

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Indra-Šebesta v.o.s., insolvenční správce dlužníka FRIGOPRIMA spol. s r.o.**, se sídlem Čechyňská 361/16, Brno, zast. Mgr. Petrem Houžvičkou, advokátem se sídlem Jana Palacha 121/8, Břeclav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2015, č. j. 29015/15/5100-41453-703692, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2017, č. j. 62 Af 119/2015 - 462,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 3 400 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Houžvičky, advokáta se sídlem Jana Palacha 121/8, Břeclav, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí specifikované tamtéž a dále byla zrušena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) ze dne 22. 7. 2015, č. j. 3070016/15/3008-00540-710143, 3070680/15/3008-00540-710143, 3070771/15/3008-00540-710143, 3070812/15/3008-00540-710143, 3070835/15/3008-00540-710143, 3070856/15/3008-00540-710143, 3070872/15/3008-00540-710143, 3070903/15/3008-00540-710143, 3070930/15/3008-00540-710143, 3070966/15/3008-00540-710143, 3070990/15/3008-00540-710143, 3071025/15/3008-00540-710143, 3071064/15/3008-00540-710143, 3071112/15/3008-00540-710143, 3071131/15/3008-00540-710143, 3071146/15/3008-00540-710143, 3071173/15/3008-00540-710143, 3071246/15/3008-00540-710143, 3071328/15/3008-00540-710143, 3071415/15/3008-00540-710143, 3071431/15/3008-00540-710143,

3071451/15/3008-00540-710143, 3071467/15/3008-00540-710143, 3071494/15/3008-00540-710143, 3071513/15/3008-00540-710143, 3071529/15/3008-00540-710143, 3071537/15/3008-00540-710143, 3071563/15/3008-00540-710143, 3071578/15/3008-00540-710143 a 3071592/15/3008-00540-710143, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení.

[2] Správce daně uvedenými rozhodnutími (zajišťovacími příkazy) podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, a § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, uložil FRIGOPRIMA spol. s r.o., aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty – částky v souhrnné výši 37 174 379 Kč na účet správce daně, s tím, že zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem vydání, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení. Odvolání společnosti FRIGOPRIMA proti zajišťovacím příkazům byla zamítnuta rozhodnutím stěžovatele označeným v záhlaví.

[3] K vydání zajišťovacích příkazů vedla především zjištění správce daně učiněná během kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až srpen 2014, která lze pro účely nynější věci stručně shrnout takto. Společnost FRIGOPRIMA nakupovala v období od února 2012 do července 2014 drůbeží maso původem z Polska, a to od celkem osmi českých obchodních společností (v různých měsících se jednalo o různé společnosti). Správce daně zjistil, že tyto společnosti vykazují znaky tzv. prázdných schránek: byly nekontaktní, neplnily své daňové povinnosti, jejich sídla byla virtuální, jednateli byli cizí státní příslušníci apod. Společnost FRIGOPRIMA s těmito dodavateli nijak přímo nejednala, neprověřovala jejich důvěryhodnost, neinformovala se o nich. Dodávky organizovali odběratelé společnosti FRIGOPRIMA, kteří na základě akcí nasmlouvaných se supermarkety a hypermarkety dohodli konkrétní dodávky masa s dodavateli, o čemž následně informovali společnost FRIGOPRIMA. Společnost FRIGOPRIMA maso zpracovávala. Předem vystavila fakturu na konkrétní dodávku masa zvýšenou o cenu za její služby, faktura byla předem uhrazena a z těchto peněz následně společnost FRIGOPRIMA hradila cenu za dodávku masa svým dodavatelům. Úhrady probíhaly buď v hotovosti polským řidičům, kteří dodávku přivezli, nebo bezhotovostně.

[4] Správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů prověřoval ekonomickou situaci společnosti FRIGOPRIMA. Vyšel zejména z toho, že vlastnila nemovitosti, jejichž zůstatková hodnota činila dle rozvahy ke dni 31. 12. 2014 u staveb 22 437 000 Kč a u pozemků 2 004 000 Kč. Nemovitosti nicméně byly dle údajů z katastru nemovitostí zatíženy zástavními právy „*v řádu desítek milionů Kč*“. Z registru vozidel zjistil, že společnost vlastnila celkem šest motorových vozidel, k čemuž ale dodal, že zápis v registru neprokazuje vlastnictví a není mu známo, kde se vozidla nachází, jejich stav a tedy ani hodnota. Na jiném místě odůvodnění zajišťovacích příkazů podotkl, že s ohledem na datum pořízení vozidel a míru jejich opotřebení je nelze považovat za majetek dostatečný k pokrytí všech vypočtených daňových povinností. Z rozvahy k 31. 12. 2014 dále zjistil, že společnost vlastnila samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se zůstatkovou hodnotou 7 184 000 Kč, hodnota zásob byla k uvedenému datu vykázána ve výši 29 857 000 Kč. Krátkodobé pohledávky činily 15 295 000 Kč, dlouhodobé závazky 5 000 000 Kč, krátkodobé závazky 27 920 000 Kč, stav bankovních úvěrů a výpomocí byl 34 361 000 Kč.

[5] K majetkové situaci společnosti FRIGOPRIMA lze ze zajišťovacích příkazů dále vyčíst, že společnost měla v Mikulově dva samostatné závody na zpracování drůbežího masa a ryb, v roce 2014 zaměstnávala celkem 72 osob. K ekonomické činnosti používala tři bankovní účty, které byly pro správce daně zveřejněny. V daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014 vykázala ztrátu 745 826 Kč, čistý obrat činil 425 874 396 Kč.

[6] Krajský soud se na podkladě podané žaloby zabýval otázkou, zda byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy zda v nich byla dostatečně odůvodněna pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a obava, že bude nedobytná, případně že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[7] Ve shodě se správcem daně a stěžovatelem dospěl k závěru, že daň bude pravděpodobně doměřena. Skutečnosti popsané v bodě [3] tohoto rozsudku vyhodnotil jako dostatečné indicie směřující k závěru, že dodávky masa byly součástí řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty, a tedy jako okolnosti způsobilé odůvodnit budoucí stanovení daně a její výši.

[8] Ve vztahu ke druhé z podmínek konstatoval, že napadené rozhodnutí, potažmo zajišťovací příkazy, nejsou opřeny o dostatek skutkových důvodů. Vzhledem k tomu, že FRIGOPRIMA byla fungující podnik, bylo namístě zvážit, zda nebude moci v budoucnu uhradit daň postupně (rozložením do splátek, případně i za pomoci úvěru). Pokud by taková varianta byla pravděpodobná, bylo by ji nutné upřednostnit před okamžitou ekonomickou likvidací subjektu, ke kterému vydání zajišťovacích příkazů vedlo. Správce daně ani žalovaný neuvedli žádný konkrétní poznatek o tom, že by společnost ukončovala nebo výrazně omezovala svoji činnost. Není zřejmé, zda se touto otázkou vůbec zabývali či zda zvažovali možnost šetrnějšího způsobu, kterým by společnost mohla splnit své závazky. Přitom se jedná o subjekt, který vlastní nemovitosti, motorová vozidla, zaměstnává značný počet zaměstnanců a lze předpokládat, že vykazuje i dlouhodobě konzistentní cash flow. Správci daně také nic nebránilo v tom, aby si zjistil stav automobilů, zohlednil platební historii společnosti co do splácení úvěrů a jejich stavu.

[9] Krajský soud doplnil, že odůvodněná obava z budoucí nedobytnosti daně nepramenila ani z dřívější zkušenosti správce daně ohledně placení daní společností FRIGOPRIMA. Jediná porušení daňových předpisů, na která stěžovatel poukazuje, se týkají výše popsaných dodávek a doposud o nich nebylo pravomocně rozhodnuto.

[10] Není zřejmé, proč byl subjekt vyhodnocen jako rizikový. Správce daně vedl u společnosti několik měsíců daňovou kontrolu (kontrola byla zahájena 21. 10. 2014), přesto neuvedl žádný konkrétní poznatek, který by měl svědčit jeho úvaze, že zboží na skladě bude obratem prodáno. Naopak znehodnocení dodávek masa či jejich prodej správcem daně (pokud by vůbec byl uskutečnitelný v souladu s veterinárními předpisy) se jeví jako iracionální, jelikož společnost mohla namísto toho maso zpracovat či masné výrobky prodat a zvýšit tak svůj příjem.

[11] Obavě o dobytnost daně nesvědčí ani zapojení společnosti do podvodného řetězce: nebylo zjištěno žádné personální propojení se společnostmi vykazujícími znaky možného fiktivního jednání, komunikace či koordinace kroků s nimi.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Stěžovatel s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítá, že zapojení do podvodného řetězce svědčí jak pravděpodobnosti doměření daně, tak obavě o její budoucí dobytnost. Navíc má za to, že se v takovém případě jedná o natolik silný důvod svědčící první podmínce, že může kompenzovat slabší důvody podmínky druhé.

[13] Trvá na tom, že zajišťovací příkazy obsahovaly dostatečnou majetkovou analýzu společnosti FRIGOPRIMA. Nedisponovala relevantním majetkem a z ničeho nevyplývalo, že by tento majetek měl být rozšiřován. Nemovité věci byly zatíženy zástavními právy, motorová vozidla nebyla s ohledem na míru jejich opotřebení dostatečná, jediným reálně postižitelným majetkem tedy byly dodávky masa. Krajský soud pouze konstatoval, že společnost nějaký majetek měla, ale rezignoval na hodnocení jeho charakteru. Závazky společnosti navíc převyšovaly její pohledávky, z čehož plyne předlužení.

[14] Výtce soudu, dle které nebyly v napadeném rozhodnutí ani zajišťovacích příkazech uvedeny žádné poznatky ohledně ukončování ekonomické činnosti, se brání touto argumentací. Zdůrazňuje, že existovaly indicie ohledně budoucí nedobytnosti daně (zapojení do podvodného řetězce, majetková nedostatečnost, zadluženost, ztrátovost, zřízení zástavních práv na nemovitostech). Úvaha soudu, že společnost vůbec není reálně schopna v krátké době ukončit svoji činnost, je vyvrácena jejím postupem po vydání zajišťovacích příkazů. V insolvenčním návrhu dlužníka – společnosti FRIGOPRIMA je uvedeno, že uzavřela několik smluv se společností FRIGONOVA s. r. o., se sídlem Nádražní 607, Mikulov, a to na nájem výrobního závodu a technologií, dále byly uzavřeny pracovní smlouvy se všemi bývalými zaměstnanci společnosti FRIGOPRIMA. Uvedené skutečnosti, byť nastaly až po vydání napadeného rozhodnutí, potvrzují pochybnosti správce daně a stěžovatele ohledně dobrovolné úhrady daně v budoucnu.

[15] Užití „přiměřenějších prostředků“ nebylo dle stěžovatele namístě. Má za to, že u společnosti FRIGOPRIMA není reálná varianta splacení závazku vůči státu za pomocí úvěru, neboť za popsané majetkové situace nelze racionálně očekávat, že by nějaký úvěr dostala. Úvaha o posečkání daně, popřípadě o rozložení její úhrady na splátky, nebyla ze strany správce daně možná za situace, kdy daň ještě nebyla stanovena; jedná se o otázky spadající do jiného dílčího daňového řízení. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, nebyl příléhavý, neboť v odkazované věci byly skutkové okolnosti diametrálně odlišné. Šlo o fyzickou osobu v jiné ekonomické situaci, u které navíc nebylo konstatováno zapojení do daňového podvodu. Nezohlednění a nevypořádání těchto skutkových odlišností navíc vede k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[16] Bezvadná daňová minulost nemohla být zohledněna, a to jednak proto, že společnost dlouhodobě a soustavně porušovala daňové předpisy, a to minimálně v rozsahu popsaném v zajišťovacích příkazech, jednak proto, že spolupráce se správcem daně není v tomto řízení relevantní, jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nadto opakované nárokování nadměrných odpočtů, jež byly zpochybněny, je další indicií vedoucí k odůvodněné obavě ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[17] Ke zmínce o absenci personálního propojení společnosti FRIGOPRIMA na společnosti vykazující znaky možného fiktivního jednání uvádí, že ve věci nevycházel

z toho, že uskutečněná zdanitelná plnění (dodávky masa) byla fiktivní; deklarovaná plnění byla uskutečněna, avšak byla zasažena podvodem. Závěry o účasti na podvodném řetězci přitom krajský soud potvrdil, proto si uvedenou argumentací odporuje. V této souvislosti stěžovatel dodává, že ve vztahu k zajišťovacím příkazům je podstatná zejména účast subjektu na daňovém podvodu, nikoli otázka, zda byl v tomto ohledu v dobré víře.

[18] V pozdějším doplnění kasační stížnosti stěžovatel reaguje na aktuální rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která považuje za skutkově a právně srovnatelná s nynější věcí, konkrétně na rozsudek ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 – 54, ve věci *Naryner* a rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, ve věci *LIJA*. Má za to, že se soud v těchto rozsudcích odchýlil od svých dosavadních judikatorních závěrů, ze kterých vychází i stěžovatel ve své kasační stížnosti a jsou zmíněny výše. Navrhuje proto, aby devátý senát postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

III. Vyjádření žalobce

[19] Žalobce má za to, že stěžovatel v kasační stížnosti zjednodušuje dřívější judikatorní závěry. Soudy nikdy neoznačily zapojení do podvodného řetězce za tak silný důvod, aby byl s to vyvážit slabé důvody svědčící obavě o budoucí dobytnost daně. Druhou podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu nelze redukovat až k samé hranici existence.

[20] Dále zmiňuje, že za účelem vydání zajišťovacího příkazu v situaci, kdy sporná plnění pravděpodobně představují součást podvodného řetězce, skutečně není nutné prokazovat úmyslné zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce. To nicméně neznamená, že by se jednalo o okolnost irelevantní, neboť absence takové vědomosti zásadně snižuje intenzitu obou předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. Nelze tedy paušalizovat, že každé zapojení do řetězce obchodů zatížených daňovým podvodem vede k odůvodněné obavě o budoucí dobytnost daně.

[21] V zajišťovacích příkazech ani napadeném rozhodnutí nebyla prezentována řádná majetková analýza. Především absentuje alespoň hrubý propočet či podložená úvaha o tom, zda veškerý majetek bude pro úhradu budoucí daně dostatečný. Tuto úvahu ostatně ani správce daně nemohl provést, neboť např. u motorových vozidel neuvedl ani hrubý odhad jejich hodnoty a nijak ji nezjišťoval. Ohledně zástavních práv váznoucích na nemovitostech se spokojil s údaji vyplývajícími z katastru nemovitostí, které ale nevypovídají o tom, do jaké výše je nemovitý majetek reálně zatížen.

[22] Za čirou spekulaci označuje názor stěžovatele, dle kterého by společnost FRIGOPRIMA nemohla získat další úvěr. Pokud by správce daně pouze nepřevzal obecné informace z rozvahy k 31. 12. 2014, ale např. by je porovnal s údaji za předchozí období, zjistil by, že společnost postupně snižovala své zatížení bankovními úvěry, a to v roce 2013 o téměř 3,5 milionu Kč a v roce 2014 o další 4 miliony Kč.

[23] O nepřiměřenosti postupu správce daně svědčí i závěr, že jediným reálně postižitelným majetkem byly zásoby masa v dispozici společnosti FRIGOPRIMA, které také následně zabavil na základě vydaných exekučních příkazů. Takový postup jednak vedl ke zbytečným nákladům (transport masa v chladicích vozech, navíc nikoli k zákazníkovi, ale na místo jejich dočasného uskladnění), jednak následný prodej nemohl vést k zajištění vyššího výnosu, neboť cena při nuceném prodeji zboží, nadto s omezenou dobou

použitelnosti, musela být nižší než cena, kterou měla společnost dohodnutou se svými odběrateli.

[24] Užití jiných prostředků ke zmírnění při výběru daní (posečkání, zástavní právo apod.) sice je možné využít až po vyměření, respektive doměření daně, nicméně úvaha o nich je podstatná již při hodnocení obavy o budoucí dobytnost daně.

[25] Žalobce nesouhlasí s názorem stěžovatele, že se zajišťovacím příkazem je třeba pracovat jako s jakýmkoli jiným exekučním titulem (platebním výměrem). Takový přístup je dle jeho názoru zcela mylný a popírá povahu zajišťovacího příkazu jako prostředku, který by měl být využíván jen ve zcela výjimečných případech. Na rozdíl od platebního výměru je vydáván v době, kdy ještě existence daně není jistá, a nikoli na základě plně zjištěného skutkového stavu.

[26] Žalobce také naznačuje, že § 167 daňového řádu je protiústavní, neboť vede k postupu, který předem odnímá možnosti přípustné u daně vyměřené s konečnou platností a zásadně omezuje uplatnění principu přiměřenosti (nemožnost aplikace mírnějších opatření jako posečkání již v tomto dílčím daňovém řízení). Na jiném místě ještě uvádí, že uplatnění zajišťovacího příkazu prakticky znemožňuje pozdější využití mírnějších prostředků, jelikož celá daň už bude předem uhrazena, případně vyčerpán veškerý majetek subjektu a jeho činnost zlikvidována.

[27] Dále se ohrazuje proti poukazu stěžovatele na skutečnost, že společnost FRIGOPRIMA potvrdila pokračování v ekonomické činnosti prostřednictvím nově založeného subjektu FRIGONOVA. K tomuto kroku totiž společnost musela přistoupit v přímém důsledku vydaných zajišťovacích příkazů a jejich vymáhání (obstavené bankovní účty, zabavené zásoby). Správce daně svým postupem prakticky zamezil společnosti být dále ekonomicky aktivní. O tom, že záměrem majitelů společnosti nebylo vyhnout se úhradě doměřené daně, svědčí i fakt, že společnost FRIGONOVA převzala či přistoupila k některým dluhům společnosti FRIGOPRIMA a hradí je.

[28] Námitka stěžovatele, dle které nemohl zohlednit bezproblémovou daňovou minulost společnosti za situace, kdy se dopustila opakovaného porušení daňových předpisů konstatovaných v zajišťovacích příkazech, považuje jednak za zohledňování skutečností, které neexistovaly v době vydání zajišťovacích příkazů, jednak za argumentaci kruhem.

[29] Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[30] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadované pro výkon advokacie [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[31] Předmětem přezkumu správních soudů bylo rozhodnutí stěžovatele, jímž zamítl odvolání společnosti FRIGOPRIMA proti zajišťovacím příkazům vydaným správcem daně podle § 167 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že v případě dosud nestanovené daně lze zajišťovací příkaz vydat pouze za podmínky, že existuje přiměřená pravděpodobnost (slovy zákona odůvodněná obava), že daň bude v určité výši stanovena a že bude v době její vymahatelnosti nedobytná, případně že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, ve věci *Českomoravská olejářská*).

[32] Podstatou projednávané věci je otázka, zda správce daně a stěžovatel prezentovali ve svých rozhodnutích dostatečné důvody svědčící obavě, že daň bude v budoucnu nedobytná (tedy naplnění podmínky dvě). Stěžovatel v kasační stížnosti vznáší sérii argumentů, kterými zpochybňuje negativní hodnocení krajského soudu ohledně této otázky. Dovozuje, že o naplnění druhé podmínky svědčí zapojení subjektu do daňového podvodu, které navíc představuje natolik silný důvod ohledně budoucího stanovení daně, že je způsobilý suplovat nižší intenzitu obavy o dobytnost daně. Dále namítá, že obavě o dobytnost daně svědčila i majetková analýza společnosti FRIGOPRIMA, ze které vyplynula její majetková nedostatečnost, zadluženost, předluženost a ztrátovost.

[33] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek optikou těchto námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

IV. a) Účast na daňovém podvodu jako důvod obavy o budoucí dobytnost daně

[34] K významu zapojení plnění do řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty nejprve obecně uvádí, že zjištění indicií ohledně existence daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm je důvodem ke zvážení, zda není namístě zajistit úhradu dosud nestanovené nebo nesplatné daně vydáním zajišťovacího příkazu. Stěžovateli lze v tomto ohledu přisvědčit, že pro účely vydání zajišťovacího příkazu není nezbytné obšírně prokazovat veškeré otázky související se stanovením samotné daně, mj. není v této fázi nutné prokazovat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na podvodném řetězci (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, ve věci *MPM Invest*).

[35] Nejvyšší správní soud nicméně nikdy nedospěl k závěru a považuje za chybný argument stěžovatele, dle kterého účast na podvodném řetězci automaticky vede jak k přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, tak k obavám o její dobytnost. Vždy je potřeba vážit, jaký význam mají konkrétní poznatky, které správce daně či stěžovatel ve věci získali. Učinit tuto úvahu je o to důležitější v situaci, kdy neexistují indicie o vědomém zapojení subjektu do podvodného řetězce; skutečnost, že subjekt byl neopatrný a do řetězce se nevědomě zapojil, ještě nic nevypovídá o jeho schopnosti a ochotě daň uhradit (bez ohledu na to, že mu daň bude pravděpodobně doměřena). Jak tedy v této souvislosti příhodně konstatoval žalobce, pro účely vydání zajišťovacího příkazu sice není nutné prokázat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, ale to ještě neznamená, že se jedná o okolnost irelevantní. Pokud správce daně disponuje poznatky směřujícími k nevědomé účasti na podvodném řetězci (subjekt mohl a měl vědět), zpravidla se bude jednat o indicie vztahující se výlučně k podmínce budoucího stanovení daně, nikoli k obavě o její dobytnost. Jestliže zjistí skutečnosti svědčící vědomému a aktivnímu zapojení subjektu do podvodu, půjde

o okolnosti, které mají význam jak ve vztahu k budoucímu stanovení daně, tak mohou mít význam ve vztahu k její dobytnosti. Nejvyšší správní soud nicméně považuje za nutné znovu zdůraznit, že závažnost jednotlivých indicií je nutné hodnotit případ od případu, nikoli je posuzovat paušálně, k čemuž stěžovatel na některých místech kasační stížnosti směřuje.

[36] Ve stěžovatelem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, ve věci *ABK – Pardubice* byla účast na daňovém podvodu kvalifikována jako jeden z důvodů svědčící obavě o dobytnost daně, v tomto případě nicméně byly zjištěny indicie o vědomém zapojení do podvodu, které byly doplněny pochybami ohledně ekonomické a finanční situace subjektu (viz body 24 a 28 až 31 rozsudku). Podobně tomu bylo např. v rozsudku ze dne 9. 2. 2017, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, ve věci *Pneu servis Internacional* (viz body 52 a 54 rozsudku). Ve stěžovatelem zmíněné věci *MPM Invest* sice nebylo konstatováno, že by subjekt o podvodu věděl, obavy o dobytnost daně nicméně vyvolala celá řada okolností, zejména neobvyklý předmět obchodů – slitiny zlata s ryzostí 333/1000, jehož použitelnost je značně omezená a jedná se komoditu s velmi vysokou pravděpodobností daňových úniků, dále absence písemné smlouvy při obchodech v řádech desítek milionů Kč, což je v daných obchodních kruzích neobvyklé, problematická součinnost daňového subjektu, jeho ekonomické vyhlídky či neoznámení dvou bankovních účtů správci daně (viz body 20, 25 až 27 a 30).

[37] V nynější věci nebylo zjištěno, že by společnost FRIGOPRIMA v podvodu hrála nějakou aktivní roli – nevystupovala v článku, ve kterém „mizí“ daň (*missing trader*), který slouží k zastření podvodu (*buffer*), nebo kde dochází k nárokování nadměrného odpočtu (*broker*). Dle dosavadních zjištění nemělo zapojení společnosti do řetězce s podvodem jako takovým nic společného, jejím úkolem bylo jednoduše zpracovat maso. Nic pochybného nelze bez dalšího shledat ani na způsobu komplexního sjednávání obchodů odběrateli společnosti, kteří určovali celkový objem dodávek v jednotlivých obdobích s tím, že FRIGOPRIMA příslušné dodávky masa víceméně pouze převzala, zpracovala a dodala dál. K tíži jí tedy jde výlučně neopatrnost (byť značná) spočívající v tom, že bez dalšího obchodovala s dodavateli, kteří jí byli „určeni“ odběratelskými společnostmi, aniž by si tyto dodavatele prověřovala nebo se zamýšlela nad tím, proč se po několika měsících měnili (viz bod 3 tohoto rozsudku). Nebyly tedy zjištěny takové okolnosti související se zapojením společnosti do podvodného řetězce, které by svědčily obavě o nedobytnost daně.

[38] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že účast na daňovém podvodu představuje dle judikatury Nejvyššího správního soudu silný důvod pro budoucí stanovení daně, který je tím pádem způsobilý suplovat nižší intenzitu obavy o budoucí dobytnost daně. V této souvislosti brojí proti závěrům soudu ve věcech *LIJA* a *Naryner*, které jsou dle jeho názoru v rozporu s dřívější judikaturou.

[39] Nejvyšší správní soud obecně přitakává tomu, že nižší pravděpodobnost ve vztahu k budoucímu stanovení daně může být kompenzována jasnými okolnostmi svědčícími o tom, že daň bude nedobytná, a naopak (viz věc *Českomoravská olejářská*, bod 47). Lze také říci, že dostatečné indicie svědčící o účasti subjektu na daňovém podvodu mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena (viz např. rozsudek ve věci *ABK – Pardubice* nebo s ním skutkově související rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45, ve věci *ABK - Hutní servis*), a do jisté míry tak kompenzovat slabší intenzitu obav o dobytnost daně.

[40] Výše uvedené nicméně neznamená, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich.

[41] Podobnými úvahami byl Nejvyšší správní soud veden i ve věcech *LIJA* a *Naryner*, jejichž závěry nejsou v rozporu s dřívější judikaturou, ale naopak na ni logicky navazují. Ve věci *LIJA* shledal za naplněnou podmínku přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně s ohledem na indicie o zapojení subjektu do daňového podvodu, k odůvodnění obavy o dobytnost daně nicméně uvedl, že bylo „*zcela nekonkrétní, nekonzistentní a neurčité a pro závěr o zajištění daně s okamžitou vykonatelností nedostačující*“ (viz bod 20 rozsudku). Jinými slovy uzavřel, že druhá podmínka nebyla splněna v podstatě vůbec, respektive její splnění nevyplývalo z odůvodnění zajišťovacího příkazu. Ve věci *Naryner* shledal odůvodněný předpoklad budoucího stanovení daně s ohledem na vysokou pravděpodobnost, že se daňovému subjektu nepodaří prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, nicméně podobně jako výše neměl za dostatečně odůvodněnou obavu, že daň bude nedobytná. Byť důvody svědčící první podmínce byly „silnější,“ nemohly kompenzovat nedostatečnou majetkovou analýzu vztahující se ke splnění podmínky druhé (viz zejména body 16 a 20).

[42] V nynější věci Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší přehodnocovat závěr o míře pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, neboť stěžovatel v kasační stížnosti logicky napadá pouze tu část důvodů rozsudku, ve kterých mu krajský soud nedal za pravdu. Pro účely posouzení kasačních námitek tedy Nejvyšší správní soud vycházel z pracovního závěru, že jsou dány silné důvody svědčící budoucímu stanovení daně, a dále posuzoval, zda za těchto okolností obstojí obava správce daně a stěžovatele o dobytnost daně s ohledem na majetkovou situaci společnosti FRIGOPRIMA.

IV. b) Požadavky na majetkovou analýzu daňového subjektu pro účely odhadu, zda bude daň dobytná

[43] S ohledem na okolnosti věci zdůrazňuje, že úvahu o dobytnosti daně nelze vést výhradně ve vztahu k aktuálnímu stavu majetku, ale je třeba zhodnotit celkovou ekonomickou situaci a jednání daňového subjektu a její vliv na schopnost v budoucnu uhradit daň, tedy se zabývat jeho ekonomickými vyhlídkami a určitým trendem (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ve věci *SLOVLIKER*, nebo ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22).

[44] Součástí tohoto výhledu je také úvaha, zda daňový subjekt nebude případně schopen uhradit daň postupně, např. za využití institutu posečkání, včetně případného rozložení daně do splátek podle § 156 daňového řádu. Není opodstatněný názor stěžovatele, dle kterého řešení těchto otázek se zajištěním daně vůbec nesouvisí. Jak již Nejvyšší správní soud k obdobným námitkám stěžovatele v minulosti opakovaně uvedl, racionální a zodpovědný správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a

právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost s sebou nese požadavek, aby správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu zhodnotil, zda je v ekonomických možnostech subjektu daň v budoucnu, byť postupně, uhradit, nikoli automaticky odčerpat veškerý majetek daňového subjektu, protože ten v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně (srovnej zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, ve věci *P. Š.*, body 31 a 32).

[45] Poukaz stěžovatele na skutkovou odlišnost nynější věci a věci *P. Š.* není v těchto souvislostech relevantní. Správce daně je vždy povinen zhodnotit budoucí dobytnost daně a v případě, kdy se jedná o fungující společnost se dvěma závody, s tím souvisejícím nemovitým i movitým majetkem a desítkami zaměstnanců, je nepochybně namístě zvážit i případné splátkování, jak výstižně podotkl krajský soud. Bližší rozbor charakteru majetku společnosti nebyl ze strany krajského soudu nutný, neboť neuzavřel, že daň by byla při rozložení do splátek dobytná, ale vytkl stěžovateli, že se touto otázkou vůbec nezabýval a neshromáždil dostatek skutkových zjištění k jejímu zodpovězení. Pro úplnost lze dodat, že Nejvyšší správní soud neshledal odůvodnění krajského soudu nedostatečné nebo dokonce nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., naopak se s jeho důvody ztotožňuje.

[46] Při srovnání obsahu zajišťovacích příkazů a rozhodnutí stěžovatele s výše uvedenými požadavky je zřejmé, že jejich odůvodnění neobstojí. Jak vyplývá ze shrnutí v bodě [4] tohoto rozsudku, správce daně vycházel téměř výlučně z rozvahy k 31. 12. 2014, tedy z údajů vztahujících se k jednomu časovému okamžiku, která má z povahy věci omezenou vypovídací hodnotu ve vztahu k ekonomickému vývoji společnosti.

[47] Stěžovatel sice v kasační stížnosti z těchto údajů automaticky dovozuje, že společnost byla zadlužená a předlužená, jeho argumentace ale neobstojí. Je tomu tak proto, že takový závěr není v zajišťovacích příkazech ani napadeném rozhodnutí přijat a ani jej nelze z odůvodnění těchto rozhodnutí jednoduše dovodit. Míra zadluženosti je ekonomickou kategorií, k jejímuž hodnocení je třeba odborných znalostí a kterou tedy nelze bez dalšího posoudit pouze na základě znalosti několika údajů z rozvahy. Předluženost je sice pojem právní, který je definován v § 3 odst. 4, větě druhé a třetí, zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), to však neznamená, že lze o předlužení hovořit na základě jednoduché komparace několika čísel v rozvaze. Podle citovaného ustanovení jde totiž o předlužení *tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Při stanovení hodnoty dlužníkova majetku se přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník bude moci ve správě majetku nebo v provozu podniku pokračovat*.

[48] Na uvedeném nic nemění ani zjištění správce daně o zatížení nemovitostí zástavními právy. To by sice za určitých okolností mohlo být jednou z indicií svědčících o nedobré kondici společnosti, k takovému úsudku by nicméně bylo nezbytné disponovat dalšími informacemi. Za popsané situace je možné, že nemovitosti jsou zatíženy zástavními právy zajišťujícími úvěry společnosti, které jsou řádně spláceny, což ještě pochopitelně neznačí nic neobvyklého nebo negativního. Jinými slovy prosté zjištění o zatížení nemovitostí zástavními právy nemá samo o sobě vypovídací hodnotu ohledně ekonomického zdraví společnosti.

[49] Podobně je tomu s údajem, že hospodaření společnosti FRIGOPRIMA bylo v roce 2014 ztrátové, které vyplývá z daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období tohoto roku. Bez srovnání s výsledky za předchozí zdaňovací období a podrobnějšího hodnocení hospodaření společnosti nebo alespoň propojení s podstatně větším množstvím indicií ani tento údaj o nedobré kondici společnosti nevypovídá.

[50] Ke zmínce stěžovatele, dle které byly jeho obavy o ukončení činnosti společnosti a tedy o budoucí dobytnost daně potvrzeny pozdějším vývojem (viz bod [14] tohoto rozsudku), uvádí soud následující. Byť se jedná o skutečnosti nastalé až po vydání napadeného rozhodnutí, ke kterým soud při přezkumu rozhodnutí obecně nepřihlíží v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s., nelze ignorovat, že by mohly mít určitý, byť výlučně zprostředkovaný význam. Pokud by totiž stěžovatel ve svém rozhodnutí popsal a dostatečně odůvodnil konkrétní scénář, kterého se obává, a ten se později naplnil, jen stěží by bylo možné říci, že jeho obavy nebyly opodstatněné. Z napadeného rozhodnutí nicméně vůbec není zřejmé, že by stěžovatel měl v době jeho vydání obavu o ukončení činnosti společnosti, natož něčím podloženou. S ohledem na okruh zjišťovaných skutečností a závěr, že jediným reálně postižitelným majetkem jsou zásoby masa, je naopak zřejmé, že se soustředil výlučně na rozsah okamžitě postižitelného majetku. Takový postup je z výše uvedených důvodů nesprávný. Stěžovatel navíc vůbec nepřipouští, že na další vývoj muselo zákonitě mít vliv i vydání zajišťovacích příkazů.

[51] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem uzavírá, že hodnocení majetkové situace společnosti FRIGOPRIMA nebylo opřené o dostatečné skutkové důvody, neboť neobsahovalo informace nutné k posouzení jejích ekonomických vyhlídek a tedy k zodpovězení otázky, zda bude daň v budoucnu dobytná, popřípadě zda bude její vymáhání spojeno s nepřiměřenými obtížemi. Stěžovatelem prezentované důvody jsou natolik nedostatečné, že nepřichází v úvahu ani jejich případná kompenzace silnějšími důvody svědčícími pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

IV. c) Další námitky

[52] Ve shodě s krajským soudem lze ještě zmínit, že stěžovatel nesprávně nepřihlédl k doposud bezproblémové daňové minulosti společnosti FRIGOPRIMA a její spolupráci se správcem daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně je při hodnocení obavy o dobytnost daně povinen přihlédnout ke všem relevantním okolnostem, které jsou mu známy, mezi které bezproblémová daňová minulost i spolupráce v průběhu probíhající daňové kontroly nepochybně patří.

[53] Opačný závěr z dřívější judikatury nevyplývá. Ve stěžovatelem citovaném rozsudku ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, sice Nejvyšší správní soud zmínil, že dosavadní spolupráce se správcem daně nebyla v odkazované věci relevantní. Je nicméně nutné vnímat souvislosti této věci, kde Nejvyšší správní soud nedal v podstatných námitkách daňovému subjektu zapravdu, proto se spolupráce se správcem daně jevila jako marginální. V recentní judikatuře opakovaně hodnotil spolupráci se správcem daně jako indikátor přístupu daňového subjektu k plnění svých závazků a veřejnoprávních povinností, viz např. věc *P. Š.*, bod 33, věc *Naryner*, bod 20 nebo věc *LIJA*, bod 23.

[54] Námitka stěžovatele, dle které minulost společnosti bezproblémová nebyla, neboť porušila daňové předpisy minimálně jednáními popsanými v zajišťovacích příkazech, je

lichá. Jak uvedl již krajský soud, společnosti není možné klást k tíži porušení daňových předpisů, pokud o nich nebylo pravomocně rozhodnuto.

[55] Poukaz na opakované nárokování nadměrných odpočtů, které byly zpochybněny, je mimoběžný. Zaprvé, nic podobného nebylo společnosti FRIGOPRIMA v zajišťovacích příkazech ani napadeném rozhodnutí vytýkáno. Zadruhé, uvedené tvrzení je zcela obecné a naznačuje, že společnost FRIGOPRIMA snad nárokovala nadměrné odpočty za všechna zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014, navíc v souhrnné výši 37 174 379 Kč, což nemá oporu ve spise. Např. v prvním pololetí roku 2012 nárokovala nadměrný odpočet za měsíc březen ve výši 154 388 Kč a za měsíc červen ve výši 235 404 Kč, v ostatních měsících nikoli.

[56] K polemice žalobce o ústavnosti § 167 daňového řádu (bod [26] tohoto rozsudku) soud pro úplnost dodává, že nežádoucí důsledky, které ve svém vyjádření popisuje, nejsou způsobeny citovanou úpravou, ale její nepřiměřenou a nezákonnou aplikací v některých věcech. Neústavnost v ní tedy neshledává.

V. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[58] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Plný úspěch ve věci měl žalobce, kterému proto náleží náhrada nákladů řízení, jež v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Výše těchto nákladů činí 3 400 Kč.

[59] Důvodně vynaložené náklady tvoří odměna advokáta za jeden úkon právní služby (podání vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Dále tyto náklady tvoří paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Částku v celkové výši 3 400 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobci k rukám zástupce Mgr. Petra Houžvičky do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu