



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Interpharmac, s.r.o.**, IČO 25277961
sídlem náměstí Republiky 1078/1, 110 00 Praha 1
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šnajbergem
sídlem Václavské náměstí 807/64, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2017, č. j. 10365/17/5100-41458-711929,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2017, č. j. 10365/17/5100-41458-711929, a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 1. 12. 2016, č. j. 1933071/16/2701-80541-608353, č. j. 1933068/16/2701-80541-608353, č. j. 1933063/16/2701-80541-608353, č. j. 1933055/16/2701-80541-608353, č. j. 1933053/16/2701-80541-608353, č. j. 1933050/16/2701-80541-608353, č. j. 1933042/16/2701-80541-608353, č. j. 1933037/16/2701-80541-608353, č. j. 1933033/16/2701-80541-608353, č. j. 1933019/16/2701-80541-608353, č. j. 1932984/16/2701-80541-608353, č. j. 1933085/16/2701-80541-608353, č. j. 1933076/16/2701-80541-608353 a č. j. 1933074/16/2701-80541-608353, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17 850,40 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce daně“) vydal dne 1. 12. 2016 zajišťovací příkazy č. j. 1933071/16/2701-80541-608353, 1933068/16/2701-80541-608353, 1933063/16/2701-80541-608353, 1933055/16/2701-80541-608353, 1933053/16/2701-80541-608353, 1933050/16/2701-80541-608353, 1933042/16/2701-80541-608353, 1933037/16/2701-80541-608353, 1933033/16/2701-80541-608353, 1933019/16/2701-80541-608353, 1932984/16/2701-80541-608353, 1933085/16/2701-80541-608353, 1933076/16/2701-80541-608353 a 1933074/16/2701-80541-608353. Těmito příkazy uložil žalobci podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2011 a únor 2012 až únor 2013 v souhrnné výši 15 068 597 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně.
2. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů konstatoval, že dne 10. 4. 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen až prosinec 2012, kterou následně rozšířil o zdaňovací období prosinec 2011, únor 2012 a leden a únor 2013. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároků na odpočet DPH ze zdanitelných plnění, jejichž přijetí žalobce deklaroval a která mu měli poskytnout v zajišťovacích příkazech uvedení dodavatelé. Předpokládal, že z těchto důvodů vznikne žalobci daňová povinnost v souhrnné výši 15 068 597 Kč. Zároveň provedl analýzu majetkových poměrů žalobce, na jejímž základě dospěl k závěru, že žalobce nedisponuje takovým majetkem, který by představoval záruku, že své daňové povinnosti začne plnit. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a v záhlaví rozsudku specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti uvedeným zajišťovacím příkazům. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce namítl, že v průběhu daňové kontroly předložil správci daně k prokázání svých tvrzení o poskytnutých zdanitelných plněních množství důkazů – daňové doklady, vzorky reklamních předmětů, letáků, plakátů atd. V této souvislosti odkázal na svou reakci na výzvu správce daně ze dne 26. 5. 2016 (včetně veškerých příloh) a na protokol o ústním podání/jednání ze dne 30. 5. 2016 (rovněž včetně příloh). Některé z těchto důkazů přiložil rovněž k žalobě, ne všechny však má ve své dispozici, proto současně odkázal na spis vedený finančními orgány. Z předložených podkladů dle žalobce vyplývá, že dodavatelé mu skutečně poskytli deklarovaná zdanitelná plnění a že on tato plnění přijal. Předmětná zdanitelná plnění pak využil pro rozvoj svého podnikání, což prokazuje přiložená analýza výsledků hospodaření společností ve skupině International Pharmaceutical Corporation, a.s. (dále jen „International Pharmaceutical Corporation“), za období 2010 až 2015.
4. Dále žalobce namítl, že správce daně dostatečně neodůvodnil svůj předpoklad, podle něž bude dosud nestanovená daň nedobytná nebo bude v době vymahatelnosti její vybrání spojené se značnými obtížemi. Správce daně odůvodnil uvedený předpoklad i svými zkušenostmi, podle žalobce ale takové odůvodnění nemůže obstát. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je správce daně povinen v zajišťovacích příkazech uvést konkrétní důvody, které jej vedou k takovým obavám.

Zároveň namítl, že důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů může být teprve vyšší míra obtíží spojených s budoucím výběrem daně.

5. V této souvislosti žalobce poukázala na skutečnost, že se během své existence nikdy nevyhýbal plnění svých daňových ani jiných povinností, svého majetku se nikdy účelově nezabavoval, naopak veden snahou o rozšíření svého podílu na farmaceutickém trhu investoval do rozvoje svého podnikání. Žalobce je dlouhodobě prosperující společností s bezproblémovou daňovou minulostí. Tudíž veškeré správcem daně zmíněné „zkušenosti“ se mohou týkat pouze jiných daňových subjektů, v žádném případě nemohou být kladeny k tíži žalobci.
6. Správce daně dle žalobce v zajišťovacích příkazech přesvědčivě nepopsal ani ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity, které by svědčily o nedobré ekonomické situaci žalobce vyvolávající obavu o jeho schopnosti dan v době její vymahatelnosti uhradit.
7. Správce daně přičítá žalobci k tíži, že mu neoznámil existenci dalších bankovních účtů, které pro svou ekonomickou činnost využívá. Podle žalobce se ale jedná pouze o formální pochybení, které samo o sobě bez dalších podstatných a zevrubně popsanych a podložených důvodů nemůže zakládat obavy, že dosud nestanovená daň bude v její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
8. Žalobce se dále ohradil proti závěru správce daně, podle nějž nedisponuje dostatečnými finančními prostředky ve výši dostačující pro pokrytí v budoucnu vyměřené daně. Žalobce pro svou ekonomickou činnost neutilizuje výlučně cizí zdroje, ale snaží se rozvoj společnosti a jejího podnikání financovat i z vlastních zdrojů, přičemž hospodářské výsledky dosahované žalobcem svědčí o výhodnosti kombinovaného financování. Nelze říci, že by se žalobce nacházel v nedobré finanční situaci. Finanční orgány opomíjí rovněž skutečnost, že žalobce je členem koncernu společnosti International Pharmaceutical Corporation.
9. Žalobce poukázal také na skutečnost, že správce daně při zpracování majetkové analýzy žalobce vycházel z účetních podkladů žalobce zpracovaných ke dni 31. 12. 2015. Nerespektoval tak změny, které od té doby do dne předcházejícímu vydání zajišťovacích příkazů u žalobce nastaly. Například za období od 1. 1. 2016 do 31. 10. 2016 vykázal žalobce zisk ve výši 15 922 955 Kč při obratu 212 287 527 Kč. Z výkazu zisku a ztrát žalobce zpracovanému ke dni 31. 10. 2016 vyplývá, že žalobce vykázal dlouhodobý majetek a zásoby v hodnotě 60 499 000 Kč, z toho dlouhodobý finanční majetek ve výši 49 134 000 Kč, dále pohledávky z obchodních vztahů ve výši 46 027 000 Kč, krátkodobý finanční majetek v částce 17 412 000 Kč, zboží v hodnotě 12 374 000 Kč a vlastní kapitál ve výši 38 959 000 Kč. Pokud by správce daně pracoval i s těmito údaji, shledal by, že ekonomická situace žalobce je více než dobrá. Vybrání daně tudíž není, ani nebylo ohroženo.
10. Dále žalobce uvedl, že správce daně jej svým postupem existenčně ohrožuje, neboť s ohledem na rozsah zajištění a výši zadržované částky nemůže řádně plnit závazky vůči svým dodavatelům a odběratelům. Účelem institutu zajišťovacích příkazů přitom není ihned získat současný majetek daňových subjektů, a tím prakticky ukončit jejich ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uhrazení daně, nebyla z daňového subjektu vyvedena. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66. O nenaplnění obav správce daně dle žalobce svědčí i skutečnost, že své povinnosti uložené v

zajišťovacích příkazech dobrovolně splnil. Žalobce má rovněž výhrady k výši částky zajištěné zajišťovacími příkazy a kvalifikovanému odhadu dosud nestanovené daně. Správce daně dle něj náležitě neodůvodnil výši zajištěné dosud nestanovené a nesplatné daňové povinnosti.

11. Správce daně se dále v odůvodnění výzvy ze dne 10. 5. 2016 odvolal na výpovědi pana F. V. učiněné v rámci trestního řízení. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu si přitom daňové orgány musí „být vědomy specifík důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení, a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Správce daně se nejprve musí pokusit znovu získat výpovědi svědků a veškeré relevantní důkazy. Dle žalobce si tak správce daně může vyžádat důkazy získané v trestním řízení pouze v případě, že tyto důkazy nelze v rámci daňového řízení zajistit, např. z toho důvodu, že svědek využil svého ústavně zaručeného práva nevypovídat. Navíc platí, že výslech obviněného sice patří mezi důkazní prostředky v trestním řízení, ale současně je prostředkem vlastní obhajoby obviněného. Z toho vyplývá, že obviněný ve své výpovědi může na svou obranu uvádět i nepravdu. Správce daně tedy musí podrobit výpovědi učiněné v trestním řízení dalšímu důkladnému zkoumání a porovnat je s jinými důkazy získanými v daňovém řízení.
12. Žalobce konečně také namítl, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nevyplývá, proč považuje námitky žalobce za liché nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za poklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předložené žalobcem za nerozhodné či nesprávné. Z těchto důvodů je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Správce daně se dle žalobce v zajišťovacích příkazech snažil kompenzovat nedostatečně odůvodněné obavy týkající se budoucího stanovení DPH vyšší mírou obav ve vztahu k budoucí vymožitelnosti této daně, ale ani to se mu nedaří. Správce daně své obavy založil pouze na svých zkušenostech, které získal při správě daní u jiných daňových subjektů a při hodnocení majetkové situace žalobce vycházel z neaktuálních a chybných údajů. Správce daně se také dostatečně nevypořádal s otázkou budoucího stanovení daně, čímž zatížil zajišťovací příkazy vadou spočívající v jejich nepřezkoumatelnosti.
13. Z uvedených důvodů žalobce navrhl zrušení jak napadeného rozhodnutí žalovaného, tak jemu předcházejících zajišťovacích příkazů.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány v době, kdy správce daně ukončoval důkazní řízení a přistupoval k sepsání výsledku kontrolního zjištění s předpokládaným doměrkem ve výši zajištěné částky. Existovala tudíž vysoká pravděpodobnost stanovení daně. Ve vztahu k majetkové stránce odůvodněné obavy byla rozhodující vysoká zadluženost žalobce spolu s pochybnostmi ohledně správnosti některých údajů vykázaných v rozvaze (finanční prostředky v hotovosti a pozemek). Ačkoliv žalobce opakovaně uvádí jako jednu ze skutečností vyvracejících odůvodněnou obavu, že své daňové povinnosti vždy plnil řádně a včas, žalovaný má za to, že důvod předpokládaného stanovení daně právě tuto odvolací námitku zcela popírá. Ve způsobu, jakým u žalobce docházelo k nezákonnému snižování daňových povinností, lze naopak spatřovat další z rizikových faktorů ve vztahu k budoucí úhradě daně. Žalovaný trvá na tom, že zajišťovací příkazy i žalobou napadené rozhodnutí splňují požadavky aktuální judikatury i ve vztahu k majetkové stránce odůvodněné obavy.

15. K odkazu žalobce na údaje z výkazu zisků a ztrát ke dni 31. 10. 2016 žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předstižným, rozhodnutím operativní povahy, při jehož vydání správce daně vychází z podkladů v danou chvíli dostupných. Zajišťovací příkazy byly vydány dne 1. 12. 2016, přičemž nejaktuálnějším zdrojem informací o majetkové situaci žalobce, který měly finanční orgány k dispozici, byly přílohy k přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015. Žalobcem uváděné údaje tudíž nejsou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní.
16. Žalovaný dále uvedl, že v posuzované věci není protokol o výsledku obviněného F. V. jediným podkladem, ze kterého správce daně při vydání zajišťovacích příkazů vycházel. Samotné postavení této osoby v trestním řízení tak nemohlo významněji ovlivnit výsledek zajišťovacího řízení. Vydání zajišťovacího příkazu navíc nepředchází dokazování ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu. Při vydávání zajišťovacího příkazu proto nelze klást stejné požadavky na právo daňového subjektu seznámit se s obsahem všech podkladů, jako by tomu bylo při dokazování v řízení nalézacím. Daňový řád tedy správci daně umožňuje ihned po získání informací, ať už vlastní činností, či předáním od jiných orgánů veřejné moci, hodnotit existenci odůvodněné obavy a případně přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu. Požadavek na opětovné získání důkazních prostředků vlastní aktivitou správce daně proto v případě zajišťovacího příkazu není důvodný.
17. Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí má žalovaný za to, že veškeré odvolací námitky žalobce byly v rámci rozhodnutí o odvolání řádně vypořádány. Žalobce ostatně neuvádí konkrétní odvolací námitku, jejíž vypořádání mělo být žalovaným v odvolacím řízení opomenuto. Žalobcem kladené nároky na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kdy požaduje, aby se odvolací orgán zabýval všemi rozhodnými skutečnostmi, dle žalovaného výrazně přesahují rámec odvolacího přezkumu.

IV. Ústní jednání

18. Během jednání konaného dne 8. 2. 2018 žalobce odkázal na podanou žalobu. Nad rámec obsahu žaloby dodal, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí lhůty stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný k tomu uvedl, že dle jeho názoru byla uvedená lhůta dodržena, neboť došlo k jejímu prodloužení vydáním výzvy k doplnění odvolání. Krajský soud dále provedl žalobcem předložené důkazy – analýzu výsledků hospodaření společností ve skupině International Pharmaceutical Corporation v období 2010 až 2015 (zpracovanou dne 31. 5. 2016) a výkaz zisků a ztrát žalobce ke dni 31. 10. 2016. Ostatní k žalobě přiložené listiny byly součástí žalovaným předloženého daňového spisu, z něhož krajský soud při rozhodování vycházel, ale neprováděl jím důkaz.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
20. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]e-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.“

21. Zajišťovací příkaz je jedním z institutů upravených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně (v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl obdobný institut upraven v ustanovení § 71). Při aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, respektive žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé důvody zajištění finančních prostředků daňového subjektu. Zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní. Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se správce daně pohybuje „na hraně“, neboť zasahuje do ústavně chráněného vlastnického práva daňového subjektu na základě pouhého předpokladu budoucího stanovení daně (a zároveň odhadu budoucího vývoje ekonomické situace daňového subjektu). O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. Musí z něj být zřejmé, z čeho správce daně dovozuje přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Existence odůvodněné obavy správce daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 (věc CZT), ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 (věc *SLOVLIKER ČR*), ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 (věc *Českomoravská olejářská komanditní společnost*), a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66].
22. Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Jak ve svých rozhodnutích opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud, bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. Skutečnostmi zakládajícími takovou odůvodněnou obavu mohou být například skutečnosti nasvědčující hroící insolvenci daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející. Správce daně při vydání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy rovněž protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu [viz např. rozsudek ve věci *SLOVLIKER ČR* nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 (ve věci *MPM Invest*)].
23. Žalobce v nyní posuzované věci uplatnil především námitky, podle nichž správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích dostatečně nezdůvodnili naplnění výše uvedených zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Během jednání dále namítl, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí lhůty stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce sice uplatnil tuto námitku opožděně (dle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby), přesto bylo třeba se danou otázkou zabývat. Pokud by totiž krajský soud shledal, že žalovaný nedodržel prekluzivní lhůtu stanovenou v uvedeném ustanovení daňového řádu, jednalo by se o takové pochybení žalovaného, že by k němu krajský soud musel přihlídnout i z úřední povinnosti a zrušit rozhodnutí žalovaného již jen z tohoto důvodu.

24. Podle § 168 odst. 1 daňového řádu platí, že „[p]okud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným (...)“. Dle § 34 daňového řádu „[p]okud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.“ V nyní posuzované věci žalobce podal dne 30. 12. 2016 blanketní odvolání proti zajišťovacím příkazům vydaným správcem daně. Následujícího dne začala běžet třicetidenní lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání. Správce daně však dne 2. 1. 2017 vydal výzvu podle § 112 odst. 2 daňového řádu, kterou vyzval žalobce, aby nejpozději do 30 dnů od jejího doručení doplnil svá odvolání. Žalobce tak učinil dne 30. 1. 2017. V souladu s § 34 daňového řádu tedy lhůta pro vydání rozhodnutí žalovaného neběžela od 2. 1. 2017 do 7. 2. 2017. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 3. 3. 2017, tj. před uplynutím lhůty stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. Předmětná námitka je tedy nedůvodná.
25. Důvodnou krajský soud shledal námitku, podle níž se správce daně dostatečně nevypořádal s otázkou budoucího stanovení daně, čímž zatížil zajišťovací příkazy vadou spočívající v jejich nepřezkoumatelnosti.
26. Správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl následující důvody, které dle jeho názoru svědčily o tom, že v budoucnu dojde k doměření daně v předpokládané výši. Konstatoval, že žalobce vykázal v daňových přiznáních k DPH za jednotlivá posuzovaná zdaňovací období nadměrné odpočty a že do těchto přiznání byly dle předložené evidence pro účely DPH mj. zahrnuty daňové doklady od společností Lyra.com s.r.o., SANERI s.r.o., GROUP ANALYSIS s.r.o., APM Agency s.r.o., Orvald a.s., Linar s.r.o., Bonaball a.s., AINRING s.r.o., Centrum Consult s.r.o., King Company s.r.o., a View Invest s.r.o. Dne 10. 4. 2015 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen až prosinec 2012, kterou následně rozšířil o další posuzovaná zdaňovací období. Její rozsah byl omezen na zdanitelná plnění od uvedených dodavatelů.
27. Dále správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH, tedy zda výše uvedená plnění žalobce skutečně přijal od deklarovaných dodavatelů v rozsahu uvedeném na příslušných daňových dokladech a zda je použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 téhož zákona. Dne 10. 5. 2016 proto vydal výzvu k prokázání těchto skutečností. Žalobce v reakci na tuto výzvu předložil důkazní prostředky, které se měly vztahovat k některým daňovým dokladům zkoumaným v rámci prováděné daňové kontroly.
28. Po vyhodnocení těchto důkazních prostředků nebyly dle správce daně jeho pochybnosti odstraněny, „neboť ani v jednom případě nebyly předloženy takové důkazní prostředky (řádné a věrohodné), které by pochybnosti správce daně jednoznačně a transparentně odstranily. Správce daně konstatuje, že dosud předložené důkazní prostředky nebyly dostačující k prokázání tvrzení daňového subjektu o přijetí zdanitelných plnění dle jednotlivých dokladů a použití těchto plnění pro jeho ekonomickou činnost. Dle správce daně daňový subjekt neprokázal dostatečným způsobem skutečnosti uvedené v řádném daňovém tvrzení, čímž mu nevznikl na základě výše uvedených dokladů nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH za podmínek pro jeho uplatnění dle § 73 zákona o DPH. Dle uvedených paragrafů zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá

zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a jedná se o odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátc, a to podle daňového dokladu vystaveného tímto plátcem. Daňový subjekt tak neunesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 DŘ.“

29. Krajský soud podotýká, že dle výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu (viz zejména rozsudky ve věcech *MPM* a *Českomoravská olejářská komanditní společnost*) nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu. A žalovaný je povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Úvahy správce daně a žalovaného v tomto směru zároveň podléhají plnému soudnímu přezkumu.
30. V nyní posuzované věci taková přezkoumatelná úvaha v odůvodněních zajišťovacích příkazů absentuje. Správce daně shrnul svůj postup v probíhající daňové kontrole, ale učinil tak zcela obecně, neuvedl například nic konkrétního k tomu, z jakého důvodu mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně. Odkázal pouze na výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 5. 2016. To je ovšem nedostatečný postup, správce daně měl alespoň stručně shrnout své pochybnosti i v zajišťovacích příkazech. V obecné rovině zůstal rovněž popis reakce žalobce na tuto výzvu – správce daně nijak nekonkretizoval, jaké důkazní prostředky mu žalobce předložil a proč tyto důkazní prostředky neodstranily jeho pochybnosti. Krajský soud zdůrazňuje, že po správci daně nepožaduje, aby v zajišťovacích příkazech podrobně odůvodnil, proč dle jeho názoru žalobce neunesl své důkazní břemeno, k tomu byla určena zpráva o daňové kontrole, případně odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Nicméně alespoň základní úvahu vztaženou ke konkrétním okolnostem posuzovaného případu bylo nutno uvést již v zajišťovacích příkazech. Jinak soud nemůže posoudit, zda se skutečně budoucí stanovení daně jevílo být přiměřeně pravděpodobným.
31. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k důvodům uvedeným správcem daně dodal, že jednatel žalobce M. M. se v průběhu trestního stíhání pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby doznal ve vztahu k dani z příjmů právnických osob ke spáchání trestného činu, pro který bylo stíhání vedeno. Žalobce poté podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013. „*I s ohledem na další informace získané v souvislosti s trestním stíháním*“ tak správce daně nabyl ve vztahu k DPH pochybnosti o tom, zda byla žalobci dotčená plnění fakticky poskytnuta, zda byla poskytnuta v rozsahu deklarovaném předmětnými doklady, jestli byla poskytnuta právě dodavateli uvedenými na těchto dokladech, a jestli žalobce tato plnění použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH.

32. Ani takové odůvodnění však krajský soud nepovažuje za dostatečné. Nadále totiž neobsahuje vůbec nic konkrétního o dotčených zdanitelných plněních a o důkazních prostředcích, kterými žalobce v rámci daňové kontroly prokazoval jejich uskutečnění (deklarovaným způsobem). Nelze předpokládat, že pokud došlo k neoprávněnému uplatnění faktur mezi daňově uznatelné výdaje, automaticky nebude uznán ani nárok na odpočet DPH. (srov. bod [18] napadeného rozhodnutí). Žalobce navíc v odvolání proti zajišťovacím příkazům vznesl i zcela konkrétní výhrady k celkové výši kvalifikovaného odhadu dosud nestanovené daně vyčísleného správcem daně (viz str. 4 a 5 doplnění odvolání). Žalovaný ale tyto námitky věcně nevypořádal, uvedl pouze, že jdou nad rámec přezkumu zajišťovacích příkazů.
33. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Českomoravská olejářská komanditní společnost* připustil, že oba prvky zakládající důvody k vydání zajišťovacího příkazu, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat i celkově. Pokud tedy *„bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“*
34. Správce daně v nyní posuzovaných zajišťovacích příkazech věnoval druhému ze zmíněných prvků více pozornosti než prvku prvnímu. Skutečnosti, z nichž dovozoval existenci odůvodněné obavy z budoucí dobytosti daně, však zcela jistě nepředstavují natolik „silné důvody“, aby vykompenzovaly výše popsaný deficit zajišťovacích příkazů spočívající v nedostatečném uvedení důvodů, z nichž by bylo možné usuzovat na pravděpodobné stanovení daně v určité výši.
35. Správce daně provedl analýzu majetku žalobce, z níž vyplynulo, že žalobce byl v posuzovaném období vlastníkem 14 vozidel v celkové hodnotě 7 970 000 Kč a nemovitých věcí v hodnotě 7 793 000 Kč, na všech nemovitostech však vázlo zástavní právo k zajištění budoucích pohledávek na částku do výše 15 000 000 Kč ve prospěch Československé obchodní banky, a.s. Žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, ve kterém vykázal na této dani ztrátu ve výši 3 678 954 Kč (při obratu 338 941 382 Kč). Za zdaňovací období roku 2015 vykázal na dani z příjmů právnických osob zisk ve výši 16 046 672, při obratu 303 513 938 a vykázal daň z příjmů ve výši 3 153 240 Kč. Správce daně odkázal rovněž na účetní výkazy žalobce, zejména na jeho výkaz zisků a ztrát ke dni 31. 12. 2015, z něž dovodil, že 3/4 hodnot aktiv žalobce jsou kryty z cizích zdrojů, závazky z obchodních vztahů výrazně převyšují pohledávky z obchodních vztahů a zásoby vzhledem k obratu jsou udržovány v minimální výši. Správci daně zároveň vznikly pochybnosti o pravdivosti údaje o finančním majetku uvedeného v rozvaze. Považoval za nepravděpodobné, že by žalobce, s ohledem na charakter jeho činnosti (distributor léčiv a provozovatel lékárny NIKO), potřeboval mít hotovost v pokladně ve výši 17 236 000 Kč. Konstatoval, že úhrady dodavatelům, stejně jako úhrady od dodavatelů probíhají standardně přes bankovní účet, uvedený hotovostní zůstatek pak nemůže odpovídat ani tržbám z lékárny, které nebyly odvedeny na bankovní účet. Žalobce navíc často využívá kontokorentního úvěru, a to až do výše jednotek milionů Kč během měsíčního období, přestože v rozvaze vykazuje vysoký zůstatek hotovosti v pokladně. Analýzou bankovních účtů správce daně dospěl k závěru, že žalobce si v podstatě netvoří finanční rezervu, naopak často využívá kontokorentního úvěru. Dále využívá ke své ekonomické činnosti i bankovní účty, které nenahlásil správci daně v souladu s § 96 odst. 1 zákona o

DPH. Na základě výše uvedených důvodů správce daně dovodil, že žalobce „*nedisponuje takovým majetkem, který by mohl být zárukou toho, že své daňové povinnosti začne plnit (...) lze předpokládat, že daňový subjekt nedisponuje ani dostatečnou výší finančních prostředků, ze kterých by mohla být úhrada dosud nestanovené daně z přidané hodnoty provedena.*“

36. Krajský soud k tomu předně uvádí, že správce daně nepochybil, pokud při svých úvahách vycházel z účetních podkladů žalobce zpracovaných ke dni 31. 12. 2015. Výkaz zisku a ztrát žalobce ke dni 31. 10. 2016 mu nemohl být v době jeho rozhodování znám, žalobce jej nepředložil ani v odvolacím řízení. Přiložil jej až k žalobě.
37. Nicméně i tak považuje krajský soud závěry správce daně o budoucí nedobytnosti daně za neopodstatněné. Žalobce se bezpochyby dopustil určitých pochybení spočívajících například v tom, že nenahlásil správci daně všechny bankovní účty, které využívá ke své činnosti. Je také otázkou, nakolik odpovídala skutečnosti žalobcem v rozvaze uváděná výše hotovosti v pokladně. Další ze správcem daně uváděných důvodů však nejsou nijak zvlášť výjimečné a platí pro celou řadu dalších podnikatelských subjektů, které přes to dlouhodobě fungují a plní si své daňové povinnosti (vysoký podíl aktiv krytý z cizích zdrojů, opakované využívání kontokorentu atd.). Dovožovat pouze z těchto skutečností, že ekonomická situace žalobce byla natolik nepříznivá, že bylo třeba přistoupit k vydání zajišťovacích příkazů, nelze. K uvedeným skutečnostem by musely přistoupit další důvody (například existence indicií o tom, že předmětné transakce byly součástí podvodného řetězce na DPH, nebo že se žalobce hodlá zbavit svého majetku atd.). Jen tak lze dostat výše zdůrazňované maximě, podle níž je zajišťovací příkaz nejzazším prostředkem při správě daní a při jeho vydávání je nutné postupovat velmi zdrženlivě (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2016, č. j. 31 Af 55/2015 – 333).
38. Žalobce dlouhodobě provozuje lékárnu a funguje jako distributor léčiv, valnou část žalobcem deklarovaných plnění správce daně nijak nezpochybňuje. Částka 15 068 597 Kč, jejíž doměření správce daně předpokládal, jistě není marginální v poměru vůči majetku žalobce, vzhledem k obratu žalobce se však nejedná ani o nijak závratnou částku. Jen v roce 2015 měl žalobce obrat 303 513 938 Kč a vykázal zisk ve výši 16 046 672. Krajskému soudu se nejeví, že by žalobce byl natolik ekonomicky „nezdravým“ subjektem, že by pro něj povinnost dodatečně uhradit daň ve správcem daně předpokládané výši nutně musela být fatální. I kdyby ji nebyl schopen uhradit z finančních prostředků, kterými momentálně disponoval, mohl by si patrně vypomoci úvěrem, požádat o posečkání úhrady daně nebo o rozložení její úhrady na splátky, není ani vyloučeno, že by se mu podařilo vygenerovat dostatečný zisk k uhrazení daně ve lhůtě její splatnosti. Za takových okolností nebylo vydání zajišťovacích příkazů namísto (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015 – 66). Jedním z účelů správy daní je sice zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), při naplňování tohoto účelu je však třeba postupovat tak, aby byla respektována rovněž zásada zdrženlivosti a přiměřenosti. Správce daně dle názoru krajského soudu takto v posuzované věci nepostupoval.

VI. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na skutečnost, že lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je propadnou lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonsumována, rozhodl krajský soud zároveň o

zrušení zajišťovacích příkazů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015 – 66). Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 3, 4 a 5 s. ř. s.).

40. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, náhradě nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, účast na jednání), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], náhradě jízdného zástupce žalobce z místa jeho sídla k soudu a zpět ve výši 1 573,1 Kč a v náhradě zástupce žalobce za promeškaný čas ve výši 500 Kč (§ 14 odst. 1 a 3 advokátního tarifu). Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tj. o 2 577,3 Kč). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 17 850,4 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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.

Hradec Králové 14. února 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.

Za správnost vyhotovení: J. L.

předsedkyně senátu