



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Václava Trajera v právní věci

žalobce: **GHSH s.r.o.**, v konkursu, IČO 27299724, sídlem Hořetice 2, Žiželice, zastoupený JUDr. Tomášem Havelkou, LL.M., advokátem, sídlem Běchovická 26, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2015, č.j. 31643/15/5100-41458-711257,

t a k t o :

- I. V řízení, které bylo přerušeno dne 30.9.2016 prohlášením konkursu na žalobce usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29.8.2016, č.j. KSUL 43 INS 5580/2016-A-19, č.j. KSUL 43 INS 5580/2016-B-1, **se pokračuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23.9.2015, č.j. 31643/15/5100-41458-711257, a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Lounech, ze dne 27.7.2015, č.j. 1752911/15/2509-00540-506693 a č.j. 1753161/15/2509-00540-506693, se pro **vadu řízení zrušují a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů v částce 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2015, č.j. 31643/15/5100-41458-711257, jímž k odvolání žalobce byly změněny zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Lounech (dále jen „správce daně“), ze dne 27.7.2015, č.j. 1752911/15/2509-00540-506693 a č.j. 1753161/15/2509-00540-506693, kterými správce daně uložil žalobci, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 11.792.540 Kč, tak, že text výroku na str. 1 těchto zajišťovacích příkazů, který zněl: *„abyste zajistil/a úhradu daně z příjmů právnických osob, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na níže uvedený depozitní účet finančního úřadu, a to ve výši uvedené v následujícím rozpisu“* nahradil textem, který zní: *„abyste do 3 (tří) pracovních dnů ode dne oznámení tohoto zajišťovacího příkazu zajistil/a úhradu daně z příjmů právnických osob, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na níže uvedený depozitní účet finančního úřadu, a to ve výši uvedené v následujícím rozpisu“*. Ve zbytku nebyly zajišťovací příkazy změněny. Žalobce se rovněž domáhal zrušení zajišťovacích příkazů a přiznání náhrady nákladů řízení.
2. Soud konstatuje, že dne 30.9.2016 byl na žalobce prohlášen usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29.8.2016, č.j. KSUL 43 INS 5580/2016-A-19, č.j. KSUL 43 INS 5580/2016-B-1, konkurs a jeho insolvenční správyní byla ustanovena společnost Insolvenční správci, v.o.s. Z tohoto důvodu bylo řízení o předmětné žalobě dne 30.9.2016 ze zákona přerušeno, jak vyplývá z ustanovení § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“). Podle ustanovení § 264 odst. 2 insolvenčního zákona navrhl žalobce (dlužník) pokračování v řízení, a proto soud v řízení výrokem I. pokračoval.
3. V žalobě žalobce uvedl, že není možné, aby rozhodnutím odvolacího orgánu byla dodatečně odstraněna chyba správce daně ohledně okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Tím, že zajišťovací příkazy neobsahovaly standardní délku lhůty pro složení jistoty (3 dny), byla správcem daně stanovena okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Žalovaný neměl tuto vadu sám odstranit, ale měl zajišťovací příkazy zrušit, neboť není možné stanovit zpětně vykonatelnost zajišťovacích příkazů způsobem, jakým tak učinil žalovaný. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 23.9.2015, přičemž zpětně stanovilo vykonatelnost zajišťovacích příkazů ke dni 31.7.2015.
4. Žalobce upozornil na to, že zajišťovací příkaz lze podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), vydat jen v případě odůvodněné obavy, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vykonatelnosti nedobytná. Správce daně svoji obavu dostatečně neozřejmil, ale omezil se pouze na konstatování, že jeho obavy vychází z obecných zkušeností správce daně, dle kterých se vymahatelnost daně snižuje od okamžiku, ze kterého jednoznačně vyplývá, že bude vyměřena nebo doměřena daň. Odůvodnění obav správce daně je absolutně nedostatečné a nesplňuje zákonné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předpoklady. I žalovaný se s námitkami žalobce vypořádal nedostatečně, když se prakticky omezil na potvrzení názoru správce daně. Správce daně i žalovaný se vůbec nezabývali ekonomickým stavem žalobce ke dni vydání zajišťovacích příkazů ke dni 27.7.2015, ale oba vycházeli pouze z údajů ke dni 31.12.2014. Navíc jsou nepravdivá tvrzení žalovaného vztažena ke dni 31.12.2014, neboť žalovaný uvedl, že jsou zřejmé krátkodobé závazky v hodnotě 12 719 000 Kč, tedy cizí zdroje, ke kterým přibude pohledávka správce daně ve výši téměř 12 000 000 Kč, čímž dojde k dramatické změně skladby aktiv a pasiv. Ze skladby pasiv žalobce je však zřejmé, že jeho podnikatelská činnost je skoro z poloviny financována z vlastních zdrojů, což zvyšuje jeho odolnost vůči nenadálým finančním situacím. Hodnota vlastního kapitálu činí ke dni 31.12.2014 částku ve výši 8 000 000 Kč. Při předpokladu minimálně stejně úspěšné sezóny, jako byla sezóna v roce 2014, se hodnota vlastního kapitálu zdvojnásobí. Vlastní zdroje k financování případného daňového nedoplatku tedy žalobce má. Stejně tak ale může použít i zdroje cizí za využití buď stávajících dodavatelských vztahů či porízením úvěrů. Uvedené však platí pouze za předpokladu nepřetržitého fungování závodu žalobce, což bylo žalobci na základě zajišťovacích příkazů znemožněno odeřením přístupu k jeho majetku. Vydání zajišťovacích příkazů má zcela opačný efekt, než jaký sleduje ustanovení § 167 daňového řádu, neboť může fakticky zabránit tomu, aby nezbytné prostředky pro úhradu daně žalobce v budoucnu měl. Navíc je z odůvodnění zajišťovacích příkazů zřejmý úmysl správce daně fakticky provést likvidaci žalobce, rozprodat jednotlivé části majetku žalobce a použít získané prostředky na úhradu daně. Žalovaný se nevypořádal s argumentací žalobce, že bude mít prostředky vygenerované ze sklizně v letních měsících a ty budou připsány na účet žalobce v průběhu podzimu 2015, a žalobce bude tak schopen dostat svým závazkům. Žalovaný pochybil, pokud nezohlednil, že žalobce již od roku 2006 stabilně provozuje zemědělskou pěstitelskou činnost, po celou dobu řádně plní své daňové povinnosti, nečinil a nečiní žádné kroky, které by mohly zapříčinit obavu ze snížení jeho majetku a z nedobytnosti daňových povinností a svoji podnikatelskou činnosti neutlumuje. Svým postupem správce daně porušil zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti a zásadu materiální pravdy. Dále správce daně ani žalovaný nepřihlédli ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný se k námitkám směřujícím proti stanovení ceny obvyklé u jahod a okurek správcem daně vyjádřil pouze konstatováním, že jsou předmětem dílčího daňového řízení nalézacího a budou předmětem komplexního posouzení.

5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Správce daně měl ve výroku zajišťovacích příkazů uvést zákonem stanovenou lhůtu tří pracovních dní, ve které má žalobce složit jistotu ve prospěch správce daně. Žalovaný tedy s ohledem na zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů rozhodnutí správce daně změnil tak, jak je uvedeno ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí. V daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně. K otázce odůvodněnosti zajišťovacích příkazů uvedl, že v zajišťovacích příkazech a v žalobou napadeném rozhodnutí jsou uvedeny konkrétní skutečnosti týkající se žalobce, které ve svém souhrnu dávají ucelenou a odůvodněnou obavu správce daně o budoucí dobytost daně. K námitce, že se správce daně ani žalovaný nezabývali aktuálním ekonomickým stavem žalobce, uvedl žalovaný, že správce daně posuzoval stav ke dni 27.7.2015, nicméně vycházel ze skutečností, které byly v době vydání zajišťovacích příkazů k dispozici. Správce daně vycházel z rozvahy sestavené ke dni 31.12.2014, kterou měl k dispozici. Z této vyplynuly údaje o stavu majetku a hospodaření žalobce, jež jsou uvedeny jak Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v zajišťovacích příkazech, tak v žalobou napadeném rozhodnutí. Upozornil, že struktura pohledávek žalobce není příznivá, oproti tomu jak žalobce tvrdí ve své žalobě. Ke dni 31.12.2014 evidoval žalobce pohledávky po splatnosti ve výši 5 822 000 Kč nikoliv ve výši 5 822 Kč, jak žalobce uvedl. Vlastní kapitál žalobce je tvořen z výsledku hospodaření, přičemž byl žalobce předchozí roky ve ztrátě, v roce 2014 byl sice výsledek hospodaření kladný, ale nelze předjímat, jak se bude žalobci dařit v následujících letech. Co se týká odeprání přístupu žalobce k jeho majetku a faktické likvidaci, žalovaný uvedl, že k zajištění daně v tomto případě slouží v první řadě jistota složená žalobcem na určený depozitní účet nebo v případě nesložení této jistoty částka vymožená zajišťovací daňovou exekucí, popř. může správce daně přistoupit k zajištění této částky formou zřízení zástavního práva. Tvrzení žalobce ohledně navýšení finančních prostředků v budoucnosti není ničím podložené. Žalobcová situace byla řádně vyhodnocena a k porušení základních zásad správy daní nedošlo. Z těchto důvodů navrhl žalobu zamítnout.

6. V replice žalobce uvedl, že neobstojí tvrzení žalovaného, že aktuálnější zdroj informací neměli k dispozici. Tím žalovaný fakticky potvrzuje, že on i správce daně posuzoval ekonomický stav ze starého neaktuálního zdroje informací a neměl zajišťovací příkazy vůbec vydávat. Žalovaný se měl vypořádat s námitkami a důkazy předloženými žalobcem ohledně stanovení obvyklých cen správcem daně. Žalobce má nadále za to, že pouhým odkazem na jiné řízení a zároveň ponecháním zajišťovacích příkazů v platnosti bez vypořádání se s důkazy došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů a zásady zákonnosti.
7. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalobce a žalovaný s tím vyjádřili souhlas.
8. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v ust. § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ust. § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky v projednávané věci ovšem zjištěny nebyly.
9. Po zhodnocení skutkových a právních okolností případu dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.
10. Ze správního spisu postoupeného žalovaným a spisu postoupeného k věci vedené pod sp. zn. 15 Af 13/2017 vztahujícího se k daňové povinnosti žalobce, soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
11. Dne 2.8.2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011. V řízení bylo prokázáno a nijak ze strany žalobce nebylo sporováno, že je propojen se společností GHS Handels GmbH (dále jen „GHS Handels“), se kterou tvoří ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), spojené osoby, a tato společnost odebírala většinu produkce žalobce.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

12. K prokázání svých daňových tvrzení žalobce předložil jako primární účetní doklady faktury a příjmové pokladní doklady. Faktury jsou koncipovány tak, že je uvedeno: Dodávka okurek/jahod v měsíci, dále celkové množství v kg, cena za jednotku a celková cena. Klasifikace prodáváných okurek či jahod do tříd, popis jejich kvality, druhu či rozměru předloženy nebyly. Zástupkyně žalobce J. K. dne 27.1.2014 uvedla, že skladová evidence vypěstovaných okurek a jahod nebyla vedena, ceníky nemají. Jednou za měsíc se sečetly dodávky pro společnost GHS Handels různé kvality.
13. Ve svém vyjádření ze dne 2.12.2013 ke stanovení ceny jahod zástupkyně žalobce J. K. mimo jiné uvedla, že společnost GHS Handels odebírá jahody různé kvality včetně marmeládových, v ceně není zahrnut obal a doprava, které si hradí společnost GHS Handels sama. Cena jahod prodáváných na českém trhu je s ohledem na kvalitu a čerstvost přizpůsobena tomuto trhu. K ceně okurek uvedla, že nejdražší a nejžádanější jsou malé plody, cena je dána dle množství a velikosti odebraných okurek. Vzhledem k odebranému množství byla dána i množstevní sleva. V sezóně 2010 odebrala společnost GHS Handels jako pravidelný velkoodběratel i okurky nižší kvality, zčásti poničené kroupami.
14. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 15.10.2013 byl žalobce vyzván k vysvětlení rozdílů prodejních cen okurek a jahod mezi společnostmi GHS Handels a dalšími odběrateli. Žalobce byl vyzván k tomu, aby doložil, jakým způsobem byla stanovena prodejní cena v roce 2010 za jahody, když cena pro společnost GHS Handels činila 38 Kč/kg a nezávislým osobám 75 Kč/kg, v roce 2011 cena pro společnost GHS Handels činila 31 Kč/kg, cena pro Makro Cash Carry ČR činila 48 Kč/kg, pro OZ Brázda Praha činila 60 Kč/kg, pro samosběr 45 Kč/kg a pro drobný prodej 75 Kč/kg. Dále byl žalobce vyzván, aby doložil, jak byla v roce 2010 stanovena cena okurek, když pro společnost GHS Handels činila 3,70 Kč/kg a pro další odběratele 14,20 Kč/kg, dále v roce 2011 cena pro společnost GHS Handels činila max. 3,42 Kč/kg, zatímco prodejní cena fyzickým osobám činila 13 Kč/kg. V další výzvě k prokázání skutečností ze dne 6.3.2015 správce daně poukázal na rozdíl mezi cenami vyplývajícími ze zpráv Tržního informačního systému SZIF a cenami účtovanými společností GHS Handels.
15. Ve spise je založena anonymizovaná odpověď daňového subjektu, který byl použit jako srovnávací subjekt k dlužníku, neboť na rozloze 35 ha pěstoval a následně prodával okurky nakládačky. Ten dne 10.10.2014 ve svém vyjádření mimo jiné uvedl, že průměrná cena od všech odběratelů v roce 2010 činila 10,39 Kč/kg a v roce 2011 10,94 Kč/kg. V roce 2010 a v roce 2011 bylo asi 10% produkce vyvezeno do zahraničí, přičemž průměrná cena činila 6 Kč/kg z důvodu větší velikosti okurek. Ve spise jsou dále založeny i faktury uvedeného subjektu, v nichž jsou uvedeny velikosti okurek, jejich množství a cena a z nichž je patrná úměra, čím větší okurka, tím nižší cena.
16. Jednou ze stěžejních námitek odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům byla nesprávně určená cena okurek a jahod, což se žalobce snažil doložit řadou důkazů přiložených k odvolání. Zejména je třeba uvést, že k odvolání doložil žalobce znalecký posudek ve znění jeho doplňku GA. 1162/8/15i, A. B., zemědělského mistra, jehož úkolem bylo stanovit průměrné ceny a jejich ekonomickou obhajitelnost mezi společnostmi GHS Handels a společností Donau Gemüse Handels GmbH, což by mělo mít dle dlužníka důkazní dopad i do jeho případu.
17. Dále žalobce k odvolání přiložil vyrozumění Bavorského zemského daňového úřadu ze dne 22.12.2014, e-mailovou korespondenci mezi bavorským zemským daňovým úřadem a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňovým poradcem H. S., vyjádření daňového poradce H. S. a jeho závěrečnou zprávu ze dne 3.6.2015, výpis z účetnictví společnosti GHS Handels za rok 2010 a 2011, kalkulaci jahod vypracovanou společností GHS Handels, Smlouvu o pěstování a dodávkách pro rok 2010 se společností GHS Handels, prohlášení společnosti GP HOPOFARM spolka z organizcon a odpowiedzialnoscia ze dne 12.8.2015, prohlášení společnosti Donau Gemüse Handels GmbH, společnosti Rijk Zwaan Welter GmbH a Nunhems Netherlands a zprávu Bavorského zemského spolku pěstitelů zeleniny ze dne 19.1.2011.

18. K uvedeným námitkám ke stanovení ceny obvyklé okurek a jahod žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, aniž by se konkrétně vyjádřil k jedinému uvedenému důkazu, uvedl, že tyto námitky jsou předmětem dílčího daňového řízení nalézacího a budou předmětem komplexního posouzení a dalšího prověřování v rámci probíhající kontroly. Dále vyjádřil obecné úvahy o předběžnosti zajišťovacích příkazů, přičemž zákon nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnost co nejúplněji tak, jak předpokládá ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Poukázal na to, že pokud vyjdou v rámci nalézacího řízení najevo skutečnosti, které by měly za následek snížení původní výše zajištění nebo pominutí důvodů zajištění, bude toto zrušeno a vratitelný přeplatek bude bez návrhu vrácen.
19. Podle § 23 odst. 7 věta první ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.
20. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105, publ. Sb. NSS č. 1852/2009, www.nssoud.cz: „Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých.“
21. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *expressis verbis* nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednáváných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou si přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů pojmy obou. V praxi se však užívá spíše pojem obvyklá cena, a to zejména z důvodu, že samotné citované ustanovení odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), který již pojem „ceny obvyklé“ pro účely tohoto zákona legálně definuje.
22. Zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřítis přesně vymezuje. Jen v případech, ve kterých tuto cenu nelze podle § 23 odst. 7 určit, se použije cena zjištěná podle zákonu o oceňování majetku. To ovšem neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zákonodárce mu poskytl značný prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Jsou na něj kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné.

23. *Ke zjištění ceny obvyklé je, dle názoru zdejšího soudu, nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor. Dále musí zohlednit, zda jsou v ceně nájemného zahrnuty pouze prostory nebo i vybavení a služby, a nesmí opomenout ani výši nájemného, jaké určil tentýž pronajímatel v jiných případech, kdy druhou smluvní stranou není osoba blízká nebo jinak spojená. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.“*
24. *K tomu, jak se zjišťuje obvyklá cena, se vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 23.1.2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, www.nssoud.cz, odst. 24, odst. 36: „Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81 - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. ...*
25. *Nejvyšší správní soud na tomto místě rovněž připomíná, že volba kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou; v rozhodnutí ze dne 11. 2. 2004, čj. 7 A 72/2001 - 53, publikovaném na www.nssoud.cz, jehož právní závěry tam vyslovené jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu [...]“. Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenabrazuje ji svojí úvahou.“*
26. *Podle § 167 odst. 1 až 4 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2). Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (odst. 3). U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (odst. 4).

27. Soud konstatuje, že zajišťovací příkaz je rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru zajišťující úhradu dosud nestanovené nebo nesplatné daně, existuje-li důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu. Přesto, že na řízení o jeho vydání nelze klást takové požadavky jako na nalézací daňové řízení, musí být splněny podmínky pro jeho vydání (srov. rozsudek NSS ze dne 25.8.2015, č.j. 6 Afs 102/2015-35, www.nssoud.cz).
28. Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba se především zabývat tím, zda správní orgány postupovaly v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu a řádně zdůvodnily, že je dána odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
29. Pro vydání zajišťovacího příkazu je první a podstatnou podmínkou, že je zde vysoká pravděpodobnost existence daňové povinnosti, kterou bude třeba v budoucnu splnit. Tato pravděpodobnost vycházela v daném případě ze zjištění prodeje zboží mezi spojenými osobami v rozhodném zdaňovacím období. V takovém případě se podle § 23 odst. 7 ZDP posuzuje, zda se cena mezi spojenými osobami sjednaná liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé.
30. Právě ve způsobu stanovení obvyklé ceny a rozdílu mezi cenami mezi propojenými osobami, a to konkrétně žalobcem a společností GHS Handels tkví základ doměřované daňové povinnosti a možnost vydání zajišťovacích příkazů.
31. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.11.2016, č.j. 2 Afs 244/2016-58, vyplývá, že prostřednictvím důkazů předložených v odvolacím řízení proti zajišťovacím příkazům lze zpochybňovat samotnou existenci dlužné daně a těmito důkazy se musí odvolací orgán zabývat. Nejvyšší správní soud dokonce připustil, že vzhledem k malému časovému prostoru v odvolacím řízení lze stěžejní důkaz zpochybňující samotný základ způsobu stanovení daně (znalecký posudek) předložit až v řízení před správním soudem.
32. I v případě přezkumu zajišťovacích příkazů odvolacím orgánem platí tedy požadavek na přezkoumatelnost rozhodnutí odvolacího orgánu, jestliže se jedná o relevantní tvrzení daňového subjektu podpořené konkrétními důkazy, byť předloženými až v odvolacím řízení. Odvolací orgán musí mimo jiné uvést, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz např. rozsudky NSS ze dne 24.6.2010, č.j. 9 As 66/2009-46; ze dne 4.2.2010, č.j. 7 Afs 1/2010-53, www.nssoud.cz).
33. Jak vyplývá ze shora uvedené rekapitulace odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný se odmítl předloženými důkazy k odvolání zabývat s tím, že je to předmětem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nalézacího daňového řízení, ačkoliv jimi žalobce zpochybňoval způsob stanovení obvyklé ceny správcem daně u dodávek okurek a jahod, které měly tvořit podstatnou část doměřované daně. Správce daně tyto důkazy neměl k dispozici, a nemohl se tedy k nim vyjádřit. Soud v daném případě tak nemůže přezkoumat úvahy daňových orgánů a v rámci soudního přezkumu je nemůže ani nahrazovat. Nezbylo tedy než konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. Proto soud výrokem II. podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

34. Soud dále zvažoval, zda je prostor pro zrušení i zajišťovacích příkazů, a dospěl k závěru, že je nutno zrušit i zajišťovací příkazy podle § 78 odst. 3 s.ř.s., byť zjištěnou vadou netrpí. Soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, ve kterém je uvedeno, že: „*V případě, že odvolací orgán lhůtu pro rozhodnutí dodrží a o odvolání včas rozhodne, je účel § 168 odst. 1 daňového řádu naplněn. Správní soud poté na základě žalobních bodů posoudí zákonnost rozhodnutí o zajištění, a pokud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí I. stupně (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné.*“ Na základě uvedeného právního názoru je možno konstatovat nejen nutnost zrušit i zajišťovací příkazy, ale i nepotřebnost zkoumat důvodnost případných dalších samostatně přezkoumatelných žalobních námitek.
35. Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil výrokem III. žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč, která se skládá z částky 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby po 3 100 Kč poskytnuté právním zástupcem JUDr. Tomášem Havelkou, LL.M., advokátem, [převzetí věci, podání žaloby, replika podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013, dále jen „advokátní tarif“], z částky 900 Kč za s tím související tři režijní paušály po 300 Kč a z částky 2 142 Kč ve výši 21% DPH z částek mimo soudního poplatku.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozhodnutí **není** opravný prostředek přípustný.

Proti výroku II. a III. tohoto 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

Ústí nad Labem dne 10. ledna 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.