



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **VEMEX s.r.o.**, IČO: 26448831
sídlem Na Zátorce 289/3, 160 00 Praha 6
zastoupená advokátem Mgr. Viktorem Duškem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2015, č. j. 45379/15/5100-41458-711257

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 12. 2015, č. j. 45379/15/5100-41458-711257, a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 30. 10. 2015, č. j. 235516/15/4000-50715-107540; č. j. 235525/15/4000-50715-107540; č. j. 235527/15/4000-50715-107540; č. j. 235539/15/4000-50715-107540; č. j. 235544/15/4000-50715-107540 a č. j. 235548/15/4000-50715-107540, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Viktora Duška, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu dne 25. 2. 2016 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2015, č. j. 45379/15/5100-41458-711257 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a dále zrušení šesti rozhodnutí - zajišťovacích příkazů Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 10. 2015, č. j. 235516/15/4000-50715-107540; č. j. 235525/15/4000-50715-107540; č. j. 235527/15/4000-50715-107540; č. j. 235539/15/4000-50715-107540; č. j. 235544/15/4000-50715-107540 a č. j. 235548/15/4000-50715-107540 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkazy vydané správcem daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), jimiž bylo žalobkyni uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015, duben 2015 a květen 2015 složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 370 823 562 Kč. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 28. 12. 2015.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně shrnul skutečnosti zjištěné ze spisového materiálu, na základě kterých dospěl správce daně k závěru, že jsou naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů a uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s ust. §167 daňového řádu ve spojení s ust. §103 ZDPH. Dle žalovaného správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl konkrétní důvody, pro které pokládá vybrání dosud nestanovené daně za ohrožené, specifikoval, jakým způsobem stanovil výši zajišťované částky, přičemž z obsahu odůvodnění zajišťovacích příkazů lze dovodit též existenci hrozícího nebezpečí z prodlení. Námitku nezákonnosti zajišťovacích příkazů vznesenou žalobkyní v odvolání tak žalovaný posoudil jako nedůvodnou.
3. K okruhu odvolacích námitek žalobkyně, týkajících se úvahy správce daně ohledně podezření zapojení žalobkyně do podvodu, žalovaný uvedl, že správce daně založil svou úvahu na skutečnosti, že korporace IMPETRO s.r.o., IČO: 01668307 (dále jen „IMPETRO“) v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015, duben 2015 a květen 2015 vykazovala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši nula. Podle žalovaného správce daně seznámil žalobkyni se svým podezřením, že zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od korporace IMPETRO byla zasažena podvodem a že žalobkyně se mohla účastnit podvodného jednání v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „podvod na dani“), resp. měla či mohla o účasti na podvodu na dani vědět. Své závěry opřel správce daně o následující zjištění, která je třeba brát ve vzájemných souvislostech: celkem 48% všech obchodů žalobkyně prováděla se začínající korporací IMPETRO, jež nevykazovala v předmětu podnikání obchod s plynem; platby za dodávky poukazovala žalobkyně na bankovní účet IMPETRO vedený v Polsku, a to v rozporu se smluvními podmínkami rámcové smlouvy mezi žalobkyní a IMPETRO; podle tvrzení žalobkyně nikdy nedošlo k setkání s jednatelem IMPETRO A. B.; samotná žalobkyně udělila IMPETRO interní rating CCC vyžadující zvýšenou pozornost v obchodním vztahu; korporace IMPETRO nesplnila svoji zákonnou povinnost a neregistrovala se u operátora trhu OTE, a.s.

Žalovaný se se závěry správce daně, pokud jde o podezření ze zapojení žalobkyně do podvodu na dani, ztotožnil.

4. K okruhu odvolacích námitek žalobkyně, týkajících se obavy o nedobytnost budoucí daňové pohledávky, žalovaný konstatoval, že tato obava primárně plyne z existence podvodu a podezření o zapojení žalobkyně v něm, ale také ze stavu majetku žalobkyně popsaného v zajišťovacích příkazech. Žalobkyně nedisponovala dostatečným hmotným či nehmotným majetkem, jež by odpovídal výši v budoucnu stanovené daně, nekumulovala finanční prostředky na bankovních účtech. Správce daně se rovněž nemohl spoléhat na to, že úhrada daně v budoucnu by mohla být zajištěna pohledávkami žalobkyně, neboť tyto jsou převážně z obchodních vztahů, kdy charakter činnosti žalobkyně je spojen s vysokou obrátkovostí, a nadto výše pohledávek závisí na objemu uskutečněných obchodů. Dále žalobkyně jako člen skupiny využívá při financování své ekonomické činnosti cash pooling, proto zde hrozí nebezpečí, že finanční prostředky žalobkyně mohou být převedeny na účet člena skupiny. Konečně, pokud by současně musela žalobkyně dostát svým závazkům jak z obchodních vztahů, tak i v souvislosti se splácením půjčky či poskytnutého úvěru, pak by nemusela k okamžiku splatnosti daně disponovat potřebnými finančními prostředky dostatečnými na úhradu daně. Skutečnost, že žalobkyně je zavedenou obchodní společností nebo že byla schopna shromáždit finanční prostředky dva dny po vydání zajišťovacích příkazů, nemůže dle mínění žalovaného rozptýlit podezření správce daně a podpořit tak tvrzení žalobkyně o nezákonnosti a neopodstatněnosti zajišťovacích příkazů. Žalovaný přisvědčil, že správce daně na základě informací, které měl k dispozici v době vydání zajišťovacích příkazů, neměl důvod usuzovat, že by byla žalobkyně schopna uhradit své budoucí nedoplatky vůči správci daně. Skutečnost, že se žalobkyně mohla účastnit podvodu, sama o sobě stačí k odůvodnění obavy správce daně o úhradu daně.
5. K odvolacím námitkám žalobkyně týkajícím se základních zásad správy daní žalovaný uvedl, že správce daně postupoval plně v souladu se zásadou přiměřenosti podle ust. §5 odst. 3 daňového řádu. K žalobkyní namítané projevené součinnosti v průběhu daňové kontroly a názoru, že správce daně ji měl vyzvat k jednání o zajištění daně nebo volit mírnější prostředky zajištění, žalovaný uzavřel, že sama součinnost při daňové kontrole nemůže vytěsnit obavu o úhradu budoucí daně. Jsou-li splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, je správce daně povinen přistoupit k zajištění dosud nestanovené daně, a to pouze vydáním zajišťovacího příkazu.
6. Pokud jde o námitku žalobkyně týkající se absence opodstatnění pro nebezpečí z prodlení, žalovaný zopakoval, že správce daně se mohl domnívat, že zde existuje odůvodnění obava o budoucí úhradu daně; nebezpečí z prodlení je pak opět zřejmé z podezření o zapojení žalobkyně do podvodu. Žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 – 88 a uzavřel, že i pokud by konkrétní zdůvodnění nebezpečí z prodlení v zajišťovacích příkazech absentovalo, je zcela dostačující, že je tato skutečnost z odůvodnění zajišťovacího příkazu seznatelná v souvislosti s existencí odůvodnění obavy.
7. Žalovaný shrnul, že v rámci řízení o zajištění daně nepřísluší správci daně provádět dokazování a činit závěry, zda došlo ke spáchání daňového podvodu. V daném řízení, jehož cílem je zajištění daně, bylo vysloveno pouze podezření o možném zapojení žalobkyně do podvodného jednání, což samo o sobě implikuje, že určitá část ekonomické činnosti žalobkyně byla vykonávána s cílem neodvedení daně či získání nedovoleného

daňového zvýhodnění, a proto nelze předpokládat, že by žalobkyně do budoucna uhradila doměřenou daň dobrovolně. Důvodné podezření správce daně, že žalobkyně může být zapojena do daňového podvodu, pak spolu s dalšími zjištěními vedlo správce daně ke vzniku odůvodněné obavy, že dosud nestanovená daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

8. Při přezkoumání zajišťovacích příkazů žalovaný dospěl k závěru, že v nich uvedené důvody jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a naplňují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH, tak i skutečnosti dostatečně dokládající stanovené výše zajišťovaných částek. Žalovaný proto uzavřel, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny.

III. Žaloba

9. Žalobkyně uvedla, že je respektovaným obchodníkem se zemním plynem působícím na českém trhu již od roku 2001. Za tuto dobu se stala v tuzemsku jedním z nejvýznamnějších distributorů této komodity, o čemž svědčí i její měsíční obraty převyšující pravidelně částku 500 000 000 Kč. Žalobkyně zdůraznila, že po celou dobu své existence řádně plní veškeré své povinnosti směrem ke státní správě, a to zejména z pohledu daňové správy. Svá daňová přiznání podává vždy v řádném termínu, nemá na svých osobních daňových účtech evidovány žádné nedoplatky. Žalobkyně sdílí informace a plně spolupracuje nejen se správcem daně, ale i s dalšími orgány. Žalobkyně je součástí silné nadnárodní energetické skupiny GAZPROM, která jí nad její vlastní velmi pozitivní finanční výsledky poskytuje další rozsáhlé finanční zázemí.
10. Žalobkyně dále shrnula, že správce daně v červnu 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na období leden až duben 2015, následně v červenci a září 2015 též za období květen 2015 a prosinec 2014. V rámci těchto kontrol správce daně zpochybnil nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty ze všech plnění přijatých od IMPETRO. Žalobkyně se daňových kontrol aktivně účastnila a se správcem daně plně spolupracovala. Dne 30. 10. 2015 správce daně vydal tzv. okamžitě vykonatelné zajišťovací příkazy na částky odpovídající daňové povinnosti, která by žalobkyni za jednotlivá období vznikla, pokud by jí byl odejmut nárok na odpočet ze všech správcem daně zpochybněných dodávek od IMPETRO. Celkovou zajišťovanou částku žalobkyně do 2 pracovních dnů správci daně uhradila (z toho 150 000 000 Kč z úvěru od banky), přestože podnikatelská činnost žalobkyně byla okamžikem vydání zajišťovacích příkazů v zásadě paralyzována, neboť správce daně přistoupil k jejich okamžité exekuci zajištěním prostředků na bankovních účtech a přikázáním pohledávek žalobkyně za jejími významnými zákazníky.
11. Žalobkyně soustředila své námitky proti napadenému rozhodnutí do tří žalobních bodů.
12. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítala nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle §167 daňového řádu vzhledem k neopodstatněnosti a neodůvodněnosti obavy, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, což činí vydané zajišťovací příkazy nezákonnými.
13. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožňuje s názorem správce daně, že žalobkyně nejenže mohla vědět o tom, že obchodování s dodavatelem IMPETRO bylo zasaženo podvodem, ale vyslovil navíc podezření, že se žalobkyně přímo do podvodného jednání „zapojila“. Žalovaný tak shledal dostatečně odůvodněnou obavu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

z nedobytnosti potenciálně vyměřené daně již v tvrzené existenci podvodu a údajném zapojení žalobkyně v něm a ztotožnil se s postupem správce daně při interpretaci faktorů vedoucích ke konstatování špatného finančního stavu žalobkyně.

14. Žalobkyně uvedla, že žalovaný spatřuje odůvodněnou obavu ohledně budoucí dobytosti a vymahatelnosti daně již v samotné existenci podvodu a podezření o údajném zapojení žalobkyně v něm a naznačuje přímou vědomou účast žalobce na podvodném řetězci. Tato podezření jsou však v přímém kontrastu s podaným trestním oznámením žalobkyně a s plnou spoluprací žalobkyně s Policií ČR při vyšetřování. Lze si jen těžko představit, že by žalobkyně takto postupovala v případě, kdy by do podvodu byla jakkoli aktivně či vědomě zapojena. Žalobkyně se naopak stala obětí svého dodavatele, když jednak zaplatila částku DPH uvedenou na fakturách dodavateli IMPETRO a následně tutéž částku odvedla v rámci zajištění na účet správce daně.
15. Žalovaný rovněž odmítá brát v potaz argumenty žalobkyně týkající se její historie a schopnosti ve velice krátkém čase nashromáždit zajišťovanou částku. Žalovaný i správce daně se nadto pro účely posouzení budoucí schopnosti žalobkyně uhradit daň spokojili s účetními výkazy platnými k 31. 12. 2014, tj. starými více jak 10 měsíců. Správce daně neučinil žádnou snahu opatřit si komplexní údaje o ekonomické situaci žalobkyně, např. z průběžného účetnictví, přestože žalobkyně po celou dobu s orgány daňové správy plně spolupracovala a nebylo tedy důvodné očekávat, že by aktuální údaje o své ekonomické situaci neposkytla. Toto pochybení nenapravil ani žalovaný.
16. Žalobkyně v neposlední řadě namítla, že celková výše zajišťované daně nedosahuje ani průměrného měsíčního obratu žalobkyně dosahovaného v roce 2014 a 2015, z čehož je patrné, že žalobkyně vykazovala jednoznačný potenciál v budoucnu částku odpovídající případnému doměrku nashromáždit. K vymožení celé zajištěné částky by nadto došlo též exekuváním pouhých několika pohledávek žalobkyně za jejími odběrateli, což rovněž ilustruje relativní nevýznamnost částky v celkovém kontextu podnikání žalobkyně. Celkové existující pohledávky žalobkyně z dodavatelsko-odběratelských vztahů, tj. značně likvidní aktivum, k okamžiku vydání zajišťovacích příkazů mnohonásobně převyšovaly celkovou částku zajištění. Při takové skladbě a rozsahu majetku nebyly dány důvody pro jakoukoli obavu z budoucí nedobytnosti potenciálně stanovené daně. Pro bankovní instituce byla finanční situace žalobkyně natolik stabilní, že i přes vydané exekuční příkazy byly ochotny poskytnout žalobkyni úvěr ve výši 150 000 000 Kč. Pokud by žalobkyně byla aktivně a vědomě zapojena do podvodu na DPH, nepodnikla by rozhodně všechny kroky ke splnění zajištění a obnovení fungování svého podnikání.
17. Vedle účetní závěrky ke dni 31. 12. 2014 žalovaný při posouzení ekonomické situace žalobkyně vyšel mimo jiné ze skutečnosti, že žalobkyně využívá jako nástroj řízení hotovosti ve skupině tzv. cash pooling. Žalobkyně v rámci odvolání popírala závěry správce daně, který v cash pooling u spatřoval pouze způsob vyvedení finančních prostředků na jiné členy skupiny, aniž bral v potaz, že v rámci cash pooling u jsou finanční prostředky žalobkyně stále jejím kreditním zůstatkem na cash poolingovém účtu představující pohledávku žalobkyně. S touto odvolací námitkou se žalovaný dle mínění žalobkyně dostatečně nevypořádal.
18. Žalobkyně má za to, že žalovaný se dostatečně nevypořádal ani s odvolací námitkou žalobkyně, že obavy správce daně o přesun aktivit žalobkyně do dceřiných společností nejsou založeny na žádných konkrétních krocích žalobkyně a pohybují se tak v čistě

spekulativní rovině. Žalobkyně rovněž namítala, že pro posouzení hodnoty žalobkyní vlastněných investic a tedy její finanční situace je nutné vycházet z reálné tržní ceny podílů v dceřiných společnostech, nikoli z jejich účetní hodnoty.

19. Žalobkyně namítla, že neobstojí tvrzení žalovaného, že otázka zapojení žalobkyně v řetězci dodávek zasažených podvodem má být řešena až v nalézacím řízení. Žalobkyně odkázala na judikaturu Soudního dvora EU a uvedla, že důvodem odepření nároku na odpočet by mohla být pouze skutečnost, že žalobkyně věděla nebo musela (měla/mohla) vědět o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Bylo tedy nutné před vydáním zajišťovacích příkazů zodpovědět otázku vědomosti žalobkyně o zasažení přijatých plnění podvodem.
20. Dále žalobkyně uvedla, že pokud odůvodnění zajišťovacího příkazu, resp. napadeného rozhodnutí, neodůvodní dostatečně existenci odůvodněné obavy ve vztahu k pravděpodobnosti samotného stanovení daně, resp. její výše, je daný zajišťovací příkaz nezákonný, a to i pokud následně bude daň oprávněně stanovena. Žalovaný v napadeném rozhodnutí otázku důvodné obavy ve vztahu ke stanovení daně omezuje pouze na podezření ze zapojení žalobkyně do řetězce dodávek, které byly v určité fázi dle jeho mínění zasaženy podvodem na DPH. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, která jednotně uzavírá, že důvodem odepření nároku na odpočet by mohla být pouze okolnost, že žalobkyně věděla nebo musela (měla/mohla) vědět o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Otázku dobré víry je potom nutno konfrontovat s indiciemi dostupnými v době, kdy žalobkyně obchody s korporací IMPETRO uzavírala. Žalovaný se sice do určité míry v napadeném rozhodnutí vyjadřuje k některým okolnostem, v nichž správce daně spatřoval indikace, že žalobkyně o podvodném jednání svého obchodního partnera vědět měla a mohla, nicméně tyto úvahy nijak nepřezkoumával. Řada konstatování žalovaného je pak nepřesná a založená na údajích, které v rozhodné době nebyly k dispozici, například že zemní plyn je všeobecně známou rizikovou komoditou zatíženou daňovými podvody. V tomto ohledu žalobkyně poukazuje na to, že sama daňová správa vydala Upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty – komodity obchodované na energetických trzích na svých webových stránkách až 23. 11. 2015, tedy po vydání zajišťovacích příkazů.
21. *V druhém žalobním bodu* žalobkyně namítala rozpor vydání zajišťovacích příkazů se základními zásadami správy daní, zejména se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti.
22. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že ust. §167 daňového řádu dává správci daně pouze možnost (nikoli povinnost) vydat zajišťovací příkazy, jsou-li naplněny zákonné podmínky. Je zde tedy i v případě splnění podmínek poskytnut prostor pro správní uvážení. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6As 38/2014-14, dle něhož správce daně je i při posuzování nutnosti vydání zajišťovacího příkazu povinen v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti volit při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují. Podle žalobkyně proto neobstojí tvrzení žalovaného na str. 8 napadeného rozhodnutí, že „jsou-li splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, je správce daně povinen přistoupit k zajištění“. Skutečnost, že správce daně přistoupil i přes plnou spolupráci žalobkyně k vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností a následnou okamžitou exekucí bez toho, aby žalobkyni předem jakkoli vyzval k jednání o poskytnutí zajištění daně nebo aby alespoň informoval žalobkyni, že vnímá potřebu získat dosud nestanovené daně, svědčí dle žalobkyně o zcela jednoznačném

porušení základních zásad správy daní. Svým jednáním tak správce daně poškodil podnikání žalobkyně po stránce finanční i reputační.

23. *Třetím žalobním bodem* žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou absence a nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů v části tvrzeného nebezpečí z prodlení a uplatnění §103 ZDPH. Žalobkyně v podaném odvolání jednak namítala, že v zajišťovacích příkazech zcela absentoval jakýkoli náznak konkrétního zdůvodnění nebezpečí z prodlení ve smyslu §103 ZDPH a dále namítala, že v době vydání zajišťovacích příkazů žádné nebezpečí z prodlení nehrozilo. Podle názoru žalobkyně podmínku hrozby nebezpečí z prodlení podle § 103 ZDPH nelze ztotožňovat s obecnou podmínkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu, neboť v opačném případě by se jednalo o zcela nadbytečné ustanovení. Hrozba nebezpečí z prodlení musí být tedy intenzivnější než obecnější odůvodněná obava dle § 167 daňového řádu. Žalobkyně akcentovala, že je-li absence nebezpečí z prodlení v odvolání namítnuta, musí se žalovaný s touto námitkou vypořádat. Vzhledem k tomu, že žalovaný se s odvolací námitkou vypořádal zcela nedostačujícím způsobem, a to pouhým zopakováním konstatování správce daně o existenci nebezpečí z prodlení, je napadené rozhodnutí v této části postiženo vadou nepřezkoumatelnosti.

IV. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 7. 6. 2016 uvedl, že setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené, které ve svém vyjádření rovněž stručně shrnul. Rovněž soud na rekapitulaci obsahu napadeného rozhodnutí uvedenou výše v bodě II. pro stručnost odkazuje, neboť v něm uvedená zjištění a právní závěry odpovídají obraně žalovaného.
25. Nad rámec vyjádření žalovaný uvedl, že daňová kontrola provedená u žalobkyně byla ukončena dne 10. 2. 2016 a její výsledky jsou vtěleny do zprávy o kontrole č. j. 33012/16/4200-12775-507199. Ve zprávě o kontrole správce daně konstatoval, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se účastní na plnění, které je součástí „řetězce“ plátců, kde není podstatný obsah prodeje zboží, ale účelem je získání daňového zvýhodnění, tj. že je zapojena do podvodu na dani z přidané hodnoty. Správce daně na základě zjištěných skutečností uplatněný nárok na odpočet od daně od korporace IMPETRO posoudil jako neoprávněný. Na základě kontrolního zjištění byla daňová povinnost žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období prosinec 2014 až květen 2015 celkově navýšena o 432 448 426 Kč.

V. Jednání

26. Při jednání konaném dne 14. 12. 2018 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
27. Žalobkyně odkázala na podanou žalobu včetně všech svých doplňujících podání ve věci a navrhl, aby soud žalobě vyhověl.
28. Žalovaný při ústním jednání odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah svého vyjádření k podané žalobě a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
29. Soud při jednání neprováděl z důvodu nadbytečnosti důkazy navržené žalobkyní, a to jak důkaz správním spisem, neboť ze správního spisu soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vychází, tak i důkazy soupisem měsíčních obrátů žalobce za roky

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2014 a 2015 s vyčíslením průměrného měsíčního obratu za tato období, soupisem pohledávek žalobce vůči svým odběratelům ke dni 30. 10. 2015 a finanční zárukou majoritního společníka žalobkyně GAZPROM Germania GmbH ze dne 19. 10. 2017, neboť při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí soud vychází ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn správním orgánem ke dni vydání rozhodnutí.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
31. Soud vyšel z následující právní úpravy:
- 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.
- 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.
32. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů opakovaně vyjádřily. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi (srov. např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28*, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
33. Správní soudy konstantně judikují, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že 1) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto podmínky tedy musí být splněny současně, musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu a musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS*).
34. Ke specifickým soudního přezkumu tohoto typu výstupu činnosti orgánů veřejné moci lze rovněž poukázat na to, že pokud jde o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně (srov. *rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 NSS*). To však neznamená, že klíčové okolnosti, a to zvláště ty, které se týkají samotného daňového subjektu, zejména jeho ekonomické situace, které tedy není třeba z jakýchkoli legitimních důvodů daňovému subjektu „utajovat“, nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu specifikovány a správcem daně přezkoumatelným způsobem

vyhodnoceny (srov. *rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, čj. 62 Af 93/2016 - 70*).

35. Znamená to tedy, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, je-li naplněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovena a existuje-li zároveň důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu.
36. Zajišťovací příkaz, který je při hrozícím nebezpečí z prodlení vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu, je přísnější variantou „obecného“ zajišťovacího příkazu, neboť okamžitá vykonatelnost zbavuje daňový subjekt třídní lhůty pro složení jistoty. Stejně tak jako musí správce daně dostatečně konkrétně popsat svou „odůvodněnou obavu“, musí řádně zdůvodnit i hrozbu nebezpečí z prodlení.
37. Právě popsaná judikatorní východiska jsou ustáleně aplikována rovněž v rozhodovací praxi zdejšího soudu. Zdejší soud přitom neshledal důvodu se od nich odchýlit ani v právě posuzované věci.
38. Při posouzení důvodnosti *prvního a druhého okruhu námitek* žalobkyně (žalobních bodů) byl soud veden následujícími úvahami:

K pravděpodobnosti doměření daně

39. S ohledem na shora nastíněná kritéria se soud nejprve věnoval zodpovězení otázky, zda lze z rozhodnutí orgánů Finanční správy ČR seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena, a zda se tyto důvody opírají o podklady založené ve správním spisu.
40. Správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodních transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH či transakcí realizovaných v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva. Jedná se o obchodní transakce, u nichž „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...“ (srov. *rozsudek Soudního dvora 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, Recueil, s. I-06161*), a transakce, u nichž získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. *rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, Part Service, C-425/06, Recueil, s. I-00897, či rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161*).
41. Žalobkyně v tomto směru přitom v rámci prvního žalobního bodu namítala, že důvodem odepření nároku na odpočet daně by mohla být pouze okolnost, že žalobkyně věděla nebo musela (měla/mohla) vědět o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Otázku dobré víry je potom nutno konfrontovat s indiciemi dostupnými v době, kdy žalobkyně obchody s korporací IMPETRO uzavírala.
42. Pokud správce daně založí své úvahy na tom, že žalobkyně si mohla být vědoma svého zapojení v podvodu, či dokonce (žalovaný) uvádí, že v něm vědomě zapojena byla, měl by

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

mít i dostatečně silné indicie, že jsou zde rovněž skutečnosti, které skutečně umožňují nárok na odpočet odepřít.

43. V daném případě je z obsahu správního spisu zjevné, že orgány Finanční správy ČR při své úvaze o zapojení žalobkyně do podvodu na dani popsaly pouze dvoustranný obchodní vztah mezi dodavatelem a odběratelem plynu, tedy mezi korporací IMPETRO a žalobkyní. Žádný typický uzavřený podvodný řetězec, ze kterého by bylo zřejmé, které další možné subjekty se podvodu účastnili v pozici pouhého mezičláku („buffer“), zdokumentován nebyl. Správce daně nevyslovil ani pochybnost, že by se plnění mezi korporací IMPETRO a žalobkyní fakticky neuskutečnilo. Ze správního spisu naopak plyne, že žalobkyně od korporace IMPETRO plyn ve zdaňovacím období prosinec 2014 až květen 2015 reálně odebírala a za dodávky plynu na základě řádné fakturace řádně platila, a to včetně dodavatelem vyúčtované daně z přidané hodnoty. Soud nepochybně zjištění správce daně, že korporace IMPETRO v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015, duben 2015 a květen 2015 vykázala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši nula a daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu neodvedla. Z popsaných skutkových zjištění se však jako pravděpodobnější závěr jeví nezákonné vybočení jednotlivce - korporace IMPETRO než existence podvodného řetězce, do něhož by byla žalobkyně zapojena. To tím spíše, že žalobkyně před zahájením obchodování s korporací IMPETRO podrobila svého budoucího obchodního partnera standardnímu procesu prověření na základě metodiky vycházející z obecně akceptovaného přístupu agentury Standard and Poor's, zahrnujícímu kontrolu zápisu v obchodním rejstříku, ověření v insolvenčním rejstříku a registru nespolehlivých plátců, vyžádání kopie licence pro obchod s plynem vydané ERÚ a osvědčení o registraci k DPH, zajištění stanoviska vedoucího oddělení burzovních obchodů žalobkyně a schválení výborem pro řízení rizik (Risk Oversight Committee), ve kterém zasedají vrcholní zástupci žalobkyně a jejích společníků. Dle názoru soudu se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátc DPH bez daňových nedoplatků, u kterého správce daně bez nosných důvodů dovedl pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zejména na základě zjištění o jeho dodavateli.
44. Konkrétní skutečnosti týkající se vědomosti žalobkyně o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, které správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly a na jejichž základě usoudily o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, hodnotí soud jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.

K obavě o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně

45. Soud předem uvádí, že i k výkladu druhé podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu, kdy okolnosti případu nasvědčují tomu, že daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, existuje četná judikatura správních soudů.
46. Obecně hrozí riziko budoucí nedobytnosti daně v případech, kdy „[...] daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně“, ale i v situacích, kdy „[...] ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit“ (srov.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

47. Nejvyšší správní soud přitom *ve shora již citovaném rozhodnutí č. 3541/2017 Sb. NSS*, zdůraznil, že „účelem 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 dostat svým povinností“.
48. Závěr o existenci odůvodněné obavy ve smyslu ust. §167 daňového řádu opřel správce daně v první řadě o své skutkové a právní závěry stran toho, že žalobkyně měla či mohla vědět o účasti na podvodu na dani. Nad rámec vyřčeného správce daně zhodnotil majetkovou situaci žalobkyně a spatřoval naplnění druhé podmínky v těchto zjištěních:
 - Žalobkyně nekumuluje finanční prostředky na bankovních účtech ve výši postačující pro úhradu v budoucnu stanovené daně (k poslednímu správci daně známému stavu disponoval daňová subjekt finančními prostředky v přepočtu CZK ve výši 100 402 132,95 Kč na bankovních účtech a ke dni 26. 10. 2015 ve výši 573 968,15 Kč v hotovosti na pokladně).
 - Žalobkyně pro platební styk využívá tzv. cash pooling, tj. metodu hospodaření, kdy společnosti mohou „přelévat“ peníze mezi bankovními účty v rámci skupiny
 - Žalobkyni byly poskytnuty korporací GAZPROM Germania GmbH (majoritním společníkem žalobkyně) půjčky ve výši 5 000 000 EUR (na základě smlouvy ze dne 29. 11. 2011) a 20 000 000 EUR (na základě smlouvy ze dne 12. 1. 2015)
 - Žalobkyni byl poskytnut bankovní institucí ABN AMRO Bank N.V. nezávazný nezajištěný úvěr v aktuálním limitu čerpání (k 8. 10. 2015) do 230 000 000 Kč formou kontokorentu
 - Za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 žalobkyně dosáhla ztráty ve výši 94 111 000 Kč, důsledkem čehož došlo ke snížení vlastního kapitálu z částky 99 325 000 Kč na částku 5 214 000 Kč k 31. 12. 2014. Cizí kapitál (1 726 167 000 Kč) žalobkyně k 31. 12. 2014 je tak mnohonásobně vyšší než vlastní kapitál (5 214 000 Kč), tj. většina majetku/aktiv žalobkyně je kryta z cizích zdrojů, a to převážně ze zdrojů od spojených osob a bankovními úvěry. Popisovaná ztráta je způsobena zejména snížením obchodní marže z 167 786 000 Kč (v roce 2013) na 52 898 000 Kč (v roce 2014), která nedosahuje ani celkových osobních nákladů ve výši 57 475 000 Kč (v roce 2014), jakož i odpisem pohledávky žalobkyně za korporací PILSEN STEEL s.r.o., což ovlivnilo výsledku po rozpuštění dříve vytvořené opravné položky snížením výsledku hospodaření o částku 18 245 000 Kč
 - Vlastní zdroje žalobkyně k 31. 12. 2014 zdaleka nepostačují na úhradu předpokládané dosud nestanovené daně
 - Za předpokladu opakování provozního hospodářského výsledku z roku 2014 by již během února 2015 byl vlastní kapitál žalobkyně záporný, tj. celkové závazky

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně v účetních hodnotách by převyšovaly účetní hodnotu jejích pohledávek a majetku.

- Z údajů vykázaných v rozvaze ke dni 31. 12. 2014 činí celková hodnota aktiv žalobkyně 1,7 mld. Kč (pokles oproti roku 2013 cca o 0,5 mld. Kč), většina těchto aktiv je tvořena oběžnými aktivy (57% bilanční sumy). Krátkodobé, rychle likvidní pohledávky žalobkyně k 31. 8. 2015 tvořily z 89% pohledávky z obchodních vztahů, přičemž neuhrazené pohledávky k tomuto datu činily celkem 1,2 mld. Kč. Neuhrazené pohledávky k 27. 10. 2015 činily již jen celkem 513 822 313 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobkyně využívá cash pooling, došlo k převodu peněžních prostředků (ze splacených pohledávek) na účet jiného člena skupiny, což zásadně snižuje možnost správce daně využít tuto majetkovou hodnotu k úhradě daně v době její splatnosti.
- Z rozvahy žalobkyně ke dni 31. 12. 2014 vyplývá, že krátkodobé pohledávky ve výši 1 003 105 000 Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 132 106 000 Kč by nestačily na úhradu krátkodobých závazků 1 478 010 000 Kč. Krátkodobé financování žalobkyně v budoucích měsících by (pokud nedojde k výraznému navýšení ziskovosti žalobkyně) mělo být možné pouze za předpokladu získání dalších finančních prostředků (úvěry, půjčky). Získání dalších úvěrů a půjček však s ohledem na popsanou finanční situaci žalobkyně se jeví správci daně jako nepravděpodobné.
- Žalobkyně je součástí skupiny, ve které je ovládající osobou GAZPROM Germania GmbH, Spolková republika Německo a dále nepřímo ovládající osoby OOO Gazprom export, Ruská federace (100 % obchodní podíl společnosti GAZPROM Germania GmbH) a GAZPROM OAO, Ruská federace (100% obchodní podíl společnosti OOO Gazprom export, Ruská federace), avšak především je majoritním vlastníkem dceřiných společností VEMEX Energie a.s. (podíl na vlastním kapitálu 51%) a VEMEX ENERGO s.r.o., Slovenská republika (podíl na vlastním kapitálu 100%), jejichž hlavní činností je shodně jako u žalobkyně obchod s plynem. Na základě této skutečnosti tak vzniká i důvodná obava z přesunu většiny aktivit žalobkyně v rámci obchodu s plynem do jejích z většinového podílu vlastněných dceřiných společností

49. Z hlediska posouzení obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně je rozhodné zjištění, zda je daňový subjekt ochoten daň zaplatit [...] 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 týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce. [...] 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. [...] Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Významnou roli při posuzování případu přitom hraje bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

během daňové kontroly (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 AfS 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS*).

50. Zdejší soud uvedené závěry shrnuje, že vedle silných důvodů indikujících budoucí nedobytnost daně mohou obstát i vzájemně provázané indicie nižší síly. Při posuzování druhé podmínky pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu má kritérium, zda daňový subjekt přistupuje čestně a odpovědně ke svým daňovým povinnostem (hodnocení platební morálky, daňová historie, součinnost daňového subjektu se správcem daně atd.) a je-li dobrovolně ochoten daň zaplatit, minimálně stejnou váhu jako kritérium spočívající v hodnocení jeho aktuální majetkové situace. Daňový subjekt, jehož záměrem není podnikání v rozporu se zákonem a který má vůli plnit své daňové povinnosti, disponuje totiž běžně celou řadou soukromoprávních i veřejnoprávních možností, jak stanovenou daň, na kterou nemá aktuálně dostatečné finanční prostředky, zaplatit.
51. V nyní posuzovaném případě soud shledal, že správní orgány neprokázaly žádné konkrétní silné důvody naplňující druhou podmínku a jednotlivé slabší indicie (snížení základního kapitálu, přijetí půjček od majoritního společníka a využití úvěru od bankovní instituce, struktura pohledávek a využití cash poolingů) nedosahují takové intenzity, aby je soud hodnotil alespoň jako slabé důvody vyvolávající obavu ohledně budoucí dobytnosti daně. Nelze v žádném případě souhlasit se závěrem žalovaného, že by se žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů nacházela v takové finanční situaci, která by mohla vzbuzovat odůvodněnou obavu o budoucí dobytnost a vymahatelnost daně. Soud přisvědčuje žalobkyni, že o její stabilní finanční situaci svědčí krom jiných skutečností též účast v silné nadnárodní energetické skupině, která jí poskytuje rozsáhlé finanční zázemí. Oproti závěrům správních orgánů dospěl soud k závěru, že žalobkyně se jevila jako stabilní daňový subjekt, dlouhodobě působící na trhu s plynem a řádně si plnící své povinnosti ve vztahu ke správci daně. Důvodnou soud dále shledal námitku žalobkyně, že se správní orgány její daňovou historií nijak blíže nezabývaly ani žádným způsobem nezohlednily vývoj ekonomické situace žalobkyně, když vycházely ze starých účetních výkazů vydaných ke dni 31. 12. 2014. Správce daně nevykázal žádnou snahu opatřit si komplexní údaje o ekonomické situaci žalobkyně, např. z průběžného účetnictví, přestože žalobkyně po celou dobu s orgány daňové správy plně spolupracovala.
52. Z obsahu správního spisu se podává, že celková výše zajištění odpovídající výši budoucí pravděpodobné daňové povinnosti sice nebyla marginální, ale s přihlédnutím k pravidelným dlouhodobým měsíčním obrátům žalobkyně ani taková, aby ji žalobkyně při vynaložení jistého úsilí nebyla schopna splnit, např. za pomoci úvěru či za finanční pomoci skupiny GAZPROM, jejíž je součástí. Soud rovněž kvituje námitku žalobkyně, že k vymožení celé zajištěné částky by došlo též exekuváním pouhých několika pohledávek žalobkyně za jejími odběrateli, což rovněž ilustruje relativní nevýznamnost částky v celkovém kontextu podnikání žalobkyně. Ostatně ani sama skutečnost, že majetkové poměry daňového subjektu nejsou dostačující k úhradě celé částky předpokládané daně, není dostatečná pro naplnění druhé podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Silným důvodem, který by zakládal obavu ohledně budoucí dobytnosti daně, není situace, kdy správcem daně předpokládaná výše daně, jejímuž budoucímu stanovení nasvědčují pouze slabé důvody, převyšuje majetek, jmění či výši základního kapitálu subjektu. Silnými důvody nejsou ani domnělá rizikovost obchodované komodity nebo útlum ekonomické činnosti (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 AfS 108/2016-132*).

53. Je nutné zohlednit i skutečnost, že daňové subjekty mohou přirozeně provádět i takové finanční transakce, na které jim nemusí stačit disponibilní finanční prostředky. Nepostačí přitom pouhá obecná tvrzení správce daně o nedobytnosti daně ani skutečnost, že hodnota předmětné daně převyšuje hodnotu žalobcova majetku (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 AfS 335/2016-38*).
54. Co se týče využívání cash poolingů, žalobkyně správním orgánům podrobně osvětlila veškeré motivy svého jednání. Správce daně ani žalovaný se však její argumentací příliš nezabývali a dopustili se myšlenkové zkratky, pokud bez dalších úvah uzavřeli, že využívání cash poolingů s vazbou na personálně propojené osoby zásadně snižuje možnost správce daně využít tuto majetkovou hodnotu k úhradě daně v době její splatnosti. Cash pooling přitom představuje legální systém nakládání s peněžními prostředky a zavedený nástroj k zajištění finančních zdrojů a současně výhodného úročení prostředků vložených na bankovních účtech společností v rámci koncernu. Zúčastněné společnosti mohou právě takto v rámci interních koncernových transakcí získávat nejen peněžní prostředky k financování podnikatelské činnosti, ale v rámci koncernu dochází i k výhodnějšímu úročení prostředků na bankovních účtech v důsledku jejich konsolidace. V převážné většině případů budou podmínky ve skupině nastaveny tak, že se při reálném cash poolingů bude jednat de facto o půjčku ve skupině, a tudíž se zůstatek cash poolingového účtu bude vykazovat jako pohledávka nebo závazek ve skupině. Soud přihlédl dále i ke skutečnosti, že další indicie, ze kterých správce daně dovozoval možnou nedobytnost daně a v jejichž kontextu hodnotil i pravděpodobnost získání dalších úvěrů a půjček, se neukázaly jako pravdivé, o čemž ostatně svědčí fakt, že žalobkyně vyhověla přísným kritériím bankovních institucí a byl jí bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů poskytnut úvěr ve výši 150 mil. Kč.
55. Přestože „zbavování se majetku“ bez zjevného důvodu může být významnou indicií o záměru daňového subjektu vyhnout se daňové povinnosti, o žádnou takovou situaci se v nyní posuzovaném případě nejednalo. Obavy správce daně o možném budoucím přesunu aktiv žalobkyně do dceřiných společností zůstaly totiž pouze v rovině nepodložených spekulací. Finanční správa je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní (§ 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Ačkoli základní zásady správy daní v § 5 až § 9 daňového řádu postrádají ustanovení, že veřejná správa je službou veřejnosti (srov. § 4 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád), tato zásada je v demokratickém právním státě vlastní činnosti všech správních orgánů. Orgány finanční správy jsou proto povinny na jednu stranu zajistit správné zjištění a stanovení daní a zabezpečit jejich úhradu (§ 1 odst. 2 daňového řádu), na druhou stranu jsou povinny přistupovat k daňovým subjektům jako servisní organizace, aniž by automaticky předjímalý jejich zlé úmysly nebo proti nim vystupovaly jako represivní orgány. Jinými slovy, na daňový subjekt je nutné hledět primárně tak, že je poctivý a není jeho úmyslem se vyhýbat daňové povinnosti, dokud správce daně nedoloží opak. Obdobně závěr o účelovosti určitého jednání daňového subjektu není možné přijmout sám o sobě, ale je nutné jej dostatečně podložit [srov. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což správní orgány v nyní posuzovaném případě neučinily.
56. Soud rovněž nesouhlasí se způsobem, jakým správce daně hodnotil existenci finančních prostředků na bankovních účtech žalobkyně. Správce daně hodnotil finanční situaci žalobkyně jako nedostatečnou, jelikož žalobkyně mohla dostupné finanční prostředky vyvést mimo dosah správce daně. Soud konstatuje, že likvidita peněz vyplývá z jejich

povahy jako základního společenského prostředku, který zajišťuje směnu zboží a služeb, slouží jako zúčtovací jednotka a uchovává majetkové hodnoty. Pokud správce daně vycházel z možnosti účelového vyvedení finančních prostředků na propojené osoby skupiny GAZPROM, od počátku (a priori) nazíral na žalobkyni v otázce plnění daňové povinnosti jako na nepoctivý daňový subjekt, ačkoli jednotlivé indicie, které jej k tomuto závěru vedly, se ukázaly jako nepravdivé (poskytnutí úvěru bankovní institucí a bezodkladná úhrada dosud nestanovené daně složením jistoty na depozitní účet správce daně) nebo přinejmenším misinterpretované (využívání cash poolingů a závěry vyvozené z majoritní majetkové účasti žalobkyně v dceřiných společnostech). Soud proto nepřijal závěr, že je budoucí výběr daně ohrožen z toho důvodu, že by se žalobkyně mohla svých finančních prostředků získaných ze splacených pohledávek účelově zbavit.

57. Pokud jde o námitku spočívající v rozporu vydání zajišťovacích příkazů se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, soud tuto hodnotí rovněž jako důvodnou. Zásadu, podle níž je třeba zvolit pro daňový subjekt nejméně zatěžující řešení, akcentují ostatně i nedávná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (srov. *rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. 4 AfS 22/2015 - 104, ze dne 7. 8. 2018, č. 6 AfS 364/2017 - 54, či ze dne 12. 9. 2018, č. 5 AfS 321/2017 - 29*), která zdůrazňují roli základních zásad daňového řízení. Pokud je daňový subjekt zdravý a životaschopný a nepodílí se na daňovém podvodu, přičemž je schopen si další činnosti vytvořit prostředky na daň, není možno jej zlikvidovat zajišťovacím příkazem.
58. Ani obecné konstatování o rizikovosti obchodování s danou komoditou není způsobilé založit odůvodněnou obavu, a to zejména u subjektů jako je žalobkyně, která v daném oboru působí dlouhodobě a je zřejmé, že deklarovanou ekonomickou činnost skutečně provozuje.
59. Soud tedy uzavírá, že finanční orgány neuvedly dostatek důvodů (nejedná se ani o slabé důvody), ze kterých by bylo možno dovodit přiměřenou pravděpodobnost, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správní orgány kladly důraz na hodnocení ekonomické situace žalobkyně, aniž by však přihlédly stejnou měrou k platební morálce žalobkyně, k její bezvadné daňové historii a ke skutečnosti, že žalobkyně je součástí nadnárodní energetické skupiny, která jí poskytuje další rozsáhlé finanční zázemí. Indicie, které měly podle správních orgánů svědčit tomu, že žalobkyně se pokusí daňové povinnosti vyhnout, se ukázaly nepravdivými nebo nebyly řádně doloženy. Soud proto shledal, že za výše popsaného stavu věci a při zohlednění skutečnosti, že žalobkyně je dlouhodobým nikoli zanedbatelným zavedeným podnikajícím subjektem se stabilní strukturou, který dosud léta plnil své nikoli zanedbatelné daňové povinnosti, se správcem daně spolupracuje a svůj majetek neukrývá, ani druhá podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů stanovená v § 167 odst. 1 daňového řádu v posuzovaném případě nebyla splněna.

K nebezpečí z prodlení

60. Žalobkyně namítala, že v posuzovaném případě nebyly dány podmínky pro aplikaci § 103 ZDPH, tj. pro to, aby byly předmětné zajišťovací příkazy účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání, neboť zde primárně žádné nebezpečí z prodlení nehrozilo. Žalobkyně napadá též skutečnost, že správce daně odůvodnil stanovení dne vykonatelnosti zajišťovacích příkazů týmiž důvody, kterými odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů, tedy předpokládanou účastí žalobkyně v podvodu na dani.

61. Otázku stanovení daně z důvodu možného zapojení daňového subjektu v podvodných transakcích nelze bez dalšího směřovat či ztotožňovat s otázkou uhrazení daně v budoucnu. Naplnění podmínek pro zajištění daně z hlediska nutnosti její okamžité úhrady stojí i na jiných podstatných skutečnostech, byť zohlednění důvodů pro stanovení daně nemusí být vždy vyloučeno. Tak jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, musí existovat indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplacená, a že je třeba zvolit právě a jen takový invazivní způsob zajištění, který presumuje § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností. Žalovaný v reakci na odvolací námitku ohledně postavení stěžovatele na trhu a jeho bezproblémové daňové historie nevysvětlil, proč tato skutečnost nemá podle jeho mínění pro úvahu o existenci obav z nesplnění daňové povinnosti žádný význam. V tomto rozsahu je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečné.
62. Rovněž samotná výše předpokládané doměřené daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním. Ani skutečnost, že by žalobkyně potenciálně byla součástí podvodného řetězce – tedy byla by zde naplněna podmínka, že daň bude skutečně stanovena, nemá žádnou souvislost s tím, zda ji je či není žalobkyně schopna zaplatit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak její dosavadní daňovou kázeň, tak její majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), její postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd. (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 AfS 321/2017 – 36*).
63. Soud nepovažuje postup dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty v projednávané věci za dostatečně odůvodněný. Samotný zájem státu na „okamžité úhradě daně“ bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností (tedy bezprostředně s vydáním zajišťovacího příkazu následuje exekuce), aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 AfS 321/2017 – 36*). Žádné takové silné důvody se však z obsahu správního spisu nepodávají. Jelikož dané okolnosti (majetková struktura žalobkyně, její platební morálka, bezvadná daňová historie a finanční zázemí nadnárodní skupiny GAZPROM) neosvědčovaly vydání zajišťovacích příkazů dle §167 daňového řádu, nemohly být tím spíše ani důvodem pro razantní podstup dle § 103 ZDPH. Soud proto shledal opodstatněnou i námitku žalobkyně uplatněnou pod *třetím žalobním bodem*.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

64. Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.) a v části pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud zároveň zrušil i všechna rozhodnutí správního orgánu I. stupně – zajišťovací příkazy (§ 78 odst. 3 s. ř. s.), neboť v případě přezkumu tohoto typu rozhodnutí nepřichází jiný postup v úvahu (srov. *cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.*

3541/2017 Sb. NSS, bod 51). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

65. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou jejího zástupce na nákladech řízení 11 228 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
66. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení advokátem, jež náleží za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, účast na jednání) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a) a g) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Dále k nákladům řízení patří i 2 režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Odměna a režijní paušál za doplnění žaloby ze dne 21. 11. 2018 žalobkyni nepřisluší, neboť se jednalo o podání rekapituluující již dříve tvrzené skutečnosti doplněné o aktuální judikaturu a návrh důkazu. Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající této dani.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 14. prosince 2018

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.