



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: P.K., narozeného dne ..., ..., zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 70280043, Masarykova 31, 602 00 Brno**, v řízení o žalobách proti rozhodnutím ze dne 22.09.2016 č.j. 41662/16/5100-41458-711233 a ze dne 22. 9. 2016 č. j. 41672/16/5100-41458-711233,

t a k t o:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 09. 2016, č.j. 41662/16/5100-41458-711233, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, č.j. 41672/16/5100-41458-711233, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 28.990 Kč, k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

I. Napadená rozhodnutí

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41662/16/5100-41458-711233 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí – zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 7. 2016:

č. j. 1397749/16/2301-52521-404947, č. j. 1397749/16/2301-52521-404947,

č. j. 1397877/16/2301-52521-404947, č. j. 1398096/16/2301-52521-404947,

č. j. 1398204/16/2301-52521-404947, č. j. 1398265/16/2301-52521-404947, č. j. 1398345/16/2301-52521-404947, č. j. 1398396/16/2301-52521-404947, č. j. 1398461/16/2301-52521-404947, č. j. 1398500/16/2301-52521-404947, č. j. 1398547/16/2301-52521-404947, č. j. 1398954/16/2301-52521-404947 (*dále jen „prvostupňová rozhodnutí“*), jimiž bylo žalobci uloženo, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně za jednotlivá zdaňovací období leden až říjen 2011 a duben 2012, složením jistoty na depozitní účet správce daně za zdaňovací období leden 2011 ve výši 127 500 Kč, únor 2011 ve výši 208 500 Kč, březen 2011 ve výši 262 500 Kč, duben 2011 ve výši 198 500 Kč, kveten 2011 ve výši 162 500 Kč, červen 2011 ve výši 102 250 Kč, červenec 2011 ve výši 156 935 Kč, srpen 2011 ve výši 170 000 Kč, září 2011 ve výši 195 200 Kč, říjen 2011 ve výši 222 500 Kč a duben 2012 ve výši 176 675 Kč. Žaloba proti tomuto napadenému rozhodnutí byla u Krajského soudu v Plzni vedena pod sp.zn. 30 Af 56/2016.

Žalobce se další žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41672/16/5100-41458-711233 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí – zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 7. 2016:

č. j. 1399029/16/2301-52521-404947, č. j. 1399103/16/2301-52521-404947, č. j. 1399172/16/2301-52521-404947, č. j. 1399267/16/2301-52521-404947, č. j. 1399304/16/2301-52521-404947, č. j. 1399340/16/2301-52521-404947, č. j. 1399383/16/2301-52521-404947, č. j. 1399404/16/2301-52521-404947, č. j. 1399426/16/2301-52521-404947, č. j. 1399448/16/2301-52521-404947, č. j. 1399494/16/2301-52521-404947, č. j. 1399525/16/2301-52521-404947, č. j. 1399569/16/2301-52521-404947, č. j. 1399599/16/2301-52521-404947, č. j. 1399616/16/2301-52521-404947, č. j. 1399652/16/2301-52521-404947, (*dále jen „prvostupňová rozhodnutí“*), jimiž bylo žalobci uloženo, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2012 a leden 2013 až listopad 2013 složením jistoty na depozitní účet správce daně za zdaňovací období červen 2012 ve výši 447 871 Kč, červenec 2012 ve výši 253 834 Kč, srpen 2012 ve výši 426 751 Kč, září 2012 ve výši 329 583 Kč, říjen 2012 ve výši 246 408 Kč, listopad 2012 ve výši 382 210 Kč, prosinec 2012 ve výši 302 267 Kč, leden 2013 ve výši 389 209 Kč, únor 2013 ve výši 620 883 Kč, březen 2013 ve výši 981 935 Kč, duben 2013 ve výši 791 335 Kč, kveten 2013 ve výši 1 458 227 Kč, červen 2013 ve výši 1 114 932 Kč, červenec 2013 ve výši 998 534 Kč, srpen 2013 ve výši 958 536 Kč a září 2013 ve výši 744 130 Kč. Žaloba proti tomuto napadenému rozhodnutí byla u Krajského soudu v Plzni vedena pod sp.zn. 30 Af 59/2016.

Usnesením ze dne 21. února 2017, čj. 30 Af 59/2016-32 Krajský soud v Plzni spojil žalobu vedenou u pod sp. zn. 30 Af 59/2016 ke společnému projednání s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 30 Af 56/2016 s tím, že obě žaloby nadále budou vedeny pod sp. zn. 30 Af 56/2016.

II. Žaloby

Žalobce obě napadená rozhodnutí napadl v základu obsahově totožnými žalobami, ve kterých uváděl následující žalobní tvrzení.

Při posuzování důvodnosti přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, žalovaný vyšel z výsledků seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění za leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 ze dne 2. 6. 2016 (dále jen „seznámení ze dne 2. 6. 2016“) a o ně opřel své četné závěry. Žalobce namítá, že jde o skutkovou novotu, protože správce daně v zajišťovacích příkazech o seznámení ze dne 2. 6. 2016 nehovořil, s výsledky daňové kontroly daně z přidané hodnoty vůbec nepracoval. Správce daně opřel zajišťovací příkazy o dva důkazy, a to výslech jednatele obchodní společnosti. C.T.C. – CZECH TRADE CORP., s.r.o., IČ: 27562956, M.H., k čemuž se žalobce v odvolání vyjadřoval. Oproti tomu žalovaný vtáhl do řízení skutkovou novotu tím, že použil všechny důkazy z probíhající daňové kontroly (str. 5 nap. rozhodnutí), ale v rozporu s § 115 odst. 2 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") s tímto doplněním neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobce tak by zkrácen na svém právu vyjádřit se doplněnému dokazování a napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

Žalobce dále uvedl, že stran důvodnosti přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, správce daně použil výše popsany výslech M.H. Ostatní důkazy uvedené žalovaným byly použity v odvolacím řízení nezákonně pro porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, a proto je žalobce nebere v potaz. Svědek M.H. při svém výslechu uvedl, že kopr. C.T.C. – CZECH TRADE CORP, s.r.o. s žalobcem neobchodovala. V takovém případě proti sobě stojí tvrzení svědka a žalobce a daňové orgány se nemohou bez dalších důkazů jednostranně přiklonit na stranu svědka, a jen na podkladě toho tvrdit, že je u žalobce pravděpodobný vznik doměrku na dani. Zejména, když ze svědectví plyne celá řada indicií zpochybňující věrohodnost svědka: 1. Faktury kopr. C.T.C. – CZECH TRADE CORP, s.r.o. zaúčtované u žalobce nelze porovnat se vzorem používaným touto korporací, protože celé účetnictví bylo ukradeno. 2. Závěr o nepravdivost faktur došlých předložených žalobcem plyne z neověřitelného tvrzení svědka H., že nepoznává podpisy na fakturách, razítko na nich neodpovídá otisku razítka, které předložil při svědecké výpovědi a prý neodpovídá ani vzhled faktur. A co jiného by také svědek tvrdit měl, kdyby spáchal daňový podvod, jehož je žalobce nevinnou obětí? 3. K dalšímu jednatele kopr. C.T.C. – CZECH TRADE CORP, s.r.o. P.L. svědek H. uvedl, že ten se žalobcem určitě neobchodoval a správce daně mu bez dalšího uvěří a ani se ho (P.L.) nepokusí vyslechnout. Žalobce tak namítá, že žalovaný jednostranně vyhodnotil důkaz v podobě nevěrohodného svědectví M.H., který nemůže být dostatečným podkladem důvodnosti přiměřené pravděpodobnosti, že daň v určité výši bude žalobci v budoucnu stanovena.

V žalobě původně vedené pod sp.zn. 30 Af 59/2016 ve vazbě na žalobcem deklarovaná plnění od fyzické osoby H.P. žalobce uváděl, že ještě tristnější práci odvedly daňové orgány při posuzování důvodnosti přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena u dodávek od dodavatele H.P. Prvostupňový správce daně neodkázal na absolutně žádný důkaz a pouze uvedl svou ničím nepodloženou úvahu: „Ve výše uvedeném případě se jednalo o dodávku palet z Polska, kdy dopravu zařizoval polský výrobce palet, někdy i daňový subjekt H.P. Nakupované palety byly dodány v rámci jedné přepravy přímo konečnému odběrateli v jiném členském státě, kterému poté pan K. dodané palety fakturoval. V těchto případech, kdy byly palety dodávány z Polska v rámci jedné přepravy rovnou konečnému odběrateli v jiném členském státě, nedocházelo dle názoru správce daně mezi H.P. a P.K. k uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, H.P. tudíž neměla na faktury vystavené pro P.K. uvádět daň z přidané hodnoty a ten si neměl takto vyčíslenou daň nárokovat na vstupu.“ 1. Žalobce proti tomu brojil v odvolání rozsáhlý právním

rozbořem, ve kterém se zabýval určující judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu, dále poukazoval na skutečnost, že k převzetí došlo na území ČR, přičemž odkazoval na předané dodací listy, které dokazují, že za dodavatele H.P. předal zboží W.M. a za žalobce jej převzal Bc. Ing. U., opakovaně navrhoval výsledek obou těchto osob, aby se správce daně ujistil, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobce na území ČR a DPH na vstupu byla uplatněna oprávněně. Na všechny tyto skutečnosti žalovaný vůbec nijak nereagoval, odvolací námitku vůbec nevyřídil a porušil tak § 114 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce konstatoval, že daňové orgány postavily závěr na budoucím ohrožení dobytosti daně na porovnání správcem daně vytvořené částce dluhu, jejíž výši nemohl žalobce znát a majetku žalobce, který nezmapoval dostatečně spolehlivě a opomenul důkazy svědčící významně jiné majetkové situaci, která vyšla najevo po vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně uvedl, že zpeněžitelný majetek žalobce je tvořen čtyřmi bytovými jednotkami, které ocenil na 4 654 700 Kč, tři osobní automobily o ceně 339 000 Kč a na bankovních účtech byly uloženy finanční prostředky ve výši 3 019 797,53 Kč, 10 006,80 EUR a 3 324,02 USD. Přitom si byl ale správce daně vědom, že majetek žalobce je podstatně rozsáhlejší, a to z účetních závěrek za minulá zdaňovací období, kontrolních a souhrnných hlášení a informací předaných mu během daňové kontroly. Správce daně účelově pominul zejména rozsáhlé skladové zásoby a pohledávky, typické pro podnikání žalobce – nákup a prodej obalových materiálů. Tím zavinil, že majetek žalobce byl uměle podhodnocen, aby daňovým orgánům „vyšlo“ ohrožení dobytosti daně a mohly přijmout klíčový závěr o nedostatečnosti majetku žalobce: „Z informací, které má o daňovém subjektu správce daně k dispozici, vyplývá, že vzhledem k majetkovým poměrům daňového subjektu lze předpokládat, že majetek nebude dostačující k zaplacení daňových povinností ve významnější výši.“ Žalobce přikládá mimořádnou účetní závěrku sestavenou ke dni 19. 7. 2016, z níž plyne, že nebýt nákladu na zajištění daně, tak by jeho vlastní kapitál (podnikatelský majetek po odečtu dluhů) činil bezmála 20 mil. Kč. I se započtením zajištění daně zůstává podnikatelský vlastní kapitál žalobce ve výši bezmála 5 mil. Kč. A to bez zohlednění ceny čtyř výše uvedených bytových jednotek. Z toho plyne, že majetek žalobce bude dostačující k zaplacení všech budoucích daňových povinností. Správce daně vydal dne 23. 6. 2016 výzvu, kterou I.K. (účetní žalobce) uložil coby třetí osobě poskytnout detailní informace o majetkové situaci žalobce, což se stalo dne 25. 7. 2016. Žalovaný tak měl k dispozici veškeré podrobnosti o majetkové situaci žalobce, a proto nemohl s úspěchem tvrdit, že je ohrožena dobytost budoucí daně.

Správce daně postavil svůj závěr o ohrožení dobytosti budoucí daně i na možném ukončení podnikání žalobce jeho přesunutím na obchodní společnost PALETY PLZEŇ s.r.o. K tomu žalobce v odvolání namítal, že nelze opomínat informační zdroje správce daně, které má k dispozici, měl by je přezkoumat a zjistit, zda má jeho spekulace alespoň částečně reálný základ. Správce daně má od počátku roku 2016 k dispozici kontrolní hlášení, ze kterých by významné majetkové přesuny byly snadno zjistitelné. Stejně tak by z nich a řádných daňových přiznání bylo patrné, že je utlumováno podnikání odvolatele a naopak se zvyšuje rozsah podnikání korporace PALETY PLZEŇ s.r.o. K tomu správce daně opět mlčí, naopak potvrzuje, že podnikání PALETY PLZEŇ s.r.o. je mnohem menší než jaké sám odvolatel předpokládal při registračním řízení: „K doplnění přihlášky byly připojeny i dvě objednávky, na základě kterých by měla obchodní společnost PALETY PLZEŇ s.r.o. dodat dvěma zájemcům již v únoru a březnu celkem cca 4.800 ks palet. Přesto tento plátec podal přiznání k DPH za měsíc únor 2016, březen 2016 a duben 2016, ve kterém nevykázal žádná uskutečněná

zdanitelná plnění.“ Žalovaný ale v rozporu s § 114 odst. 2 daňového řádu tuto odvolací námitku vůbec nevyřídil, ač potvrdil správnost všech závěrů správce daně o ohrožení dobytosti budoucí daně.

Při posuzování ohrožení dobytosti daně žalovaný uvedl, že žalobce se snažil před správcem daně zašatročit majetek založením svěřenských fondů. Žalobce namítá, že jde o skutkovou novotu, se kterou měl žalovaný seznámit žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce tak by zkrácen na svém právu vyjádřit se doplněnému dokazování a napadené rozhodnutí je proto nezákonné. Nad rámec této námítky žalobce pouze odkazuje na předchozí žalobní námitku, z níž je patrné, že majetek vložený do svěřenských fondů je ve vztahu k celkovému majetku žalobce bagatelní.

Žalobce namítá, že správce daně neoprávněně rozhodl a žalovaný jeho postup potvrdil, že je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, ačkoliv zde nehrozilo nebezpečí z prodlení. Daňové orgány odůvodnily nebezpečí z prodlení prostou úvahou, že veškerý majetek žalobce je snadno převoditelný. To je ale podle názoru žalobce nedostatečné. Zajišťovací příkaz může být splatný do tří dnů nebo okamžikem jeho doručení adresátovi dle § 167 odst. 3 daňového řádu či ještě dříve, a to okamžikem jeho vydání dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále je „ZDPH“). Daňové zákony zmateně se stejným rizikem dobytosti spojují, jak možnost splatnosti zajištěné daně okamžikem vydání, tak okamžikem doručení, přičemž není zřejmé, kdy je možné jedno nebo druhé. Je to způsobeno tím, že § 103 ZDPH se stal součástí zákona coby výsledek pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru PS PČR novelou č. 370/2011 Sb. bez jakékoliv důvodové zprávy 3, která by obsah pojmu přiblížila. Nebezpečí z prodlení lze podle názoru žalobce charakterizovat jako stav, kdy pouze okamžité jednání může odstranit nenahraditelnou či těžce nahraditelnou újmu. Z trojí možné splatnosti zajišťovacího příkazu plyne, že v případě splatnosti vydáním je potřeba, aby nebezpečí z prodlení bylo nejvyšší možné. Daňové orgány tak musí umět popsat, jaké nebezpečí z prodlení shledaly a proč jej považují za natolik intenzivní, že přistoupí k nejprísnejší možné splatnosti zajišťované částky. Žalovaný pouze tvrdí, že hrozící nebezpečí z prodlení je dáno v možném převedení movitého a nemovitého majetku žalobce na PALETY PLZEŇ, s.r.o. nebo PALETY-KUPKA GROUP s.r.o., což je ale nesmyslné, když žalobce tyto korporace zároveň vlastnil a takovým převodem by k umenšení majetku postižitelného exekucí nijak nedošlo. Je to jako když přesunu stokorunu z jedné kapsy saka do druhé. Žalovaný dále namítal, že peněžní prostředky na zveřejněném bankovním účtu lze jednoduše převést, aniž by zohlednil, že zůstatek na zveřejněném bankovním účtu (2.771.862,01 Kč) činil méně než 10 % majetku žalobce. Žalobce namítá, že ani počínání správce daně nesvědčí o nebezpečí z prodlení. Správce daně vydal dne 23. 6. 2016 výzvu, kterou I.K. (účetní žalobce) uložil coby třetí osobě poskytnout detailní informace o majetkové situaci žalobce. Když I.K. podala dne 30. 6. 2016 žádost o prodloužení lhůty, správce daně jí vyhověl, takže informace o majetku a dlužích žalobce správce daně obdržel dne 25. 7. 2016. Z toho je patrné, že správce daně shromažďoval informace o majetkové situaci žalobce, ač takový postup je podle § 167 odst. 4 daňového řádu vyhrazen pro situaci, kdy nehrozí nebezpečí z prodlení. Z výše uvedených důvodů žalobce namítá, že zde nebylo nebezpečí z prodlení a správce daně nebyl oprávněn rozhodnout, že je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

Opomenout rovněž nelze, že vedle daňové kontroly DPH probíhá i daňové kontrola daně z příjmů fyzických osob, kde správce daně zpochybňuje taktéž daňovou relevanci nákladů vynaložených na dodávky od C.T.C. – CZECH TRADE CORP., s.r.o. Zde ale správce daně žádné ohrožení dobytosti budoucích daní nevidí a daň z příjmů fyzické osoby

nezajistil. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Pokud správce daně svým počínáním dosvědčuje, že nemá pochyb o dobytosti doměrku daně z příjmů fyzické osoby, je tím vázán i ve vztahu k DPH.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 vymezil základní předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, a to existenci odůvodněné obavy coby přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Žalobce z výše uvedených důvodů namítá, že nebyla splněna ani jedna z těchto podmínek, a proto je zajišťovací příkaz, stejně jako napadené rozhodnutí, nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný předně soudu sděluje, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadených rozhodnutích a plně odkazuje na skutečnosti v nich uvedené, současně však uvádí následující.

K námitce nezákonnosti žalobou napadených zajišťovacích příkazů, žalovaný odkazuje na str. 3-5 žalobou napadených rozhodnutí, kde stručně shrnul skutečnosti, jež v daném případě založily odůvodněnou obavu, a kde se vyjádřil k zákonným podmínkám vydání zajišťovacího příkazu a zkonstatoval, že tyto byly v daném případě naplněny. Na výše uvedeném tak žalovaný nadále trvá a připomíná, že klíčovými skutečnostmi vzniku odůvodněné obavy byly v daném případě předpoklad budoucího stanovení daně v určité výši a majetková nedostatečnost žalobce a chování žalobce. Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 ze dne 7. 1. 2016, žalovaný podotýká, že již v žalobou napadených rozhodnutích uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s citovaným rozsudkem, neboť z odůvodnění zajišťovacích příkazů je zřejmé jak přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně v určité výši, jež byla v zajišťovacích příkazech podrobně zdůvodněna a tyto důvody shledal žalovaný jako dostatečné, tak nedobytnost této dosud nestanovené daně, již svědčí majetková nedostatečnost žalobce a obava, zda zjištěný majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jeho vlastnictví.

K námitce, v níž žalobce namítá, že předpoklad budoucího stanovení daně je založen pouze na 2 důkazech, a to na výpovědích svědků, žalovaný odkazuje na str. 4 - 6 žalobou napadených rozhodnutí, kde se již k obdobně formulované námitce vyjádřil. Žalovaný žalobci vysvětlil, že zajišťovací příkaz daň nestanoví, nýbrž jde o procesní rozhodnutí předběžné povahy v podobě dočasného prozatímního prostředku k zajištění účelu správy daní, jež bývá často založeno na ryze hypotetické úvaze správce daně vyslovující obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daně. Žalovaný žalobci rovněž sdělil, že správce daně v řízení o zajištění daně neprovádí dokazování, nýbrž vychází ze skutečností, jakýchsi indicií, které jsou mu v daný okamžik známy a které zakládají odůvodněnou obavu správce daně podle § 167 daňového řádu, přičemž zásadní je, aby správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl konkrétní důvody, které odůvodňují existenci tvrzené odůvodněné obavy. Nemístnost dokazování v řízení o zajištění daně pak potvrzuje také současná judikatura, žalovaný odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015 ze dne 11.6.2015 (dostupný na www.nssoud.cz), kde soud v odst. 15 uvádí: „Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímne v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně

známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“ Skutečná výše daně, včetně posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je následně předmětem podrobného dokazování a zjišťování skutečností v řízení nalézacím. S ohledem na výše uvedené jsou námitky, v nichž žalobce namítá nezákonné užití důkazů, jejich jednostranné vyhodnocení žalovaným, neseznámení s důkazy v rozporu § 115 odst. 2 daňového řádu a zkrácení práva na vyjádření se k důkazům, v daném řízení irelevantní, neboť žalovaný ani správce daně v řízení o zajištění daně žádné důkazy neprováděl a předmětné námitky tak nemíří proti zajišťovacímu příkazu vydanému v rámci dílčího daňového řízení při placení daní podle § 134 odst. 3 písm. b) bod 2. daňového řádu, nýbrž proti zjištěním v daňové kontrole vedené v rámci dílčího daňového řízení nalézacího podle § 134 odst. 3 písm. a) bod 2. daňového řádu. Co se týče námitky nedostatečného prověření majetku žalobce, žalovaný opakovaně poukazuje na charakter zajišťovacího příkazu a na fakt, že při jeho vydání vychází správce daně pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy. Jak už žalovaný uvedl také v žalobou napadených rozhodnutích, zákon při vydání zajišťovacího příkazu nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejúplněji podle § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož kdyby správce daně postupoval podle obvyklého běhu řízení, v tradičních časových intervalech, mohl by daňový subjekt činit kroky, které by budoucí výběr daně zmařily nebo podstatně ztížily. Výše uvedené potvrdil také Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 3/2016-45 ze dne 6. 4. 2016 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž mj. uvedl, že při vydání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat provedení bezchybné a detailní analýzy struktury majetku odvolatele. S tvrzením žalobce, že správce daně účelově opomenul skladové zásoby a pohledávky, a tím majetek žalobce uměle podhodnotil, nelze souhlasit, neboť ze správního spisu je zřejmé, že správce daně tyto informace zjišťoval, avšak žalobce požadované evidence bez prodlení nevydal, byť mohl. Ze správního spisu je zřejmé, že první žádost o získání požadovaných evidencí správce daně realizoval dne 21. 6. 2016, a to formou telefonického hovoru, následně pak dne 23. 6. 2016 při místním šetření v kanceláři účetní žalobce, kde bylo správci daně sděleno, že účetní má sice požadované evidence k dispozici, avšak nemůže je správci daně vydat, neboť jí to zmocněnec žalobce, Mgr. Jakub Hajdučík, zakázal. Z důvodu, že správci daně bylo při místním šetření odmítnuto vydání příslušných evidencí, vydal tento výzvu k vydání listin a poskytnutí informací správci daně č. j. 1293028/16/2301-61565-402677 ze dne 23. 6. 2016, na kterou bylo dne 30. 6. 2016 reagováno žádostí o prodloužení lhůty, jež byla zaevidována pod č. j. 1345458/16, a o které bylo následně dne 7. 7. 2016 rozhodnuto rozhodnutím č. j. 1360374/16/2301-61565-402677. V době vydání zajišťovacích příkazů dne 19. 7. 2016 pak správce daně stále nedisponoval požadovanými evidencemi. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že správce daně nepřistoupil k vydání zajišťovacích příkazů bez znalosti o stavu zásob a pohledávek žalobce z vlastní vůle, nýbrž z důvodu chování žalobce. Nad rámec výše uvedeného žalovaný dodává, že nedostatečnost prověření majetkových poměrů a opomenutí stavu zásob a pohledávek žalobce namítá až v nyní podané žalobě. Z důvodu, že se žalovaný coby odvolací orgán nemohl k předmětné námitce vyjádřit v žalobou napadených rozhodnutích, nemůže tato námitka způsobit nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 61/2011 - 66 ze dne 2.11.2011, dostupný na www.nssoud.cz).

Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, resp. zajišťovacích příkazů, žalovaný této s ohledem na řádné odůvodnění mající oporu v daňovém spisu žalobce nemůže přisvědčit. Konkrétní zjištění správce daně, která předcházela vydání zajišťovacích příkazů a která plně naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového

řádu, byla konkrétně popsána v odůvodnění zajišťovacích příkazů a žalovaný je pak stručně shrnul v žalobou napadených rozhodnutích. Tvzení žalobce, že žalovaný, resp. správce daně, dostatečně nezdůvodnil skutečnost hrozícího nebezpečí z prodlení, se nezakládá na pravdě, neboť na str. 7 žalobou napadených rozhodnutí žalovaný stručně shrnul důvody, jež v daném případě založily hrozbu nebezpečí z prodlení, a správce daně tyto důvody náležitě popsal v závěru zajišťovacích příkazů. Žalovaný připomíná, že hrozící nebezpečí z prodlení v daném případě pramenilo ze struktury žalobcova majetku umožňující jeho snadnou převoditelnost a okolností, jež oprávněně vzbuzovaly obavu správce daně, že ke zmíněnému zcizení majetku může skutečně v krátkém čase dojít. Žalovaný dále na str. 6-7 žalobou napadených rozhodnutí popsal chování žalobce po doručení seznámení s výsledkem kontrolního zjištění za leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 ze dne 2. 6. 2016 (dále jen „seznámení“), jež potvrdilo, že existence hrozícího nebezpečí z prodlení byla správcem daně shledána zcela namístě. Vzhledem k výše uvedenému nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že žalovaný, resp. správce daně, odůvodnil hrozící nebezpečí z prodlení „prostou úvahou, že veškerý majetek žalobce je snadno převoditelný“.

Co se týče tvrzení žalobce, že převedením majetku na personálně propojené obchodní korporace PALETY PLZEŇ s.r.o., IČ: 29124565 (dále jen „PALETY PLZEŇ“) nebo PALETY-KUPKA GROUP s.r.o., IČ: 01809326 nedojde ke zmenšení jeho majetku, neboť žalobce tyto obchodní korporace vlastnil, žalovaný s tímto tvrzením nemůže souhlasit a připomíná, že dne 19. 7. 2016 správce daně z aktuálního výpisu z katastru nemovitostí zjistil, že smlouvou ve formě notářského zápisu NZ 89/2016 ze dne 15. 7. 2016, kterou se vytváří svěrenský fond označený jako „Svěrenský fond K...“ za soukromým účelem, a to za účelem finanční a materiální podpory obmyšlených osob (N.K., nar. ... a M.K., nar. ...), zřízený na dobu určitou, a to do dosažení dvacátého šestého roku věku obmyšleného M.K., tj. do 23. 4. 2038, byly veškeré bytové jednotky, které měl žalobce ve svém vlastnictví, vyčleněny z jeho výlučného vlastnictví a svěřeny svěrenskému správci. Pokud jde o movitý majetek žalobce, správcem daně bylo zjištěno, že 3 motorová vozidla, jež bylo možné zpeněžit v rámci daňové exekuce prodejem movitých věcí, byla dne 21. 6. 2016 prodána obchodní korporaci PALETY PLZEŇ, přičemž obchodní podíl žalobce v této obchodní korporaci byl rovněž vyčleněn z jeho výlučného vlastnictví a svěřen svěrenskému správci. Z popsanych skutečností je zřejmé, že žalobce ve velmi krátké době vyvedl ze svého výlučného vlastnictví majetek postižitelný daňovou exekucí mimo sféru vlivu správce daně, a to takovým způsobem, jenž vyloučil jakýkoliv příjem ze zcizení majetku žalobce. S ohledem na výše uvedené lze z pohledu správce daně jen těžko souhlasit se žalobcem, který označuje popsané skutečnosti jako „přesun stokoruny z jedné kapsy saka do druhé“.

Žalovaný nemůže souhlasit stvrzením žalobcem, že v rozporu s § 114 odst. 2 daňového řádu nebyly v žalobou napadených rozhodnutích vypořádány veškeré odvolací námitky. Byť se žalovaný nevyjádřil výslovně k námitce týkající se svědeckých výpovědí a k námitce možného ukončení podnikání žalobce a přesunu majetku žalobce na PALETY PLZEŇ, je vypořádání těchto námitek patrné z celkového odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, neboť žalovaný se již v žalobou napadených rozhodnutích vyjadřoval k nemístnosti dokazování v řízení o zajištění, a tedy k irelevantnosti námitek mířících proti jednotlivým důkazům, a rovněž se vyjadřoval k nebezpečí z prodlení a úkonům žalovaného po doručení seznámení. Současně jsou žalobou napadená rozhodnutí v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015 ze dne 11. 6. 2015 (dostupný na www.nssoud.cz), neboť všechny klíčové argumenty vyjádřené v odvolání byly ze strany žalovaného řádně vypořádány.

K tvrzení žalobce, že vydáním výzvy č. j. 1293028/16/2301-61565-402677 ze dne 23. 6. 2016 správce daně vyloučil existenci hrozícího nebezpečí z prodlení, žalovaný uvádí, že předmětnou výzvu, jíž správce daně vyzýval k vydání listin a poskytnutí informací správci daně podle § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 daňového řádu, konkrétně pak k předložení evidence dlouhodobého majetku, zásob, finančních prostředků a pohledávek za předcházejících 12 měsíců, to vše ve lhůtě 8 dnů od doručení výzvy, nelze zaměňovat s výzvou vydávanou podle § 167 odst. 4 daňového řádu, podle které může správce daně vyzvat daňový subjekt k tomu, aby tento nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

Pokud jde o námitku, v níž žalobce namítá porušení zásady legitimního očekávání, žalovaný předně zdůrazňuje, že předmětnou námitku žalobce uvádí až v nyní podané žalobě, a proto tato námitka nemůže způsobit nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí. Žalobce shledává porušení zásady legitimního očekávání v tom, že správce daně zajistil pouze dosud nestanovenou daň na dani z přidané hodnoty, avšak nikoliv dosud nestanovenou daň na dani z příjmů fyzických osob, byť i zde probíhá daňová kontrola. Žalovaný k tomu uvádí, že zásada legitimního očekávání zakotvená v § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, upravuje určitou míru předvídatelnosti postupu správce daně, který je tak povinen postupovat výhradně v souladu se všemi právními předpisy a judikaturou, a ve skutkově obdobných případech postupovat a rozhodovat tak, aby postupy a rozhodnutí správce daně byly správné, spravedlivé a předvídatelné. Žalovaný má za to, že v daném případě správce daně při vydání žalobou napadených rozhodnutí nevybočil ze zákonných mezí a po celou dobu postupoval v souladu se zásadami a v souladu s § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž skutečnost, že správce daně nezajistil veškeré předpokládané doměrky na různých daních nelze vykládat jako porušení zásady legitimního očekávání. Žalovaný k tomu nakonec dodává, že s ohledem na úkony provedené žalobcem po doručení seznámení, jimiž vyvedl exekučně postižitelný majetek mimo sféru vlivu správce daně, správce daně zcela namíste vyhodnotil, že vydání zajišťovacího příkazu, jímž by zajistil ještě dosud nestanovenou daň na dani z příjmů fyzických osob, by postrádalo smysl, neboť majetek žalobce by k zajištění dalšího druhu daně nepostačoval.

S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že žalobou napadená rozhodnutí netrpí nezákonností ani nepřezkoumatelností žalobcem tvrzenou, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Vyjádření účastníků při jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V. Posouzení věci soudem

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Žaloba je důvodná.

Při posuzování důvodnosti žaloby soud vycházel z ustanovení § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též *daňový řád*), podle kterého zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou lze vydat při v současném splnění dvou předpokladů. Prvním předpokladem je přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a druhým, že zároveň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma předpokladům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena *slabší*, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny *silné* důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, dostupném na www.nssoud.cz).

Žalobce v žalobě tvrdil, že v jeho případě nedošlo k naplnění předpokladů, s nimiž daňový řád spojuje přípustnost vydání zajišťovacího příkazu. Z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu ustanovení vyplývá, že prvním požadavkem pro vydání zajišťovacího příkazu je *existence předpokladu (přiměřené pravděpodobnosti) budoucího stanovení daně*. Závěr o budoucím stanovení daně vyjevil správce ohledně obchodních případů týkajících se dvou subjektů – C.T.C. – CZECH TRADE CORP. a H.P. V případě deklarovaných plnění od C.T.C. – CZECH TRADE CORP. to je obchodních případů, majících určující význam pro výši zajištěné částky, opřel správce daně předpoklad budoucího doměření daně o výpovědi jednatelů těchto společností. Soud je toho názoru, že za situace, v níž jednatel společnosti, tj. osoba ze zákona mající v obchodní korporaci klíčové postavení (a to jak „dovnitř“ korporace při obchodním vedení, tak „navenek“ při jednání se třetími osobami), v rámci svědecké výpovědi uvede, že nemá povědomí o jakémkoliv obchodování s žalobcem, daná skutečnost bez dalšího musí založit vážné pochybnosti o pravdivosti žalobcova účetnictví, z něhož naopak realizace obchodních případů se shora uvedenými subjekty vyplývá, neboť jistě není běžná situace, kdy by si čelní představitel obchodní korporace vůbec nebyl vědom existence obchodního partnera, s nímž má docházet k obchodování v nezanedbatelném rozsahu. Soud jistě netvrdí, že by teoreticky nebylo možné věrohodnost a pravdivost výpovědi jednatele vyvrátit provedením komplexního dokazování. Je však nezbytné zdůraznit, že správní orgány se pohybovaly v mezích řízení o zajišťovacím příkazu, tj. řízení, v němž hraje zásadní roli „toliko“ pravděpodobnost určitých skutečností, a jehož výsledkem je rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, nikoliv v rámci řízení nalézacího (řízení o doměření daně), v němž je dán prostor pro postavení najisto a detailní prokazování všech skutečností relevantních pro doměření daně, přičemž platí, že polemika žalobce týkající se věrohodnosti výpovědí daných osob má místo právě až v řízení nalézacím. Pro účely řízení o zajišťovacím příkazu představují skutečnosti uvedené jednatelem společnosti C.T.C. – CZECH TRADE CORP. jasný a silný předpoklad budoucího stanovení daně, který správní orgány zcela konkrétně a správně identifikovaly. Soud má dále za to, že k naplnění předpokladu přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně došlo i v případě obchodních případů týkajících se dodávek od H.P. Prvoinstanční orgán ve svém rozhodnutí uvedl zcela konkrétní okolnosti (jež ostatně cituje v podané žalobě sám žalobce) zpochybňující, že místem plnění byla Česká republika. Přitom právě určení místa plnění má klíčový význam pro stanovení budoucí daně, neboť v případě, že by se žalobci nepodařilo v rámci řízení o doměření daně prokázat, že místo plnění bylo vskutku v tuzemsku, jak tvrdí, došlo by i v tomto případě k doměření daně.

Námítka žalobce, že nebyl naplněn první předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu byla soudem vyhodnocena jako nedůvodná, neboť pravděpodobnost stanovení daně v jednotlivých projednávaných případech byla řádně doložena.

V projednávané věci správce daně i žalovaný posuzovali, zda došlo k naplnění i druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. obavy, že „*daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.*“ Prvoinstanční orgán spatřoval ohrožení dobytosti budoucí daně ve skutečnosti, že většina majetku žalobce je snadno a rychle převoditelná – ať už se jedná o peněžní prostředky na účtech v bankovních ústavech, tak o samotný majetek sloužící k podnikání. Potenciální riziko, že dojde k uskutečnění převodu majetku, bylo dáno zejména skutečností, že žalobce byl výlučným společníkem obchodní korporace PALETY PLZEŇ s. r. o. mající zcela totožný předmět činnosti jako žalobce, přičemž k tomu soud dodává, že sám žalobce v odvolání proti zajišťovacímu příkazu argumentoval tím, že tato společnost již podnikání s paletami realizuje. Žalovaný navíc odůvodnil shora vymezené obavy o dobytosti daně novými důkazními prostředky dokládajícími, že smlouvou ve formě notářského zápisu NZ 89/2016 ze dne 15. 7. 2016 byl vytvořen svěřenský fond označený jako „Svěřenský fond K...“ za soukromým účelem, a to za účelem finanční a materiální podpory obmyšlených osob (N.K., nar. ... a M.K., nar. ...), zřízený na dobu určitou, a to do dosažení dvacátého šestého roku věku obmyšleného M.K., tj. do 23. 4. 2038, byly veškeré bytové jednotky, které měl žalobce ve svém vlastnictví, vyčleněny z jeho výlučného vlastnictví a svěřeny svěřenskému správci. Dále dne 21. 6. 2016 byla 3 motorová vozidla žalobce prodána obchodní korporaci PALETY PLZEN, přičemž obchodní podíl žalobce v této obchodní korporaci byl rovněž vyčleněn z výlučného vlastnictví odvolatele a svěřen svěřenskému správci.

Žalobce v žalobě ve vztahu k naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu tvrdil nesprávnost postupu žalovaného v rámci odvolacího řízení, který napadené rozhodnutí opřel o důkazy, které prvoinstanční orgán neměl k dispozici a se kterými žalobce neseznámil před vydáním rozhodnutí postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Navíc podle žalobce platí, že mezním okamžikem pro zjišťování skutkového stavu je vydání zajišťovacího příkazu, přičemž v řízení odvolacím nelze odůvodnění zajišťovacího příkazu doplňovat o hodnocení nových důkazů.

Při hodnocení tohoto žalobního tvrzení se soud odchýlil od právního názoru vysloveného Krajským soudem v Plzni v obdobné věci v rozsudku ze dne 28. listopadu 2017, č. j. 57 Af 30/2016-49. Podle tohoto názoru *v odvolacím řízení proti zajišťovacímu příkazu nelze ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu vůbec aplikovat a to vzhledem ke smyslu a účelu řízení o zajišťovacím příkazu, ve kterém je kladen značný důraz na jeho rychlý a efektivní průběh, a proto s ohledem na časově značně limitovaný úsek, po který může probíhat odvolací řízení, není dán prostor pro využití institutu upraveného v ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Při pevném časovém rámci odvolacího řízení, které ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu musí být ukončeno do 30 dnů ode dne podání odvolání proti zajišťovacímu příkazu, když jinak zajišťovací příkaz se stává neúčinným, při absenci možnosti vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, má žalobce prostor polemizovat se závěry žalovaného v rámci soudního v řízení.*

V projednávané žalobě soud hodnotil specifika institutu zajišťovacího příkazu, který pro daňový subjekt může přinášet likvidační účinky z toho důvodu, že je téměř bezprostředně spojen s daňovou exekucí a pokud správce daně zhodnotí, jako v současně projednávaném případě, že hrozí nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho oznámení daňovému subjektu a ten nemá prakticky žádnou možnost na vydaný příkaz reagovat. Vydáním zajišťovacího příkazu je tak citelně zasaženo do majetkové sféry daňového subjektu, a proto je nezbytné, aby zajišťovací příkaz byl vydán na podkladě důkazů, se kterými se daňový subjekt mohl seznámit. Daňový řád a ani zákon o dani z přidané

hodnoty přitom explicitně aplikaci ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu pro rozhodování o odvolání proti vydanému zajišťovacímu příkazu nevylučují. Ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu sice limituje dobu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, ale tím pouze předurčuje prostředky obrany, které lze reálně provádět v průběhu lhůty 30 dnů pro rozhodnutí o odvolání. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu kromě možnosti navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, zajišťuje daňovému subjektu i možnost seznámit se před vydáním rozhodnutí o odvolání s nově zjištěnými skutečnostmi a pro případ, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, zajišťuje daňovému subjektu možnost seznámit se s jeho odlišným právním názorem. V současně projednávaném případě se seznámení s novými důkazními prostředky týkalo notářského zápisu dokládajícího zřízení svěřeneckého fondu žalobcem a prodeje tří osobních automobilů společnosti Palety Plzeň s.r.o. Účelem seznámení žalobce s těmito novými důkazními prostředky, týkajícími se úkonů, jichž žalobce byl účasten, přitom nebylo seznámení žalobce s jejich obsahem, ale účelem bylo seznámení žalobce s právním názorem žalovaného na dopad těchto úkonů pro posouzení druhého předpokladu pro vydání zajišťovacích příkazů, dobytnosti v budoucnu stanovené daně. Aplikace ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu by v projednávaném případě mohla například objasnit majetkové poměry žalobce, které se pokoušel doložit *Výkazem zisků a ztráty* a *Rozvahou v plném rozsahu* ve vztahu od 1.1. 2016 do 19. 7. 2016 a které měly vylučovat hrozbu nedobytnosti budoucí daně.

Žalovaný při posuzování případné hrozby nedobytnosti budoucí daně jednak akceptoval závěry správce daně prvního stupně, a ty podpořil novými důkazy, se kterými však žalobce ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil. Absence seznámení žalobce s novými důkazy a s modifikovaným, tedy odlišným právním názorem žalovaného, nemůže být nahrazena vytvořením prostoru, poskytnutého žalobci správním soudem při projednání žaloby proti rozhodnutí žalovaného. Ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. správní soud je vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Tato zásada je jednou ze základních zásad soudního přezkumu ve správním soudnictví, která vychází i z jeho funkce a účelu. Správní soudnictví není další instancí ve správním řízení, nýbrž stojí mimo soustavu správních orgánů. Proto je přezkum správních rozhodnutí fixován do minulosti. Časové ohraničení skutkových a právních okolností při posuzování žalobou napadeného správního rozhodnutí vychází z požadavku subsidiarity správního soudnictví (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 9Afs 48/2017-29, dostupném na www.nssoud.cz).

Postup žalovaného, který při posuzování existence druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, doplnil řízení novými důkazy, se kterými žalobce neseznámil ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, posoudil soud jako vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalobní tvrzení v této části bylo proto důvodné.

V projednávaném případě v důsledku shledané vady řízení bylo zpochybněno i naplnění podmínky hrozícího nebezpečí z prodlení, která odůvodnila okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Správce daně prvního stupně nebezpečí z prodlení obecně charakterizoval jako skutečnost, že existují důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán a pokud by správce daně takto nepostupoval, mohlo by být dosažení účelu zajišťovacího příkazu zmařeno. Shledal-li soud, že k naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu řádně nedošlo, nebyla řádně doložena ani hrozba nebezpečí z prodlení, při které je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání ve smyslu ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

Další námitka žalobce směřuje vůči tomu, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s námitkou vznesenou žalobcem v odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Daná námitka zpochybňovala závěry prvoinstančního orgánu ve vztahu k ohrožení dobytosti budoucí daně, konkrétně žalobce správci daně vytýkal, že „nelze opomínat informační zdroje správce daně, které má k dispozici, měl by je přezkoumat a zjistit, zda má jeho spekulace alespoň částečně reálný základ. Správce daně má od počátku roku 2016 k dispozici kontrolní hlášení, ze kterých by významné majetkové přesuny byly snadno zjistitelné. Stejně tak by z nich a řádných daňových přiznání bylo patrné, že je utlumováno podnikání odvolatele a naopak se zvyšuje rozsah podnikání korporace PALETY PLZEŇ s.r.o. K tomu správce daně opět mlčí, naopak potvrzuje, že podnikání PALETY PLZEŇ s.r.o. je mnohem menší než jaké sám odvolatel předpokládal při registračním řízení: „K doplnění přihlášky byly připojeny i dvě objednávky, na základě kterých by měla obchodní společnost PALETY PLZEŇ s.r.o. dodat dvěma zájemcům již v únoru a březnu celkem cca 4.800 ks palet. Přesto tento plátce podal přiznání k DPH za měsíc únor 2016, březen 2016 a duben 2016, ve kterém nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění.“ Soud se žalobcem souhlasí potud, že žalovaný se vskutku k této námitce v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně nevyjádřil, takový postup však s přihlédnutím k okolnostem projednávané věci nepředstavuje chybný postup žalovaného. Je třeba si uvědomit, že žalovaný se sice nereagoval na argumentaci, která mohla potenciálně oslabovat obavy o ohrožení dobytosti budoucí daně, když žalobce zpochybnil existenci majetkových převodů mezi jeho osobou a jím ovládanou obchodní korporací, platí však, že odůvodnění napadeného rozhodnutí opřel o zcela konkrétní a zejména co do intenzity ohrožení dobytosti budoucí daně výrazně silnější rozhodovací důvod (tj. zřízení svěřenského fondu – v podrobnostech viz níže), jenž byl založen na zcela reálném a konkrétním jednání žalobce, kterým bez zřejmého důvodu docházelo k výraznému zmenšování jeho jmění, navíc v bezprostřední časové souvislosti s kroky správce daně směřujícími k zajištění v budoucnu stanovené daně. Z těchto důvodů tedy není na újmu kvality odůvodnění to, že shora uvedená námitka nebyla výslovně žalovaným vypořádána, když důvody jeho rozhodnutí jsou zcela jasně patrné a případná reakce na danou námitku na nich není způsobila ničeho změnit.

Soud neshledal důvodnou námitku porušení legitimního očekávání žalobce spočívající na tvrzení, že správní orgány zajišťovacími příkazy nezajistily i částku odpovídající dani z příjmů fyzických osob, ohledně níž též probíhá u žalobce daňová kontrola. Je třeba si uvědomit, že pokud byl majetek žalobce zajištěn pro úhradu v budoucnu stanovené daně z přidané hodnoty, nemělo by žádný smysl zajišťovat tentýž majetek pro účely úhrady daně z příjmů, když z rozsahu zajištěného majetku je zcela zřejmé, že nepostačuje ani k úhradě daně z přidané hodnoty (a to zejména v důsledku kroků samotného žalobce, viz výše), již z tohoto hlediska proto nelze dovozovat jakékoliv legitimní očekávání.

Na základě vady řízení vytčené soudem žalovanému při projednání odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům, soud postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Náklady řízení

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dle 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. Žalobci, který v řízení dosáhl procesního úspěchu, soud **přiznal náhradu nákladů**

řízení v celkové výši 28.990 Kč. Tato náhrada je představována odměnou za právní zastoupení žalobce v řízeních o žalobách původně vedených ve dvou samostatných řízeních pod sp. zn. 30 Af 56/2016 a 30 Af 59/2016, než došlo usnesením ze dne 21. 2. 2017 k jejich spojení ke společnému projednání, za čtyři úkony právní služby po 3.100 Kč ve smyslu ust. § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s ust. § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále též „advokátní tarif“), tj. 2x příprava a převzetí zastoupení – jednou ve věci 30 Af 56/2016 a jednou ve věci 30 Af 59/2016 a 2x sepis a podání žaloby ve smyslu ust. § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, tedy celkem **12.400 Kč**, a čtyři režijní paušály po 300 Kč (celkem **1.200 Kč**) ve smyslu ust. § 13 advokátního tarifu.

Jelikož dne 12. 2. 2017 došlo ke spojení věcí vedených pod sp. zn. 30 Af 56/2016 a 30 Af 59/2016 byla žalobci dále přiznána odměna za zastupování za jeden úkon právní služby představující účast na ústním jednání konaném dne 31. 1. 2018 **ve výši 5.100 Kč** [ve smyslu ust. § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s ust. § 12 odst. 3 ve spojení s ust. § 7 bod 5 advokátního tarifu] a rovněž režijní paušál ve výši **300 Kč**.

Z důvodů uvedených výše tak žalobci náleží náhrada nákladů za 5 poskytnutých úkonů právní služby a za 5 režijních paušálů v celkové výši **19.000 Kč**. Jelikož je právní zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, byla k výše uvedené částce připočtena DPH ve výši 21 %, tj. částka **3.990 Kč**.

Soud žalobci rovněž přiznal náhradu za zaplacený soudní poplatek v celkové výši **6.000 Kč**, sestávající ze soudního poplatku za žalobu pod sp. zn. 30 Af 56/2016 ve výši 3.000 Kč a za žalobu původně vedenou pod sp. zn. 30 Af 59/2016 ve výši 3.000 Kč.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

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

V Plzni dne 31. ledna 2018

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.