



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **WAY MORAVA, s. r. o.**, se sídlem Bohunická cesta 727/15, Moravany, zastoupená Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D. LL.M., advokátem se sídlem Panská 895/6, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 31 Af 22/2017-144,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 31 Af 22/2017-144, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov (dále jen „správce daně“) vydal dne 31. 1. 2017 celkem 17 zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), kterými žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za zdaňovací období srpen až prosinec 2013, leden, březen, květen, červen, září až prosinec 2014, únor, březen, květen a červen 2015, a to složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 22 351 497 Kč.

[2] V odůvodnění zajišťovacích příkazů správce daně konstatoval, že žalobkyně pořizuje od tuzemských dodavatelů zboží, které se nevztahuje k její oficiálně deklarované

ekonomické činnosti a které následně dodává do jiného členského státu Evropské unie. Z podkladů, které shromáždil při daňové kontrole, správce daně dovodil, že žalobkyně je vědomě zapojená do řetězce společností organizovaných pouze za účelem daňového podvodu na dani z přidané hodnoty, v němž plnila roli tzv. *brokera*, tj. čerpala odpočty na dani. Správce daně v rámci tohoto řetězce detekoval společnosti, které byly nekontaktní a které krátily daně (např. nehrazením vykázaných daňových povinností nebo fiktivním vykazováním přijatých zdanitelných plnění) a popsal, že žalobkyně zdanitelná plnění vykazovala na výstupu jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie a následně uplatňovala nárok na osvobození od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čímž významně snižovala vlastní vykázané daňové povinnosti. Žalobkyně o svém zapojení do podvodných řetězců podle správce daně věděla, neboť ji zastupuje stejná společnost, která zastupuje i část ostatních společností zapojených v řetězcích. Z informací od zahraničních daňových správ správce daně zjistil, že veškeré zboží bylo dodáno nekontaktním subjektům, které pořízení zboží nepřiznaly v daňových přiznáních a existuje tak důvodná pochybnost, zda žalobkyně pořízené zboží do jiného členského státu Evropské unie vůbec dodala. V podrobnostech o tom, jakým způsobem došlo ke krácení daně, správce daně odkázal na výsledek kontrolního zjištění č. j. 43493/17/2809-60562-503596.

[3] Obavy o dobytost daně správce daně odůvodnil ekonomickým stavem společnosti. Ze srovnání aktiv a pasiv žalobkyně a z provedené finanční analýzy zjistil, že žalobkyně vykazuje již kritickou míru zadluženosti, neboť její podnikání je z 69 % financováno z cizích zdrojů, přičemž tento způsob financování má od roku 2013 vzestupný trend. Takto vysoká zadluženost zvyšuje riziko finanční nestability žalobkyně a podstatně snižuje její schopnost hradit své závazky. Tuto obavu pak podle správce daně umocňuje i skutečnost, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a jejím jediným majetkem, který lze v souvislosti s budoucí úhradou dosud nestanovené daně brát v potaz, jsou zásoby a samostatné hmotné movité věci, které lze snadno převést na třetí osobu, a to i účelově zpětně. Pouze zhruba 30 % majetku žalobkyně financuje z vlastních zdrojů. Výsledky hospodaření i při postupném zvyšování obrátu ze 110 mil. Kč na 150 mil. Kč dosahují v účetním období roku 2015 opakovaně hodnoty okolo 3 mil. Kč. U žalobkyně tedy dochází k dlouhodobému snižování rentability tržeb a nelze proto předpokládat úhradu daně z výnosů její činnosti.

[4] Dále správce daně odůvodnil své obavy vědomou účastí žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyně sice disponuje majetkem, jehož hodnota je vyšší než celková dosud nestanovená daň. Účast žalobkyně na daňovém podvodu a skutečnost, že žalobkyně ani v průběhu daňové kontroly neplnila své povinnosti nepeněžitě povahy (na výzvu nepředložila daňové doklady), však zvyšuje riziko, že žalobkyně nebude chtít tento majetek použít na dobrovolnou úhradu daně.

[5] K odůvodnění obavě pak podle správce daně vede i zjištění o osobě jednatele žalobkyně – Ing. Miroslavu Strýčkovi. Správce daně z obchodního rejstříku zjistil, že tento jednatel byl třetinovým vlastníkem společnosti STAVEBNÍ STROJE MORAVA, s. r. o., a to po celou dobu existence této společnosti, a že v době od 16. 7. 2001 do 30. 11. 2001 byl rovněž jejím jednatelem. U této společnosti byla dne 6. 12. 2004 nařízena soudní exekuce, přičemž 19. 10. 2005 vstoupila společnost do konkurzu, který byl pro nedostatek majetku

pokračování

zrušen dne 17. 10. 2006. Z tohoto zjištění správce daně dovodil, že jednatel žalobkyně byl společníkem společnosti, která podle názvu i předmětu činnosti vyvíjela obdobnou podnikatelskou činnost jako žalobkyně a že tato společnost nebyla schopna hradit své závazky formou exekuce ani konkurzu, což přispívá k obavě o budoucí dobytost dosud nestanovené daně.

[6] Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům podala odvolání, které žalovaný zamítl a vydané zajišťovací příkazy potvrdil rozhodnutím ze dne 2. 3. 2017, č. j. 8861/17/5100-41453-712140. V odůvodnění uvedl, že přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně vyplynula z provedené daňové kontroly, při níž správce daně zjistil účast žalobkyně v řetězci podvodných transakcí, jejichž účelem bylo neodvedení daně z přidané hodnoty nárokové žalobkyní, přičemž tato účast spolu s dalšími indiciemi rovněž vyvolává obavu, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vymáhání bude obtížné. Žalobkyně sice disponuje majetkem, jehož výše přesahuje výši celkové dosud nestanovené daně, nesoučinnost žalobkyně se správcem daně při daňové kontrole a ekonomická situace žalobkyně, která není s ohledem na její kritickou zadluženost dobrá, však spolu s účastí na daňovém podvodu zakládají důvodnou obavu, že se žalobkyně pokusí úhradě dosud nestanovené daně vyhnout. Ohledně finanční nestability žalovaný odkázal na finanční analýzu provedenou správcem daně. Konstatoval také, že odvolací námitka žalobkyně, že správce daně opomenul uvést skutečnosti hovořící v její prospěch, je popřena jednak nesoučinností žalobkyně se správcem daně při daňové kontrole a jednak jeho zjištěním, že dlouhodobě neodvádí daň z přidané hodnoty v zákonné výši. Neexistenci daňových nedoplatků proto podle žalovaného nelze považovat za výhodu u subjektu, který je vědomě zapojen do krácení daně v rámci podvodného řetězce, čímž snižuje svoji daňovou povinnost a snižuje tím i možnost vzniku případného nedoplatku. Na závěr žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, ve věci *DC Metalux*, a uvedl, že správce daně nebyl povinen hodnotit, zda jsou zajišťovací příkazy pro žalobkyni likvidační, neboť podmínkou pro jejich vydání je pouze přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obava o její dobytost.

[7] Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného spolu se zajišťovacími příkazy zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly splněny všechny podmínky, neboť absentovala odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná.

[8] K tomu v odůvodnění uvedl, že žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů disponovala majetkem k úhradě všech svých závazků včetně zajištěné daně, byť se jednalo o majetek velmi likvidní a o zásoby. Z tabulky označené jako *Rentabilita tržeb* krajský soud dovodil, že žalobkyně byla v rozhodné době fungující společností a dosahovala zisku. Žádná ze skutečností zjištěných správcem daně podle krajského soudu nevede k závěru, že by se žalobkyně snažila utlumovat svoji činnost či by se zbavovala majetku a nebyla tedy namísto obava správce daně, že by v budoucnu mohlo dojít ke krácení daně.

[9] Krajský soud dále poznamenal, že rozhodnutí žalovaného neobsahuje žádné smysluplné vyjádření k odvolacím námitkám o budoucí dobytosti daně (zpochybnění

závěru o nedobré ekonomické situaci žalobkyně, absence snahy žalobkyně vyvádět aktiva mimo dosah správce daně) a likvidačnímu charakteru zajišťovacích příkazů. Žalovaný se podle krajského soudu nijak nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že hodnocení míry zadluženosti je ryze subjektivní a že žalobkyně řádně plní své závazky, a to i vůči správci daně. Krajský soud poukázal také na to, že běžná likvidita po celou zjišťovanou dobu přesahuje kritéria doporučená správcem daně. Reálně jediné kritérium, které by podle krajského soudu mohlo svědčit o nedostatečné likviditě žalobkyně, je kritérium okamžité likvidity. To je však stabilní po celou sledovanou dobu. Správce daně nehodnotil to, zda žalobkyně skutečně své závazky nehradí. Úvahy správce daně ohledně likvidity jsou zcela obecné bez reálného hodnocení podnikání žalobkyně. Správce daně klade žalobkyni k tíži, že nevlastní nemovitý majetek, aniž by vysvětlil, proč by jej žalobkyně měla ke svému podnikání vůbec potřebovat a proč by jeho absence měla ve sledovaném období ohrožovat její schopnost zaplatit daň, jestliže do té doby žalobkyně své daňové povinnosti řádně plnila. Absence těchto úvah zakládá podle krajského soudu nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[10] Stejně tak má krajský soud za to, že se žalovaný zcela formálně zabýval i otázkou likvidačního charakteru zajišťovacích příkazů. Žalovaný se ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou, zda je zajišťovací příkaz vhodným nástrojem pro výběr daně. Z provedené analýzy je přitom podle krajského soudu zřejmé, že žalobkyně nebude schopna v krátké době uhradit zajišťovanou daň. Zároveň je z ní však zřejmé i to, že žalobkyně je společnost s dostatečným majetkem k budoucí úhradě daně. Správce daně tak zvolil uložení takové povinnosti, o které musel vědět, že ji žalobkyně nebude schopna splnit a žalovaný volbu takového prostředku bez bližšího zhodnocení akceptoval. Postup správce daně bez bližšího zdůvodnění tak podle krajského soudu selhává již v prvním kroku testu proporcionality, jelikož zamýšlený zásah nepovede k jeho cíli.

[11] K naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně krajský soud uvedl, že důvody pro tento závěr jsou jasně uvedeny ve výsledku kontrolního zjištění, se kterým byla žalobkyně seznámena na ústním jednání před vydáním zajišťovacích příkazů. Jelikož se jedná o závěrečnou fázi daňové kontroly, dovodil krajský soud, že seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena. Pokud jde o vznik hrozícího úpadku, ten nejde bezprostředně na vrub jednatele žalobkyně a insolvence společnosti STAVEBNÍ STROJE MORAVA, s. r. o., ale nemožnosti hradit závazky v důsledku vydání zajišťovacích příkazů. Tyto skutečnosti podle krajského soudu nemají vliv na splnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, jakkoli však jistě mají vliv na hodnocení obavy o budoucí dobytost daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Napadený rozsudek je podle stěžovatele nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť krajský soud některé aspekty hodnotil zcela nelogicky ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně, byť se

pokračování

v zajišťovacích příkazech uvádí, že tyto aspekty se vztahují k obavě o budoucí dobytnost daně.

[13] Stěžovatel se také domnívá, že v předložené věci existovaly odůvodněné obavy o nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně a že tak byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně totiž v době jejich vydání nedisponovala takovým majetkem, kterým by mohl správce daně uspokojit daňovou pohledávku. Míra zadluženosti žalobkyně dosahovala hodnoty 69 %, čímž se zvýšilo riziko finanční nestability a současně snížila schopnost hradit a uspokojit své závazky do budoucna. Majetkem žalobkyně byla v době vydání zajišťovacích příkazů pouze likvidní aktiva – zásoby a vozidla. Tato aktiva však lze okamžitě převést na třetí osobu. Žalobkyně sice tvrzení správce daně i stěžovatele ohledně její ekonomické situace popírá, sama však svoje majetkové poměry nespecifikuje a nerozvádí. Obavu o budoucí vymahatelnost daně navíc umocňovalo zjištění, že žalobkyně byla vědomě zapojena do řetězců podvodných transakcí, jejichž účelem bylo neodvedení daně z přidané hodnoty.

[14] Stěžovatel dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, ve věci *CZT a. s.*, z něhož vyplývá, že je z logiky věci přípustné vydat zjišťovací příkaz ze situace, kdy daňový subjekt v době vydání zajišťovacího příkazu sice disponuje nezbytnými prostředky či jejich podstatnou částí, avšak existují obavy, že v budoucnu je již mít nebude. Pro posouzení majetkové dostatečnosti a tedy případné obavy o budoucí dobytnost daně je tedy podle stěžovatelky stěžejní charakter příslušného majetku, tj. jeho složení a především kvalita.

[15] Krajský soud pominul zásadní skutečnost, že jednatel stěžovatelky figuroval dříve jako jednatel a společník u jiné společnosti, při jejímž řízení nehradil závazky, což vedlo k exekucím a ke konkurzu společnosti. Tato společnost přitom měla stejný předmět podnikání, a proto existoval silný důvod nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, což se i následně v rámci odvolacího řízení potvrdilo, neboť u stěžovatelky bylo zahájeno insolvenční řízení. Tento aspekt přitom krajský soud hodnotil nelogicky ve vztahu k budoucímu stanovení daně, což činí jeho rozsudek vnitřně rozporným a tudíž nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost. V zajišťovacích příkazech i v rozhodnutí o odvolání je tato skutečnost výslovně vázána na obavu o budoucí dobytnost daně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že hrozba insolvence patří mezi silné důvody, které nasvědčují pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, stejně jako je tomu u zbavování se majetku či významného útlumu podnikání. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 4. 2019, č. j. 6 Afs 343/2018-57, ve věci *IRON HOUSES s. r. o.*, potvrdil, že obava o budoucí dobytnost daně může být založena i na dřívějším chování jiné společnosti, která má obdobné personální složení jako daňový subjekt, kterému je adresován zajišťovací příkaz.

[16] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s krajským soudem, že se v rozhodnutí o odvolání nevypořádal s námitkou týkající se volby řešení budoucí úhrady daně. Takovou námitkou se totiž v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu nebyl povinen zabývat, neboť žalobkyně tuto skutečnost ve svém odvolání nenamítla, pouze obecně poukázala na plnění svých povinností a možné úhrady v budoucnu. Pokud se tedy žalobkyně k možné úhradě daně v budoucnu nijak blíže nevyjádřila, nebyl stěžovatel povinen navrhnout jí v rámci

rozhodnutí o odvolání volbu řešení budoucí úhrady. Pokud má přezkum v odvolacím řízení probíhat v mezích odvolacích námitek, nelze důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem. Odvolací orgán nemůže předjímat, co bylo obsahem obecných námitek účastníka řízení. Správce daně své úvahy o oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů uvedl jasně a srozumitelně v odůvodnění těchto příkazů a žalobkyni tak nic nebránilo, aby tyto úvahy konkrétním způsobem rozporovala.

[17] Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením krajského soudu, že jeho rozhodnutí neobsahuje žádné smysluplné vyjádření ohledně obavy o budoucí dobytnost daně a že hodnocení likvidity žalobkyně v zajišťovacích příkazech působí namísto seriózní analýzy jejího podnikání jako hledání důvodů pro podporu vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud podle stěžovatele podsouvá žalobkyni tvrzení, které ve svém odvolání vůbec neuvedla. Svým strohým tvrzením žalobkyně pouze nekonkrétně zpochybnila vydání zajišťovacích příkazů a namítla jejich likvidační charakter. Samotné hodnocení likvidity v zajišťovacích příkazech tedy žalobkyně v odvolání nezpochybnila. Stěžovatelka proto nebyla povinna provádět detailnější rozbor zhodnocení analýzy podnikání žalobkyně, neboť provedenou finanční a majetkovou analýzu považovala za dostatečnou.

[18] Absence nemovitého majetku sama o sobě není důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, ale právě tento majetek dlouhodobějšího charakteru by spolu s ostatním majetkem žalobkyně mohl působit daleko přesvědčivěji k zajištění plnění budoucích závazků vůči správci daně a rovněž by mu umožnil volit i jiný mírnější postup řešení (např. zřízení zástavního práva). Správní orgány absenci tohoto majetku nehodnotily v souvislosti s potřebou tohoto majetku pro účely podnikatelské činnosti, ale v souvislosti s výší a složením majetku ve vazbě na obavu o budoucí dobytnost daně.

[19] Stěžovatel se domnívá, že správce daně v zajišťovacích příkazech popsal jednoznačné skutečnosti, které vzbuzují podezření ohledně ohrožení budoucí úhrady daně. Žalobkyně se účastnila obchodních transakcí zasazených daňovým podvodem, což je i podle krajského soudu silným indikátorem, že daň bude v budoucnu stanovena. O nedobytnosti daně pak dále svědčila neexistence relevantního nemovitého majetku, vysoká zadluženost žalobkyně, personální propojenost a hrozba insolvence.

[20] Žalobkyně ve svém vyjádření Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby kasační stížnost zamítl. Má za to, že v předložené věci nebyla splněna druhá podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů – odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná či bude její vymožení spojeno se značnými obtížemi. Žalobkyně poukázala na stěžovatelovy argumenty, že zajišťovací příkazy byly vydány v běžném režimu (se splatností 3 pracovních dnů) a že žalobkyně sama podala insolvenční návrh ještě před skončením odvolacího řízení a tím jen potvrdila jeho obavy. Tyto argumenty žalobkyně označila za absurdní, neboť lhůta 3 pracovních dnů nemůže stačit k okamžité úhradě určené částky a situace se tak nijak výrazně nelišila od okamžité splatnosti. Ke stavu úpadku žalobkyně došlo formou insolventnosti a nikoliv předlužením, neboť žalobkyně nebyla schopna okamžitě hradit své splatné závazky. Podání insolvenčního návrhu proto bylo jen nevyhnutelným důsledkem vydání zajišťovacích příkazů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v mezích uplatněných důvodů; vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přitom neshledal (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Před posouzením kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za vhodné nejprve shrnout východiska, ke kterým při posuzování zajišťovacích příkazů dospěl ve své judikatuře.

[24] Podmínky, za kterých je správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz, stanoví § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Podle tohoto ustanovení platí, že, „[j]e-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.“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, ve věci ČOV Český Krumlov, označil zajišťovací příkaz za rozhodnutí, které má pouze předběžný a dočasný charakter a dodal, že správce daně při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Správce daně proto může zajišťovací příkaz vydat, jestliže zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně a jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Naplnění těchto podmínek je jednak pojistkou proti hroziící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů a jednak projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva těchto subjektů. Soudy tak při svém následném přezkumu ověřují pouze to, zda správní orgány, tj. správce daně v zajišťovacím příkazu a žalovaný v rámci odvolání, identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou podmínek (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, ve věci ABK – Pardubice).

[25] Existenci odůvodněné obavy lze založit pouze na konkrétních poměrech daňového subjektu, které se musí vztahovat k výši dosud nestanovené daně. Nemusí přitom jít pouze o tak zásadní situace, jakými jsou hrozba insolvence, zbavování se majetku nebo činění účelových kroků, které mohou podstatně ztížit nebo mařit budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i tehdy, jestliže indicie nižší intenzity nasvědčují nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která s ohledem na výši dosud nestanovené daně vyvolá obavu o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ve věci SLOVLIKER ČR). To však neznamená, že by soudy za účelem ověření odůvodněnosti této obavy měly detailně přepočítávat ukazatele ekonomické a finanční situace daňových subjektů (srov. rozsudek NSS vydaný ve věci ABK – Pardubice). Nejedná se totiž o prokazování skutkového stavu, ale o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují obavě o budoucí vybrání daně (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-50, vydaný ve věci MPM Invest).

[26] Obavu o budoucí vybrání daně však nelze spojovat výhradně s nedobrou ekonomickou situací daňového subjektu. Nejvyšší správní soud ve věci MPM Invest označil

za indicie vedoucí k obavě o budoucí dobytost daně také nesoučinnost daňového subjektu při vyhledávací činnosti správce daně, neobvyklý předmět obchodů, podezření na vědomou účast daňového subjektu v podvodném řetězci, neexistenci písemné smlouvy při realizaci obchodních případů v objemu mnoha milionů korun či neoznámení všech bankovních účtů daňového subjektu. Zdůraznil přitom, že ani skutečnost, že daňový subjekt byl následně schopen uhradit vydané zajišťovací příkazy, neprokazuje, že nebyly dány důvody pro jejich vydání, neboť opačný výklad by znamenal, že zajišťovací příkaz lze vydat jen tehdy, je-li daňový subjekt již v tak špatné ekonomické situaci, že není s to požadovanou částku uhradit. Podezření na vědomou účast daňového subjektu v podvodném řetězci označil Nejvyšší správní soud za nespornou indicii vedoucí jak k přiměřené pravděpodobnosti budoucího vyměření, tak k obavě o dobytost daně i ve věcech *ABK – Pardubice*, nebo v rozsudcích ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, ve věci *Pneu servis Internacional*, ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, ve věci *Škuta* či ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, ve věci *FRIGOPRIMA*.

[27] Uvedené závěry dopadají i na předloženou věc, neboť Nejvyšší správní soud neshledal potřebu se od nich odchýlit. Na jejich podkladě proto přistoupil k posouzení kasačních námitek.

[28] Stěžovatel krajskému soudu předně vytýká, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Za nesrozumitelná rozhodnutí judikatura Nejvyššího správního soudu považuje takové rozhodnutí, které postrádá základní náležitosti a nelze z něj zjistit, o jaké věci soud rozhodoval a jak rozhodl, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním nebo v němž soud nad rámec své úřední povinnosti posuzuje správní rozhodnutí z jiných než žalobních důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost způsobuje rovněž i absence právních závěrů, které vyplývají z rozhodných skutkových okolností (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78). Z judikatury Nejvyššího správního soudu však současně vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí je dána pouze tam, kde určité rozhodnutí opravdu nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Je-li to však i jen ve vztahu k části důvodu přezkoumávaného rozhodnutí možné, má přezkumný orgán povinnost postupovat tak, aby se v co největší možné míře zabýval podstatou těch skutkových a právních otázek, kterými se orgán, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74).

[29] Stěžovatel spatřuje nesrozumitelnost napadeného rozsudku ve skutečnosti, že krajský soud při hodnocení rizika nedobytnosti daně zcela pominul hrozbu úpadku žalobkyně a personální propojení jejího jednatele se společností STAVEBNÍ STROJE MORAVA, s. r. o., která neplněním svých povinností skončila v konkursu. Tyto okolnosti krajský soud hodnotil pouze z hlediska pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu a dospěl k závěru, že vznik hrozícího úpadku žalobkyně nejde bezprostředně na vrub tohoto jednatele a společnosti STAVEBNÍ STROJE MORAVA, s. r. o., ale že je důsledkem nemožnosti hradit závazky z důvodu vydání zajišťovacích příkazů. Personální propojení jednatele žalobkyně s touto společností a hrozící úpadek pak podle krajského

pokračování

soudu nemají vliv na splnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, přestože jistě mají vliv na hodnocení obavy o budoucí dobytost daně.

[30] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že napadený rozsudek je v této části nesrozumitelný. Ačkoli totiž krajský soud dospěl k závěru, že personální propojení a hrozící úpadek mají vliv na dobytost v budoucnu stanovené daně, míru jejich vlivu na naplnění této podmínky ve svém v rozsudku vůbec nezhodnotil a není tak zřejmé, proč přes vyslovený závěr krajského soudu uvedené okolnosti podmínku obavy z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně nenaplnily.

[31] Tato skutečnost však nebrání Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumat ostatní kasační námitky, neboť personální propojení daňového subjektu s jinou společností, která neplnila své závazky, ani hrozba insolvence samy o sobě automaticky neodůvodňují vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud založil své rozhodnutí na závěru, že zpracovaná finanční analýza ekonomického stavu žalobkyně není zdrojem dostatečných obav o dobytost daně, neboť zajišťovací příkazy ani rozhodnutí stěžovatele neobsahují úvahu nad volbou řešení budoucí úhrady daně jinými prostředky daňového řádu, přestože z finanční analýzy vyplývá, že žalobkyně by při hodnocení běžné likvidity byla schopna předpokládanou daň uhradit.

[32] S tím však stěžovatel nesouhlasí a v kasační stížnosti namítá, že obavu o budoucí vymahatelnost daně nezaložil pouze na zpracované finanční analýze, ale že ji mimo jiné umocňovala i skutečnost, že se žalobkyně vědomě účastnila obchodních transakcí zatížených daňovým podvodem.

[33] Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, indicie vedoucí k podezření, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, mohou být důvodem k zajištění dosud nestanovené daně vydáním zajišťovacího příkazu. Tato skutečnost totiž bez ohledu na dobrou víru daňového subjektu zakládá přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu vyměřena. Nejvyšší správní soud ve věci *FRIGOPRIMA*, na který krajský soud v napadeném rozsudku odkázal, ale také upozornil, že zavinění daňového subjektu přesto není irelevantní okolností a uvedl, že nevědomá účast na podvodném řetězci zpravidla odůvodní podmínku budoucího stanovení daně a nikoli obavu o její dobytost, ovšem indicie svědčící vědomému zapojení do podvodu již odůvodní nejen pravděpodobnost budoucího vyměření daně, ale i obavu o její vymahatelnost.

[34] Správce daně ve svých příkazech odkazem na výsledek kontrolního zjištění vysvětlil, proč má podezření, že se žalobkyně vědomě účastnila obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. V jednotlivých řetězcích identifikoval subjekty, které plnily roli tzv. *missing tradera*, jenž neodvedl daň a následně se stal nekontaktním (zde např. Professional Marketing s. r. o., HLEDONEX s. r. o. TURNUS s. r. o. nebo Herkules Trading s. r. o.), dále subjekty, které vystupovaly v pozici *buffera*, jenž svou účastí pomáhá znepřehlednit tok obchodních transakcí (zde např. Verena Trade s. r. o., Ponshop s. r. o., Control Point s. r. o., SULTIA s. r. o., CORNIX INVEST s. r. o., Arewa Consulting & Partners s. r. o., VAPEE Morava s. r. o.), přičemž uvedl, že žalobkyně ve všech těchto řetězcích plnila roli tzv. *brokera*, čerpajícího nárok na odpočet *missing*

traderem neuhrazené daně. Vědomou účast správce daně odůvodnil nestandardním zbožím, s nímž žalobkyně běžně neobchoduje, mnohamilionovými nákupy a prodeji, které žalobkyně měla realizovat v rozporu se svým chováním při běžné obchodní činnosti bez záruky a bez písemných smluv, což není podle správce daně při takto objemných obchodních stycích obvyklé (zejména, jsou-li předmětem obchodu domácí spotřebiče), absencí oficiální nabídky nestandardního zboží na internetových stránkách žalobkyně, pozdním a dílčím hrazením přijatých faktur, nepojištěnou přepravou zboží v mnohamilionové hodnotě prostřednictvím jiné společnosti, než kterou žalobkyně využívá pro svojí běžnou ekonomickou činnost, CMR listy, podle kterých mělo být zboží přepravováno ze skladovacích prostor Věrovany, přestože podle tvrzení žalobkyně bylo veškeré zboží uskladněno ve skladech v Olomouci na adrese Dolní Hejčinská, zastoupením žalobkyně společností REYNA s. r. o., za kterou jedná Ing. Z. Z., který současně vystupuje i za část ostatních společností zapojených v detekovaných podvodných řetězcích (např. za společnosti Professional Marketing s. r. o., Verena Trade s. r. o., Ponshop s. r. o., Control Point s. r. o.) a nesoučinností žalobkyně při daňové kontrole.

[35] Nejvyšší správní soud má za to, že všechny tyto indicie (zejména iracionální chování žalobkyně při realizaci těchto obchodů, personální propojenost žalobkyně s ostatními články v řetězci prostřednictvím společnosti REYNA s. r. o. a nesoučinnost žalobkyně se správcem daně, jež nasvědčuje její snaze podvod zakrýt) ve vzájemné souvislosti vedou k závěru, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci věděla. Tato okolnost proto významně přispívá nejen k přiměřené pravděpodobnosti budoucího vyměření daně, ale i k obavě, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Nelze totiž dost dobře očekávat, že žalobkyně, která se vědomě účastní podvodu na DPH a při daňové kontrole nespolupracuje, vyměřenou daň dobrovolně uhradí. Tato okolnost pak rovněž ovlivňuje rozsah, v jakém je správce daně, resp. stěžovatel povinen se zabývat volbou řešení budoucí úhrady daně. Správce daně v zajišťovacích příkazech přesvědčivě popsal indicie vedoucí k závěru o vědomé účasti žalobkyně v podvodném řetězci, a tím proto rovněž implicitně vypořádal tvrzenou možnost nahrazení zajišťovacích příkazů jinými prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80, ve věci *BALKANCAR CZ s. r. o.*). Závěr krajského soudu o tom, že se správní orgány touto úvahou nezabývaly, přestože měly, tak není správný, neboť tato úvaha byla vzhledem k vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu bezpředmětná.

[36] Stejně bezpředmětná je za těchto okolností i úvaha nad tím, zda zajišťovací příkazy jsou pro žalobkyni likvidační, neboť požadavky proporcionality reflektuje sám daňový řád zakotvením podmínek, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat. Indicie, které správce daně shromáždil, nasvědčují jak přiměřené pravděpodobnosti budoucího vyměření daně, tak i obavě o její dobytnost, a proto ani fatální důsledky, které mohou zajišťovací příkazy pro existenci žalobkyně mít, nemohou způsobit nezákonnost vydaných zajišťovacích příkazů.

[37] Samotnou finanční analýzu považuje Nejvyšší správní soud za dostatečnou indicii, jež ve spojení s ostatními okolnostmi podporuje obavu o dobytnost daně. Na rozdíl od krajského soudu má totiž Nejvyšší správní soud za to, že při vydávání zajišťovacích příkazů nelze po správci daně ani po stěžovateli požadovat, aby prováděli detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku žalobkyně (srov. výše uvedenou judikaturu). Jak

pokračování

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zdůraznil, předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu je pouze otázka odůvodněných obav správce daně založených na informacích, které má v daný moment k dispozici. Zpracovaná finanční analýza přesvědčivě podporuje obavy správce daně, neboť z ní vyplývá, že žalobkyně nevlastní žádné nemovitosti a že tedy jediným dostatečným zdrojem pro budoucí úhradu dosud nestanovené daně je pouze hmotný movitý majetek, jehož hlavní část tvoří zásoby. Z finanční analýzy rovněž vyplývá, že žalobkyně dosahuje vysoké míry zadluženosti. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že majetek žalobkyně neposkytuje dostatečnou záruku, že daň bude v době její vymahatelnosti dobytá, neboť jde o majetek, který lze snadno převést na třetí osobu, přičemž od žalobkyně nelze s ohledem na její vědomé zapojení do karuselových podvodů očekávat, že bude chtít vyměřenou daň dobrovolně uhradit. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, proč by za těchto okolností bylo nezbytné, aby se stěžovatel a potažmo správce daně zabýval otázkou, zda žalobkyně skutečně své závazky nehradí a zda ke svému podnikání nutně potřebuje vlastnit nemovitý majetek. Tyto požadavky krajského soudu jsou s ohledem na charakter zajišťovacího řízení a zjištěná rizika nadbytečné.

[38] Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že daňové orgány v předložené věci dostaly požadavkům daňového řádu, neboť přiměřenou pravděpodobnost budoucího vyměření daně přesvědčivě založily na vědomé účasti žalobkyně v podvodném řetězci, z čehož pak stejně přesvědčivě vyvodily obavu o budoucí dobytost daně, již podpořily úvahami o nedobré ekonomické situaci žalobkyně, personálním propojením žalobkyně se společnostmi, která pro neplnění svých závazků skončila v konkurzu, a hrozbou insolvence. Přestože krajský soud dospěl k závěru, že toto personální propojení i hrozba insolvence ovlivňují obavu o dobytost daně, v odůvodnění svého rozsudku nevysvětlil, proč tyto indicie obavu správce daně nenaplnily. Tím své rozhodnutí zatížil vadou řízení, neboť z něj není patrné, jak o těchto okolnostech vlastně uvažil. Navzdory této vadě však rozhodnutí jako celek bylo přezkoumatelné, neobstojí však pro nesprávné právní hodnocení věci z důvodů výše uvedených. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

[39] Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona), že vydané zajišťovací příkazy i rozhodnutí stěžovatele jsou zákonné.

[40] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. srpna 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín

předseda senátu