

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **LIJA a. s.,** se sídlem U staré pošty 54, Frýdek – Místek, zast. JUDr. Radimem Bartoněm, advokátem, se sídlem Kutuzovova 547/13, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2017, č. j. 22 Af 41/2015 – 65,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2017, č. j. 22 Af 41/2015 – 65, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2015, č. j. 13849/15/5100-41453 – 706611 **se ruší.**

III. Zajišťovací příkazy ze dne 9. 3. 2015, č. j. 802387/15/3207-80541-807681, č. j. 803185/15/3207-80541-807681, č. j. 807852/15/3207-80541-807681, č. j. 808262/15/3207-80541-807681, č. j. 804840/15/3207-80541-807681, č. j. 805414/15/3207-80541-807681 a č. j. 808949/15/3207-80541-807681 **se ruší.**

IV. Žalovaný **je povinen** uhradit náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 10 200 Kč; tuto částku je povinen uhradit k rukám advokáta JUDr. Radima Bartoně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

V. Žalobci **se vrací** 5000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost. Uvedená částka mu bude vrácena do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku z účtu Nejvyššího správního soudu.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2015, č. j. 13849/15/5100-41453-706611; tímto byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti zajišťovacím příkazům, jimiž byla zajištěna dosud nestanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až říjen 2013 v souhrnné výši 114 540 611 Kč.

[2] Správce daně zahájil dne 10. 3. 2015 u stěžovatele daňovou kontrolu; v jejím průběhu dospěl k závěru, že stěžovateli bude za kontrolovaná období duben – říjen 2013 dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 114 540 611 Kč; v průběhu kontroly byly dle správce daně dostatečně identifikovány řetězce obchodních korporací zapojených do obchodu s neželeznými kovy či výrobky z nich; současně byly zjištěny okolnosti, z nichž správce daně dovodil, že bude na místě stěžovateli doměřit daň odpovídající neoprávněně uplatněným odpočtům DPH vznikajícím z přijatých zdanitelných plnění v rámci podvodných řetězců; k zajištění této daně vydal správce daně zajišťovací příkazy; současně dovodil i nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a proto vydal zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností. Zajišťovací příkazy stěžovatel napadl odvoláními, která žalovaný zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Co se týče neodůvodněné obavy stran dobytnosti daně, žalovaný poukázal na skutková zjištění správce daně a poukázal především na podklady poskytnuté Policií ČR a podklady získané vlastní činností; konstatoval, že účast stěžovatele v řetězci plyne z vyhodnocení a analýzy všech získaných podkladů, správce daně podrobně popsal oběh zboží od prvotního dodavatele (výrobce) až po stěžovatele. K námitce nepřiměřenosti výše zajišťované daně žalovaný uvedl, že výši zajišťované daně určuje správce daně dle vlastních pomůcek; v daném případě byla výše daně stanovena ve výši uplatněného nároku na odpočet z přijatých plnění od obchodní společnosti EXEMPO, s. r. o. Praha, u kterých s největší pravděpodobností vše nasvědčuje tomu, že se stěžovatel stal článkem řetězce obchodování, který je zasažen podvodem; správce daně při vydání zajišťovacích příkazů činil toliko kvalifikovaný odhad budoucí daňové povinnosti a žalovaný výši zajištěné daně považuje za adekvátní a opodstatněnou. Co se týče důvodnosti postupu dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, žalovaný konstatoval, že za zásadní považuje to, že nemovité věci ve vlastnictví stěžovatele jsou zatíženy zástavním právem banky v nominální hodnotě jistiny 100 000 000 Kč a nelze tedy očekávat, že by bylo možné provést exekuci prodejem nemovitých věcí stěžovatele s uspokojením byť jen částečně; ostatní prostředky (movité věci, finanční prostředky na bankovních účtech, zásoby, pohledávky) je dle žalovaného možné v relativně krátkém čase převést na jinou osobu, čímž by bylo zmařeno dosažení účelu zajišťovacích příkazů. Dle žalovaného rovněž skutková zjištění zakládající odůvodněnou obavu dle § 167 odst. 1 daňového řádu, které správce daně popsal, mají význam i z hlediska výše zajištěné částky i z hlediska aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. K námitce stěžovatele, že si plní své daňové povinnosti řádně, žalovaný konstatoval, že ani tehdy, pokud tomu tak je, nezakládá to žádné preferenční zacházení ze strany správce daně; řádné plnění daňové povinnosti samo o sobě nemůže zabránit vzniku obav správce daně o budoucí úhradu dosud nestanovené daně. Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, kterou krajský soud zamítl.

[3] V žalobě stěžovatel především namítl, že ze správního spisu ani z rozhodnutí žalovaného nevyplývá žádná konkrétní odůvodněná obava svědčící o tom, že daň bude nedobytná nebo bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Dle žalovaného skutečnostmi tuto obavu zakládajícími mají být obecně podklady Policie ČR a podklady získané vlastní činností správce daně, včetně místního šetření provedeného u dopravce Beskyd Cargo s. r. o. - žádné konkrétní skutečnosti žalovaný však nezmiňuje. Správce daně naopak spatřuje tuto obavu v tom, že stěžovatel by mohl být účasten podvodu na dani z přidané hodnoty - tento závěr je však předčasný a zcela neodůvodněný. Stěžovatel poukazuje na to, že dle správce daně u sporných a neobvyklých obchodů byla společnost EXEMPO s. r. o Praha; u této společnosti si stěžovatel vyžádal a pravidelně nechával aktualizovat potvrzení správce daně, že tento subjekt nemá daňové nedoplatky, pravidelně ověřoval informace v databázi ministerstva financí, ověřoval zveřejněné účty i to, zda se jedná o spolehlivého plátce; ještě několik dní před podáním žaloby dne 9. 6. 2015 vykazovala databáze u tohoto dodavatele stejné bankovní účty, na kterých probíhal platební styk v rozhodném období a současně údaj, že se nejedná o nespolehlivého plátce. Stěžovatel dále poukázal na to, že se cíleně ani nezbavoval majetku ani jej neskrýval, nezkresloval údaje o něm ani neprováděl převody do zahraničí. Namítl, že není jasné, jaký vliv na případnou nedobytnost daně má pouhá okolnost, že možná je zapojen do obchodů, které mohou být předmětem podvodu na DPH, aniž by se v jeho majetkové sféře, v jeho kázni či běžné podnikatelské činnosti udály jakékoli zásadní změny či se k nim mělo alespoň schylovat a dalo by se usuzovat na eventuální obtíže s výběrem daně. Správce daně dle stěžovatele zcela nepřípustně klade rovnítko mezi výší daně, nadto pouze předpokládanou, a samotnou obavu z jejího vybrání; upozornil na to, že jeho odvody za posledních 6 měsíců předcházejících zásahu správce daně činily na dani z přidané hodnoty desítky milionů korun, na zálohách daně z příjmů právnických osob to bylo od září 2014 dalších více než 5 mil korun, přičemž právě dne 9. 3. 2015, v den zásahu, realizoval ještě stěžovatel převodní příkaz na odvod poslední zálohy 1 761 200 Kč; ve zmíněném období odvedl na zálohách daně z příjmů ze závislé činnosti za své zaměstnance přes 1 mil Kč a dále sociální a zdravotní pojištění; všechny platby proběhly v zákonných termínech, resp. ještě s předstihem. Obavy z nedobytnosti daně dle stěžovatele jsou zcela nedůvodné. Stěžovatel poukázal na vnitřně rozpornou argumentaci, kdy na jednu stranu správce daně připouští, že stěžovatel je *„zdravou a fungující společností“* se *„solidní likvidností aktiv*“, že platí stále vyšší daně v desítkách milionů korun, na stranu druhou však údajně nelze dospět k jinému závěru, než že případné uspokojení z daňové exekuce by se pohybovalo sotva v řádech jednotek milionů – tento závěr nemá oporu ve shromážděných podkladech a je s nimi dokonce v rozporu. Stěžovatel poukazuje na zjevné zneužití pravomoci ze strany správce daně, pokud tento konstatuje: *„Byť tomu v danou chvíli nic konkrétního nenasvědčuje, nelze vyloučit, že daňový subjekt LIJA a.s. v mezidobí od zahájení postupů směřujících k dodatečnému stanovení daňových povinností provede kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání tak aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí."* Stěžovatel rovněž zásadně nesouhlasí s tím, že nevydání zajišťovacího příkazu by mohlo naplňovat znaky nedovolené podpory, jak tvrdí žalovaný. Stěžovatel dále v žalobě detailně vysvětluje správcem daně tvrzenou nestandardnost a neobvyklost některých obchodů a dokládá opak. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že dle právní úpravy od 1. 4. 2015 se u zdanitelného plnění (u vybraného zboží, které bylo rovněž předmětem obchodů stěžovatele) uplatní režim přenesené daňové povinnosti; daňová povinnost stěžovatele zaplatit daň z přidané hodnoty by tudíž byla od období 1. 4. 2015 výrazně nižší oproti předcházejícím obdobím –

daň ze stěžovatelem prodaného materiálu by odváděl odběratel, což prakticky vylučuje obavu z vybrání daně od stěžovatele v budoucnu; stěžovatel tak mohl mít uvolněny dostatečné finanční toky k tomu, aby i v případě doměření daně za prověřované období roku 2013, která byla zajištěna, tuto mohl např. ve splátkách uhradit. Závěrem stěžovatel uvedl, že v důsledku postupu správce daně musela být propuštěna většina zaměstnanců, byly zrušeny obchodní vztahy s jeho dlouholetými dodavateli a odběrateli, došlo k platební neschopnosti, ukončení provozu obchodního závodu a v konečném důsledku ke zjištění úpadku. Zabavením a odvezením stovek tun materiálu vyrobeného na zakázku a určeného již k nakládce došlo ke zmaření včasných dodávek zboží významným českým odběratelům. Postačilo dle stěžovatele, aby správce daně nechal stěžovatele objednané dodávky realizovat a zajištění by poté mohlo být uplatněno na pohledávky z těchto dodávek vzniklé; k tomu měl správce daně od stěžovatele veškeré informace včas. Správce daně zcela nepochopitelně odvezl materiál od stěžovatele do desítky kilometrů vzdáleného státního skladu, kde tento materiál ještě nyní fyzicky a morálně zastarává, jelikož odběratelé, pro které byl připraven, si jej mezitím obstarali jinak, hrozí reálně, že zabavený materiál bude prodán s výtěžkem výkupní ceny šrotu; stěžovatel na tomto místě dodává, že když byli pracovníci správce daně na tuto skutečnost upozorněni, reagovali tak, že to není jejich problém.

[4] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou. Za podstatné vzal přitom skutečnosti, které zjistil ze správního spisu: Podstatou ekonomické činnosti stěžovatele za všechna období byl velkoobchod s neželeznými kovy; v průběhu daňové kontroly byly identifikovány řetězce obchodních korporací s účastí stěžovatele, zapojených do obchodu s neželeznými kovy či výrobky z nich, kdy stěžovatel stál na konci uvedeného řetězce, komunikoval přímo se subjektem stojícím na počátku řetězce; v rámci řetězců jeden ze subjektů neodvedl daň, přitom stěžovatel si ze stejného plnění nárokoval odpočet daně. Současně byly zjištěny další okolnosti, z nichž správce daně dovodil minimálně nedbalostní zavinění stěžovatele ve vztahu k zasažení obchodních transakcí podvodem; dle krajského soudu správce daně za zjištěných okolností učinil důvodný závěr, že stěžovatel se podvodného jednání účastnil, dovodil oprávněně i nebezpečí z prodlení ve smyslu § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a proto vydal zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností.

[5] Krajský soud především uvedl, že není pravdou, že by správní orgány neuvedly konkrétní skutečnosti, z nichž by plynula kvalifikovaná obava o dobytnost daně, a že za relevantní skutečnosti označily pouhé podklady po Policie ČR a podklady získané vlastní činností; rozhodnutí správce daně a potažmo žalovaného obsahují jak podrobný výčet podkladů, tak i konkrétní skutečnosti, které z nich vyplývají. Pokud se týče důvodného podezření, že stěžovatel byl účastníkem podvodného jednání, pak toto dle krajského soudu rozhodně není ve správních rozhodnutích v rovině pouhého tvrzení, ale je naopak detailně podpořeno zjištěnými obsaženými ve spise. K námitce stěžovatele, že u společnosti EXEMPO s. r. o. pravidelně aktualizoval potvrzení o absenci daňových nedoplatků a sledoval, není-li tato evidována jako nespolehlivý plátce, krajský soud uvedl, že z napadených rozhodnutí vyplývá, že stěžovateli není kladeno za vinu, že by nedostatečně prověřoval tuto společnost; naopak správce daně dospěl k závěru, že tato společnost zřejmě fungovala v podvodných řetězcích jako tzv. *buffer*, tedy normálně fungující mezičlánek, jehož úkolem je zakrýt vazbu mezi klíčovými články řetězce označovanými jako *missing*

trader a *broker*. K námitkám ohledně nedostatečného zjištění rozhodných skutečností soud konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu může finanční orgán pracovat toliko s kvalifikovanou mírou pravděpodobnosti, postačí tedy doložit „odůvodněnou obavu“, nikoli jistotu ohledně rozhodných skutečností; odkazy stěžovatele na absenci rozhodných zjištění v rámci „řádných“ daňových procesů se tak míjejí se samotnou podstatou koncepce zajišťovacího příkazu. Krajský soud vzal za splněné obě hypotézy, které jsou potřebné pro vydání zajišťovacího příkazu – jak budoucí uložení daně, tak i snížení její dobytnosti. Krajský soud přisvědčil žalovanému v tom, že v této fázi řízení (při vydávání zajišťovacích příkazů) se nemůže věcně zabývat námitkami týkajícími se samotného doměření daně a předmětem zajišťovacího řízení není úplné stanovení této daně; odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 11. 6. 2015, dle kterého *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.“* Pokud se týče obchodního případu „Srbsko“, který finanční úřad označuje za vysoce nestandardní, naopak stěžovatel tvrdí, že se jedná o případ normální a ekonomicky ziskový, neboť marže činila i po odečtení nákladů na přepravu 2 859,40 EUR, krajský soud uvedl, že finanční orgány nespatřovaly nestandardnost uvedené operace v nízké či záporné marži, nýbrž v provádění nestandardní dodávky do Srbska s rozpornými a neúplnými průvodními dokumenty, jak je i následně uvedeno v zajišťovacích příkazech v bodě 19, třetím odstavci za odrážkou; nadto tento případ představuje jen jednu z mnoha indicií, která vedla finanční orgány k zajištění majetku a to nikoli indicii stěžejní. K odůvodnění nebezpečí z prodlení soud na rozdíl od stěžovatele neshledal žádnou nezákonnost v tom, že toto je odůvodněno stejnými skutečnostmi jako samotné vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud naopak přisvědčil stěžovateli v námitce nepřípadnosti argumentace veřejnou podporou ve smyslu pravidel Evropské unie, a současně uvedl, že v projednávané věci tato argumentace žalovaného představovala na ostatních důvodech rozhodnutí nezávislý a podpůrný důvod pro jeho rozhodnutí, které i odklizením tohoto důvodu plně obstojí.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal stran skutkového stavu věci na svou argumentaci obsaženou již v podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Dle stěžovatele správní orgány, a poté rovněž krajský soud, který jejich postup aproboval, pochybily v posouzení existence odůvodněné obavy; tato je umělá a nepřesvědčivá, neboť není podložená a dostatečně zdůvodněná konstrukce obavy z nedobytnosti nebo obtížné „vybratelnosti“ daně u stěžovatele, a je založená pouze na domněnkách a předpokladech, nikoli na konkrétních – tuto obavu jasně odůvodňujících skutečnostech zejména ekonomického rázu – tj. např. hospodářskou situací stěžovatele včetně důvodné predikce budoucího stavu – nebo z nějakého konkrétního jeho závadného jednání vztahujícího se ale přímo k nakládání s vlastním majetkem, např. jeho zcizování, skrývání. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na poslední odstavec napadeného rozsudku na straně -3, kde krajský soud hojně cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu (např: *„existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně“* nebo *„tím, že se jedná o předstižné opatření, nutně pracuje toliko s určitou mírou pravděpodobnosti; byť i tato musí dosahovat určité intenzity tak, aby zásah orgánu finanční správy nebyl disproporční vůči právu daňových*

subjektů na pokojné užívání majetku, garantovaném v čl. 11 Listiny základních práv a svobod"), nicméně právě tyto postuláty jsou rozhodnutími správních orgánů zcela ignorovány a krajský soud se v tomto směru s argumentací stěžovatele nijak nevypořádal. Stěžovatel se pozastavuje nad tím, jak může krajský soud při posuzování zákonnosti rozhodnutí správních orgánů, jež byla vydána 9. 3. 2015 (finančním úřadem) a 6. 5. 2015 (odvolacím finančním ředitelstvím), využívat jako relevantní skutková zjištění výstupy z daňové kontroly, jež byla zahájena teprve 10. 3. 2015, tj. až den po vydání zajišťovacích příkazů, jejichž zákonnost, včetně zákonnosti postupu jejich vydání předcházejícího, tj. postupu finančního úřadu v období před 10. 3. 2015 se řeší (srov. str. 2 – 3 napadeného rozsudku). Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že napadená rozhodnutí správních orgánů obsahují konkrétní skutečnosti, z nichž plyne kvalifikovaná obava o dobytnost daně. Již bylo vícekrát ze strany stěžovatele zmíněno, v předchozích řízeních i v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, obsahují-li správní rozhodnutí vůbec jaké konkrétní skutečnosti, pak se týkají vždy jen a pouze konstrukce údajného „řetězového podvodu s DPH", resp. účasti stěžovatele na něm. Nadto okolnost, zda byl stěžovatel na něčem takovém vědomě či nedbalostně účasten, nikterak nesouvisí s tím, zda od něj bude možno vybrat vyměřenou daň. Stěžovatel poukazuje na to, že jak správní orgány, tak poté i soud zaměňují zcela nevhodně „konkrétní skutečnosti" ohledně údajného podvodu, za zcela absentující konkrétní skutečnosti kolem hospodářské situace stěžovatele, která by teprve mohla ospravedlnit vydání zajišťovacích příkazů na částku úhrnně vysoko přesahující sto milionů korun českých. Dle stěžovatele je fakticky podružné, zda, a nakolik by se nějakých podvodů účastnil, ale mělo by jít pouze o to, zda dokáže v budoucnu pravomocně doměřenou daň zaplatit. Splnění jakékoli budoucí daňové povinnosti však zmařily samotné správní orgány, když stěžovateli zabavily veškerá oběžná aktiva a zcela ochromily jeho podnikatelskou činnost. Krajský soud dle názoru stěžovatele nadto bez podrobného prověření všech relevantních podkladů pouze cituje rozhodnutí žalovaného a přijímá tím za zjištěnou skutečnost, že *„společnosti Exempo žalobce hradil na účet odlišný od účtu uváděného na fakturách a ve smlouvě částku odpovídající jen DPH z přijatých plnění"*. Stěžovatel podotýká, že však sám správce daně tento „stěžejní bod" ve své zprávě o kontrole č. j. 2270284/15/3207-61564-802378, str. 53 označil jako chybu, když výslovně uvedl: *„Správce daně uvádí, že ve výsledku kontrolního zjištění uvedl nepřesnou informaci, jelikož po opětovném ohledání faktur vydaných obchodní společností EXEMPO zjistil, že obsahují i CZ účet."* Toto je zjevný rozpor skutkového zjištění soudu se spisy.

[7] Stěžovatel namítá, že krajský soud na jedné straně cituje přiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, na druhou stranu ponechává bez povšimnutí postupy správních orgánů, které jsou s touto judikaturou v příkrém rozporu. Obdobně vnitřně rozporný je další ze závěrů krajského soudu: *„Žalobce namítal, že u společnosti EXEMPO s. r. o. si pravidelně nechával aktualizovat potvrzení o absenci daňových nedoplatků a sledoval, není-li tato evidována jako nespolehlivý plátce. K tomu soud podotýká, že z napadených rozhodnutí vyplývá, že žalobci není kladeno za vinu, že by nedostatečně prověřoval tuto společnost. Naopak správce daně dospěl k závěru, že tato společnost zřejmě fungovala v podvodných řetězcích jako tzv. buffer, tedy normálně fungující mezičlánek, jehož úkolem je zakrýt vazbu mezi klíčovými články řetězce označovanými jako missing trader a broker. Z tohoto důvodu prověřování uvedeného subjektu ze strany žalobce je pro závěry o podmínkách pro vydání zajišťovacích příkazů bezpředmětné."* Z toho stěžovatel na jednu stranu vyvozuje, že nepochybil, když si popsaným způsobem prověřoval daňový subjekt EXEMPO s.r.o.

Není zřejmé, jak může být takové prověřování pro závěry o podmínkách pro vydání zajišťovacích příkazů bezpředmětné. Buď, ve shodě s názorem stěžovatele, nic co se týká řetězce, nemá přímo význam pro řešení otázky zákonnosti zajišťovacích příkazů – není tedy důvod, aby se správní orgány i krajský soud těmito záležitostmi stále dokola a dopodrobna zabývaly a argumentovaly jimi ve prospěch vydaných zajišťovacích příkazů, anebo to jistý význam mít může a pak je třeba hodnotit naopak ve prospěch stěžovatele, že při prověřování svých dodavatelů popsaným způsobem nepochybil, resp. u subjektu EXEMPO s.r.o. jakožto „normálně fungujícího mezičlánku“ na nic podezřelého ani nemohl přijít. Skutečnosti týkající se údajné vědomé či nedbalostní účasti stěžovatele na řetězci podvodníků s DPH by ale stěžovatel mohl obsáhle a dopodrobna vyvracet, což však není předmětem vydaných zajišťovacích příkazů, ale nalézacího řízení. Stěžovatel však má za to, že podstatou zde má být pečlivé zkoumání obavy z vybrání daně, tedy otázka majetkových poměrů stěžovatele, nikoli okolnosti, které k případnému doměření daně mohou vést. Správní orgány ani krajský soud však se vůbec nezabývaly tím, že stěžovatel je standardní zavedenou obchodní společností v dobré ekonomické kondici, solventní, se schopností vypořádat se v rozumné době i s případnými doměrky na daňových povinnostech kolem sta milionů korun českých a přitom dále vykonávat podnikatelskou činnost, plnit obchodní závazky i zákonné povinnosti, úspěšně fungovat na trhu a nakonec být i z hlediska daňových výnosů státu trvalým přínosem. Nezodpovědný, zbrklý a přezíravý postup správních orgánů vedl k likvidaci prosperující firmy a významného zaměstnavatele v regionu. Pro vše uvedené se stěžovatel domáhá, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především namítl, že kasační stížnost podala osoba k tomu neoprávněná, neboť v mezidobí od podání žaloby do podání kasační stížnosti bylo vydáno usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 8. 2015, č. j. KSOS 34 INS 9182/2015 - B14, které nabylo právní moci dne 18. 9. 2015, kterým insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku prohlášením konkurzu na majetek dlužníka. S tím souvisí § 252 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, který uvádí, že *„Prohlášením konkursu zanikají všechny jednostranné právní úkony dlužníka, které se týkají majetkové podstaty, zejména jeho příkazy, pověření a plné moci včetně prokury, není-li dále stanoveno jinak.“* Pokud tedy ustanovený insolvenční správce obchodní společnosti LIJA a.s. nezmocnil JUDr. Radima Bartoně po prohlášení konkurzu v potřebném rozsahu, nebyl tento oprávněn k podání kasační stížnosti a je nutné kasační stížnost odmítnout.

[9] K věcným námitkám stěžovatele žalovaný odkazuje na znění §167 odst. 1 daňového řádu, obecně popisuje podmínky, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat a cituje četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, ze dne 6. 4. 2016, uvádí, že samotné okolnosti, které správce daně zjistí vlastní vyhledávací činností a které nasvědčují tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Správce daně nicméně uvedl i další důvody vzniku odůvodněné obavy nedobytnosti daně, např. nemožnost provedení exekuce; nelze vyloučit, že stěžovatel po zahájení postupu směřujících k dodatečnému stanovení daňových povinností provede kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání tak, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí. Žalovaný konstatuje, že jeho postup byl zcela v souladu s rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, dle kterého je podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi; 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. Žalovaný připouští, že se krajský soud zmiňuje o daňové kontrole zahájené dne 10. 3. 2015 a uvádí z ní některé závěry. Nicméně krajský soud tak činí v rámci shrnutí skutkového stavu, tedy v pasáži napadeného rozsudku, která předchází samotnému posouzení věci. Závěry vyplývající z kontroly uvedené v rozsudku jsou však součástí i odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů, kde slouží jako okolnosti potvrzující účast stěžovatele v podvodném řetězci na DPH. Nadto krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, tj. rozhodnutí o odvolání, které bylo vydáno až po dni 10. 3. 2015, kdy byla zahájena daňová kontrola, a to dne 6. 5. 2015. Co se týče rozporu odůvodnění krajského soudu se spisem stran zjištění účtů stěžovatele, žalovaný uvádí, že v opravě současně uvedl, že *„tato informace však nemá vliv na výsledek kontrolního zjištění, v uvedené kapitole se správce daně věnoval popisu finančních transakcí na bankovních účtech článku fakturačního řetězce."* Nicméně s přihlédnutím k masivnímu zapojení stěžovatele do podvodného řetězce na DPH, je uvedená nepřesnost zcela irelevantní, zvláště pak v případě otázky zákonnosti zajišťovacího příkazu. Dle žalovaného je rozsudek krajského soudu v souladu se zákonem, výrok i odůvodnění rozsudku jsou jasné, přehledné, určité, srozumitelné, vnitřně vyvážené a v souladu s dosavadní judikaturou. Kasační stížnost není důvodná, a proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, resp. ji podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. odmítl.

[10] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud především nepřisvědčil námitce žalovaného stran absence aktivní legitimace na straně stěžovatele. Již v rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 Afs 130/2014 – 33, zdejší soud dospěl k závěru: *„Je-li správce daně povinen vydat částku zaplacenou pod zajišťovacím příkazem ve prospěch majetkové podstaty, nemůže samotný zajišťovací příkaz ovlivnit její výši. Tím spíše se majetkové podstaty nemůže dotknout řízení o zajišťovacím příkazu, podle kterého dosud vůbec nebylo placeno (jako v posuzované věci). Krajský soud proto správně nadále jednal s žalobcem § 246 odst. 1 ani § 252 odst. 1 insolvenčního zákona se neuplatní."* Odkázat však lze především na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, v němž soud posuzoval vztah soudního řízení ve věci úpadku dlužníka, jež je komplexně upraveno v insolvenčním zákoně (insolvenčního řízení), a soudní ochrany takového dlužníka před jednáním veřejné správy, jež je komplexně upraveno zejména v soudním řádu správním (soudního řízení správního). Dospěl přitom k tomuto závěru: *„Skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz*

vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“ Současně též k otázce procesního postavení dlužníka v insolvenci mimo jiné konstatoval: „*Jakkoli insolvenční zákon v rámci řešení úpadku koncentruje spory ohledně peněžitých závazků a dalších majetkových hodnot dlužníka zásadně do řízení před insolvenčním soudem, ponechává v tomto ohledu nedotčena zásadně všechna řízení správní, jejichž účastníkem je dlužník, a nadále v nich ponechává dlužníkovi účastenství.* (...) *Je zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony. Dlužník má tedy v řízení ve správním soudnictví podobné postavení, jaké má, jak již bylo shora poznamenáno, v řízeních správních, daňových a jiných obdobných, na něž dopadá § 140d insolvenčního zákona [podle odst. 1 věty třetí tohoto paragrafu, (n)estanoví-li zákon jinak, je účastníkem těchto jiných řízení i nadále dlužník]. Je věcí správního soudu, aby reagoval na skutečnost, že účastník řízení před ním je či se stal dlužníkem, jehož úpadek se řeší v insolvenčním řízení, takže nemusí mít prostředky k tomu, aby hradil své náklady řízení, které nezbytně musí vynaložit (například náklady zastoupení potřebného k ochraně účastníkových práv).*“

[13] Nejvyšší správní soud vzal na základě výše uvedených závěrů kasační stížnost za podanou oprávněnou osobou, a dále posuzoval, zda je opodstatněný závěr krajského soudu o tom, že zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí žalovaného obsahují dostatek důvodů, pro něž je možné využít institutu zajištění daně ve vztahu k dosud nestanovené daňové povinnosti stěžovatele a dále i to, zda byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty a to z důvodu hrozícího nebezpečí z prodlení.

[14] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 9, vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, 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 (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139)." V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).*" Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde zdejší soud dovodil, že „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak*". Současně však uvedl, že „*[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*".

[15] Nejvyšší správní soud dospěl na základě přezkoumání obsahu spisu k závěru, že správní orgány důvodně založily úvahy stran budoucího stanovení daně na faktu, že stěžovatel může být zapojen v řetězci podvodů na DPH. Začlenění stěžovatele na konec obchodního řetězce nebylo dle obsahu spisu provedeno správcem daně pouze účelově, jak tvrdí stěžovatel, ale vyplynulo z údajů o pohybu finančních prostředků na bankovních účtech jednotlivých společností v řetězcích, které správce daně z materiálů poskytnutých Policií ČR vytvořil; rovněž z dalších dokumentů ve spise obsažených vyplynulo, že v období od dubna 2013 do října 2013 spolu jednatel společnosti VAMAX-X (první článek řetězce) a místopředseda představenstva stěžovatele několikráte ohledně dodávek hutního materiálu, zejména mědi a zinku komunikovali, řešili přepravu i ceny za jednotlivé dodávky. Zajišťovací příkazy vydané správcem daně v odůvodnění konkrétně podrobně popisují okolnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o možném zapojení stěžovatele do vytvořeného řetězce. Stěžovatel přitom v odvolání proti zajišťovacím příkazům v této souvislosti poukazoval pouze na to, že z hovorů vyplynulo pouze to, že se obchody reálně uskutečnily, nejednalo se tudíž o obchody fiktivní. To ale správce daně netvrdil a faktické dodání zboží nezpochybnil. Zpochybnil pouze obchodní cesty přes další články řetězce za situace, kdy stěžovatel komunikoval se subjektem stojícím na počátku řetězce, tedy před jeho dodavatelem EXEMPO s. r. o. Skutečnost, že stěžovatel tohoto svého dodavatele pravidelně prověřoval, je za této situace nepodstatná a konstrukce stěžovatelem namítaná v kasační stížnosti se s rozhodovacími důvody správce daně, potažmo žalovaného, míjí. Dle Nejvyššího správního soudu skutečnosti v jednotlivých zajišťovacích příkazech uvedené postačovaly k vyslovení důvodného předpokladu o tom, že stěžovateli bude nárokovaný odpočet daně odepřen a daň bude naopak s největší pravděpodobností doměřena.

[16] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH, může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či

nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly resp., v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci tohoto soudního řízení (jakož ani řízení před krajským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení; stejně tak nelze posuzovat způsob provedení následného výkonu rozhodnutí, které stěžovatel v kasační stížnosti popisuje.

[17] Pokud správce daně založí své úvahy na tom, že stěžovatel si byl vědom svého zapojení v podvodu, či dokonce uvádí, že v něm aktivně působil, měl by mít i dostatečně silné indicie, že jsou zde rovněž skutečnosti, které ve smyslu judikatury SDEU skutečně umožňují nárok na odpočet odepřít. Namítá-li stěžovatel, že úvaha žalovaného, že stěžovatel nepochybil, když si popsaným způsobem prověřoval daňový subjekt EXEMPO s.r.o., tedy jednal dostatečně obezřetně, je se závěrem o účasti na podvodu vnitřně rozporná, nelze mu zcela přisvědčit. Indicií v tomto směru nebylo neobezřetné jednání stěžovatele (tedy to, zda stěžovatel přijal veškerá opatření, která po něm lze požadovat), neboť to mu skutečně přičítat nelze. Zpochybněna byla tvrzená nevědomost stěžovatele o průběhu obchodních transakcích, což bylo podpořeno dalšími skutečnostmi vyplývajícími ze spisu. Nejvyšší správní soud dospěl proto k závěru, že lze považovat podmínku budoucího stanovení a vyměření daně za naplněnou, neboť nelze vyloučit, že by tomu tak nemohlo být.

[18] Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud vycházel při svém hodnocení ze zprávy o kontrole, která byla zahájena až poté, kdy byly zajišťovací příkazy vydány, nelze mu přisvědčit. Jakkoli ji krajský soud zmiňuje v části popisující skutkový stav, skutečnosti ve zprávě o kontrole uvedené zcela korespondují s těmi, které byly již uvedeny v odůvodnění zajišťovacích příkazů, které mimo jiné obsahují i detailní přepis jednotlivých komunikací stěžovatele. Nadto napadené rozhodnutí žalovaného, které krajský soud přezkoumával, bylo vydáno až poté, kdy daňová kontrola byla ukončena; kontrolní závěry správce daně tedy pouze potvrdily předpoklad skutečného doměření daně, který měl žalovaný v rámci odvolání posuzovat.

[19] Nejvyšší správní soud však v úvahách žalovaného, potažmo i krajského soudu postrádá přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně, a to, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi; neshledal ani dostatečně silné důvody svědčící pro postup dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy vydání zajišťovacích příkazů s jejich okamžitou vykonatelností. Tak jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, musí existovat indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplacena, a že je třeba zvolit právě a jen takový invazivní způsob zajištění, který presumuje § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností.

[20] Nelze konstatovat, že by se správce daně hospodářskou situací stěžovatele či stavem jeho majetku nikterak nezabýval. Jeho úvahy o nedobytnosti daně jsou však zcela nekonkrétní, nekonzistentní a neurčité, a pro závěr o zajištění daně s okamžitou vykonatelností, nedostačující. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvádí, že *„v tuto chvíli nedisponuje odpovídajícími daty z účetního období kalendářního roku 2014, trend vývoje daňové povinnosti na DPH nelze tedy uspokojivým způsobem vyhodnotit*; dále uvádí: *„navzdory momentálně solidní likvidnosti aktiv daňového subjektu LIJA a.s., je nepochybné, že nárůst pasiv v podobě závazků vůči státu z titulu daňového dluhu* (tj. právě zajištěná daň – pozn. NSS) *výrazným způsobem změní finanční situaci daňového subjektu."* Správce daně dále v odůvodnění pouze popisuje, jaké druhy daňové exekuce by přicházely v úvahu, přičemž vyloučil možnost prodeje nemovitých věcí, neboť na nich vázne ve výši 100 000 000 Kč zástava banky. K možnému prodeji movitých věcí (zásob) správce daně uvedl, že *„bez dalšího řízení, v němž by správce daně získal podrobnější informace o aktivech, které má daňový subjekt k dispozici, nelze dospět k jinému závěru, než že případně uspokojení v daňové exekuci by se pohybovalo sotva v řádech jednotek milionů."* Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato úvaha za situace, kdy správce daně nedisponuje dostačujícími informacemi, přitom neučinil nic, aby relevantní informace získal, neuvedl ani co mu brání takové informace si obstarat, přesto najisto postaví nemožnost budoucího uspokojení daňové pohledávky, je zcela nepřezkoumatelná. Zásadně pak musí Nejvyšší správní soud odmítnout pouhou spekulaci správce daně o možném vyvedení aktiv podnikání stěžovatele. Správce daně konkrétně uvádí: *„Byť tomu v danou chvíli nic konkrétního nenasvědčuje, nelze vyloučit, že daňový subjekt LIJA a. s. v mezidobí od zahájení postupů směřujících k dodatečnému stanovení daňových povinností provede kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání tak, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí."* Nejvyšší správní soud konstatuje, že takovou skutečnost nelze *a priori* vyloučit nikdy a u žádného daňového subjektu. Tato spekulace bez jakékoli indicie o krocích, které daňový subjekt v tomto směru činí, či jsou zde okolnosti nasvědčují tomu, že tak činit bude o konkrétních personálních vazbách na společnosti či osoby, na které by majetek vyvedl, nemůže obstát. To, že žádnou takovou indicii správce daně neměl, stvrzuje ostatně sám, pokud nejenže konstatuje, že daňový subjekt je momentálně v solidní likviditě aktiv, ale rovněž přiznává, že nic konkrétního nezjistil, co by zavdávalo důvody k tomu, že by stěžovatel činil jakékoli kroky ke „zbavení se" majetku.

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů, na němž setrval i žalovaný, bez dalšího konstatuje, že je povinen využít pro zajištění úhrady dosud nestanovené daně veškerých zákonných nástrojů, a to co v nejkratší možné časové lhůtě, přitom vydání zajišťovacího příkazu v běžné lhůtě dle § 167 daňového řádu tato kritéria nenaplňuje a existuje zde riziko, že by mohlo dojít ke zmaření smyslu a účelu zajištění. Na základě tohoto konstatování správce daně má svůj závěr o tom, že hrozí riziko z prodlení a je nutno vydat zajišťovací příkaz s okamžitou vykonatelností, za plně odůvodněný, neboť (dle správce daně) pouze okamžitá vykonatelnost skýtá správci daně záruku, že ukládanou povinnost se podaří alespoň v částečném rozsahu zajistit zástavním právem či vymoci daňovou exekucí. Takovému názoru nelze přisvědčit.

[22] Nejvyšší správní soud nepovažuje postup dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty v projednávané věci za dostatečně odůvodněný. Samotný zájem státu na „okamžité úhradě daně“, jak uvádí správce daně, bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacena vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností (tedy bezprostředně s vydáním zajišťovacího příkazu následuje exekuce), aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, mimo jiné konstatoval: „*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).* (...) *Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, jíž 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]. (...) 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. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). 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.*“

[23] Stěžovatel v odvolání poukazoval na to, že je dlouho podnikajícím daňovým subjektem, poukázal na stálou majetkovou hodnotu v podobě vlastní zastavené, tudíž neprodejné nemovitosti, na objem přikázaných pohledávek, na objem za řadu let odvedených daní (na dani z příjmů právnických osob cca 62 mil Kč, na DPH cca 550 mil Kč), na neexistenci (dosud) daňových nedoplatků jak vůči správci daně, tak ani ve vztahu k okresní správě sociálního zabezpečení; žádné nedostatky nebyly u něj zjištěny ani

provedenými kontrolami v oblasti zaměstnanosti. Poukázal rovněž na další skutečnosti, z nichž dle jeho přesvědčení nelze dospět k závěru o nebezpečí z prodlení a nutnosti bezprostřední exekuce. Žalovaný v reakci na odvolací námitku ohledně postavení stěžovatele na trhu a jeho bezproblémové daňové historie nevysvětlil, proč tato skutečnost nemá podle jeho mínění pro úvahu o existenci obav z nesplnění daňové povinnosti žádný význam. V tomto rozsahu je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečné. Na rozdíl od žalovaného, a potažmo krajského soudu má Nejvyšší správní soud za to, že bezproblémová mnohaletá daňová minulost spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, plněním daňových povinností v nikoli zanedbatelné výši, je indikátorem přístupu stěžovatele ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně. Stěžovatel rovněž v žalobě konkrétně namítá, že obava správce daně z nedobytnosti daně není důvodná; poukázal na zavedení režimu přenesené daňové povinnosti od 1. 4. 2015, přitom tato se vztahuje rovněž na zboží obchodované stěžovatelem; daňová povinnost stěžovatele by tak do budoucna byla nadále výrazně nižší oproti předcházejícím obdobím, neboť daň ze stěžovatelem prodaného materiálu by přiznával a hradil odběratel, což fakticky vylučuje obavu z vybrání DPH u stěžovatele; ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben – říjen 2013 mohl mít stěžovatel vlivem této přenesené daňové povinnosti uvolněny dostatečně peněžní prostředky k tomu, aby doměřenou daň případně i ve splátkách uhradil.

[24] Nutno konstatovat, že krajský soud pouze bez dalšího konstatoval, že změna režimu daňové povinnosti je zcela irelevantní ve vztahu k obavám o výběr daně za předcházející zdaňovací období, a že úvaha stěžovatele o tom, že by z uvolněných peněžních toků mohl uhradit daňovou povinnost, je v rozporu s poměrně spolehlivým zjištěním aktivního zapojení stěžovatele do podvodných řetězců, které činí pravděpodobnost dobrovolnosti úhrady značně nízkou. Takový závěr soudu je zkratkovitý a zcela nepřezkoumatelný. Jak již bylo uvedeno výše, otázku stanovení daně (z důvodu možného zapojení v podvodných transakcích) nelze bez dalšího směšovat či ztotožňovat s otázkou uhrazení daně v budoucnu. Naplnění podmínek pro zajištění daně z hlediska nutnosti její okamžité úhrady stojí i na jiných podstatných skutečnostech, byť zohlednění důvodů pro stanovení daně nemusí být vždy vyloučeno. Dovozoval-li krajský soud spojitost mezi účastí stěžovatele na podvodu na DPH a možným „zbavením se majetku“, schází zde jakákoli indicie o tom, že by stěžovatel tímto směrem a ke kterémukoli subjektu činil jakékoli kroky. Tvrzení krajského soudu tak nemá oporu ve správním spise; takové skutečnosti ostatně nezjistil ani správce daně, potažmo žalovaný, který postup správce daně potvrdil.

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutečnosti shromážděné správními orgány nebyly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání, a pro zajištění daně s okamžitou vykonatelností. Správce daně tyto skutečnosti fakticky nezjišťoval, resp. zjištění, která vyhodnotil, nebyla v žádném případě dostatečná pro užití tak závažného opatření, jakým ve vztahu k ústavně chráněnému vlastnickému právu zajišťovací příkaz, nadto vydaný v režimu okamžité vykonatelnosti, je. Zcela tyto skutečnosti ve svém hodnocení poté pominul krajský soud, byť stěžovatel v žalobě zcela podrobně popsal jak svoji podnikatelskou minulost, tak i to, že nadále, i poté, kdy byla zahájena kontrola, resp. byly

vydány zajišťovací příkazy, neukončil či neutlumoval svoji činnost, nečinil žádné nestandardní úkony směřující k vyvedení kapitálu či majetku, nadále v řádech milionů korun plnil své daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud má za pouhou spekulaci, ničím nepodloženou, pokud správce daně staví argumentaci stran budoucí nedobytnosti daně na úvaze, že i když stěžovatel dosud plnil své daňové povinnosti řádně, nelze vyloučit, že v mezidobí od oznámení výsledků kontrolních zjištění po stanovení jednotlivých daňových povinností, byť tomu v danou chvíli nic nenasvědčuje, podnikne kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí. Indicie, které správce daně hodlá pro závěr o nedobytnosti budoucí daně použít, musí mít reálný základ a nemohou být pouze v rovině domněnek a spekulací. Jak již bylo uvedeno výše, žádné konkrétní kroky, které by stěžovatel činil směrem k ukončení činnosti či zbavení se majetku, nebyly vůbec zjišťovány. Pokud žalovaný dospěl k názoru, že je možné v relativně krátkém čase movité věci převést na jinou osobu, čímž by bylo zmařeno dosažení účelu zajišťovacích příkazů, není zřejmé, na základě jakých zjištění k tomu závěru dospěl. Již tím, že nic nestandardnímu chování stěžovatele v budoucnu nenasvědčovalo, není zřejmé, z čeho správce daně, potažmo krajský soud důvodnou obavu ohledně nedobytnosti daně spojenou s obavou z prodlení dovozuje.

[26] Správce daně fakticky vyloučil způsob dobrovolné úhrady daně (např. formou posečkání) a za jedinou možnou cestu označil exekuci (vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností), což odůvodnil zejména (v podstatě pouze) výší dosud nestanovené daně a tím, že na nemovitostech stěžovatele váznе bankovní zástavní právo. Správce daně, potažmo žalovaný i krajský soud staví svou argumentaci na tom, že již samotná výše očekávané daňové povinnosti fakticky vylučuje dobrovolnou úhradu stěžovatelem a odvolává se na komplexní posouzení jeho situace ve vztahu k hrozící nedobytnosti daně. S tím se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, nesvědčí v té době o nedobré ekonomické situaci stěžovatele, správce daně nepředložil žádné indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace ani objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně je vyloučena. Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti (tj. zajištěné daně) jistě není v poměru vůči majetku stěžovatele marginální, ale zároveň ani taková, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, byť i postupně, splnit. 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“ stěžovatele daň zaplatit tak nemá žádné reálné opodstatnění.

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že samotná výše předpokládané doměřené daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním. Stěžovateli je třeba přisvědčit i v tom, že ani skutečnost, že by byl součástí podvodného řetězce – tedy byla by zde naplněna podmínka, že daň bude skutečně stanovena, nemá žádnou souvislost s tím, zda ji je či není stěžovatel schopen daň zaplatit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd. Nejvyšší správní soud na rozdíl od žalovaného a krajského soudu ve správních rozhodnutích neshledal indicie o možném vyvedení aktiv z majetku

stěžovatele. Argumentace výší očekávané daně se vůbec nevztahuje k riziku zmenšení majetku jeho skrytím či účelovým převedením na jiné osoby, a proto nemůže být úspěšná.

[28] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že za výše popsaného stavu věci, a při zohlednění skutečnosti, že stěžovatel je dlouhodobým nikoli zanedbatelným zavedeným podnikajícím subjektem se stabilní strukturou, vlastnící majetek v řádu milionů, s desítkami zaměstnanců, který dosud léta plnil své nikoli zanedbatelné daňové povinnosti, se správcem daně spolupracuje a svůj majetek neukrývá, ale rozmnožuje, nebyl namístě tak razantní postup správce daně, který zvolil, a jehož důsledkem bylo okamžité znemožnění podnikání a v konečném důsledku jeho likvidace.

[29] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly dány, na základě výše uvedeného, důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Pokud tak krajský soud neučinil, zatížil své rozhodnutí nezákonností.

[30] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 v souvislosti s posuzováním lhůt pro rozhodování o zajišťovacích příkazech, konstatoval: *„Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné. (...) Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonzumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný.“*

[31] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto zrušil rozhodnutí krajského soudu a současně s rozhodnutím žalovaného zrušil i zajišťovací příkazy, neboť jejich náprava již není s ohledem na skutečnost, že lhůta pro vyřízení jejich odvolání je definitivně zkonzumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, možná.

[32] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], podání žaloby a kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon přísluší částka 3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za 3 úkony právní služby), dále 3 x náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 10 200 Kč. Uvedenou částku je povinen uhradit žalovaný k rukám advokáta JUDr. Radima Bartoně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[33] Nejvyšší správní soud současně vrací stěžovateli zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč, neboť stěžovatel, jakožto dlužník v insolvenčním řízení, je dle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, od placení soudního poplatku osvobozen. Uvedená částka mu bude vrácena z účtu Nejvyššího správního soudu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. září 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu