

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Ladislava Derky (soudce zpravodaj) a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Wassa s. r. o.**, IČO 273 17 421, se sídlem Na Ladech 548/15, 460 01 Liberec, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 9/2017 – 38,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 9/2017 – 38, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539 a rozhodnutí (zajišťovací příkazy) Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1430542/16/2609-00540-507160, č. j. 1430554/16/2609-00540-507160, č. j. 1430563/16/2609-00540-507160, č. j. 1430573/16/2609-00540-507160, č. j. 1430590/16/2609-00540-507160, č. j. 1430593/16/2609-00540-507160, č. j. 1430600/16/2609-00540-507160, č. j. 1430604/16/2609-00540-507160, č. j. 1430609/16/2609-00540-507160, č. j. 1430618/16/2609-00540-507160, č. j. 1430621/16/2609-00540-507160, č. j. 1430681/16/2609-00540-507160, č. j. 1430684/16/2609-00540-507160, č. j. 1430685/16/2609-00540-507160, č. j. 1430689/16/2609-00540-507160, č. j. 1430691/16/2609-00540-507160, a č. j. 1430694/16/2609-00540-507160, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení **23 028 Kč** do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), 17 výše ve výroku uvedenými zajišťovacími příkazy ze dne 30. 11. 2016 uložil žalobci, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2014, červen – srpen 2014, říjen – prosinec 2014, leden – červen 2015, srpen – září 2015 a listopad – prosinec 2015 složením jistoty v celkové výši 43 783 274,79 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl v předmětných zdaňovacích obdobích účastníkem v řetězci obchodů, jejichž účelem bylo podvodně vylákat nadměrný odpočet DPH. Žalobce figuroval jako konečný článek (odběratel) v řetězci obchodů, při nichž byla od prvního dodavatele nakoupena technologie, která byla v řetězci nekontaktních a daň neodvádějících subjektů několikanásobně nadhodnocena a poté dodána žalobci, jenž z tohoto dodání uplatnil odpočet daně. Žalobce se dále účastnil fiktivního nákupu materiálu a fiktivního prodeje výrobků na Slovensko. Správce daně se obával o dobytnost a vymahatelnost daně v době její splatnosti, neboť žalobce se mohl účastnit daňového podvodu, vykazoval zadluženost, změnil své sídlo, technologie v dlouhodobém hmotném majetku byla výrazně nadhodnocena, většina majetku žalobce byla zatížena zástavním právem a hotovost na bankovním účtu žalobce nepostačovala k úhradě v budoucnu splatné daňové povinnosti. Odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“). Namítl, že žalovaný odůvodnil obavu o nedobytnost daně pouze svými domněnkami o účasti žalobce na daňovém podvodu. Nebyla jakkoliv prokázána snaha žalobce zbavovat se majetku či ukončovat podnikatelskou činnost. Žalobce je naopak kontaktní, dlouhodobě podnikající a stabilizovanou osobou, která vlastní movité i nemovité věci značné hodnoty, v minulosti neměl daňové nedoplatky, má transparentní majetkovou strukturu a nečiní žádné kroky vzbuzující obavy o snížení majetku či dobytnosti daňových povinností. Žalobce se dlouhá léta zabývá vývojem a výrobou obalů a logistikou, má desítky zaměstnanců, logistická centra, dosahuje dlouhodobě desetimiliónových měsíčních obratů, je úspěšným příjemcem dotací ze strukturálních fondů EU, založil chráněnou dílnu a poskytuje dlouhodobě více než 100 chráněných pracovních míst. Mezi zákazníky žalobce patří nejvýznamnější společnosti v ČR, dlouhodobě spolupracuje také s výzkumným ústavem VÚTS v Liberci a za svoji činnost získal žalobce mimo jiné ocenění Odpovědná firma roku 2015 Libereckého kraje. Zjištění správce daně, kterými je odůvodněna obava o nedobytnost daně, nejsou dostačující pro užití tak závažného opatření, jakým je zajišťovací příkaz. Pouze nemovitý

majetek žalobce má cenu několikanásobně převyšující předpokládanou výši daňové povinnosti. Jeho majetkové poměry svědčí o dobré ekonomické situaci. Ani žalovaný nezpochybnil, že přes hrozbu vysokých doměrků žalobce dále podniká a majetku se nezbavuje. Očekávaná výše daňové povinnosti není pro žalobce marginální, při vynaložení jistého úsilí je však schopen tuto povinnost (byť třeba postupně a s využitím úvěru) plnit. O této ochotě svědčí i skutečnost, že žalobce odvádí na depozitní účet správce daně měsíčně částku 14 471 EUR, kterou získává pronájmem svého dřívějšího sídla.

[3] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 10. 2017. V odůvodnění rozsudku shrnul zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a konstatoval, že primárním důvodem obav správce daně bylo jednoznačně zapojení žalobce do řetězce obchodů (a to strukturovaného a propracovaného, jak plyne z grafického schématu v napadeném rozhodnutí) s technologií, do kterého byly zapojeny společnosti povětšinou nekontaktní, s virtuálními či fiktivními sídly, bez odpovídajícího zázemí a zaměstnanců. Účast žalobce na podvodném řetězci nebyla ničím nepodloženou domněnkou, ale vysoce pravděpodobnou skutečností, jak plynulo ze zjištění správce daně v průběhu daňové kontroly (podrobně rozvedených ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1376719/16/2609-60563-507032 ze dne 30. 11. 2016). Správce daně přehledně poukázal na to, že v rámci obchodů byla technologie přejmenována a žalobce ji ve všech případech nakoupil za několikanásobně vyšší cenu, než za jakou technologii prodával reálný dodavatel. Žalobce poté opatřoval jednotlivé stroje polepy s novými názvy tak, aby zakryly původní názvy a označení výrobce. U většiny případů byla technologie dodána a nainstalována skutečným dodavatelem přímo v prostorách žalobce, žalobcem převzata, a skuteční dodavatelé rovněž provedli zaškolení zaměstnanců žalobce a předali mu technickou dokumentaci. Správce daně se rovněž zabýval personální propojeností zúčastněných společností a vazbami na žalobce, též přesvědčivě odůvodnil, proč považoval konkrétní nákupy materiálu od společnosti extreme pack s. r. o. a Verpackung technology s. r. o. za fiktivní s cílem vylákat nárok na odpočet DPH, a proč pravděpodobně nemohlo dojít k dodávkám výrobků slovenským odběratelům NET PRO SERVIS s. r. o. a EAST-PACK s. r. o.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci může též odůvodnit obavu správce daně ve vztahu k dobytnosti dosud nestanovené daně. Účastní-li se žalobce s vysokou pravděpodobností vědomě podvodného řetězce, existuje tu důvodná obava, že bude-li toto jednání v daňovém řízení s konečnou platností potvrzeno, může žalobce učinit opatření k tomu, aby vyvedl exekučně postižitelná aktiva mimo dosah správce daně a znemožnil tak dobytnost dosud nestanovené daně. Tato skutečnost činí z žalobce vysoce rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění daňových povinností, nelze do budoucna odhadovat. Vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat pouze se situací, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy aktivně činí jiné kroky, které by ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.

[5] Změnu sídla žalobce z vlastních prostor do prostor pronajatých (konkrétně na adresu bydliště jednoho ze společníků), lze vnímat jako možný náznak toho, že se žalobce s nemovitostí chystá naložit způsobem, který vylučuje, aby zde měl nadále sídlo, tedy že nelze vyloučit ani zcizení tohoto majetku. Správce daně a žalovaný nerozporovali, že žalobce formálně disponuje majetkem, který by patrně k úhradě dosud nestanovené daňové povinnosti postačoval. Správce daně ale podrobně rozebral důvody, pro které považuje

žalobce za pravděpodobně fakticky předluženého. Zejména se soustředil na okolnosti vkladů hotovosti ve značné výši společníky žalobce jak do pokladny (přibližně přes 76 mil. Kč), tak na žalobcův účet (přibližně 27 mil. Kč). Touto hotovostí však společníci nemohli disponovat. Z okolností zaúčtování hotovostních vkladů a zvýšení základního kapitálu správce daně dovodil, že základní kapitál coby hlavní ukazatel účetních rozvah byl zkreslen zhruba o 90 mil. Kč. Výrazné zkreslení aktiv o přibližně 111,6 mil. Kč, které bylo zapříčiněno také nadhodnocením vstupní ceny dlouhodobého majetku, spolu se zatížením movitého majetku, zásob žalobce a části nemovitostí zástavním právem, logicky posílilo obavy správce daně o budoucí dobytnost dosud nestanovené DPH. Při hodnocení ekonomické situace správce daně také vzal v úvahu, že žalobce od zavedení kontrolního hlášení přestal čerpat nadměrné odpočty DPH a nadále vykazoval daňové povinnosti s tím, že od ledna 2016 a dále od května 2016 měla výše uskutečněných zdanitelných plnění sestupnou tendenci. Z toho správce daně dovozoval, že se ekonomická situace žalobce bude v důsledku doměření daňových povinností zhoršovat.

[6] S ohledem na velmi pravděpodobně úmyslné zapojení do vysoce strukturovaného podvodného řetězce na DPH, ztíženou dobytnost aktiv (většina movitého a nemovitého majetku je zatížena zástavním právem, nezatížený nemovitý majetek je v podílovém spoluvlastnictví) a s ohledem na pravděpodobnou faktickou předluženost účetně zakrytou údajnými vklady společníků v hotovosti do společnosti a nadhodnocení vstupní hodnoty hmotného movitého majetku, byla dána odůvodněná obava správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňového řádu“). Tuto obavu nemohla rozptýlit ani obrana žalobce založená na tvrzení, že řádně plnil daňové povinnosti, se správcem daně spolupracoval, pokračoval v podnikatelské činnosti a nepodnikl žádné aktivní kroky ve vlastnické struktuře ani k vyvedení majetku ze společnosti.

II.
Kasační stížnost žalobce

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které navrhl zrušit jak rozsudek, tak i rozhodnutí žalovaného a zajišťovací příkazy správce daně. Namítl, že v řízení nebyla doložena a prokázána odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[8] Indicie, které mohou ve vzájemné souvislosti svědčit o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, jsou dle Veřejného ochránce práv zejména následující: daňovému subjektu hrozí insolvence či již podal insolvenční návrh, případně se nachází ve fázi likvidace; existují jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat/utlumovat podnikatelskou činnost či ji převést na jiné subjekty; existuje podezření na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu; daňový subjekt je nekontaktní či se správcem daně nespolupracuje; daňová historie daňového subjektu je prakticky nulová; dlouhodobý majetek daňového subjektu je neobvykle malý; daňový subjekt generuje mizivý zisk v porovnání s výší obratu a není schopen vysvětlit model svého podnikání; daňový subjekt obchoduje s rizikovou nebo neobvyklou komoditou; majetek daňového subjektu je tvořen pouze prostředky na účtu, obratem přeposílanými na účty jiných subjektů (často personálně propojených), či jinou vysoce likvidní komoditou;

předpokládaná výše daně několikanásobně převyšuje majetek či jmění daňového subjektu; na adrese sídla uvedeného v obchodním rejstříku daňový subjekt fyzicky nesídlí (má tzv. virtuální sídlo), nebylo zjištěno místo provozování jeho činnosti či nemá žádné zaměstnance.

[9] U stěžovatele je dovozováno z těchto indicií pouze podezření na zapojení do podvodného řetězce. Stěžovatel opakuje, že ve vývoji a výrobě obalových materiálů a logistice podniká dlouhodobě, má téměř 200 zaměstnanců, značný movitý i nemovitý majetek, dosahuje měsíčně desetimilionových obratů. Zároveň má bezproblémovou daňovou historii, transparentní majetkovou strukturu a se správcem daně dlouhodobě komunikuje. Tyto skutečnosti však krajský soud nevzal v úvahu. Podezření na zapojení do podvodného řetězce je významným předpokladem svědčícím ve prospěch vydání zajišťovacích příkazů, samo o sobě však nepředstavuje odůvodněnou obavu o nedobytnost či obtíže při výběru daně (k obdobnému závěru dospěl i Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014 – 56). Již majetková dostatečnost spolu s indiciemi dokládajícími stabilitu stěžovatele představují záruku dobytnosti daně. Zajišťovací příkazy také stěžovatel po poskytnutí bankovního úvěru už uhradil.

[10] Stěžovatel zároveň již v doplnění žaloby uvedl konkrétní argumenty proti zjištěním správce daně o zapojení do daňového podvodu. Uvádí, že žalovaný nezpochybnil, že k dotčeným plněním došlo a výše fakturované ceny není dle stěžovatele podstatná. Správce daně nedoložil, že by některý z obchodních partnerů stěžovatele neodvedl daň, a tato skutečnost není uvedena ani v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Při výběru dodavatelů postupoval stěžovatel transparentně prostřednictvím výběrového řízení dle zákona o veřejných zakázkách. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem, že s ohledem na zapojení stěžovatele do daňového podvodu existuje důvodná obava, že stěžovatel bude vyvádět majetek mimo dosah správce daně. Stěžovatel se majetku nezačal zbavovat, naopak majetek zhodnocoval a pořizoval další.

[11] Náznakem vyvedení aktiv nebyla ani změna sídla z vlastních prostor do prostor ve vlastnictví jednatele a společníka stěžovatele. Vlastní prostory stěžovatel dlouhodobě pronajímá jinému subjektu a o změně sídla byl správce daně předem obeznámen. Správci daně bylo taktéž známo, že stěžovatel se před vydáním zajišťovacích příkazů zabývá i dlouhodobými projekty (např. výběrové řízení na dodávky pro skupinu Faurecia).

[12] Z analýz správce daně nevyplývá, že by stěžovatel čelil jakýmkoliv ekonomickým problémům. Vygenerovaný zisk byl vkládán do základního kapitálu stěžovatele, společníci prostředky nevyváděli, ale naopak investovali do společnosti. Vklady až ve výši 100 mil. Kč byly poskytnuty soukromým investorem, který nechce být veřejně znám.

[13] V den, kdy byly stěžovateli předány zajišťovací příkazy, předložil stěžovatel správci daně znalecký posudek, oceňující nemovitosti, které nebyly zatíženy zástavním právem, na více než 100 mil. Kč. Žalovaný pochybil, když se s tímto znaleckým posudkem nijak nevypořádal a odmítl jej bez dalšího s tím, že jej neměl k dispozici správce daně. Tvrzení krajského soudu, že nezatížený nemovitý majetek je pouze v podílovém spoluvlastnictví, je nepravdivé a nemá oporu ve spise. V podílovém spoluvlastnictví je naopak jen nepatrná část tohoto majetku. Již výnosnost nezatíženého majetku v podobě příjmů z nájmu

potvrzuje jeho hodnotu přibližně 100 mil. Kč. Postup správce daně je též v rozporu se zásadou přiměřenosti, neboť stěžovateli mohl být dán prostor pro dobrovolnou úhradu či poskytnutí zajištění a nebylo třeba přistupovat k exekuci.

III.
Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost, lze dle judikatury správních soudů vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud 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. Zásadní vliv má v tomto ohledu například účast daňového subjektu na daňovém podvodu, která již bez dalšího může založit pravděpodobnost budoucího doměření DPH.

[15] Odůvodněná obava o budoucí nedobytnost daně nebyla založena pouze na velmi pravděpodobně vědomé účasti stěžovatele na podvodném řetězci, ale byla rovněž podpořena např. zjištěním ohledně ztížené dobytnosti aktiv stěžovatele (většina movitého a nemovitého majetku zatížena zástavním právem, popř. v podílovém spoluvlastnictví), manipulace s údaji v účetních závěrkách, které naznačují pravděpodobnou faktickou předluženost stěžovatele a zjištěním ohledně přesunu sídla stěžovatele v průběhu daňové kontroly z vlastních prostor do prostor pouze pronajatých. Žalovaný se nicméně ztotožnil s krajským soudem, že odůvodněnou obavu o dobytnost daně může založit již samotná účast daňového subjektu na daňovém podvodu.

[16] Žalovaný dále popsal mechanismus daňového podvodu a uvedl, že mezičlánky podvodného řetězce daň neodvedly. Předpoklad správce daně o doměření daně stěžovateli se potvrdil, neboť stěžovateli byla platebními výměry ze dne 5. 12. 2017 skutečně doměřena daň ve výši jistoty stanovené v zajišťovacích příkazech za zdaňovací období v roce 2015 leden až červen, srpen až září a listopad až prosinec. U zdaňovacího období roku 2014 správce daně předpokládá, že stěžovateli bude doměřena DPH minimálně ve výši stanovené v zajišťovacích příkazech.

[17] Aktivní kroky ke zcizování majetku nejsou nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31). Přesunem sídla se zvyšuje nebezpečí zcizení předmětné nemovitosti. Žalovaný dále opětovně upozornil na manipulace s údaji v účetních závěrkách a vklady v hotovosti na účet stěžovatele ve výši přesahující 28 mil. Kč. Dle správce daně existuje důvodné podezření, že tyto vklady souvisí s výběry v hotovosti u ostatních subjektů zapojených v podvodném řetězci. Tvrzení o blíže neupřesněném investorovi není ničím podložené a stěžovatel jej předkládá teprve v kasační stížnosti. Znaleckým posudkem, který byl předložen v odvolacím řízení, se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval a konstatoval, že posudek nestanovoval u předmětných nemovitostí obvyklou cenu a tudíž nebylo možné z tohoto posudku vycházet.

IV.
Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **je** důvodná.

[20] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu: „*Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*.“

[21] Podle zákona i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem 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, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud též v odstavci [58] uvedl: „*Naopak žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení stěžovatelky zpochybňující obavy ohledně budoucí vymožitelnosti daně, tedy že stěžovatelka je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou, vlastní jak nemovitosti, tak i movité věci značné hodnoty (např. cisternové vozy), má větší počet stálých zaměstnanců, v minulosti neměla daňové nedoplatky, a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšovala svůj majetek a dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky…*“

[22] Nejvyšší správní soud uvádí, že co do přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně nebude při vydávání zajišťovacího příkazu namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně. V této souvislosti bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (v návaznosti na další zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření DPH (srov. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28).

[23] S žalovaným a krajským soudem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje v tom, že v posuzovaném případě byly dány poměrně silné důvody svědčící budoucímu stanovení daně s ohledem na zapojení stěžovatele do řetězového podvodu s cílem vylákat nadměrný odpočet daně. Mechanismus daňového podvodu (včetně zapojení stěžovatele) byl podrobně popsán v napadeném rozsudku i v zajišťovacích příkazech, na něž lze v podrobnostech odkázat. Zjednodušeně vyjádřeno, podezření správce daně pramení mj. ze skutečnosti, že stěžovateli byly prvním dodavatelem reálně dodány technologie (stroje), které byly účetně dodány prostřednictvím řetězce nekontaktních a daň neodvádějících subjektů. V tomto řetězci byly technologie až desetinásobně nadhodnoceny, přičemž stěžovatel z výsledné nadhodnocené ceny uplatňoval nadměrné odpočty DPH. Popsaný mechanismus stěžovatel žádnou konkrétní argumentací nezpochybňuje, stejně jako skutečnost, že předmětné technologie byly stěžovateli předány (včetně zaškolení a uvedení do provozu) již prvním dodavatelem, s nímž jednal společník stěžovatele pan H. Nedává žádný rozumný smysl, aby za těchto podmínek tytéž stroje (pouze s přelepenými názvy), stěžovatel nakupoval od jiných osob za několikanásobek jejich skutečné ceny (skutkově obdobným mechanismem řetězového daňového podvodu se Nejvyšší správní soud zabýval též v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).

[24] Není podstatné, že formálně došlo k dodání a úhradě plnění ve vztahu k jiným subjektům, neboť zapojení stěžovatele do daňového podvodu bylo pro účely vydání zajišťovacích příkazů dostatečně popsáno a podloženo logickými úvahami správce daně. Není pravdou, že by zajišťovací příkazy neobsahovaly závěr správce daně o krácení daně. U nekontaktních subjektů naopak správce daně vyzdvihl, že tyto subjekty nepodávají daňová přiznání a své povinnosti vůči správci daně neplní. Je třeba zopakovat, že vydání zajišťovacích příkazů nepředchází formální dokazování, zásadně tedy nemůže být vadou, že závěry správce daně o krácení daně ze strany jednotlivých článků řetězce nejsou podloženy listinnými důkazy. Není zároveň jasné, jakým způsobem by stěžovatel požadoval prokazovat negativní tvrzení, že daň nebyla jednotlivými články řetězce přiznána a uhrazena. Nabízí se opět pouze důkaz vlastní evidencí správce daně, která by mohla být případně vyvrácena důkazem pozitivní skutečnosti opačné, k čemuž však v daném případě nedošlo (a ani stěžovatel takový důkaz nenavrhoval). Bez významu je potom skutečnost, že stěžovatel dle vlastních tvrzení postupoval dle zákona o veřejných zakázkách a na vybavení předmětnými technologiemi čerpal dotace v řádu milionů Kč. Tato tvrzení nevyvracejí, že se stěžovatel mohl účastnit daňového podvodu i při čerpání dotace a postupu podle citovaného zákona, jak již ostatně konstatoval i krajský soud v napadeném rozsudku.

[25] Kromě skutečností nasvědčujících tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, musí pro vydání zajišťovacích příkazů existovat odůvodněná obava, že daň nebude v budoucnu zaplacena. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, 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 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. 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. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).

[26] V rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, Nejvyšší správní soud konstatoval, 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. Ani skutečnost, že by daňový subjekt byl součástí podvodného řetězce – tedy byla by zde naplněna podmínka, že daň bude skutečně stanovena, nemá žádnou souvislost s tím, zda stěžovatel je či není 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.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud by pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu postačovalo splnění předpokladu, že daň bude stanovena, vedlo by to ke zcela absurdnímu závěru, že vydat zajišťovací příkaz je možné vždy. To by pochopitelně neodpovídalo smyslu a účelu uvedené právní úpravy a ani jejímu slovnímu vyjádření.

[28] Z uvedeného je zřejmé, že neobstojí závěr krajského soudu a žalovaného, že již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci může též odůvodnit obavu správce daně ve vztahu k dobytnosti dosud nestanovené daně. Pro závěr o důvodnosti obav o budoucí dobytnost daně je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správci daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti. Účast daňového subjektu

na daňovém podvodu je silným důvodem ve vztahu k předpokladu budoucího stanovení daně. Pro využití zajišťovacího příkazu je však zároveň nutné, aby byla (třebaže v nižší požadované intenzitě) přítomna i odůvodněná obava o dobytnost daně. Tuto obavu nelze odůvodnit pouhou změnou sídla z vlastních prostor do prostor ve vlastnictví jednatele a společníka daňového subjektu, a to obzvláště za situace, kdy je daňový subjekt i v novém sídle pro správce daně kontaktní a správce daně nemá informace o tom, že se daňový subjekt hodlá nemovitého majetku zbavit.

[29] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 a z 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, ve kterých byly shledány po právu vydané zajišťovací příkazy. V obou případech byl naplněn první předpoklad aplikace § 167 odst. 1 daňového řádu (pravděpodobnost, že daň bude stanovena), a to účastí žalobců v řetězci transakcí zatížených podvodem na DPH) a dále i druhý předpoklad (obavy z nedobytnosti daně či jejího ztíženého vymáhání). Co se týče onoho druhého předpokladu, ve věci rozhodované rozsudkem č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 se jednalo o nespolupráci daňového subjektu se správcem daně (neposkytl požadované údaje, nenahlásil existenci dvou ze tří bankovních účtů), přičemž správce zjistil, že majetek daňového subjektu nepokrývá výši budoucí DPH, a že klesá rentabilita podnikatelské činnosti daňového subjektu. Ve věci rozhodované rozsudkem č. j. 6 Afs 3/2016 - 45 byl zmíněný druhý předpoklad shledán ve vysoké míře zadluženosti daňového subjektu a v pochybách o jeho ekonomické a finanční situaci. Nejvyšší správní soud dodává, že v obou uváděných věcech byla dána silná intenzita prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, což je splněno i v nyní projednávané věci. Dále v obou věcech byl splněn i druhý předpoklad, přičemž postačovala i nižší intenzita (viz již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104). Nicméně v projednávané věci Nejvyšší správní soud naplnění druhého předpokladu neshledal (viz dále).

[30] Proti obavám správce daně o dobytnost daně stojí řada skutečností zdůrazněných stěžovatelem, případně zjištěných samotným správcem daně. Stěžovatel dlouhodobě (od roku 2007) podniká v oblasti vývoje a výroby obalů a logistiky, má téměř 200 zaměstnanců, dosahuje dlouhodobě měsíčních obratů v řádech desítek milionů Kč, je kontaktní a daňové povinnosti vůči správci daně dlouhodobě plní, má stabilní a transparentní vlastnickou strukturu, nepodnikal žádné kroky směřující k vyvádění majetku či ukončení podnikatelské činnosti, není ani známo, že by měl problémy se solventností či likviditou.

[31] Stěžovatel zároveň disponuje poměrně rozsáhlým majetkem. Nemovitosti stěžovatele v Chrastavě (jejichž cenu správce daně odhadl na 61 703 000 Kč) byly zatíženy zástavním právem ve prospěch úvěrujících institucí, stejně jako zásoby v hodnotě přes 80 mil. Kč a velká část dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě (po korekci způsobené nadhodnocením v důsledku daňového podvodu) činí přibližně 100 mil. Kč. Ze zajišťovacích příkazů však dále vyplývá, že stěžovatel vlastní kromě tohoto majetku též zástavním právem nezatížené nemovitosti v Bělé u Turnova, jejichž obvyklou cenu stanovil správce daně ve výši 47 403 000 Kč, a předpokládaný výtěžek z jejich prodeje ve výši dvou třetin nejnižšího dražebního podání určil částkou 31 750 000 Kč. Zástavním právem nebyla zatížena ani vozidla pro silniční dopravu ve vlastnictví stěžovatele (celkem

24 osobních a nákladních automobilů a 8 přívěsů a návěsů), jejichž obvyklá cena činí dle správce daně 8 667 000 Kč a z jejichž zpeněžení lze očekávat výtěžek ve výši 4 108 500 Kč. Na bankovních účtech stěžovatele pak správce daně zjistil zůstatky ve výši přes 250 000 EUR a téměř 5 mil. Kč. Takto nastíněná majetková situace stěžovatele nepotvrzovala závěr správce daně o pravděpodobné nedobytnosti v budoucnu stanovené daně ve výši 43 783 274,79 Kč.

[32] V odůvodnění zajišťovacích příkazů ze dne 30. 11. 2016 správce daně výslovně uvedl, že od zavedení institutu kontrolního hlášení (zákonem č. 360/2014 Sb., s účinností od 1. 1. 2016) stěžovatel přestal čerpat nadměrné odpočty a měsíčně vykazuje daňovou povinnost v průměrné výši přibližně 1 mil. Kč při uskutečnění zdanitelných plnění v měsíční výši přibližně 28 mil. Kč od ledna 2016 a 22 mil. Kč od května 2016. Ani tato skutečnost nenasvědčovala tomu, že by se stěžovatel chystal zásadním způsobem utlumit ekonomickou činnost či vyhýbat se placení daní.

[33] Nejvyšší správní soud na rozdíl od žalovaného a krajského soudu v popsaných skutečnostech neshledal majetkovou nedostatečnost, faktickou předluženost ani indicie o možném vyvedení aktiv z majetku stěžovatele. Při zohlednění skutečnosti, že stěžovatel byl (je) dlouhodobě zavedeným podnikajícím subjektem se stabilní strukturou, vlastnící majetek v řádu desítek až stovek milionů Kč, s desítkami zaměstnanců, který plnil (a plní) své splatné daňové povinnosti, se správcem daně spolupracoval a svůj majetek neukrýval, Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů ani žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neprokázali odůvodněnou obavu, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 citovaný v odstavci [21]). To ani při zohlednění skutečnosti, že pravděpodobnost doměření daně byla vzhledem k předpokládané účasti stěžovatele v řetězci daňových podvodů poměrně vysoká. Jak již výše Nejvyšší správní soud uvedl, tuto obavu nelze odůvodnit pouhou změnou sídla stěžovatele.

[34] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že v hraničních případech je tím spíše nutno mít na paměti, že vydání zajišťovacího příkazu obvykle představuje velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci. Proto je-li na místě pochybnost, zda je vůbec dána alespoň slabá intenzita některého předpokladu požadovaného ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu (která musí být vyvážena o to silnější intenzitou zbývajícího předpokladu), je nutno postupovat ve prospěch daňového subjektu a zajišťovací příkaz nevydat.

V.
Závěr a náhrada nákladů řízení

[35] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného. Shledá-li soud, 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 10. 2016, č. j.

2 Afs 239/2015 – 66). Nejvyšší správní soud proto zrušil též zajišťovací příkazy správce daně dle § 110 odst. 2 písm. a) a § 78 odst. 3 s. ř. s.

[36] Vzhledem ke zrušení rozsudku krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je Nejvyšší správní soud povinen rozhodnout vedle náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti i o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[37] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč). Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „advokátní tarif“). Za řízení o žalobě přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu] v celkové hodnotě 6 200 Kč, a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč. Jelikož daňový poradce je registrovaným plátcem DPH, je nutné odměnu zvýšit o částku 1 428 Kč, odpovídající 21% sazbě této daně. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen nejprve advokátem Mgr. Milanem Frýbou, který učinil dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu] v celkové hodnotě 6 200 Kč, k nimž je třeba přičíst paušální náhradu výdajů v částce 600 Kč. Nyní je stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, který však v řízení o kasační stížnosti žádný úkon neučinil. Celkem tak náklady řízení činí 23 028 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka ve lhůtě jednoho měsíce 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 17. října 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu