



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně:

ALPHA Finance, s. r. o.

sídlem Miletičova 21, 821 09 Bratislava, Slovenská republika
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Jenštejnská 1776/2, 120 00 Praha

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2018, č. j. 21358/18/5100-41458-711233,
ve věci zajišťovacího příkazu**

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 5. 2018, č. j. 21358/18/5100-41458-711233 a zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 28. 2. 2018, č.j. 678926/18/3201-00540-803416, **se zrušují.**

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta se sídlem v Praze, Jenštejská 1776/2.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 9. 7. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl její odvolání a současně potvrdil odvoláním napadené prvostupňové rozhodnutí (zajišťovací příkaz) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 2. 2018, č. j. 678926/18/3201-00540-803416, kterým správce daně žalobkyni uložil, aby okamžikem jeho vydání zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 složením jistoty ve výši 4 547 903 Kč na depozitní účet správce daně. Důvodem pro stanovení shora popsané povinnosti byl jednak předpoklad budoucího stanovení daně s ohledem na pravděpodobné neuznání nárokovaného odpočtu DPH za předmětný měsíc vzhledem k účasti žalobkyně na daňovém podvodu a současně obava správce daně o budoucí úhradu této daně.
2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu uvedené v § 167 odst. 1 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterými jsou pravděpodobné stanovení daně v budoucnu a důvodná obava o její dobytost. Ve vztahu ke spornému nárokovanému odpočtu žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že splnila veškeré podmínky pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), přičemž zdůraznila, že daň byla v rámci prodeje obchodní linky vždy odvedena a daňové orgány propojily dva nespojitě lineární řetězce. Podle žalobkyně správce daně vytvořil umělou konstrukci, ve které spojil dva obchodní případy a dva řetězce. Žalobkyně zdůraznila, že v řetězci, ve kterém potencionálně chybí daň, nefiguruje a snížení daňové povinnosti společnosti BAJALO SK s.r.o. o zdanitelné plnění přijaté od BABY - WILCK, s.r.o. nesouvisí s řetězcem, jehož byla účastna. Pokud si jeden ze subjektů v řetězci, jehož předmětem byl přeprodej výrobní linky, snížil daňový základ na vstupu o zcela jiné zdanitelné plnění (výzkumně vývojová studie), pak podle žalobkyně správce daně nepopsal, jak tato skutečnost souvisí s řetězcem, jehož je součástí. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nezdůvodnil, z čeho vycházel, když dospěl k závěru o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a nepopsal, jak dospěl k závěru o nestandardní spolupráci mezi žalobkyní a společností BOST SK, a.s. Poukázala na odůvodnění zajišťovacího příkazu, ve kterém se uvádí, že dodavatel žalobkyně BOST SK, a.s. se skutečně zabývá prodejem předmětného typu strojů a není tak pochyb, že žalobkyně odebrala zboží od důvěryhodného obchodního partnera, proto jí v tomto ohledu nelze nic vyčítat. Ve vztahu k případné dobytosti daně žalobkyně namítla, že se správce daně ani nepokusil zjistit stav jejího majetku v době vydání zajišťovacího příkazu, přičemž s ohledem na to, že žalobkyně je obchodní korporace se sídlem na území Slovenské republiky, mohla disponovat jiným majetkem na tomto území. Správce daně pak podle žalobkyně pochybil, pokud takové šetření neprovedl a rovnou přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu, navíc ještě v tzv. zrychleném režimu podle § 103 zákona o DPH.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě předně odmítl námitku žalobkyně, podle které v daném případě nebyla naplněna podmínka pravděpodobného budoucího stanovení daně. V této souvislosti žalovaný odkázal na části odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterých byly podle jeho názoru vysvětleny okolnosti zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Tamtéž mělo být žalobkyni vysvětleno, že zajišťovací příkaz má předběžný charakter a není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování. Nepředpokládá se tedy, že bude otázka stanovení daně a její případné výše postavena najisto, ale je nutné na základě zjištěných indicíí osvědčit pouze přiměřenou pravděpodobnost stanovení této daně. Žalovaný zdůraznil, že znakem každého

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová

daňového podvodu je chybějící daň, kterou správce daně v daném případě podrobně popsal, když uvedl svá zjištění týkající se deklarování fiktivního plnění (poskytnutí služby) společností Stamford Trade pro BABY - WILCK, s.r.o. a následně deklarování fiktivního plnění od této společnosti pro BAJALO SK s.r.o., jež si uplatnila z těchto fiktivních plnění nárok na odpočet daně. Tímto odpočtem si pak společnost BAJALO SK s.r.o. kompenzovala daňovou povinností vzniklou z dodání zboží (strojů QUASER) v rámci řetězce, do něhož je zapojena žalobkyně. K obtížné vymahatelnosti dosud nestanovené daně žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se tato námitka jeví zjevně účelová, neboť ani nyní v podané žalobě žalobkyně neuvádí a neprokazuje, že by byla majetkově dostatečná, nýbrž pouze sděluje svou hypotézu, že klidně mohla disponovat majetkem na Slovensku a správce daně to měl prošetřit.

4. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že dne 23. 1. 2017 byla u žalobkyně zahájena Finančním úřadem pro Olomoucký kraj daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen a listopad 2016. Věc byla následně postoupena správci daně. Ten vydal dne 28. 2. 2018 zajišťovací příkaz č. j. 678926/18/3201-00540-803416, ve kterém žalobkyni uložil, aby okamžikem jeho vydání zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 složením jistoty ve výši 4 547 903 Kč na určený depozitní účet. V odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně předně konstatoval, že v měsíci říjnu 2016 zjistil u žalobkyně významnou částku přijatých zdanitelných plnění od společnosti BOST SK, a.s. a současně vysokou částku uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost KUMER s.r.o. Správce daně konstatoval zjištění řetězec obchodních transakcí (Stamford Trade, s.r.o. – BABY - WILCK, s.r.o. – BAJALO SK s.r.o. – PETROBRAS BOST SK spol. s r. o. - BOST SK, a.s. – žalobkyně - KUMMER s.r.o.), ve kterém byla zjištěna chybějící daň u společnosti BAJALO SK s.r.o. Tato společnost v předmětném zdaňovacím období vykázala dodání přeprodáváného zboží (výrobní linky) za úplatu jinému plátcí a proti částce, kterou měla z této transakce odvést jako daň, však podle správce daně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z fiktivních plnění (spočívajícího ve „Výzkumu a vývoji automatické linky pro povrchové úpravy kovů galvanizováním určené pro automobilový průmysl“) získaného od společnosti BABY-WILCK, s.r.o. Správce daně dále uvedl, že žalobkyně měla již před započítáním šetřené obchodní transakce obchodní vazby na jednotlivé články řetězce (BAJALO SK s.r.o., PETROBRAS BOST SK spol. s r. o.), a to převážně prostřednictvím personálního propojení s konkrétními osobami, které figurují jako statutární orgány společností zapojených v řetězci. Podle správce daně přitom nevyplývá, že by žalobkyně činila jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení do transakcí zasažených podvodem na DPH. Obavy o dobytost budoucí daně odůvodnil správce daně tím, že žalobkyně není vlastníkem nemovitostí v České republice ani vlastníkem motorového vozidla a ani na žalobkyni není evidován žádný bankovní účet. Správce daně dovodil, že žalobkyně nedisponuje v České republice majetkem reálně využitelným pro úhradu doměřených daňových povinností, a že jediný majetek správcem daně reálně dosažitelný představuje nárok daňového subjektu na vrácení přeplatku daně z přidané hodnoty evidovaný na osobním daňovém účtu k datu 13. 2. 2018 ve výši 286 793,69 Kč a částka nadměrného odpočtu za srpen 2015 ve výši 214 771 Kč vyměřeného dne 29. 1. 2018. Dále též správce daně v odůvodnění poukázal na skutečnost, že z účetní závěrky žalobkyně plyne, že vlastní jmění dosahuje záporných hodnot a tím logicky dochází i ke ztrátovému hospodaření, když výsledek hospodaření k 31. 12. 2016 je ztráta ve výši 719 490 EUR. Správce daně pak tuto otázku uzavřel závěrem, že majetek žalobkyně se nachází pravděpodobně především na Slovensku a vymáhání daňové pohledávky v zahraničí může správce daně pouze na základě zákona číslo 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek“), přičemž tento postup není rychlý, od vydání žádosti do její realizace slovenskou stranou může uplynout několik týdnů. V takové době by žalobkyně měla možnost svůj majetek přesunout, pročez by se daňová pohledávka stala nedobytnou. Proti rozhodnutí správce daně ve formě zajišťovacího příkazu podala žalobkyně odvolání, ve kterém uplatňovala odvolací námitky,

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová

kteře se většinou shodují s výše vymezenými žalobními body. Mimo jiné již v odvolání žalobkyně protestovala proti závěru správce daně o její účasti na daňovém podvodu a zdůrazňovala, že správce daně nemá pro své domněnky o propojení žalobkyně s dalšími subjekty v řetězci žádné důkazy. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém zopakoval okolnosti odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu. Zdůraznil, že z výsledků vyhledávací činnosti správce daně vyplývá předpoklad budoucího stanovení daně. Poukázal především na neodvedenou daň u společnosti BAJALO SK s.r.o. s tím, že žalobkyně byla v řetězci v pozici tzv. „broker“, neboť si z přijatých plnění, jež jsou zasaženy podvodem a z nichž nebyla odvedena daň, snížila svou daňovou povinnost uplatněním odpočtu. Dále zdůraznil, že dosavadní zjištění vypovídají o pravděpodobné vědomosti žalobkyně o účasti v podvodném řetězci a jako příklad uvedl personální propojenost statutárních orgánů článku řetězce, peněžní toky mezi žalobkyní a BAJALO SK s.r.o., resp. PETROBRAS BOST SK spol. s r. o.). Za těchto předpokladů lze podle odůvodnění napadeného rozhodnutí předpokládat, že nárokovaný odpočet bude žalobkyni odepřen a žalobkyni stanovena daň z přidané hodnoty za říjen 2014 ve výši 4 547 903 Kč. Stejně tak se žalovaný ztotožnil se skutkovými a právními závěry správce daně ohledně obav z nedobytnosti budoucí daně. V této souvislosti podotkl, že zjišťování majetku daňového subjektu na Slovensku cestou mezinárodního dožádání představuje určitou časovou prodlevu, v důsledku které by mohlo dojít ke zmaření cíle správy daní (přesunu majetku), proto nebyl majetek žalobkyně touto cestou zjišťován. Z doručenky datové zprávy krajský soud zjistil, že napadené rozhodnutí bylo doručeno zmocněnci žalobkyně dne 9. 5. 2018.

5. Krajský soud po ověření, že žaloba byla podána včas, v průběhu zákonné lhůty stanovené v § 72 odst. 1 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), že je přípustná a projednatelná, přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení předcházející jeho vydání v rozsahu vymezeném žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
6. Podle § 167 odst. 1 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.“*
7. Podle zákona i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že i) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že ii) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově.
8. Jak se podává ze správních spisů a zejména z odůvodnění konečných rozhodnutí správce daně a žalovaného, daňové orgány vybudovaly závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc říjen 2016 na předpokládaném neuznání nárokovaného odpočtu žalobkyni ze zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu strojů - výrobní linky (Quaser). Není sporné, že předmětné stroje Quaser (výrobní linka) byly vyrobeny výrobcem Quaser Machine tools, INC se sídlem na Tchaj – wanu a v České republice postupně prodávány v řetězci společností, počínaje BAJALO SK s.r.o., přes PETROBRAS BUSINESS group, spol. s r. o., BOST SK s. r. o. žalobkyni, která je následně prodala společnosti Kummer s. r.o. Správce daně zjistil chybějící daň u společnosti BAJALO SK s.r.o., která proti příjmům ze zdanitelného plnění (dodání předmětné výrobní linky za úplaty jinému plátcovi) uplatnila nárok na odpočet z plnění, které mělo spočívat ve „Výzkumu a vývoji automatické linky pro povrchové úpravy kovů galvanizováním určené pro automobilový průmysl“. Toto plnění měla společnost BAJALO SK s.r.o. poskytnout společnost BABY - WILCK, s.r.o. a té společnost Stamford Trade, s.r.o. Daňové orgány vyhodnotily shodně toto plnění jako fiktivní. Potud nebyly závěry daňových orgánů zásadně rozporovány.

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová

9. S postupem daňových orgánů lze souhlasit potud, že pro účely vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň není nezbytné obsírně prokazovat veškeré otázky související se stanovením samotné daně. Má-li pravděpodobné budoucí stanovení daně souviset s účastí daňového subjektu na daňovém podvodu, jako je tomu v přezkoumávané věci, postačí zpravidla zjištění indicií ohledně existence daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm. Ani v případě zajišťovacích příkazů se však nemůže jednat o pouhou spekulaci nepodloženou konkrétními skutečnostmi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, dostupný, stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů, na které je v rozsudku odkazováno, na stránkách www.nssoud.cz).
10. Pokud jde o zjištění a závěry učiněné daňovými orgány ohledně odpočtu nárokovaného společností BAJALO SK s.r.o. proti dani na výstupu z prodeje výrobní linky, tak tyto považuje krajský soud pro účely vydání zajišťovacího příkazu za dostačující a svědčící o tom, že tato společnost vědomě neodvedla z prodeje výrobní linky daň. V tomto směru správce daně ve spojení s žalovaným logicky a přijatelným způsobem zdůvodnil, proč považují plnění použité touto společností k odpočtu za fiktivní, s cílem „vykompenzovat“ daň na výstupu. Aby se však mohlo jednat o daňový podvod a nikoliv „pouze“ o záměrné nesplnění daňové povinnosti ze strany BAJALO SK s.r.o., musí k tomu přistoupit další skutečnost, a to odečtení daně jiným subjektem s cílem získat daňové zvýhodnění. Podle ustálené judikatury správních soudů je přitom třeba vždy hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS). Krajský soud si je samozřejmě vědom toho, že uvedené rozhodnutí, jakož i na něj navazující judikatura správních soudů se týká převážně rozhodnutí vydávaných v samotném řízení o stanovení daňové povinnosti a nikoliv o vydávání zajišťovacích příkazů. Ani pro zajišťovací příkazy, u kterých je budoucí stanovení daně založeno toliko na pravděpodobné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, se však nic nemění na okruhu právně významných skutečností, které mají být v řízení zjišťovány. Pouze na správce daně nejsou ve vztahu k jejich prokázání kladeny takové nároky, jako v samotném řízení o předmětné dani. Jinak řečeno ani ve fázi rozhodování o zajišťovacím příkaze nestačí pouhé zjištění, že došlo k neodvedení daně, resp. daňovému podvodu, pokud není alespoň s jistou mírou pravděpodobnosti osvědčeno, že se daňový subjekt, vůči kterému má zajišťovací příkaz směřovat, daňového podvodu účastnil. Na tomto místě krajský soud přitaká žalobkyni, že její účast na daňovém podvodu nebyla daňovými orgány doložena v takovém rozsahu, který by odůvodňoval vydání zajišťovacího příkazu.
11. Žalobkyně správně vystihla, že daňové orgány podstatnou část své argumentace směřovaly vůči nárokovanému odpočtu DPH ze strany společnosti BAJALO SK s.r.o. spočívajícímu ve – stručně řečeno – výzkumu a vývoji automatické linky. Přestože uplatnění tohoto nároku nepochybně podstatným způsobem ovlivnilo, zda uvedená společnost zaplatila z prodeje výrobní linky dalšímu plátcí DPH, tak ale sama o sobě nic nevyovídá o tom, že došlo k daňovému podvodu, natož že se jej účastnila žalobkyně. Prodej těchto „služeb“ (ať již reálný či pouze účetní) totiž probíhal v relativně samostatném řetězci obchodních společností (Stamford Trade, s.r.o. – BABY - WILCK, s.r.o. – BAJALO SK s.r.o.) a dosavadní zjištění daňových orgánů odpovídají spíše tomu, že k daňovému podvodu došlo v tomto řetězci, přičemž z napadeného rozhodnutí (resp. zajišťovacího příkazu) ani náznakem nevyplývá žádný konkrétní vztah žalobkyně k tomuto řetězci a k zjištěnému fiktivnímu plnění. Správce daně navíc výslovně identifikoval pro účely přezkoumávaného zajišťovacího příkazu podvodný řetězec mezi subjekty BAJALO SK s.r.o. - PETROBRAS BUSINESS group, spol. s r. o. - BOST SK s. r. o. – žalobkyně a Kummer s. r.o., ve kterém roli tzv. „missing tradera“ určil společnosti BAJALO SK s.r.o., roli tzv. „buffera“ společností PETROBRAS BUSINESS group, spol. s r. o. a BOST SK s. r. o. a žalobkyni pak roli „brokera“. Ve vztahu k tomuto řetězci, v jehož rámci probíhal prodej výrobní linky, však dosavadní závěry správce daně nevedou ani k pravděpodobnostnímu závěru,

že byl spáchán daňový podvod, natož o účasti žalobkyně na něm. Pouhou nekontaktností některých subjektů, kteří ani nebyli přímými dodavateli žalobkyně, nepovažuje krajský soud za dostačující ani pro účely vydání zajišťovacího příkazu. Existence zdanitelného plnění, jakož i jeho přijetí žalobkyní od dodavatele BOST SK, a.s., nebyly sporné a daňovými orgány nebyly ve vztahu mezi těmito subjekty identifikovány ani jiné konkrétní okolnosti, které zpravidla nasvědčují účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (umělé velké navyšování ceny, neprokázané hotovostní platby), žalobkyně nebyla posledním článkem řetězce, neuplatnila z přijatého plnění nadměrný odpočet, naopak toto plnění poskytla dalšímu (již konečnému) plátcí za přibližně stejnou cenu, ze kterou zboží pořídila a z prodeje přiznala daň na výstupu. Za tohoto stavu pouhé nesrovnalosti v údajích o přepravě (rozpor mezi tvrzením jednatele žalobkyně a údaji vyplývajících z kupních smluv o tom, kdo zajišťoval přepravu) nemohou jako důvod o účasti žalobkyně na daňovém podvodu obstát. Na tomto místě krajský soud dodává, že ve shodě s žalobkyní nespatřuje nic podezřelého na tom, že kupující, který má smluvně zajištěné a garantované dodání zboží a jeho dopravu od svého přímého dodavatele, nezná podrobnosti o podmínkách, za kterých samotná přeprava zboží z ciziny probíhá. Pokud správce daně dále naznačoval nelogičnosti obchodní taktiky u společnosti BOST SK, a.s. (dodavatel žalobkyně) ve výběru jejích dodavatelů, tak tyto pochybnosti se již netýkají žalobkyně, když její přímý dodavatel (tj. BOST SK, a.s.) byl samotným správcem daně označen za subjekt, který se skutečně zabývá prodejem předmětného typu strojů (tvořících spornou výrobní linku) a se správcem daně spolupracuje. Úvahy správce daně, že žalobkyně mohla jako dodavatele využít jiné subjekty (BOST-Stroje, s.r.o. nebo MACH TRADE s.r.o.) jsou již za této situace vskutku pouhou spekulací, na které nemůže být zajišťovací příkaz vystaven. Za nedostatečné a nepodložené považuje krajský soud také závěry správce daně a žalovaného ohledně vzájemných obchodních vazeb žalobkyně a dalších článků řetězce a o jejich personálním propojení. Přestože správce daně provedl výčet osob, u kterých spatřuje personální propojení, z odůvodnění jeho rozhodnutí nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti, ze kterých by bylo možné jakoukoliv personální propojenost či vzájemné obchodní vazby mezi nimi dovozovat, natož z nich odvíjet zapojení žalobkyně do daňového podvodu. U žádné ze jmenovaných osob se nepodává, že by byla členem orgánů více společností zapojených do sporného řetězce, ani že by se jinak podílela na činnosti jiného článku řetězce, než kterého je členem či zaměstnancem. V odůvodnění zajišťovacího příkazu není konkretizována ani žádná předchozí vzájemná obchodní činnost, o kterou správce daně vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu opírá. Některé úvahy správce daně působí spíše překotně až zmatečně, v každém případě však nepřezkoumatelně. To platí zejména pro tak významné závěry správce daně o tom, že „*Daňový subjekt záměrně využil tento článek řetězce (BAJALO SK s.r.o. – poznámka krajského soudu) a vazbu na jeho jednatele Ivana K., s kterým byl daňový subjekt nepochybně ve spojení a to minimálně z titulu obchodních transakcí, o kterých svědčí peněžní tok mezi nimi.*“. Pokud by takový závěr měl alespoň částečnou oporu a podklad v konkrétních skutečnostech uvedených v rozhodnutí, mohl by být pro neuznání odpočtu pro účely vydání zajišťovacího příkazu významný a zřejmě rozhodující, nic takového však nevyplývá ani z odůvodnění rozhodnutí a soud oporu pro takový závěr nenašel ani ve správním spise, jakkoliv není v řízení o správní žalobě na správním soudu, aby chybějící úvahy a závěry správních orgánů nahrazoval vlastní pátrací činností z obsahu spisu. Vady prvostupňového rozhodnutí nenapravit ani žalovaný, který se přes konkrétně formulované odvolací námitky omezil na pouhé konstatování, že „*správce daně již při vydávání zajišťovacího příkazu disponoval zjištěními vypořádávacími o pravděpodobné vědomosti odvolatele o účasti v podvodném řetězci (př. personální propojenost statutárních orgánů článků řetězce, peněžní toky mezi odvolatelem a BAJALO SK, resp. PETROBRAS)*“. Ani z napadeného rozhodnutí tak nelze seznat konkrétní okolnosti, které by alespoň s minimální mírou pravděpodobnosti odůvodňovaly závěr, že se žalobkyně zúčastnila daňového podvodu a nárok na odpočet jí zřejmě nebude uznán. Úvahy daňových orgánů nevybočily z roviny pouhých spekulací, které krajský soud považuje i s přihlédnutím k předběžnému charakteru zajišťovacího příkazu za nedostatečné. Bez této podmínky závěr správce daně a potažmo žalovaného ohledně budoucího stanovení daně coby

podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu nemůže obstát a krajský soud uvedený závěr daňový orgánů hodnotí jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

12. Podle závěru krajského soudu nebyla splněna ani druhá podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, a to obava z budoucí (ne)dobytnosti daně (bez ohledu na závěr o pravděpodobnosti jejího budoucího vyměření). Krajský soud v zásadě nemá námitky proti rozsahu a způsobu zjišťování majetku žalobkyně v České republice. Ostatně pokud jde o okolnosti vztahující se k České republice, žalobkyně závěry daňových orgánů nijak nerozporovala. Daňové orgány vycházely ze závěru, že majetek žalobkyně se nachází převážně na Slovensku, přičemž krajský soud tento závěr nemůže hodnotit, neboť správní spisy neobsahují žádná zjištění ve vztahu k majetku žalobkyně nacházejícím se na Slovensku, což daňové orgány samy připustily a potřebu vydání zajišťovacího příkazu opřely o závěr, že zjišťování majetku žalobkyně a následné vymáhání daňové povinnosti na Slovensku je časově náročné. Krajský soud se shora popsaným závěrem nesouhlasí. Jak již bylo shora naznačeno, tak k vydání zajišťovacího příkazu může správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, přistoupit podle § 167 odst. 1 daňového řádu pouze tehdy, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, nebo že bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Aby došlo k naplnění citované normy, musí si správce daně vytvořit relevantní představu o majetnosti daňového subjektu, jemuž má být uložena povinnost uhradit stanovenou částku. Je nabíledni, že slovenská obchodní společnost, zde žalobkyně, bude disponovat majetkem převážně právě na Slovensku, jak ostatně samy též dovodily daňové orgány. Ke Slovenské republice je pak nutno dodat, že jde o sousední stát s bohatou společnou minulostí, společným právním základem a podobným jazykem. Na evropské úrovni navíc pro tyto účely existuje nařízení Rady (EU) číslo 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (které správce daně využil při zjišťování daňového podvodu), pro vymáhání pak směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Lze sice připustit, že po správci daně nelze požadovat, aby se pro účely zajišťovacího příkazu zabýval majetkovými poměry v zahraničí ve stejném rozsahu, jaký je po něm vyžadován ve vztahu k tuzemsku, úplná rezignace na jakákoliv zjištění ve vztahu k zahraničí však představuje druhý extrém. Podle závěru krajského soudu bylo povinností správce daně alespoň se pokusit o zjištění majetku žalobkyně nacházejícího se na území Slovenska. Pouhý odkaz na časovou náročnost hodnotí krajský soud jako zcela nedostatečný a krajně nevhodný, neboť správce daně přenáší domnělé nedostatky zákonné úpravy na daňový subjekt. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně byl povinen provést zjištění stran majetkové situace žalobkyně úplně, tedy i o jejím majetku na Slovensku, pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou, která měla za následek zkrácení práv žalobkyně tím, že nebylo na pevně postaveno naplnění § 167 odst. 1 daňového řádu, přičemž žalovaný tuto vadu neodstranil.
13. Nad rámec výše uvedeného považuje krajský soud za nutné dodat, že důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů nemůže být v žádném případě ani ze strany daňových orgánů zdůrazňovaný přeplatek žalobkyně evidovaný na jejím osobním daňovém účtu či nadměrný odpočet přiznaný za jiná zdaňovací období; naopak, napadené rozhodnutí, které se k uvedené skutečnosti výslovně hlásí, nutně budí dojem, že přeplatek a nadměrný odpočet žalobkyně tvořili nosný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, což ovšem nelze přijmout.
14. Krajský soud pro výše popsané vady řízení napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bez jednání zrušil. Vzhledem k tomu, že rozhodování žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je rozhodováním „na jeden pokus“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66), zrušil také podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zajišťovací příkaz správce daně a nevracel věc žalovanému k dalšímu řízení, které již ani probíhat nemůže.

15. Žalobkyně byla v řízení procesně úspěšná, a podle § 60 odst. 1 s. ř. s. jí proto přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobkyně tvoří podle obsahu spisu zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení, jejichž výši určil krajský soud podle vyhlášky číslo 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni v rámci přisudku právo na náhradu odměny advokáta za 2 úkony právní služby (1. – převzetí a příprava zastoupení a 2. – podání žaloby) po 3 100 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodu 5 advokátního tarifu a jeho hotových výdajů nahrazovaných v paušální výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože zástupce žalobkyně je plátcem DPH (což krajský soud ověřil z veřejně přístupných zdrojů), jsou náklady právního zastoupení navýšeny podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné DPH. Výše uvedené náklady řízení v celkové výši 11 228 Kč shledal krajský soud jako účelně vynaložené žalobkyní při uplatňování jejího práva u soudu, a proto uložil žalovanému povinnost nahradit je žalobkyni k rukám jejího zástupce podle přiměřeného (§ 64 s. ř. s.) použití § 149 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“). Délku pariční lhůty krajský soud prodloužil oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. na 30 dnů od právní moci rozsudku, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se jeví krajskému soudu v takovém případě nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněná domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Ostrava 20. prosince 2018

JUDr. Monika Javorová, v. r.
předsedkyně senátu