



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce **YOLT Services s. r. o.**
sídlem Sokolská 1605/66, 120 00 Praha 2 – Nové Město
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Kačmaříkem
sídlem Poštovní 39/2, 702 00 Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 17895/17/5100-41453-712099,
č. j. 17896/17/5100-41453-712099 a č. j. 17897/17/5100-41453-712099, všechna ze dne 25. 4.
2017 ve věci zajištění daně z příjmů právnických osob,

takto :

I. Řízení vedená u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 64/2017 a sp. zn. 22 Af 65/2017 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Spojené řízení **bude** nadále **vedeno** pod sp. zn. 22 Af 64/2017.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 17895/17/5100-41453-712099, č. j. 17896/17/5100-41453-712099 a č. j. 17897/17/5100-41453-712099, všechna ze dne 25. 4. 2017, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 484550/17/3216-80542-802538, č. j. 484661/17/3216-80542-802538, č. j. 484607/17/3216-80542-802538, č. j. 484791/17/3216-80542-802538, č. j. 484923/17/3216-80542-802538, č. j. 485036/17/3216-80542-802538 a č. j. 485094/17/3216-80542-802538, všechna ze dne 15. 2. 2017, **se zrušují.**

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 37 798 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Michala Kačmaříka, advokáta se sídlem Poštovní 39/2, 702 00 Ostrava, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobami ze dne 9. 6. 2017 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 17895/17/5100-41453-712099, č. j. 17896/17/5100-41453-712099 a č. j. 17897/17/5100-41453-712099, všechna ze dne 25. 4. 2017, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 484550/17/3216-80542-802538, č. j. 484661/17/3216-80542-802538, č. j. 484607/17/3216-80542-802538, č. j. 484791/17/3216-80542-802538, č. j. 484923/17/3216-80542-802538, č. j. 485036/17/3216-80542-802538 a č. j. 485094/17/3216-80542-802538, všechna ze dne 15. 2. 2017.
2. Žalobce v žalobách namítal, že daňová povinnost, která již byla stanovena, nebyla stanovena v souladu se zákonem, a u daně, která dosud stanovena nebyla, je úvaha žalovaného o budoucí daňové povinnosti v rozporu se zákonem. Dále žalobce namítal, že obava z budoucí nedobytnosti daně není důvodná, a to pro závazek rumunské společnosti RCS & RDS S. A. (dále jen „RCS“) hradit za žalobce daňové závazky, který společnost RCS převzala na základě smlouvy ze dne 10. 5. 2015. Žalobce poukázal na to, že samotné finanční orgány měnily svůj právní názor na výši daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou a že tato daň ve výši 10% byla uhrazena díky finanční asistenci společnosti RCS. Zbývá tedy doplatit 5% do výše 15%, což je sazba daně nyní finančními orgány zastávaná. Žalobce též poukázal na to, že jeho obdobné námitky v odvolacím řízení nebyly řádně vypořádány, a dále na to, že byla porušena zásada přiměřenosti, neboť potřebné prostředky mohly být zajištěny díky závazku RCS.
3. Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvedl, že s těmito nesouhlasí. Pokud se týče daňových povinností, kde byly vydány platební výměry, tam finanční orgány z těchto platebních výměrů vycházely. Důvody doměření daňové povinnosti jsou přezkoumatelné v rámci samostatného nalézacího řízení, kde mohou být žalobcem uplatněny. Pokud se týče zdaňovacích období, kde daň dosud stanovena nebyla, žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu je prakticky shodná s tou, která se stala základem pro stanovení daně za dřívější zdaňovací období; odkázal dále v podrobnostech na obsah napadených rozhodnutí ve věcech zdaňovacích období 2011, 2013, 2014 a 2015. Pokud se týče závazku RCS hradit za žalobce daňové závazky za období před účinností smlouvy, v níž byl uvedený závazek sjednán, tj. před 21. 4. 2015, pak žalovaný poukázal na to, že smlouva ze dne 10. 3. 2015 nebyla v průběhu daňového řízení

ze strany žalobce předložena. Z předložené e-mailové korespondence finanční orgány vyrozuměly, že se dohoda netýkala všech daňových pohledávek, nýbrž jen žalobcem přiznaných částek v podaných vyúčtováních v letech 2011-2014; zdaňovacího období 2015 se pak netýkala vůbec. Za této situace případný závazek RCS, jehož předmět a rozsah není správci daně znám, nemůže být pro správce daně dostatečnou zárukou k úhradě daně.

4. Žalobce v podání ze dne 16. 10. 2017 ve věci sp. zn. 22 Af 65/2017 znovu zrekapituloval důvody, pro něž se domnívá, že závěr správce daně o 15% výši daně z příjmů právnických osob vybíraných srážkou je nesprávný. Pokud by skutečnými vlastníky licenčních poplatků byly společnosti v Rumunsku a Maďarsku, pak by na základě smluv o zamezení dvojího zdanění byla výše daně 10%; pokud by skutečnými vlastníky poplatků byly společnosti ve Francii a Velké Británii, jak finanční orgány nyní tvrdí, byla by výše daně 0%.
5. V doplněních obou žalob ze dne 29. 1. 2018 žalobce zdůraznil, že napadená rozhodnutí byla vydána v rozporu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, kdy byl seznámen s existencí závazku společnosti RCS, a přesto se nezabýval dostatečností tohoto utvrzení daňových povinností žalobce. Žalobce též poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 140/2017-54 ze dne 30. 11. 2017.
6. Protože žaloby směřovaly proti rozhodnutím téhož žalovaného ve skutkově souvisejících věcech, žalovaný svá rozhodnutí obdobně odůvodnil a žalobce proti nim uplatnil tytéž žalobní body, byly splněny podmínky § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) pro spojení řízení o předmětných žalobách ke společnému projednání (výrok I. rozsudku).
7. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
8. Ze spisového materiálu soud zjistil, že dne 30. 6. 2006 byla založena společnost DIGI Czech Republic, s. r. o. RCS měla v této společnosti 100% podíl, který 21. 4. 2015 převedla společnosti LUFUSIONS s. r. o., která se k 1. 10. 2015 sloučila s původní DIGI Czech Republic, s. r. o., a současně změnila svůj název na DIGI Czech Republic, s. r. o. Od DIGI Czech republic, s. r. o., následně došlo k odštěpení části jmění, které přešlo na společnost DIGI2GO.CZ s. r. o. DIGI Czech republic, s. r. o., ke dni 12. 5. 2017 změnila obchodní firmu na YOLT Services, s. r. o. Dne 17. 10. 2013 byla Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj u DIGI Czech republic, s. r. o., zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za kalendářní roky 2010 a 2011. Správce daně vyzval žalobce k podání vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za rok 2011; ten výzvě vyhověl a správce daně vydal platební výměr č. j. 668850/15/3001-51521-707110. Dne 10. 12. 2015 byla zahájena kontrola daně za rok 2010. Dne 21. 7. 2015 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 23047/15/5200-11431-706871, kterým nařídil přezkoumání výše uvedeného platebního výměru na základě daňové kontroly. Žalobce podal řádné vyúčtování k dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, a to dne 10. 2. 2016 za rok 2012, dne 9. 2. 2016 za rok 2014 a dne 18. 8. 2016 za rok 2015, a dále podal dodatečné vyúčtování k téže dani, a to dne 8. 6. 2016 za rok 2011 a 14. 3. 2016 za rok 2013, uplatnil vždy srážku ve výši 10%. Žalobce takto přiznané daňové povinnosti v plné výši 55 920 387 Kč uhradil. Za zdaňovací období roku 2010 žalobce vyúčtování ani úhradu daně neprovedl, neboť měl za to, že právo vybrat daň

prekludovalo, o čemž vyrozuměl i správce daně. Dne 12. 10. 2016 zahájil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2012–2015. Správce daně platebním výměrem č. j. 3229886/16/3216-50521-804919 ze dne 24. 10. 2016 stanovil daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou za rok 2010 částkou ve výši 29 480 140 Kč a platebním výměrem č. j. 412897/17/3216-50521-804919 ze dne 8. 2. 2017 stanovil daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou za rok 2012 částkou ve výši 13 743 736 Kč; v obou případech stanovil daň ve výši 15%. Za roky 2011, 2013, 2014 a 2015 nebyla daň před vydáním zajišťovacích příkazů stanovena. Sedm zajišťovacích příkazů na zajištění daně z příjmů právnických osob vybíranou srážkou za léta 2010–2015 bylo vydáno 15. 2. 2017. Žalobce je všechny napadl odvoláními, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími. Celková výše zajišťovaných zčásti stanovených a nesplatných a zčásti nestanovených daňových pohledávek u žalobce činila 88 603 586 Kč, celková výše nezajišťovaného penále 7 776 651 Kč; celková výše daňových pohledávek činila 96 380 237 Kč. Správce daně a žalovaný vycházeli jednak z této výše předpokládané daně, jednak ze skutečnosti, že ekonomická činnost žalobce byla jeho rozdělením podstatně utlumena a měla klesající tendenci; to se projevilo i žádostí samotného žalobce ze dne 15. 12. 2016 o zrušení zálohy na dani z příjmů právnických osob; ekonomická situace žalobce byla vyhodnocena jako problematická, a to jak co do likvidity, tak i co do zadlužení.

9. Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) 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.
10. Podle § 167 odst. 2 d. ř. zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
11. Při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů, resp. odvolacích rozhodnutí proti těmto příkazům, je třeba brát v potaz velmi specifický charakter těchto instrumentů daňové správy. Jejich vydání musí být založeno na dvojí úvaze – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká je pravděpodobnost budoucího stanovení, resp. budoucí splatnosti daně. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu (rozsudky Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69 ze dne 13. 8. 2015 a Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016). Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014). Na druhou stranu nelze ztrácet ze zřetele povahu typu rozhodnutí, jakým zajišťovací příkaz je, a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, což se nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Tím, že se jedná o předstižné opatření, nutně pracuje toliko s určitou mírou pravděpodobnosti; byť i tato musí dosahovat určité intenzity tak, aby zásah orgánu finanční správy nebyl disproporční vůči právu daňových subjektů na pokojné užívání majetku, garantovaném v čl. 11 Listiny základních práv a svobod (rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015).

Zajišťovací příkaz je z jedné strany nejzajímavějším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků, na druhou stranu je však také současně jediným efektivním prostředkem, který je sto zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013–26 ze dne 28. 11. 2013).

12. Žalobce v žalobách předně namítal, že daně, které byly napadenými zajišťovacími příkazy zajišťovány, nebyly stanoveny či odhadnuty v souladu se zákonem. Žalobce poukázal na to, že předmětem jeho podnikání bylo šíření televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání. Za část televizních programů hradil licenční poplatky RCS nebo sesterským společnostem na Slovensku a v Maďarsku. Žalobce původně zastával názor, že poplatky jsou prostřednictvím RCS a sesterských společností hrazeny výrobcům programů se sídlem ve Francii a Velké Británii, a proto jsou zdaněny pouze v těchto státech. Následně v roce 2015 akceptoval právní názor Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou společnosti se sídlem v Rumunsku, Maďarsku a na Slovensku, a proto uhradila daň ve výši 10%, což je maximální daň dle smluv o zamezení dvojího zdanění s uvedenými zeměmi. Správce daně ovšem následně změnil právní názor s tím, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění se vůbec neplatí, ale uplatní se sazba daně stanovená v § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tedy sazba 15%. Situace ohledně stanovení daně je taková, že v případě dvou zdaňovacích období již daň byla stanovena, v případě ostatních zdaňovacích období daň stanovena nebyla. Obecně platí, že pokud daň není ani stanovena, je pozice vydavatele zajišťovacího příkazu slabší, než pokud je již stanovena. U stanovené daně v zásadě není prostor pro přezkum správnosti stanovené daně při přezkumu zajišťovacích příkazů, neboť není žádoucí, aby se tyto otázky řešily jak v nalézacím, tak v zajišťovacím řízení. Na druhou stranu ovšem je nutno zdůraznit, že zásada presumpce správnosti správních aktů se týká toliko aktů pravomocných, podobně i vázanost rozhodnutím o předběžné otázce je spojena toliko s rozhodnutím pravomocným (srov. § 99 odst. 1 d. ř.). V projednávané věci sice daň nebyla ohledně zdaňovacích období let 2011, 2013, 2014 a 2015 stanovena, nicméně skutečnosti rozhodné pro její stanovení byly kvalitativně shodné s těmi, které vzal správce daně za rozhodné pro doměření daně za léta 2010 a 2012. Z tohoto hlediska byl předpoklad doměření daně za všechna sporná zdaňovací období z formálního hlediska poměrně silný. Na druhou stranu ovšem nelze přehlédnout, že samotní správci daně v průběhu let tápali co do výše sazby sporné daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Tato skutečnost naopak pozici správce daně poněkud zeslabuje. Jak uvedl podepsaný soud v rozsudku č. k. 22 Af 8/2015-69 ze dne 13. 8. 2015, je *„rozdíl mezi situací, kdy právní názor, o němž se pravděpodobně doměří daně opírá, je jasný či vyplývá z ustálené judikatury, nebo je nejasný a judikaturou neaprobovaný“*. V daném případě se jedná právě o druhý případ – totiž nejasný a judikaturou dosud neřešený. V kontextu dalších skutečností, týkajících se dobytnosti uvedených daní, mělo být k samotnému předpokladu stanovené daně přistupováno obezřetně.
13. Pokud se týče obavy z nedobytnosti daně, žalobce nerozporoval správcem daně zjištěný pokles jeho ekonomické činnosti. Poukazoval však na to, že RCS, která představuje stabilní nadnárodní společnost, ve smlouvě o koupi podílu ze dne 10. 3. 2015 přijala závazek hradit za žalobkyni daňové závazky za období před účinností této smlouvy (tj. 21. 4. 2015). Poukázal též na to, že žalobce nebyl v prodlení s jedinou platbou daně (což potvrdil samotný správce daně ke dni 20. 1. 2017). Pro úplnost též dodal, že finanční

orgány mohly požádat o dodatečné zajištění dle § 35 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.

14. Pokud se týče závazku RCS, soud přitaká žalovanému v tom, že bylo předně na žalobci, aby namítanou smlouvu správci daně předložil. Na druhou stranu ovšem nelze obranu, spočívající v poukazu na závazek RCS, pominout jako nerelevantní tak, jak to učinil správce daně a žalovaný. To zejména z toho důvodu, že jednak k tomuto tvrzení byly předloženy určité důkazy (e-mailová korespondence), jednak je nesporné, že předmětná daň – jejíž výše činí dle aktuálního právního názoru finančních orgánů 15% – byla do výše 10% u zdaňovacích období roku 2011 a násl. uhrazena právě díky asistenci RCS. Je sice pravda, že finančním orgánům nebyla poskytnuta nezpochybnitelná „záruka“, že RCS daň ve zbývajících výši 5% doplatí, na druhou stranu pro potřeby zajišťovacího příkazu není potřeba nezpochybnitelných záruk, ale je třeba skutečností, které umožní predikovat s přiměřenou pravděpodobností budoucí vývoj. (Pokud se týče roku 2015, který není ani podle žalobních tvrzení kryt závazkem RCS, pak k tomu soud poznamenává, že ovšem odůvodnění zajišťovacích příkazů pro rok 2015 nepracuje s tímto rokem samostatně, nýbrž v souhrnu za všechna zdaňovací období, a proto ho nelze odděleně přezkoumat.) Pokud se týče přiměřeného zajištění při přeměnách společnosti, pak soud vidí jako důvod nevyužití tohoto institutu finančními orgány též skutečnost, že tyto neměly od počátku jasno, v jaké výši má být daň stanovena.
15. Za této situace, kdy (a) ohledně stanovení daně (a případného zajištění při přeměnách žalobce) je třeba vzít v potaz samotné tápání finančních orgánů, co do její výše, (b) více než polovina předmětných daňových pohledávek byla žalobcem již uhrazena díky pomoci RCS a žalobce tvrdil, že s pomocí RCS lze počítat i do budoucna, (c) žalobce sice vykazoval ekonomicky nepříznivý vývoj, nicméně zdaleka nespěl k okamžitému úpadku, se soudu jeví likvidační útok finančních orgánů na žalobce, kterým navíc byla zajištěna jen nepřilíš podstatná část daňových pohledávek, jako disproportionální a neodpovídající parametrům stanoveným zákonem a judikaturou pro vydání zajišťovacích příkazů. Stupeň rizika nedobytnosti části dosud nezaplacené daně zde sice byl, ale byl nepoměrně nižší, než stupeň rizika likvidace společnosti se sice nepříznivými ekonomickými ukazateli, ale stále funkční, v důsledku intervence finančních orgánů, a to navíc v důsledku poněkud nejistého právního názoru, o nějž se opíralo stanovení či odhad předmětné daně, navíc za situace, kdy daňový subjekt měl bezvadnou daňovou minulost a podstatnou část sporné daňové povinnosti již splnil (což zvyšovalo pravděpodobnost úhrady i případné zbylé části do budoucna). Nezbytnost uvedeného zásahu, spočívajícího v zajištění daně – jak ji požaduje například žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu 4 Afs 140/2017-54 ze dne 30. 11. 2017 – tak nebyla v dané věci dána.
16. Proto byla napadená rozhodnutí, jakož i prvostupňové zajišťovací příkazy, podle § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. pro nezákonnost zrušeny. Vzhledem k tomu, že rozhodování žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům je rozhodováním „na jeden pokus“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015-66 ze dne 31.10.2016), nevracel soud věci žalovanému k dalšímu řízení, které již ani probíhat nemůže.
17. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.
18. Náklady žalobce tvoří zaplacené soudní poplatky za žaloby ve výši 9 000 Kč, odměna zástupce za sedm úkonů právní služby – a to převzetí věcí, sepsí žalob, sepsí 3 dalších

podání ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč, v sedmi režijních paušálech po 300 Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH ve výši 4 998 Kč.

19. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II. a III. tohoto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 22. února 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu