úvahu o tom, zda by nebylo možné v budoucnu stanovenou daň uhradit ve splátkách. K tomu soudu uvádí, že taková úvaha má místo pouze tam, kde správce daně dovozuje obavu o úhradu daně ze skutečnosti, že její výše přesahuje hodnotu majetku daňového subjektu. Pak je skutečně třeba vzít v úvahu instituty daňového řádu upravující placení daní (posečkání daně, úhrada daně ve splátkách). V daném případě se ovšem obava o úhradu daně opírá o reálné nebezpečí vyhybání se úhrady daně převáděním majetku na spřízněnou obchodní korporaci. Zvláštní instituty placení daně tak není třeba brát do úvahy. Vydání zajišťovacích příkazů v situaci, kdy existují závažné indicie svědčící o nebezpečí vyvedení majetku žalobkyně, odpovídá účelu § 167 odst. 1 daňového řádu, a to bez ohledu na ekonomickou situaci žalobkyně, dlouhodobě dosahované hospodářské výsledky a aktuální trendy.

66. Soud tedy uzavírá, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že s ohledem na konkrétní okolnosti existuje odůvodněný předpoklad, že daň v budoucnu stanovená by nebyla uhrazena a nemohla by být ani vymožena. Soubor žalobních bodů je nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

67. S ohledem na výše uvedené zrušil soud bez jednání napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Typově jde o vadu řízení, kterou by bylo možné v odvolacím řízení napravit. Je nicméně třeba poukázat na specifickou povahu řízení o zajišťovacím příkazu, která vylučuje, aby po zrušení rozhodnutí žalovaného bylo v řízení pokračováno (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 – 66). I kdyby soud zrušil toliko rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neznamená to, že by žalovaný mohl v řízení pokračovat; jeho jediným úkonem po vrácení věci k dalšímu řízení by totiž bylo zrušení zajišťovacích příkazů (viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 4 Afs 261/2017 – 55, bod 22). Za této specifické procesní situace tedy soud dospěl k závěru, že jelikož po zrušení napadeného rozhodnutí nelze v řízení pokračovat, nebyly splněny podmínky ani pro vydání zajišťovacích příkazů, a proto zrušil podle § 78 odst. 3 s. ř. s. i zajišťovací příkazy správce daně a nevyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. Zvolený postup vede k naplnění zásady procesní ekonomie.

68. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a proto jí náhrada nákladů řízení náleží. Tyto náklady zahrnují soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepis repliky ze dne 15. 3. 2017 a vyjádření ze dne 1. 2. 2019 – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Úkony spočívající v sepisu doplnění repliky ze dne 15. 5. 2017 a ze dne 19. 5. 2017 neshledal soud účelnými, neboť pouze opakují argumentaci obsaženou již v žalobě a předkládají články o nesouvisejících případech. Za tyto neúčelné úkony právní služby soud žalobkyni náhradu nákladů zastoupení nepřiznal. Sdělení ze dne 14. 12. 2017 o zjištění úpadku žalobkyně nepovažuje soud za úkon právní služby ve smyslu § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., neboť nejde o vyjádření ve věci samé ani o procesní návrh. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů řízení žalobkyně i náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).
69. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť jí soud v tomto řízení neuložil žádnou povinnost (§ 60 odst. 5 s. ř. s.).

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 je 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 9. dubna 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.