



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: **Indra-Šebesta v.o.s., insolvenční správce dlužníka FRIGOPRIMA spol. s r.o.**, se sídlem Čechyňská 16, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.9.2015, č.j. 29015/15/5100-41453-703692,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3.9.2015, č.j. 29015/15/5100-41453-703692, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 22.7.2015, č.j. 3070016/15/3008-00540-710143, 3070680/15/3008-00540-710143, 3070771/15/3008-00540-710143, 3070812/15/3008-00540-710143, 3070835/15/3008-00540-710143, 3070856/15/3008-00540-710143, 3070872/15/3008-00540-710143, 3070903/15/3008-00540-710143, 3070930/15/3008-00540-710143, 3070966/15/3008-00540-710143, 3070990/15/3008-00540-710143, 3071025/15/3008-00540-710143, 3071064/15/3008-00540-710143, 3071112/15/3008-00540-710143, 3071131/15/3008-00540-710143, 3071146/15/3008-00540-710143, 3071173/15/3008-00540-710143, 3071246/15/3008-00540-710143, 3071328/15/3008-00540-710143, 3071415/15/3008-00540-710143,

3071431/15/3008-00540-710143, 3071451/15/3008-00540-710143,
3071467/15/3008-00540-710143, 3071494/15/3008-00540-710143,
3071513/15/3008-00540-710143, 3071529/15/3008-00540-710143,
3071537/15/3008-00540-710143, 3071563/15/3008-00540-710143,
3071578/15/3008-00540-710143 a 3071592/15/3008-00540-710143, se **zrušují**
a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 3.9.2015, č.j. 29015/15/5100-41453-703692, 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 Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dne 22.7.2015 pod č.j. 3070016, 3070680, 3070771, 3070812, 3070835, 3070856, 3070872, 3070903, 3070930, 3070966, 3070990, 3071025, 3071064, 3071112, 3071131, 3071146, 3071173, 3071246, 3071328, 3071415, 3071431, 3071451, 3071467, 3071494, 3071513, 3071529, 3071537, 3071563, 3071578, 3071592 (/15/3008-00540-710143), kterými byla žalobci uložena povinnost zajistit složením jistoty na účet správce daně úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2012 až července 2014 částkou celkem ve výši 37 174 379 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že před vydáním zajišťovacích příkazů byl hospodářsky zdravým subjektem, který zaměstnával 72 zaměstnanců, plnil své daňové povinnosti, nebyl nikdy v úpadku, plnil včas své závazky a jeho majetek dosahoval několika desítek milionů korun. Vydáním zajišťovacích příkazů došlo ze dne na den k likvidaci žalobce, neboť pracovníci správce daně odvezli veškeré zboží žalobce ve skladové ceně v hodnotě téměř 10 000 000 Kč a bylo zřízeno zástavní právo k obchodnímu závodu žalobce. Žalobce byl ekonomicky zlikvidován, přestal být schopen hradit své závazky, včetně závazků vůči svým zaměstnancům, a byl nucen podat sám na sebe insolvenční návrh.

Žalobce namítá, že i v případě zajišťovacího řízení nelze zcela odhlédnout od argumentace týkající se vyměřovacího řízení a daňovému subjektu by měla být dána možnost a prostor k vyvrácení pochybností správce daně či k doložení podkladů pro svá tvrzení. Žalobce byl až po vydání zajišťovacích příkazů vyzván správcem daně k prokázání skutečností, a to za situace, kdy daňová kontrola již několik měsíců

probíhala (od 21.10.2014) a nic nenasvědčovalo tomu, že by docházelo k dispozici s majetkem žalobce takovým způsobem, aby nebyl pro správce daně dosažitelný. Správce daně dokonce ani nic takového netvrdí a žalobce tak namítá, že mu s ohledem na uvedené nemohla vzniknout důvodná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná. S ohledem na bezvadnou daňovou minulost žalobce mohl správce daně zvážit i jiné možné kroky k dosažení splnění daňové povinnosti žalobce, např. institut posečkání či možnost splátek. Využití zajišťovacích příkazů bylo v daném případě fatální a v rozporu se zásadou přiměřenosti.

Pokud jde o poukaz správce daně na rizikovost dodavatelů žalobce, tak žalobce má za to, že jejich pouhá nekontaktnost není dostatečným důvodem pro naplnění obav ve smyslu § 167 daňového řádu. Žalobce poukazuje na to, že správce daně nepřipustně paušálně uvádí informace, které však nejsou u všech z osmi vyjmenovaných dodavatelů žalobce stejné. Ne všichni dodavatelé žalobce jsou nekontaktní, pouze jeden je v likvidaci a jeden byl označen za nespolehlivého plátce. U některých z dodavatelů správce daně poukazuje na nepodání daňového přiznání. Žalobce tak má za to, že míra rizikovosti těchto dodavatelů byla různá, např. pouze skutečnost, že se jeden z dodavatelů nachází v likvidaci, nemůže být žalobci kladena k tíži. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů dále vůbec neplyne, kolikrát a jakým způsobem se správce daně pokusil kontaktovat dodavatele, jež označuje za nekontaktní. Navíc tito dodavatelé (až na MEAT DISTRIBUTION s.r.o. a Celtic Sun s.r.o.) si v rozhodných obdobích daňové povinnosti plnili. Poukazoval-li správce daně na to, že někteří dodavatelé nebyli plátcí DPH, tak tuto skutečnost bylo možno dálkově ověřit až od 1.4.2013. Stejně tak skutečnost, že některé statutární orgány některých dodavatelů jsou občany jiného státu, nelze žalobci přičítat k tíži.

Žalobce dále podrobnou argumentací zpochybňuje charakteristiku jím uskutečňovaných transakcí jako nestandardních, vykazujících znaky možného podvodu na DPH, a zdůrazňuje, že neměl veškeré informace o dodavatelích, přičemž jeho obchody organizovali jeho odběratelé a v rámci transakce fungoval jako zpracovatel (masa). Žalobce poté, co ve svém areálu obdržel materiál, jej následně po jeho zpracování požadovaným způsobem předával odběratelům.

Žalobce dále zpochybňuje výši odhadu daňové povinnosti, která podle něj nemůže být pouhým strohým součtem uplatněných odpočtů na DPH, u nichž správce daně vznesl pochybnosti. Výše dosud nestanovené daně musí vycházet z dostatečně podložených skutečností, které vysoce pravděpodobně naznačují, že zde k nepřiznání nároku na odpočet DPH dojde.

Žalobce dále s ohledem na již uvedené namítá, že správce daně neprokázal existenci skutečností nasvědčujících tomu, že daň bude v budoucnu nedobytná, které by byly založeny na konkrétních poměrech daňového subjektu. Žalobce poukazuje na to, že postižení jeho zásob bylo zcela nevhodným a nepřiměřeným krokem. Správce daně zcela rezignoval na zjišťování hodnoty majetku žalobce jak co do jeho vozidel, tak co do výše existujících pohledávek žalobce a úvěrů, které byly zajištěny

zástavními právy, přestože již byly částečně splaceny. Hodnota zástavním právem zajištěných nemovitostí může značně překračovat aktuální výši úvěru; to však správce daně nezjišťoval a ani se nepokusil stanovit reálnou hodnotu žalobcova majetku a nedoložil tak splnění podmínky, že daň bude v budoucnu dobytá se *značnými* obtížemi. Svým postupem správce daně naopak v rozporu se zásadou přiměřenosti zapříčinil ekonomický kolaps žalobce.

Z uvedených důvodů, na nichž setrval v podané replice, žalobce navrhuje, aby soud jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak i prvostupňová rozhodnutí správce daně zrušil.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že pokud jde o námitky týkající se problematiky nalézacího řízení, žalobce bude mít prostor k jejich uplatnění v rámci tohoto řízení, případně řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí správce daně. V tomto řízení se k nim s ohledem na zásadu dvojí instance nemůže žalovaný vyjadřovat.

K poukazu žalobce na právní úpravu obsaženou v daňovém řádu, která umožňuje správci daně využít institutu posečkání úhrady daně či její rozložení na splátky, žalovaný uvádí, že její využití nebylo v daném případě možné, neboť daň ještě nebyla správcem daně stanovena. Proto neměl správce daně v případě žalobce jinou možnost, než postupovat podle § 167 daňového řádu. Žalovaný je dále toho názoru, že správce daně nemohl zohlednit bezvadnou mnohaletou daňovou minulost žalobce, a to tím spíše, že žalobce dlouhodobě a soustavně porušoval daňové předpisy, a to nejméně v rozsahu jednání popsaného v zajišťovacích příkazech. Navíc pokud by si žalobce své zákonné povinnosti plnil, jedná se o skutečnost, která je v daném řízení irelevantní, neboť jinak by zakládala preferenční zacházení ze strany správce daně.

S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17.9.2015, č.j. 62 Af 75/2014-230, žalovaný dále uvádí, že správce daně shromáždil dostatečné podklady pro vyslovení obav, že žalobce s ohledem na zjištění týkající se jednotlivých dodavatelů nebude schopen svůj nárok na odpočet DPH prokázat, a v této souvislosti odmítá, že by použil nepřipustnou paušalizaci.

Pokud jde o majetkovou situaci žalobce, tu žalovaný argumentuje ve shodě s napadeným rozhodnutím a doplňuje, že stav závazků a pohledávek žalobce, jakož i výše bankovních úvěrů dle údajů uvedených v účetním výkazu – rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.12.2014 – jsou dalšími skutečnostmi, jež vzbuzují důvodnou obavu správce daně dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný s ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

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 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.

IIIa. 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 vyvážet 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 že *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 21.10.2014 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden 2012 až srpen 2014. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce nakupoval drůbeží maso původem z Polska od AGROTEK, s.r.o. v likvidaci (dodávky masa za zdaňovací období únor 2012 až listopad 2012), MEAT DISTRIBUTION s.r.o. (dodávky masa za zdaňovací období srpen 2012 až srpen 2013), ROSIDON s.r.o. (dodávky masa za zdaňovací období srpen 2013 až listopad 2013), AGRO – INVEST GROUP s.r.o. (dodávky masa za zdaňovací období říjen 2013 až leden 2014), OBCHOD.CZ s.r.o. (dodávky masa za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014), Celtic Sun s.r.o. (dodávky masa za zdaňovací období kveten 2014 až červenec 2014), NS retail s.r.o. (dodávky masa za zdaňovací období březen 2014) a SK-Company a.s. (dodávky masa za zdaňovací období říjen 2013).

V průběhu daňové kontroly žalobce k těmto dodávkám doložil „handlowy dokument identifikacyjny“ a přepravní doklady – CMR (v případě tří z uvedených společností doklady o dopravě a dodání drůbežího masa nedoložil). Pokud jde o úhradu faktur, žalobce předložil výdajové pokladní doklady a bankovní výpisy, a dále rámcové smlouvy uzavřené s uvedenými dodavateli. Z dokladů o dopravě vyplynulo, že zboží bylo dopraveno do závodu v Mikulově z Polska a že žalobce za dodávky zaplatil v hotovosti polským řidičům, kteří maso přivezli.

Ke způsobu realizace těchto dodávek žalobce dne 25.5.2015 a dne 13.7.2015 správci daně sdělil, že s výše uvedenými dodavateli přímo nejednal, s těmito dodavateli jednali zadavatelé výrobních služeb žalobce, zejména TRADECO s.r.o., EURO FRIGO Praha s.r.o., Animalco a.s. a CITUS s.r.o. Obchody probíhaly tak, že žalobce dostal zakázku od zadavatelů výrobních služeb, ti zajistili surovinu, která podle žalobce mohla být zajišťována přes koordinátora nákupu na polské straně nebo české straně. Před dodáním suroviny žalobce vystavil fakturu na zadavatele zvýšenou např. o 7 Kč na 1 kg masa za zpracování. Zadavatelé peníze zaplatili na účet žalobce, poté příslušné částky za dodávky žalobce vybral a zaplatil polským řidičům v hotovosti, jak je v Polsku běžné i dnes. Dopravu žalobce nezajišťoval. Žalobce dále uvedl, že měl dopředu informaci od zadavatele, kdy bude surovina dovezena, neboť do 48 hodin předem dodávku hlásil Státní veterinární správě. Dodavatele drůbežího masa využívali hlavně zadavatelé výrobních služeb, s nimiž žalobce jednal, kteří zajišťovali napřímo surovinu, množství i cenu na akce pro supermarkety a hypermarkety. Žalobce uvedl, že byl vždy v pozici výrobce pro zadavatele, a to dle jejich pokynů pokud jde o čas zakázky, množství a vyfakturovanou cenu (protokoly č.j. 2529641/15/3008-60561-701845 a č.j. 3031498/15/3008-65061-701845).

Dne 22.7.2015 správce daně vydal zajišťovací příkazy na DPH ve výši dle faktur přijatých za dodávky od jednotlivých výše uvedených dodavatelů s tím, že se v případě těchto dodávek jedná o nestandardní obchody, které vykazují znaky možného podvodu na DPH. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů odkázal na informace o

jednotlivých dodavatelích, které získal vyhledávací činností, z nichž vyplývá nekontaktnost některých dodavatelů pro správce daně (AGROTEK, s.r.o. v likvidaci, MEAT DISTRIBUTION s.r.o., ROSIDON s.r.o., AGRO – INVEST GROUP s.r.o., Celtic Sun s.r.o., NS retail s.r.o., z nichž AGROTEK, s.r.o. a ROSIDON s.r.o. měli sídlo na virtuální adrese). Dále správce daně zjistil, že dodavatel OBCHOD.CZ s.r.o. je veden v evidenci nespolehlivých plátců ve smyslu § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a pokud jde o MEAT DISTRIBUTION s.r.o., jednalo se v době dodávky o neplátce DPH.

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 nesplatné 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 stanovena, a existuje-li důvodná obava o její dobytost 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).

Nutno zdůraznit, že konečné vyhodnocení transakcí žalobce jako transakcí představujících zneužití práva či zatížených podvodem na DPH 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 s osmi dodavateli jako nestandardních, vykazujících znaky podvodu na DPH.

V míře odpovídající soudnímu přezkumu splnění první z podmínek pro aplikaci mimořádného institutu, kterým je zajištění daně, tedy k námitkám žalobce soud uvádí, že správcem daně popsané okolnosti týkající se jednotlivých dodávek masa z Polska od deklarovaných dodavatelů, které se netýkají pouze jejich nekontaktnosti či neplnění daňových povinností, nýbrž i způsobu sjednávání těchto dodávek a způsobu jejich placení v hotovosti polským řidičům, jsou dostatečné pro to, aby správce daně uskutečnění transakcí deklarovaným způsobem, a tím i nárok žalobce na odpočet DPH, zpochybnil. Pokud jde o podmínku pravděpodobnosti vzniku daňové povinnosti, je dále i po procesní stránce z daňového spisu a odůvodnění zajišťovacího příkazu 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 možnému stanovení, k čemuž v posuzovaném případě došlo.

IIIc. Obavy o budoucí dobytnost 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) nebo 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 odkázal na str. 2 až 9 zajišťovacích příkazů, kde jsou shrnuty správcem daně zjištěné skutečnosti týkající se dodávek drůbežího masa žalobci jednotlivými dodavateli, a dále potvrdil závěry správce daně, které dovodil ze zjištění týkajících se majetkové situace žalobce. Správce daně a žalovaný vyšli z toho, že jediným reálně postižitelným majetkem je zboží, kterým žalobce aktuálně disponoval. Podle žalovaného a správce daně v případě žalobce existovalo nebezpečí, že zboží bude obratem prodáno či odvezeno mimo dosah správce daně, což s ohledem majetkové poměry žalobce představovalo riziko, že DPH bude v době její vymahatelnosti nedobytná, případně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

Z odůvodnění zajišťovacích příkazů se k majetkové situaci žalobce dále podává, že předmětem podnikání žalobce je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, výroba ostatních potravinářských výrobků, zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb, řeznictví a uzenářství, skladování zboží a manipulace s nákladem. Žalobce měl v Mikulově dva samostatné závody – na zpracování drůbežího masa a na zpracování ryb. V roce 2014 zaměstnával celkem 72 zaměstnanců, k ekonomické činnosti používal tři bankovní účty, které byly pro správce daně zveřejněny a umožňovaly dálkový přístup. V daňovém přiznání za rok 2014 žalobce vykázal ztrátu ve výši 745 826 Kč, přičemž jeho čistý obrat činil 425 874 396 Kč se 72 zaměstnanci. Pokud jde o nemovitosti, které žalobce vlastnil, jejich zůstatková cena činila ke dni 31.12.2014 22 437 000 Kč u staveb a 2 004 000 Kč u pozemků. Dále žalobce vlastnil samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž zůstatková cena činila ke dni 31.12.2014 2 004 000 Kč. Hodnotu zásob žalobce vykázal ve výši 29 857 000 Kč. Správce daně dále zjistil, že na všech

nemovitých věcech žalobce vážnou zástavní práva „v řádu desítek milionů Kč“. V Rozvaze vykázal žalobce u krátkodobých pohledávek částku ve výši 15 925 000 Kč, u krátkodobých závazků částku ve výši 27 920 000 Kč. V položce dlouhodobé závazky vykázal částku ve výši 5 000 000 Kč a stav bankovních úvěrů a výpomocí ve výši 34 361 000 Kč. Žalobce vlastní dle registru vozidel celkem šest vozidel, k nimž správce daně uvedl, že mu není známo, v jakém technickém stavu jsou a jako mají hodnotu.

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. Ze zjištěné majetkové situace ani neplyne, že by žalobce byl subjektem, který je vůbec schopen v relativně krátkém čase výrazně omezit či ukončit své podnikatelské aktivity, které spočívaly v provozování dvou výrobních závodů na zpracování masa s cca 70 zaměstnanci. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a správce daně není zřejmé, zda se vůbec ekonomickou situací žalobce v tomto ohledu zabývali či zda se zabývali tím, zda žalobce je subjektem, který bude schopen splnit své závazky vůči státu i jiným šetrnějším způsobem, když se jedná o subjekt, který vlastní nemovitosti, automobily, zaměstnává značný počet pracovníků a lze předpokládat, že vykazuje i dlouhodobě konzistentní cash flow (tím se ostatně správce daně vůbec nezabýval). Pokud jde v této souvislosti o poukaz správce daně na neznámý stav automobilů, správce daně v průběhu daňové kontroly disponuje nástroji, jak hodnotu automobilů zjistit a přibližně odhadnout. Stejně tak nic nebránilo správci daně předeštit a zohlednit i platební historii žalobce co do splacení svých úvěrů a jejich stavu. 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. V tomto ohledu je nutné zcela odmítnout argument žalovaného, že plnění daňových povinností v minulosti je v tomto ohledu irelevantní. Je tomu podle zdejšího soudu právě naopak. „*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.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). 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 „rizikový“ subjekt z hlediska budoucí dobytnosti a úhrady daně proto, že může rychle prodat či vyvést zboží (maso a masné výrobky) mimo sféru správce daně. Správce daně přes několik měsíců probíhající daňovou kontrolu neuvedl žádnou indicii, proč by žalobce s tímto cílem měl postupovat, když naopak znehodnocení dodávek masa či jeho prodej v dražbě (pokud se v případě masa či masných výrobků v souladu se zákonem č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů, mohl vůbec uskutečnit – v tomto směru správce daně bližší informace neuvádí) se soudu jeví jako neracionální krok, neboť namísto toho žalobce mohl maso zpracovat či masné výrobky prodat a zvýšit tak příjem. Ostatně pokud jde o nakládání s dodávkami masa a vyřizování zakázek, mohl správce daně využít i institutu záznamní povinnosti ve smyslu § 97 daňového řádu.

Správce daně přitom nezjistil vyhledávací činností ani personální propojení žalobce se společnostmi vykazujícími znaky možného fiktivního jednání s cílem získat odpočet DPH, ani 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“ či společnosti, jež 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 nezpochybňoval, že by se v případě žalobce nejednalo o ekonomicky zdravý podnik. V tomto ohledu situace, kdy podnikající subjekt splácí úvěr zajištěný např. zástavními právy, není nijak výjimečná či nestandardní. 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 buď 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 náhradě nákladů řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit náhradu nákladů řízení žalobci.

Podle obsahu soudního spisu spočívají náklady v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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 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.

V Brně dne 18. října 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu