



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **Naryner Construction s.r.o.**, se sídlem Vidče 168, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.2.2017, č.j. 6089/17/5100-41453-712099,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14.2.2017, č.j. 6089/17/5100-41453-712099, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 21.12.2016, č.j. 2050664/16/3310-00540-800768, a ze dne 20.12.2016, č.j. 2051530/16/3310-00540-800768, č.j. 2051853/16/3310-00540-800768, č.j. 2051855/16/3310-00540-800768, č.j. 2051974/16/3310-00540-800764, č.j. 2052009/16/3310-00540-800768, č.j. 2052203/16/3310-00540-800768, č.j. 2052319/16/3310-00540-800768, č.j. 2052381/16/3310-00540-800768, č.j. 2052644/16/3310-00540-800768, č.j. 2052746/16/3310-00540-800768, č.j. 2052877/16/3310-00540-800768, č.j. 2053021/16/3310-00540-800768, č.j. 2053051/16/3310-00540-800768, č.j. 2053125/16/3310-00540-800768, č.j. 2053261/16/3310-00540-800768 a č.j. 2053379/16/3310-00540-800768, se **zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 2, Prostějov.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.2.2017, č.j. 6089/17/5100-41453-712099, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti zajišťovacím příkazům vydaným podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), Finančním úřadem pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dne 21.12.2016 pod č.j. 2050664/16/3310-00540-800768, dne 20.12.2016 pod č.j. 2051530/16/3310-00540-800768, č.j. 2051853/16/3310-00540-800768, č.j. 2051855/16/3310-00540-800768, č.j. 2051974/16/3310-00540-800764, č.j. 2052009/16/3310-00540-800768, č.j. 2052203/16/3310-00540-800768, č.j. 2052319/16/3310-00540-800768, č.j. 2052381/16/3310-00540-800768, č.j. 2052644/16/3310-00540-800768, č.j. 2052746/16/3310-00540-800768, č.j. 2052877/16/3310-00540-800768, č.j. 2053021/16/3310-00540-800768, č.j. 2053051/16/3310-00540-800768, č.j. 2053125/16/3310-00540-800768, č.j. 2053261/16/3310-00540-800768 a č.j. 2053379/16/3310-00540-800768, kterými byla žalobci uložena povinnost zajistit složením jistoty na účet správce daně úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen, září, říjen a prosinec 2014, březen, duben, červen, červenec, srpen, listopad a prosinec 2015 a leden, únor, březen, duben, květen a červen 2016 celkem ve výši 2 317 063 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že nebyly splněny zákonem předvídané podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný budoucí daňovou povinnost žalobce dovozuje z toho, že se žalobci nepodaří prokázat v nalézacím řízení přijetí zdanitelného plnění od dodavatele PREMIX, spol. s r.o. (dále jen „PREMIX“). Podle žalobce je otázka unesení důkazního břemena v praxi zcela běžná a neměla by se řešit skrze „velice invazivní zajišťovací příkaz“. Podle žalobce se jednalo o standardní řetězovou transakci. Jediné, co správce daně zpochybnil, byl nákup zboží od deklarovaných dodavatelů (správce daně nezpochybnil formální bezvadnost dokladů, existenci zboží ani to, že si PREMIX a Abrimos czech republic s.r.o. (dále jen „Abrimos“) zboží objednávaly, předávaly a platily. Za situace, kdy správce daně neučinil ani pokus o výslech jednatele dodavatele, se jedná toliko o jeho domněnky. Pravděpodobnost doměření daně tak není opřena o žádný důkazní prostředek. Pouhé popření osoby deklarovaného dodavatele nemůže odůvodnit pravděpodobnost existence dosud nestanovené DPH. Žalobce s poukazem na judikaturu Soudního dvora EU dovozuje, že není-li sporu o existenci dodaného zboží, nemůže být nárok na odpočet DPH

odepřen pouze s odůvodněním, že daňový subjekt, který disponoval daňovým dokladem, neprokázal přijetí od deklarovaného dodavatele. Správce daně přitom neuvedl, že by žalobce podezíral z podvodu na DPH ani neuvedl žádné indicie, z nichž by měla plynout vědomost žalobce o účasti na takovém podvodu. Podle žalobce tedy zajišťovací příkazy neobsahují odůvodnění budoucího stanovení daně.

Žalobce dále namítá, že správce daně v zajišťovacích příkazech neuvedl žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly obavě o dobytost budoucí dosud nestanovené daně, tj. že v době stanovení daně žalobce nebude disponovat majetkem pro úhradu této daně. Skutečnost, zda žalobce takovým majetkem disponuje v době vydání zajišťovacích příkazů, je nepodstatná. Žalobce také namítá, že postup správce daně, který porovnal majetek žalobce a jeho závazky, je zjednodušený a nesprávný, neboť např. nedokončená výroba bude po dokončení prodána za mnohem vyšší cenu. Žalobce dále zpochybňuje konstatování správce daně o vysoké likviditě žalobcových prostředků. Podle žalobce tedy pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně není natolik vysoká, aby ospravedlňovala vydání zajišťovacích příkazů.

Žalobce rovněž namítá, že se správcem daně vždy spolupracoval, poskytoval mu maximální možnou součinnost a nikdy neměl daňové nedoplatky. Nabídl také namísto složení jistoty zřízení zástavního práva k nemovitým věcem žalobcova jednatele. Jednatel žalobce rovněž nabídl, že převezme ručení za daňovou povinnost žalobce.

V zajišťovacích příkazech také absentuje prognóza budoucího ekonomického vývoje žalobce. Žalobce poukázal na to, že jeho zisk před zdaněním v roce 2015 činil cca 1,5 mil. Kč a v roce 2016 by měl být obdobný. Neexistují žádné indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace žalobce, přestože se jedná o okolnost, která je pro vydání zajišťovacích příkazů jedním z klíčových ukazatelů. Podle žalobce není dostatečně odůvodněna ani výše zajišťované částky. Není zřejmé, proč byla zajištěna celá výše dosud nestanovené daně.

Z uvedených důvodů, na nichž setrval v podané replice, žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje její zamítnutí.

Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před soudem.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud o žalobě rozhodoval bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s, a to na základě žádosti žalobce přednostně v souladu s § 56 odst. 1 s.ř.s.; žalobce zdejšímu soudu avizoval závažné důvody pro přednostní projednání a rozhodnutí věci, jež zdejší soud neměl za nikterak zpochybněné, a stav vyřizování věcí podle pořadí, v jakém do soudního oddělení 62 a 67 zdejšího soudu došly, přednostní projednání a rozhodnutí v této věci bez újmy účastníkům řízení v jiných věcech podle zdejšího soudu umožnil.

Soud dospěl k závěru, že zajišťovací příkazy nebyly opřeny o dostatečné skutkové důvody, které by svědčily o naplnění podmínek pro aplikaci tak mimořádného institutu, jakým je zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

III.a Skutková a právní východiska

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, 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.

Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se pak nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvérat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).

Správce daně proto může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že jednak „*daň bude v budoucnu v určité výši stanovena*“ a dále „*v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Tyto podmínky musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Pokud jde o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17.9.2015, č.j. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 NSS). To však neznamená, že klíčové

okolnosti, a to zvláště ty, které se týkají samotného daňového subjektu, zejména jeho ekonomické situace, které tedy není třeba z jakýchkoli legitimních důvodů daňovému subjektu „utajovat“, nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu specifikovány a správcem daně přezkoumatelným způsobem vyhodnoceny (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30.3.2017, č.j. 62 Af 93/2016-70).

U žalobce byla dne 22.9.2016 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a prosinec 2014, březen, duben, červen, červenec, srpen, listopad a prosinec 2015 a leden, únor, březen, duben, květen a červen 2016. Daňová kontrola se zaměřila na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele PREMIX. Správce daně zjistil, že tento dodavatel komunikuje pouze prostřednictvím datové schránky, neuvádí žádné emailové či telefonní spojení. Podle sdělení žalobce se platby za zboží realizovaly hotově. Odběratelem, kterému mělo být nakoupené zboží dodáno, byla Abrimos, která komunikuje rovněž jen prostřednictvím datové schránky a sídlí na adrese, kde se nachází sídla dalších cca 250 společností. Podle sdělení žalobce byly předmětem nákupu od dodavatele PREMIX zateplovací systémy, kari sítě a potrubí. Zboží bylo určeno k přímému „přeprodeji“, proto si ho objednávala a odebírala přímo Abrimos. Jednatel žalobce správci daně nesdělil žádné informace o tom, kde má Abrimos sklady ani kdo realizoval dopravu zboží. Žalobce měl z nákupu marži ve výši 3 %. Správce daně rovněž zjistil, že za Abrimos jednal R. C. (event. jeho otec) vždy s L. J., který však jednatelem PREMIX již nebyl.

Ve dnech 20.12.2016 a 21.12.2016 vydal správce daně zajišťovací příkazy, kterými byla žalobci uložena povinnost zajistit složením jistoty na účet správce daně úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen, září, říjen a prosinec 2014, březen, duben, červen, červenec, srpen, listopad a prosinec 2015 a leden, únor, březen, duben, květen a červen 2016 celkem ve výši 2 317 063 Kč.

Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl, že žalobce nakupované zboží od PREMIX neměl nikdy v držení a nebyl nikdy u přejímky ani u expedice tohoto zboží. Zboží si fyzicky objednávaly a platily PREMIX a Abrimos. Žalobce nikdy nebyl ve skladech PREMIX ani Abrimos ani u předávání finančních prostředků. Správce daně dovodil, že obchody nebyly realizovány tak, jak žalobce tvrdí, neboť žalobce zboží nakoupil v průběhu měsíce, nemá žádné skladovací prostory a přesto plnění vůči Abrimos uskutečnil až poslední den v měsíci.

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS: *„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům 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 (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost...)“. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: „*zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně, vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dále ve svém rozsudku ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, zdůraznil, že „*účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem“.* (obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16.11.2016, č.j. 62 Af 4/2015-50).

Znamená to tedy, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, je-li naplněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovená, a existuje-li zároveň důvodná obava o její dobytnost či řádnou úhradu v budoucnu.

IIIb. Pravděpodobnost doměření daně

Zdejší soud již opakovaně vyslovil, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodních transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH či transakcí realizovaných v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva. Jedná se o obchodní transakce, u nichž „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...*“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Recueil, s. I-06161), a transakce, u nichž získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce

(rozsudek Soudního dvora ze dne 21.2.2008, *Part Service*, C-425/06, Recueil, s. I-00897, či rozsudek Soudního dvora ze dne 17.7.1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, s. I-4161).

V daném případě však správce daně na existenci podvodu na DPH, kterého by se měl žalobce účastnit, v zajišťovacích příkazech přímo nepoukázal. Správce daně dovodil, že se žalobci s největší pravděpodobností nepodaří prokázat, že obchodní transakce proběhly tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech, a dle současného vývoje daňového řízení tak existuje vysoká pravděpodobnost neuznání deklarovaného nároku na odpočet DPH.

Nutno zdůraznit, že konečné vyhodnocení transakcí žalobce je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt. S ohledem na to, že se v nyní posuzované věci nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobce, se soud věcně nezabýval námitkami, které v podrobnostech zpochybňují hodnocení obchodních transakcí žalobce.

V míře odpovídající soudnímu přezkumu splnění první z podmínek pro aplikaci mimořádného institutu, kterým je zajištění daně, soud uvádí, že správcem daně popsané okolnosti týkající se zapojení žalobce do obchodu mezi PREMIX a Abrimos jsou dostatečné pro to, aby správce daně uskutečnění transakcí deklarovaným způsobem a tím i nárok žalobce na odpočet DPH zpochybnil. Úloha žalobce v těchto transakcích je i dle názoru soudu nestandardní a lze tak oprávněně předpokládat, že za současného stavu daňového řízení se žalobci uskutečnění transakcí tak, jak jsou uvedeny na dokladech, prokázat s největší pravděpodobností nepodaří. Pokud jde o podmínku pravděpodobnosti vzniku daňové povinnosti, je dále i po procesní stránce z daňového spisu a z odůvodnění zajišťovacích příkazů zjevné, že správce daně činí procesní úkony, které spočívají v prošetřování transakcí vykazujících nestandardní znaky.

Není tedy důvodná námitka, že nebyla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, neboť z povahy věci nemůže jít o jistotu jejího stanovení, nýbrž právě o relevantní směřování k jejímu stanovení, k čemuž v posuzovaném případě došlo.

IIIc. Obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně

Pokud jde o samotnou otázku důvodné obavy z budoucí nevymahatelnosti daně u žalobce, tak tu soud dospěl k závěru, že odůvodnění rozhodnutí zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného neobstojí, a to pro nedostatek skutkových důvodů svědčících pro splnění druhé podmínky ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

Zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové

obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22.9.2017, č.j. 62 Af 113/2015-250), dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že „*je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS).

S ohledem na výše uvedené nejsou správné úvahy žalovaného odmítající poukaz žalobce na to, že správce daně mohl v případě stanovení daňové povinnosti využít přiměřenějších prostředků, které zajistí zaplacení daně. Naopak se v daném případě u žalobce coby fungujícího podniku jednalo o argument zcela logický a legitimní, odpovídající principu proporcionality zásahu veřejné moci do základního vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud k tomu ve výše citovaném rozsudku doplnil, že „*není ostatně ani vyloučeno, aby svůj závazek vůči státu vyrovnal např. i za pomoci úvěru, pokud jeho vlastní prostředky aktuálně nestačí. Předpoklad správce daně o neochotě žalobce daň zaplatit (daňové orgány hovoří o jeho schopnosti dobrovolně uhradit) nemá žádné reálné opodstatnění...Posečkání (možnost rozložení do splátek) se skutečně pojí s placením daní, což je fáze následující po stanovení daně, již vydání posuzovaných zajišťovacích příkazů předchází. Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li řadu měsíců daňovou kontrolu směřující v závěrečné fázi ke konkrétnímu doměření daně, vytváří současně strategii, jak pomocí právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá*

stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav]“. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS).

Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na to, že správce daně vyčíslil celkový odpočet DPH na cca 2,3 mil. Kč a předpokládá doměření daně v této výši. Taková výše doměření daně podle žalovaného převyšuje žalobcem dosud vykazované běžné daňové povinnosti. Žalovaný se proto ztotožnil se správcem daně v tom, že existuje obava, že v budoucnu doměřená daň bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Žalovaný se ztotožnil s majetkovou analýzou provedenou správcem daně a uzavřel s tím, že pasiva žalobce převyšují jeho aktiva o cca 282 tisíc Kč. Výraznou položkou aktiv (cca 1,9 mil) tvoří pohledávky vůči společníkům, současně se ve společnosti nachází nerozdělený zisk, který může být okamžitě rozdělen.

Z odůvodnění zajišťovacích příkazů se k majetkové situaci žalobce dále podává, že převažující aktuální náplní ekonomické situace žalobce je obchodování se stavebním materiálem a realizace stavebních zakázek. V roce 2015 zaměstnával pět zaměstnanců, k ekonomické činnosti používal bankovní účet, který umožňoval dálkový přístup. Žalobce vlastní sedm automobilů a jeden sekací traktor, jejichž hodnotu vyčíslil správce daně na cca 1,4 mil Kč. Zůstatek na žalobcově bankovním účtu činil cca -40 tisíc Kč a na pokladně cca 70 tisíc Kč. Podle seznamu rozpracovaných zakázek byla ohodnocena rozpracovaná výroba na cca 1,4 mil. Kč. Podle hlavní účetní knihy evidoval žalobce pohledávky v hodnotě 6,7 mil Kč (správci daně však nebyla známa výtěžnost těchto pohledávek), dále správce daně zjistil, že žalobce eviduje pohledávky vůči státu ve výši 476 tisíc Kč a vůči společníkům v částce 1,9 mil. Kč. Podle správce daně činily pohledávky žalobce celkem 11,9 mil Kč, zatímco závazky 12,2 mil. Kč. Správce daně uzavřel, že majetek žalobce nepostačuje k pokrytí předpokládaného doměrku a jeho majetkové poměry neposkytují řádnou záruku, že bude žalobce schopen úhradu doměrku zabezpečit. Veškerá jeho aktiva jsou totiž vysoce likvidní (finanční prostředky i movité věci) a u pohledávek více než šest měsíců po splatnosti je jejich dobytnost reálně ohrožena.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně ani žalovaný neuvedli žádný poznatek týkající se konkrétních kroků žalobce, z nichž by bylo zřejmé, že hodlá ukončit či výrazně omezit ekonomickou činnost, nadto za situace, kdy s ohledem na

několik měsíců probíhající daňovou kontrolu správce daně měl a ve vztahu ke zvažování využití institutu zajišťovacího příkazu musel mít dostatečné informace jak o majetku žalobce, tak o způsobu jeho podnikání. Ani soudu z ničeho neplyne, že by žalobce měl snahu či zájem omezit či ukončit své podnikatelské aktivity. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a správce daně není zřejmé, zda se vůbec ekonomickou situací žalobce v tomto ohledu zabývali, či se zabývali tím, zda žalobce je subjektem, který bude schopen splnit své závazky vůči státu i jiným šetrnějším způsobem, neboť se jedná o subjekt, který vykonává vedle obchodu se stavebním materiálem i stavební činnost, vlastní automobily, zaměstnává zaměstnance a lze předpokládat, že vykazuje i trvalé *cash flow* (tím se ostatně správce daně vůbec nezabýval). Závěr, že byla v případě žalobce dána důvodná obava o budoucí dobytost daně, je tak nesprávný a nepodložený.

Je třeba zdůraznit, že uvedená obava správce daně nepramenila ani z dřívější zkušenosti správce daně ohledně placení daní žalobcem. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. Nejvyššího správního soudu, „*na rozdíl od žalovaného má soud za to, že bezvadná mnohaletá daňová minulost žalobce spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem přístupu žalobce ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně*“. Pokud jde v této souvislosti o to, zda žalobce v nyní posuzovaném případě porušil daňové předpisy, jak poukazuje žalovaný, tak o tom nebylo doposud pravomocně rozhodnuto.

Není dále zřejmé, z jakého důvodu správce daně a žalovaný dovozovali, že žalobce je „rizikovým“ subjektem z hlediska budoucí dobytosti a úhrady daně proto, že může rychle prodat movité věci a zásoby. Správce daně neuvedl žádnou indicii, proč by žalobce měl takto postupovat, naopak soudu se jeví jako logické, aby např. rozpracovanou výrobu dokončil a tím zvýšil její hodnotu (jak ostatně uvádí i žalobce v žalobě).

Správce daně přitom nezjistil vyhledávací činností ani personální propojení žalobce se společnostmi vykazujícími znaky možného fiktivního jednání s cílem získat odpočet DPH, či komunikaci a vzájemnou koordinaci kroků s cílem vyhnout se placení daně. Jednou z dalších indicií pro důvodné obavy správce daně by totiž mohla být právě situace, kdy by nekontaktní společnosti tvořící „prázdné schránky“ nebo kdyby společnosti, jež by se v průběhu šetření správce daně nekontaktními stávaly, byly ve skutečnosti s daňovým subjektem personálně propojeny. Nic takového u žalobce zjištěno nebylo.

Správce daně ani nezpochyboval, že by se v případě žalobce nejednalo o ekonomicky zdravý podnik. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku, ani skutečnost, že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není sama o sobě důvodem pro zajištění daně. Je-li s ohledem na

okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň byt' postupně uhradí, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS).

Soud proto napadené rozhodnutí žalovaného i všechna prvostupňová rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. ve spojení s § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ke zrušení samotných zajišťovacích příkazů vedla skutečnost, že žalovaný jednak již nemá s ohledem na třicetidenní lhůtu k vyřízení odvolání podle § 168 odst. 3 daňového řádu procesní prostor, v němž by mohl jakýmkoli způsobem doplňovat skutkové podklady zajišťovacích příkazů, a nadto především takto ani postupovat nemůže, neboť skutkové důvody pro přistoupení k zajištění daně musí být dány již v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů. V daném případě tomu tak nebylo, neboť majetková situace a ekonomické chování žalobce nevykazovaly tak závažné nestandardní znaky, aby odůvodňovaly přistoupení k vydání zajišťovacích příkazů.

IV. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za tři úkony právní služby po 3100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika, tedy 10200 Kč; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif).

Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla zmíněná částka (vyjma zaplaceného soudního poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 15 342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Pokud žalovaný požadoval, aby soud do rozsudku uvedl číslo účtu, na které by měl případnou náhradu nákladů řízení zaplatit, nemohl mu soud vyhovět, neboť číslem účtu žalobcova zástupce nedisponuje. Na žalovaném tedy bude, aby žalobcova zástupce kontaktoval a o číslo bankovního účtu ho požádal.

P o u č e n í :

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 nejblíže 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.

V Brně dne 1. listopadu 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu