



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: **AMPARA s. r. o.**,
sídlem Zemědělská 612, Kamenný Újezd
zastoupeného společností UNTAX, s. r. o., jednající Ing. X
sídlem X

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2016, č. j. 21391/16/5100-41458-710158

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. Žalobce se žalobou podanou dne 14. 7. 2016 ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti zajišťovacím příkazům vydaným Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Budějovicích (dále jen „správce daně“), ze dne 16. 3. 2016, č. j. 487167/16/2201-51523-307376, č. j. 487724/16/2201-51523-307376, č. j. 487967/16/2201-51523-307376, č. j. 488261/16/2201-51523-307376, č. j. 488371/16/2201-51523-307376, č. j. 488558/16/2201-51523-307376, č. j. 488728/16/2201-51523-307376, č. j. 488853/16/2201-51523-307376, č. j. 488972/16/2201-51523-307376, č. j. 489056/16/2201-51523-307376, č. j. 489127/16/2201-51523-307376, č. j. 489183/16/2201-51523-307376, č. j. 489233/16/2201-51523-307376, č. j. 489274/16/2201-51523-307376 a č. j. 489318/16/2201-51523-307376, kterými správce daně uložil žalobci zajistit úhradu DPH za zdaňovací období červen, červenec, říjen až prosinec 2014 a leden až říjen 2015, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty ve výši 36 877 061,- Kč.

2. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že existovala odůvodněná obava ve smyslu § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), která plynula ze skutečností souvisejících se zapojením žalobce do karuselového podvodu a s nedostatečností jeho majetku. Bylo prokázáno, že žalobce nevlastní žádný majetek vyšší trvalé hodnoty a hodnota dlouhodobého majetku nepřesahuje výši zajišťované daně. V zajišťovacích příkazech bylo správcem daně uvedeno, že žalobce byl zapojen do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty v části roku 2014 a v roce 2015. Správce daně požadoval doplacení zajišťované částky z důvodu vědomé účasti žalobce na těchto podvodech a konstatoval, že zapojení do karuselu a s tím související zlepšení hospodářského výsledku není zdrojem finanční síly žalobce, neboť s ukončením podvodné činnosti žalobci již nebudou plynout finanční prostředky z podvodné činnosti a dojde opět ke zhoršení jeho finanční situace. Žalovaným bylo uzavřeno, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů byly dostačující a naplňovaly důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, stejně jako nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).
3. Žalobce v žalobě předně namítá porušení principu proporcionality. Žalovaný zasáhl do Ústavou chráněného práva svobodně podnikat a vlastnit majetek. Nebyl proveden test proporcionality, neboť žalovaný ani správce daně neposoudili, zda je jejich postup přiměřený co do požadavku na výběr daní na jedné straně a následků, které je žalobce povinen snést na straně druhé. Žalobce odkázal na nález Ústavního soudu z 13. 5. 2003, II. ÚS 334/02, podle jehož závěrů je třeba v daňovém řízení volit prostředky nejméně zatěžující daňový subjekt a vždy je třeba udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňovým subjektem.
4. Zajišťovací příkazy byly vydány bez přesvědčivého odůvodnění, správce daně ihned přistoupil k exekuci zajištěním finančních prostředků na bankovních účtech a zabavením movitého majetku, čímž paralyzoval podnikatelskou činnost žalobce. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 žalobce namítá, že přesvědčivé odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně podléhá soudnímu přezkumu. Není-li úvaha o budoucím stanovení daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu dostatečně přesvědčivá, bude zajišťovací příkaz nezákonný.
5. V kontextu uvedeného žalobce namítá, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vůbec neuvedl důvody, za kterých by měla být v budoucnu daň žalobci stanovena, pouze se omezil na proklamaci o zapojení žalobce do karuselového podvodu. Správce daně nevysvětlil, zda žalobce věděl, či mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. K tomu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 – 33, z jehož závěrů plyne, že daňový subjekt má nárok uplatnit si odpočet na DPH, i když se účastní na podvodném řetězci pouze za situace, že o záměru spáchat daňový podvod nevěděl a ani vědět nemohl s přihlédnutím k objektivním okolnostem. Žalobce namítá, že správce daně nikterak neuvedl, jakým způsobem měl být žalobce vědomě zapojen v údajném podvodném řetězci, tedy z čeho mělo vyplynout, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že pořizuje zboží zasažené podvodem na DPH. Žalobce ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu konstatuje, že při zajištění dosud nestanovené daně je klíčové prokázání účasti žalobce na podvodném řetězci. Bude-li prokázáno, že v budoucnu bude daň stanovena, může být vedeno řízení o jejím zajištění. V posuzované věci však dle žalobce správce daně vůbec neprokázal, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že pořizuje zboží zasažené podvodem na DPH. Tudíž žalobce neodůvodnil, že s vysokou mírou pravděpodobnosti vůbec bude v budoucnu daň stanovena a neunesl tak důkazní břemeno.

6. Žalobce namítá postup žalovaného, který měl konstatovat, že v některých případech byli dodavatelé žalobce zároveň jeho odběrateli, aniž by tato tvrzení opřel o konkrétní důkazy svědčící tomu, že měl žalobce prodávat stejné zboží v podvodném karuselu stejným účastníkům.
7. Žalobce namítá účelovou dezinterpretaci protokolu č. j. 1966800/15/2201-61563-301449 ze strany žalovaného, že jednatel žalobce nevěděl podrobnosti ohledně spolupráce s korporací BAU FORM CZ s. r. o.
8. Žalobce namítá, že odůvodnění žalovaného je projevem libovůle orgánu státní moci, který je třeba v materiálním právním státě odmítnout. Postup daňových orgánů považuje žalobce za překvapivý, když je daňovými orgány tvrzeno, že majetek ve výši cca 142 mil. Kč lze snadno převést na třetí osoby. Takové úvahy považuje žalobce za iracionální bez opory ve skutkových zjištěních, neboť nic ani náznakem nenasvědčovalo úmyslu žalobce majetek převádět.
9. Žalobce namítá zásadní pochybení žalovaného, který měl nezákonným postupem zhojit špatně stanovenou výši zajišťované částky u daně dosud nestanovené. Správce daně zajistil částky větší, než byly uplatněné odpočty od inkriminovaných dodavatelů a tento postup žalovaný bagatelizoval na pouhou písařskou chybu, čímž se pokusil zhojit nezhojitelné vady prvostupňových rozhodnutí č. j. 487167/16/2201-51523-307376 a č. j. 488853/16/2201-51523-307376.
10. Vzhledem k závažnosti a intenzitě zásahu do majetkové sféry žalobce prostřednictvím zajišťovacích příkazů žalobce namítá nedodržení požadavku na kvalitu odůvodnění zajišťovacích příkazů. Daňové orgány nepředestřely žádnou úvahu o tom, že žalobce nebude v budoucnu disponovat nezbytnými prostředky pro naplnění podmínek § 167 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení musí existovat důvodný předpoklad založený na robustní úvaze, že bude v budoucnu stanovena daň a že daňový subjekt v době vydání zajišťovacích příkazů disponuje majetkem, kterým v době splatnosti daně již disponovat nebude. Obava správce daně tak musí být podložena konkrétními důkazy. Takové důkazy však daňové orgány nepředložily a žalovaný porušil § 116 odst. 2 daňového řádu.
11. Žalobce zcela nesouhlasí s ekonomickými aspekty vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce vykázal za rok 2015 zisk ve výši 14 644 000 Kč, přičemž hodnota aktiv byla v netto výši 141 083 000 Kč. Ve světle absence jakékoliv úvahy o tom, že v době splatnosti nebude Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

žalobce disponovat potřebným majetkem, nemohou zajišťovací příkazy obstát a podmínky pro jejich vydání podle § 167 daňového řádu nebyly splněny.

12. Žalobce v této souvislosti namítá neprůkaznost tvrzení žalovaného, že hospodářské výsledky žalobce jsou dobré v důsledku toho, že měl profitovat ze své účasti na karuselovém podvodu a tím měl vylepšovat svoji finanční situaci. S výtečnými hospodářskými výsledky žalobce v roce 2015 se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal. Správce daně disponoval výkazem zisku a ztrát za období roku 2015, ověřeným auditorem již od 8. 3. 2016 a musel tak zjistit, že výroba žalobce generuje o několik milionu vyšší přidanou hodnotu než nákup a prodej zboží. Konstatování správce daně, že podstatou ekonomické činnosti žalobce je obchodování se zbožím, je tak zcela nepravdivé. Podle žalobce tak správce daně odůvodnil zajištění nízkou rentabilitou tržeb při prodeji zboží, jako jediným parametrem a parametry znázorňující úspěšnost žalobce měl správce daně záměrně opomenout. Žalovaný reagoval na odvolací námitku ve výše uvedeném smyslu tím, že podstatná není rentabilita tržeb z prodeje zboží, ale výlučně obrát, čímž měl přehlédnout jádro sporu spočívající v tvrzení správce daně, že žalobce dosahuje zisku převážně z prodeje zboží. Správce daně však záměrně využil parametr rentability tržeb, kdy dává do poměru zisk z prodeje k celkovému objemu tržeb, aby účelově získal co nejmenší hodnoty k obhájení zajišťovacích příkazů. Správce daně se však již nezaobíral tím, že žalobce za účetní období roku 2015 dosáhl při prodeji zboží zisku 30 217 000,- Kč, ani tím, že obchodování s inkriminovanými dodavateli (BAU FORM CZ, PLANTOCHEMIE s. r. o.) činí jen malé procento celkového podílu uskutečněných obchodů se zbožím. Tyto skutečnosti byly správcem daně známy, neboť disponoval auditorem ověřenými účetními výkazy za celou dobu existence žalobce. Žalobce tak považuje za lživá tvrzení správce daně, že žalobce není schopen generovat zisk, a že pro mírné zlepšení v roce 2015 neexistuje jiné objektivní vysvětlení než zapojení žalobce do podvodného schématu. Žalobce následně v žalobě předložil hodnoty z výkazu zisku a ztrát, a to ukazatel obchodní marže a přidané hodnoty a provozního výsledku hospodaření, které generují vysoké hodnoty, s poklesem v roce 2014, který byl způsoben uvalením cla 6,5 % na dovoz suroviny granulátu ze Spojených arabských Emirátů. Všechny uvedené ukazatele jednoznačně předesílají, že žalobce disponuje značným majetkem a nelze tak tvrdit, že by v případě doměření daně byl její výběr spojen se značnými obtížemi. Žalobce nemá pochybnosti o schopnosti v budoucnu doměřenou daň zaplatit pouze zpeněžením nárůstu aktiv.
13. Žalobce dále považuje za nesprávnou úvahu a argumentaci žalovaného, který vychází z předpokladu, že daň může být uhrazena z disponibilního zisku. Žalobce může uhradit doměřenou daň také z prodeje aktiv a současně je v případě doměření daně možné poskytnout časový prostor pro úhradu daně ve splátkách podle § 156 daňového řádu.
14. Žalobce namítá, že správce daně vůbec neoznačil skutková zjištění ve vztahu k zásobám žalobce, když argumentoval, že stav zásob je netransparentní, rizikový, neboť jej žalobce vlastní jen krátkou dobu a doklady nezobrazují faktický stav zásob na skladě v provozovně žalobce. Žalobce namítá, že vede evidenci zásob zcela v souladu se zákonem o účetnictví a zprávou auditora prokazuje provádění inventarizace v souladu se zákonem. I tyto závěry odůvodňují nezákonnost zajišťovacích příkazů, neboť samotné zásoby a jejich vysoká likvidita byly způsobilé okamžitě pokrýt doměřenou daň.

15. Žalobce tak nesouhlasí s nařčením, že je zapojen do podvodného řetězce a má dodávat zboží subjektům, které mu na začátku karuselu příslušné zboží samy odeslaly. Daňové orgány k takovému obvinění nepředložily důkazy, proto žalobce považuje tvrzení o jeho účasti na karuselu, na kterém byla postavena důvodnost vydání zajišťovacích příkazů, za neprokázané a vyvrácené. Namísto toho, aby mohl žalobce čelit takovému podezření ve spravedlivém procesu, uchýlily se daňové orgány k nezákonnému zajištění daně.
16. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal svou majetkovou dostatečnost, žalobce namítá, že jej v tomto ohledu netíží důkazní břemeno, naopak žalovaný a správce daně musí prokázat splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu. Tomuto požadavku však daňové orgány nedostály.
17. Zároveň žalobce napadá tvrzení žalovaného o tom, že legitimita zajišťovacích příkazů byla potvrzena nutností získání prostředků ke splnění uložených povinností v zajišťovacích příkazech od třetích osob a následným podáním insolvenčního návrhu. Žalobce považuje tuto úvahu za zcela absurdní, neboť lze jen těžko spravedlivě požadovat po funkčním podniku, aby na základě zajišťovacích příkazů vykonatelných okamžikem vydání složil správci daně částku 36 877 061,- Kč. Tím, že zajišťovací příkazy byly splatné okamžikem vydání podle § 103 zákona o DPH, žalobce neměl možnost zabránit exekučnímu řízení. Tyto skutečnosti dokládají fatální likvidační důsledky postupu daňových orgánů a naprosté absence testu proporcionality pro řešenou situaci.
18. Dne 26. 8. 2016 žalobce dodal krajskému soudu tabulky prodeje granulátu na roky 2014 a 2015, v nichž jsou uvedeny údaje o jednotlivých prodeích granulátu, a to čísla a data faktur, označení zákazníků, celková cena prodaného granulátu a měna, čísla dodacích listů, čísla CMR, údaje o dodavatelích žalobce a původních dodavatelích z CMR.
19. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Odkázal v celém rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K námitce neprovedení testu proporcionality žalovaný uvedl, že takový test není u zajišťovacích příkazů vyžadován, neboť proporcionalita je dána naplněním zákonných požadavků, nadto jedná-li správce daně v souladu se zákonem, jedná i v souladu s ústavněprávním pořádkem. Žalovaný dále uvádí, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 byly beze zbytku naplněny. S ohledem na zapojení žalobce do podvodného řetězce je žalovaný toho názoru, že žalobce o takovém zapojení věděl, jak je rozvedeno na straně 3 – 6 napadeného rozhodnutí. Pro vydání zajišťovacích příkazů tak byla významná účast žalobce v podvodném řetězci, která byla zdrojem odůvodněných obav správce daně. Ohledně závěru žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno, co do prokázání vědomého zapojení žalobce do daňového podvodu žalovaný konstatuje, že dokazování se v rámci řízení o zajištění daně formou zajišťovacích příkazů neprovádí, a závěr žalobce je tudíž nesprávný.
20. Žalovaný setrval na svém závěru o tom, že žalobce věděl o podvodném jednání třetích osob z přepravních dokumentů. Žalovanému vyplynul na základě zkoumání celého řetězce závěr, že docházelo k přeprodeji shodného zboží. Tyto informace žalovaný nabyl z přepravních dokladů předložených žalobcem.
21. Žalovaný se rovněž ohradil proti námitce absence zdůvodnění nebezpečí z prodlení a má za to, že se žalobci řádného zdůvodnění postupu správce daně dostalo.

22. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že nepředestřel žádnou úvahu ohledně majetkové nedostatečnosti žalobce stran budoucího vymáhání daňové povinnosti. Podle žalovaného je v tomto ohledu odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně podrobné a vyhovuje požadavkům judikatury správních soudů. Žalovaný rovněž odmítá tvrzení žalobce, že pro posouzení vydání zajišťovacích příkazů není podstatná aktuální hodnota a struktura jeho majetku. Ohledně vykazání žalobcova majetku a meziročního nárůstu jeho aktiv žalovaný odkázal zcela na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kdy bylo pojednáno o zapojení žalobce do karuselového podvodu a s tím související nedostatek dlouhodobého obtížně zcizitelného majetku. V kontextu se zapojením žalobce do karuselového schématu žalovaný poznamenal rovněž tu skutečnost, že s odhlédnutím od nelegálnosti tohoto řetězce nebudou po jeho rozbití dosahovat hospodářské výsledky žalobce srovnatelných hodnot, a tudíž je obava o budoucí úhradu daně namístě.
23. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí i co do zkoumání podstaty ekonomické činnosti žalobce a námitkami s tím souvisejícími. K námitce, že se žalovaný zaměřil pouze na ukazatel rentability žalobce, žalovaný uvedl, že pokud žalobce něco tvrdil a chtěl prokázat nesprávnost závěrů správce daně, měl předložit přesvědčivé důkazy podle § 92 odst. 3 daňového řádu.
24. Žalovaný dále shledal námitky související s komparací obchodní marže a přidané hodnoty jako účelové, neboť v kontextu s objemem zajišťované daně tyto údaje nevypovídají o celkovém stavu hospodaření žalobce a představují pouze dílčí hodnoty. Žalovaný rovněž nepovažuje za vhodnou argumentaci podvodně vylepšenými hospodářskými výsledky žalobce, neboť není způsobila vyvrátit obavy z budoucí nedobytnosti daně.
25. Na vyjádření žalovaného bylo žalobcem reagováno replikou dne 4. 8. 2017. Žalobce zde vyjádřil nesouhlas s žalovaným stran testu proporcionality a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, kde Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně a současně je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Správce daně je povinen vést úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, či bude daň v okamžiku jejího stanovení nedobytná. V témže rozsudku je dále řečeno, že účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat majetek daňového subjektu a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby nezmizela aktiva sloužící k uspokojení daňového dluhu, který bude stanoven v budoucnu. Je třeba upřednostnit postupnou úhradu daně před okamžitým uspokojením, spojeným s ekonomickou likvidací subjektu.
26. V kontextu s uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu žalobce konstatuje, že zajišťovaná částka je podstatně nižší, než celková výše netto aktiv a nelze tak na půdorysu majetkové situace žalobce, jeho chování a dosavadních výsledků hospodaření usoudit, že by žalobce nebyl schopen v době splatnosti hypotetické daně tuto daň zaplatit.
27. Žalobce dále konstatuje, že není podvodný subjekt, který hodlá svůj majetek před daňovými orgány zcizit, a žalovaný ani správce daně o tom nepředložili důkaz.
28. Žalobce nesouhlasí s posouzením námitek stran hypotetického budoucího stanovení daně. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, ze kterého plyne povinnost přezkoumat otázku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Podle žalobce nejsou v tomto ohledu zajišťovací příkazy dostatečně odůvodněny.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

29. Žalobce dále vytknul posouzení charakteru dodávaného zboží, když daňové orgány odůvodnily zajišťovací příkazy a zapojení žalobce do karuselového podvodu tím, že žalobce přeprodával zboží svým odběratelům, kteří jako dodavatelé shodné zboží prodávali dodavatelům žalobce. Jako důkaz, že se nejednalo o totožné zboží, žalobce předložil tabulky, dokládající charakter a označení zboží. Žalobce uznal, že v jednom jediném případě ze dne 13. 5. 2015 se jednalo o stejný druh zboží, což dokládá i tabulka. Zároveň odůvodnil, že na trhu nelze vyloučit situaci, kdy odběratel nedisponuje materiálem, který dříve prodal dodavateli a ten mu jej následně poskytne, aby odběratel dokázal splnit požadavky svých zákazníků. Na základě těchto skutečností označil žalobce tvrzení žalovaného o přeprodeji shodného zboží za smyšlené a nepodložené. Pokud by daňové orgány provedly analýzu dat, které žalobce správci daně poskytnul, nemohly by naříkat žalobce z podvodného přeprodávání shodného zboží v kruhu jedněch dodavatelů a odběratelů.
30. Žalobce dále namítá nedostatečné odůvodnění postupu správce daně podle § 103 zákona o DPH. Žalobce konstatuje, že neměl možnost složit správci daně požadované zajištění, když namísto stanovení lhůty k úhradě byl jeho podnik obsazen ozbrojenou celní správou, jeho majetek byl zabaven a bankovní účty obstaveny. Nezákonný postup daňových orgánů následně vyústil v podání insolvenčního návrhu.
31. Následně jsou v replice rozvedeny žalobní námítky ohledně ekonomické situace žalobce a s tím související schopnosti uhradit v budoucnu hypoteticky stanovenou daň, ohledně stavu zásob, které jsou řádně evidovány a skutečně existující a ohledně argumentace daňových orgánů, že žalobce bude činit kroky k utlumení podnikatelské činnosti.
32. Dne 1. 12. 2017 podal žalobce zdejšímu soudu v pořadí druhou repliku a doplnil právní argumentaci. Ve vztahu k namítané absenci testu proporcionality žalobce odkázal na recentní nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 17. 10. 2017, sp. zn. IV. ÚS 1378/16 v němž je uvedeno, že soudy a správní orgány musejí v každém jednotlivém případě střetu ústavně zaručených práv zvážit význam a intenzitu dotčených práv. Napadená rozhodnutí by tudíž měla být jako ústavně nekomfortní zrušena.
33. Ve vztahu k ekonomické situaci žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 11. 2017, č. j. 62 Af 37/2017 – 61, z něhož vyzdvihl pro nyní posuzovanou věc stěžejní myšlenku, a to, že pro zajištění není podstatná současná majetková situace, ale výlučně skutečnost, zda by se majetková situace měla do doby splatnosti hypotetické daně zásadně zhoršit s takovými důsledky, že nebude možné daň vybrat vůbec, nebo se značnými obtížemi. Žalovaný nikterak nepředestřel možné zhoršení majetkové situace žalobce a důvodná obava o budoucí dobytost daně tak byla nesprávná a nepodložená.
34. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 31. 1. 2018, č. j. 50 As 13/2016 – 81. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, v níž namítal, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s argumenty stran budoucího stanovení daně, dále soud nevypořádal námítku, že v odvolacím řízení není možné odstraňovat nedostatky odůvodnění zajišťovacích příkazů, jak bylo učiněno žalovaným. Dle žalobce bylo nedostatečně odůvodněno jeho údajné zapojení do podvodného řetězce, když správní orgány nevysvětlily, v čem spočívá nezákonnost řetězce, z jakých plnění nebyla odvedena daň z přidané hodnoty a v jaké výši a jakým způsobem se měl žalobce na údajném podvodu podílet. Dle žalobce byly tvrzení daňových orgánů v rozporu s žalobcem dodanými tabulkami o prodeji granulátů v roce 2014 a 2015. Tabulky měly vyloučit Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

hypotézu o přeprodeji zboží v kruhu. Žalobce tyto tabulky označil jako důkaz, který měl být proveden, avšak krajský soud navržené důkazy neprovedl a v odůvodnění rozsudku ze dne 31. 1. 2018 se k tomuto návrhu nevyjádřil a ani nevysvětlil důvody, pro které pokládal provedení navrženého důkazu za nadbytečné. Krajský soud se dle žalobce nevyjádřil ani k důvodným obavám správce daně o dobytosti daně v době její splatnosti. Nehodnotil stanovisko žalobce, že se správní orgány nezabývaly budoucím vývojem ekonomické situace žalobce. Žalobce považoval za nepřiměřený postup správce daně podle § 103 zákona o DPH, dle kterého jsou zajišťovací příkazy vykonatelné okamžikem jejich vydání z důvodu hrozícího nebezpečí z prodlení. Dle žalobce mělo být vysvětleno, v čem toto nebezpečí z prodlení spočívá. Žalobce dále vznesl námitku, že se krajský soud nezabýval žalobní argumentací ohledně zajištění vyšší částky, než v jaké byly uplatněné odpočty od dodavatelů, a nevyjádřil se k námitce nepodloženého tvrzení žalovaného o tom, že nelze zjistit faktický stav zásob na skladě žalobce.

35. Nejvyšší správní soud zrušil výše uvedený rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 89/2018 – 101. Důvodnost kasační stížnosti byla konstatována jednak proto, že se krajský soud nevypořádal s předloženým důkazem, a to s tabulkami prodeje granulátu za roky 2014 a 2015. Dále podle Nejvyššího správního soudu mohla mít vliv na zákonnost a přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu skutečnost, že se krajský soud nevyjádřil k námitce ohledně zhojení chyb žalovaným ve dvou zajišťovacích příkazech s odůvodněním, že jde o pouhou chybu v psaní. S takovým postupem vyjádřil žalobce v podané žalobě nesouhlas a krajský soud tuto námitku ponechal bez povšimnutí. Krajský soud se nevyjádřil ani k námitce ohledně zjišťování faktického stavu zásob na skladě žalobce. Nejvyšší správní soud však konstatoval, že tato skutečnost nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku ze dne 31. 1. 2018, neboť stavem skladových zásob nebylo v odůvodnění napadeného rozsudku argumentováno.
36. Žalovaný podal dne 29. 10. 2018 vyjádření k žalobě po zrušení rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Ve vyjádření uvedl, že pořízení plastového granulátu na straně jedné a jeho dodání na straně druhé představovalo u žalobce podstatu jeho ekonomické činnosti a hlavní zdroj zisku v letech 2014 a 2015. Žalovaný následně shrnul svá zjištění. Ohledně naplnění podmínky existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně uvedl, že správními orgány byl dostatečně popsán mechanismus přeprodeje granulátu a nestandardní okolnosti fungování řetězce, přičemž z uváděných závěrů lze oprávněně předpokládat pravděpodobnost stanovení daně z důvodu účasti žalobce v podvodném řetězci. K předloženým důkazním návrhům žalovaný konstatoval, že pro posouzení přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně z důvodu účasti na podvodném řetězci je klíčové odhalit chybějící daň a neoprávněné uplatnění daňového odpočtu. Návrh na provedení důkazů, které mají dle žalobce prokázat, že neexistovala žádná věcná ani časová korelace mezi prodejem zboží a nákupem s poukazem na odběratele žalobce, není dle žalovaného relevantní. Podstatné skutečnosti, kterými jsou chybějící daň a následné neoprávněné uplatnění daňového odpočtu, kde sehrávají významnou roli společnosti na pozici missing traderů, žalobce důkazními prostředky nemůže vyvrátit. Je třeba rovněž upozornit na fakt, že plastový granulát je zbožím druhově určeným a evidovaným dle váhových jednotek zpravidla v tunách. Není tudíž možné z povahy zboží určit, zda konkrétní kus granulátu byl nakoupen vícekrát.

37. Krajský soud si od žalobce vyžádal podklady (faktury, CMR listy, dodací listy, apod.), které měly být použity pro vyhotovení tabulek, aby mohl ověřit údaje uvedené v těchto tabulkách.
38. Žalobce soudu poskytl požadované podklady dne 11. 2. 2019. Tabulky měly posloužit k vyvrácení tvrzení žalovaného, že žalobce byl zatažen do karuselového podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobce tvrdí, že se nemohl dopustit žádné vědomé ani nedbalostní účasti v podvodném řetězci, neboť z předložených údajů o prodeích granulátu plyne, že žalobce neprodával stejné zboží stejným dodavatelům. Pouze v jediném případě došlo k dodání materiálu LDPE Bralen RB 03-23 korporaci DKFM Tenczer, který byl původně od této korporace pořízen, nicméně korporace DKMF Tenczer měla o předmětný materiál nouzi, a proto jej musela pořídit od žalobce. Žalobce dále navrhl, aby krajský soud vyžádal od Policie ČR zajištěné listiny, které žalobce nemá k dispozici.
39. Dne 1. 3. 2019 podal žalobce repliku k vyjádření žalovaného ze dne 29. 10. 2018, v níž konstatuje, že nemohl vědět o přeprodeích granulátu v podvodném kruhu, jak tvrdí žalovaný. Žalobce nedisponoval žádnými údaji, z nichž by bylo patrné jeho povědomí o průběhu obchodů s granulátem, které předcházely dodání zboží žalobci ze strany jeho dodavatelů. Je to právě žalovaný, koho tíží břemeno důkazní ohledně prokázání zapojení žalobce do podvodného schématu. Dle žalobce žalovaný neuspěl v prokázání tvrzení o prodeích stejného druhu zboží stejnému subjektu v podvodném kruhu. Žalobce zdůraznil, že takové přeprodeje jsou zcela vyloučeny. V následujícím bodě repliky žalobce uvedl, že si ze zdanitelných plnění od společností BAU FORM a BR Constructivo uplatňoval nárok na odpočet DPH, přičemž skutečnost, že se následně tyto společnosti ukázaly být podvodnými, nemůže být indikátorem toho, že žalobce o podvodech těchto korporací mohl vědět, či dokonce věděl. Žalobce měl na konkrétních faktech doložit, že k prodejům shodného zboží nedocházelo a závěry žalovaného nemají oporu ve správním spise.
40. Dne 1. 3. 2019 bylo soudu doručeno rovněž vyjádření žalovaného k písemnosti žalobce ze dne 11. 2. 2019 přiložené k soudem vyžadovaným podkladům k provedení důkazů tabulkami přeprodeje. Žalovaný konstatoval, že svůj předpoklad budoucího stanovení daně založil na souhrnu logických zjištění vedoucích k závěru o účasti žalobce v podvodném řetězci. Žalovaný popsal struktury obchodních řetězců s tím, že byly detekovány jako řetězce zasažené podvodem na DPH. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že dostal judikatorním požadavkům ohledně účasti žalobce v podvodném řetězci, která může založit budoucí doměření DPH. Je nesporné, že žalobce pořídl granulát v řetězcích, v nichž nebyla odvedena DPH. Žalovaný dále zpochybnil vypovídací hodnotu tabulek předložených žalobcem, neboť evidence zboží u žalobce probíhala na základě dokladů a nikoliv na základě fyzického stavu.

Skutková zjištění soudu

41. Ze spisu bylo soudem zjištěno, že žalobce byl zapsán do veřejného rejstříku ke dni 28. 12. 2005 a vyvíjí podnikatelskou činnost v oblasti obchodování s obalovým materiálem, výroby obalových prostředků. Od roku 2013 obchoduje s ropným granulátem sloužícím k výrobě plastových obalů. Žalobce je registrován u správce daně k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob.
42. Protokolem ze dne 9. 11. 2015, č. j. 1966800/15/2201-61563-30149 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Předmětem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen, červenec 2015. Dále byla Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

protokolem zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden 2013 až duben 2015 a za zdaňovací období srpen a září 2015 v neomezeném rozsahu.

43. Protokolem ze dne 18. 12. 2015, č. j. 2076372/15/2201-61563-301449 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu, kdy předmětem daňové kontroly byly daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 v neomezeném rozsahu.
44. Protokolem ze dne 10. 3. 2016 (pod hlavičkou protokolu mylně uvedeno datum 10. 3. 2015, nicméně z textu se podává, že mělo jít o 10. 3. 2016), č. j. 425759/16/2201-61563-301449 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu, kdy předmětem daňové kontroly byly daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 v neomezeném rozsahu.
45. Výzvou ze dne 23. 3. 2016, č. j. 576055/16/2201-61563-301449 byl žalobce vyzván k prokázání obsáhlého množství skutečností, které se týkaly obchodování s korporací BAU FORM CZ s. r. o (např. na základě jakých skutečností získal žalobce informace o tom, že BAU FORM obchoduje s granulátem, na základě čeho byla tato korporace vybrána pro obchod s granulátem, když se do té doby zabývala stavební činností, prokázání podmínek obchodního vztahu mezi žalobcem a BAU FORM, přebírání jednotlivých dodávek, apod.). Dále byl žalobce vyzván k prokázání podmínek obchodování se společností BR Constructivo CZ s. r. o., k prokázání objednávek, způsobu přebírání dodávek granulátu od této společnosti, apod. Obdobné skutečnosti měl žalobce prokázat ve vztahu ke společnosti Plantochemie s. r. o. Dále měl žalobce prokázat, kdy a na základě jakých skutečností byly realizovány jednotlivé dodávky granulátu odběratelům z jiných členských států a osvobození dodání granulátu do jiného členského státu. Žalobce měl rovněž prokázat fakticitu přepravy granulátu do jiného členského státu a fakticitu předání granulátu odběratelům. Žalobce měl prokázat také skutečnosti, že přijal opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, na kterém se podílel tím, že přijímal zdanitelná plnění popsaná na daňových dokladech od korporace BAU FORM, BR Constructivo, Plantochemie a v neposlední řadě měl žalobce prokázat nárok na odpočet daně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích z přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů BAU FORM, Plantochemie, BR Constructivo, Granotrading v souladu s ustanovením § 72 zákona o DPH. Správce daně k tomuto bodu vymezil předmětné daňové doklady, které jsou podrobně uvedeny ve výzvě. V odůvodnění správce daně konstatoval, které podklady byly žalobcem předloženy dne 16. 7. 2015, 7. 9. 2015 a 8. 10. 2015 na základě Postupu k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.
46. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti odpočtů uplatněných žalobcem ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až duben 2015, srpen 2015, září 2015, listopad 2015 a prosinec 2015, již v rámci daňové kontroly zahájené na základě výše uvedených protokolů, neboť nebyly předloženy adekvátní daňové doklady za předmětná zdaňovací období a nebyla předložena ani potřebná evidence pro účely DPH.
47. Ve vztahu ke korporaci BAU FORM bylo správcem daně v rámci jeho vyhledávací činnosti zjištěno, že tato společnost byla zapsána do veřejného rejstříku dne 25. 1. 2010, k tomuto dni byli jako jednatelé zapsáni pan V.U. a pan M.B. a předmětem podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona a provádění staveb, jejich změna a odstraňování. Správce daně dále zjistil, že adresa (sídlo společnosti) V Dolích 490, Vrané nad Vltavou, Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

byla ke dni 25. 1. 2010 zapsaná na adrese trvalého bydliště jednatele Miloše Bartoše, přičemž společnost nemá u správce daně ani v živnostenském rejstříku registrovanou žádnou provozovnu. Ke dni 29. 2. 2016 byla ve veřejném rejstříku zapsána nová adresa sídla společnosti Vojtěšská 211/6, Praha 1, která patří mezi tzv. virtuální sídla. Ze sbírky listin správce daně zjistil stav movitého majetku, tržby, náklady a výsledek hospodaření za rok 2013. Správce daně dále zjistil, že před započítáním obchodování s granulátem v červenci 2014 se společnost obchodem nezabývala a jejím předmětem podnikání bylo provádění stavebních prací. Společnost neměla v letech 2014 a 2015 žádné zaměstnance. Správce daně dále konstatoval, že tato společnost podávala za zdaňovací období červenec 2014 až září 2015 daňová přiznání k DPH, kdy přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění byla v řádech desítek milionů korun, přičemž výsledná daň byla vykázána jen v řádech jednotek tisíc. V období červenec až září 2014 pořizovala společnost BAU FORM plastový granulát od jediného dodavatele, od společnosti BR Constructivo s. r. o. Toto zjištění však nekoresponduje s tabulkou předloženou krajskému soudu žalobcem dne 26. 8. 2016, která je ve spise krajského soudu založena pod č. 1. 30. V této tabulce jsou zaneseny celkem tři obchodní transakce uskutečněné v červenci až září 2014, přičemž původním dodavatelem zboží je zde uváděna společnost Braplast Europe.

48. Ve vztahu ke společnosti BR Constructivo s. r. o. bylo správcem daně zjištěno, že společnost byla do rejstříku zapsána ke dni 18. 2. 2014, předmětem podnikání byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona, provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Správce daně také zjistil, že na uvedené adrese sídla společnost fakticky nesídlí a správci daně není známá žádná provozovna této společnosti. Jednatelům je slovenský občan M.V. a společníkem je maďarský občan J.O.. Společnost nevlastní žádný nemovitý majetek, vozidla a neměla žádné zaměstnance. Základní kapitál je 1 000,- Kč a společnost od svého vzniku v roce 2014 nezveřejnila účetní závěrku ani výroční zprávu, jak jí ukládá § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
49. Bylo zjištěno, že u obou společností byly úplaty prováděny převodem na bankovní účty, přičemž peníze na účtech setrvaly velmi krátkou dobu a většinou byly týž den, nebo nejpozději den následující převáděny na účty dalších osob. Od místně příslušného správce daně byla získána informace, že společnost BR Constructivo neprokázala oprávněnost odpočtů daně uplatněných v období roku 2014 a leden a únor 2015 a stanovenou daň společnost nezaplatila. Za zdaňovací období březen až prosinec 2015 společnost BR Constructivo nepodala přiznání k DPH, což znamená, že daň na výstupu za předmětná dodání plastového granulátu společnost nepřiznala.
50. Na základě uvedených zjištění učinil správce daně závěr, že se žalobce účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH, a o účelu transakcí žalobce měl a mohl vědět. Fakticky šlo o to, že společnost BR Constructivo neodváděla státu vybranou daň, kterou si však společnost BAU FORM a následně žalobce odečítali za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění v řetězci přeprodeje plastového granulátu.
51. V roce 2014 a 2015 pořizoval žalobce granulát od tuzemské společnosti BAU FORM, která jej nabývala výhradně od BR Constructivo a tato společnost jej pořizovala od slovenské korporace Libano s. r. o., od další slovenské korporace Fol Kontakt, od britské korporace Deltachemicals Ltd., od litevské korporace Skyplast UAB a od rakouské korporace DKFM

TENCZER GESMBH. Všechny tyto zahraniční subjekty byly zároveň odběrateli granulátu od žalobce.

52. V období od července 2015 do října 2015 byla korporace BR Constructivo nahrazena společností Dubecek s. r. o., která granulát přeprodávala společnosti Lakromo s. r. o. a až tato společnost dodávala zboží společnosti BAU FORM, která jej následně dodávala žalobci. Společnost Dubecek pořizovala granulát z jiných členských států, mimo jiné od slovenských korporací Libano a Fol Kontakt, od litevské korporace UAB Litchema.
53. V období od září 2015 do prosince 2015 došlo k přeorganizování struktury obchodů. Namísto dodavatele BAU FORM se stala dodavatelem granulátu pro žalobce společnost Plantochemie s. r. o. Správce daně zjistil, že Plantochemie dodala granulát žalobci, ten jej dodal korporaci JANNIKI ze Slovinska a tato společnost granulát dodala zpět do ČR společnosti Plantochemie. Tuzemským dodavatelem granulátu pro Plantochemii byla společnost Prabosk s. r. o. Žalobce dodával granulát odběrateli UAB Litchema z Litvy, která jej dodávala společnost Prabosk a tato společnost následně podle schématu opět žalobci prostřednictvím společnosti Plantochemie.
54. Dodavatelé žalobce neplnili své daňové povinnosti, neboť nehradili stanovenou daň. Dodavatel BAU FORM prodával granulát pořízený od BR Constructivo s minimálním cenovým navýšením žalobci, který jej jako osvobozené plnění dodával výhradně do jiných členských států s nárokem na odpočet daně na vstupu. Byla však učiněna zjištění, že u některých odběratelů žalobce z jiných členských států se granulát vracel zpět do ČR korporaci BR Constructivo. Obdobné schéma bylo utvořeno následně v období září až prosince 2015 se společnostmi Dubecek, Lakromo a Plantochemie.
55. Ve vztahu ke společnosti Lakromo s. r. o. bylo správcem daně zjištěno, že společnost byla zapsána do veřejného rejstříku dne 18. 2. 2015, jediným jednatelem a společníkem byl zapsán T. B., občan Maďarské republiky. Společnost nemá u správce daně zaregistrovanou žádnou provozovnu ani místo podnikání, nevlastní žádné motorové vozidlo, nemovitosti a nemá žádné zaměstnance. Tato společnost dodávala granulát pořízený od korporace Dubecek výhradně společnosti BAU FORM.
56. Ve vztahu ke společnosti Dubecek s. r. o. bylo správcem daně zjištěno, že společnost byla zapsána do veřejného rejstříku dne 4. 7. 2014, jediným jednatelem a společníkem byl zapsán Z.S., občan Maďarské republiky, sídlo bylo na virtuální adrese, společnost nemá registrovanou žádnou provozovnu ani místo podnikání, nevlastní žádné motorové vozidlo, nemovitosti a nemá žádné zaměstnance. Společnost pořizovala granulát od osob registrovaných k dani v jiných členských státech a dodávala jej výhradně společnosti Lakromo. Kromě této činnosti měla společnost Dubecek přijímat zdanitelná plnění od tuzemských plátců za blíže nespecifikované služby v značných finančních objemech, ze kterých si uplatňovala odpočty daně. Dodavatelé uvádění na dokladech však za údajné poskytnuté služby nepodávají přiznání k DPH.
57. Společnost Plantochemie, jež v řetězci nahradila korporaci BAU FORM, pořizovala granulát od společnosti Prabosk s. r. o. Jednatel společnosti Prabosk je zahraniční osoba, společnost nemá žádný majetek ani registrovanou provozovnu. Plantochemie dodávala pořízený granulát výhradně žalobci. Dodavatelé společnosti Prabosk byli současně odběrateli žalobce.

58. Ve vztahu ke společnosti Plantochemie bylo zjištěno, že jejím jednatelem je pan D. C., italský občan. Při místním šetření provedeném dne 21. 1. 2016 správcem daně za účelem ověření sídla společnosti na adrese Dolní náměstí 11/27, Olomouc bylo zjištěno, že se zde nikdo nenachází a objekt byl uzamčen. Společnost nevlastní dlouhodobý majetek, nemá registrovanou provozovnu a nebyl zjištěn ani žádný pronajatý skladový prostor. V roce 2015 neměla společnost žádné zaměstnance. Platby za dodávky granulátu probíhaly přes neregistrovaný účet u správce daně a ve velmi krátkém čase, zpravidla během jednoho dne, byly převáděny na další účty. Před zahájením obchodů s granulátem neprováděla společnost žádnou ekonomickou činnost, účetní závěrka za rok 2014 nebyla v obchodním rejstříku zveřejněna.
59. V kontextu výše uvedeného nabyl správce daně podezření, že i v případě dodavatele Plantochemie se nákupem zboží od tohoto dodavatele žalobce účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH a že o podvodném účelu transakcí žalobce vědět měl a mohl. V průběhu času byly nefunkční obchodní korporace nahrazovány dalšími, které se zapojovaly do přeprodeje shodného zboží mezi tuzemskými a zahraničními subjekty. Tyto přeprodeje vykazují shodné znaky řetězových neboli karuselových podvodů, kdy jedním z článků – zpravidla společností na pozici „Missing tradera“ – není přiznána daň na výstupu, resp. daňová povinnost není zaplacená ve správné výši, nebo není zaplacená vůbec a společnost přestane vykazovat jakoukoliv ekonomickou činnost a „zmizí“.
60. Správce daně ve světle shora uvedeného a ve světle přepravních dokladů, které měl v rámci daňové kontroly k dispozici, učinil závěr, že žalobce musel být obeznámen se skutečnostmi, že dodavatelem korporace BAU FORM je společnost BR Constructivo a že dodavateli BR Constructivo jsou v některých případech odběratelé žalobce z jiných členských států. Z informací obsažených v dokladech CMR pouze za zdaňovací období květen, červen a červenec 2015 je seznatelné, že granulát pořizovaný žalobcem výhradně od korporace BAU FORM a později od Plantochemie byl pořizován od osob z jiných členských států a těmto osobám byl současně žalobcem opět dodáván. Na základě uvedeného vyvstaly správci daně závažné pochybnosti ohledně obchodních transakcí žalobce.
61. Dne 16. 3. 2016 vydal správce daně celkem 15 zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH, kterými uložil zajistit úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to v celkové výši zajišťované částky 36 877 061,- Kč. Důvodnost vydání zajišťovacích příkazů správce daně odůvodnil několika ukazateli.
62. Prvně to byl ukazatel finanční analýzy ve vztahu k výkonnosti ekonomické činnosti žalobce, a to rentabilita tržeb. Správce daně konstatoval, že výsledek výpočtu rentability tržeb, tedy schopnosti žalobce vytvořit ze svých tržeb za zboží zisk, byl za rok 2014 nízký. Tudíž správce daně hodnotil i výkonnost žalobce a jeho schopnost dosáhnout zisku jako nízkou. Zlepšení, k němuž došlo v roce 2015, přičítá správce daně zjištěné skutečnosti, že se žalobce v průběhu roku 2014 a zejména v roce 2015 zapojil do řetězového podvodného schématu, jehož cílem bylo získat daňové zvýhodnění žalobce.
63. Druhým ukazatelem důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů byl majetek žalobce. Správce daně se zabýval zásobami žalobce, u kterých zjistil, že jsou ve vlastnictví žalobce jen velmi krátkou dobu, nadto nejsou zpravidla v prostorách žalobce skladovány. Skladová evidence je vedena většinou pouze na základě proforma faktur, nikoliv na základě příjmek a Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

výdejek ze skladu. Žalobcem deklarovaný stav zásob tak zobrazuje pouze dokladový stav, nikoliv stav fyzický a ověřený na základě inventury zboží. V tomto ohledu tak správce daně uzavřel, že vykázaný stav zásob ke dni 31. 12. 2014 ve výši 48 051 000,- Kč a ke dni 31. 12. 2015 ve výši 62 233 000,- Kč nelze považovat za majetek, s nímž by žalobce skutečně k těmto datům disponoval a stran schopnosti žalobce uhradit v budoucnu stanovenou daň se tyto údaje jeví jako netransparentní, nedůvěryhodné a rizikové, obzvlášť za situace, kdy jsou tyto údaje podloženy pouze doklady (proforma fakturami) a nezobrazují faktický stav. Ohledně dlouhodobého majetku žalobce bylo zjištěno, že žalobce nevlastní nemovité věci, výrobní areál má v nájmu od třetích osob (jednatel a prokurista žalobce), movité věci žalobce jsou v zůstatkové hodnotě 2 790 000,- Kč. Jedná se o balící stroje, řezačky, vysokozdvizný vozík a osobní a dodávková vozidla, a všechny movité věci jsou nezbytné pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Ve vztahu k finančním prostředkům bylo zjištěno, že žalobce má k datu vydání zajišťovacích příkazů celkem 6 bankovních účtů, jejichž je majitelem, vedených u Raiffeisen bank a. s. a u Unicredit Bank a. s. Všechny účty vedené v české měně jsou kontokorentní a průběžné zůstatky jsou v průběhu roku minusové. Ze dvou účtů vedených v měně EUR jsou výhradně hrazeny dodávky granulátu a PVC, přičemž přijaté platby jsou většinou ve shodný den převáděny ve prospěch bankovních účtů jiných osob. V odůvodnění zajišťovacích příkazů jsou příkladmo prezentovány pohyby na těchto účtech. Uzavřeno jest, že byť je žalobce majitelem většího množství bankovních účtů, stav na nich je značně nestabilní, neboť většina účtů vykazuje záporné hodnoty, nebo jsou z nich financovány obchodní transakce, které byly dle zjištění správce daně zatíženy podvodem na DPH, přičemž finanční prostředky na těchto účtech zůstávají zpravidla jen několik hodin. Ve vztahu k pohledávkám vyhodnotil správce daně jejich rizikovost, neboť vznik většiny z nich je vázán na transakce zatížené podvodem na dani.

64. Třetím ukazatelem důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů bylo budoucí stanovení daně, které je správcem daně odůvodněno zjištěními v rámci daňové kontroly. Podle správce daně existuje vysoká pravděpodobnost existence v budoucnu stanovené daně ve značném rozsahu. Proto správce daně v průběhu daňové kontroly zjišťoval, zda daň, bude-li v předpokládané výši doměřena, bude také uhrazena. Ze skutečností popsanych v odůvodnění zajišťovacích příkazů správce daně dospěl k závěru, že existují důvodné obavy, že žalobce nebude mít v budoucnu dostatečné finanční prostředky k úhradě v budoucnu stanovené daně.
65. Dne 18. 3. 2016 podal žalobce insolvenční návrh v důsledku správcem daně započaté exekuce na majetek žalobce exekučním příkazem ze dne 16. 3. 2016, č. j. 491301/16/2201-80541-306431. Dne 30. 3. 2016 podal žalobce k insolvenčnímu soudu návrh na vyhlášení moratoria, aby mu bylo umožněno činit opatření vedoucí k odvrácení hrozícího úpadku příp. k vypracování reorganizačního plánu. Téhož dne bylo moratorium na majetek žalobce vyhlášeno usnesením č. j. KSCB 27 INS 6542/2016-A-16. Dne 15. 4. 2016 bylo na základě zpětvzetí návrhu žalobcem insolvenční řízení ve věci žalobce zastaveno.
66. Proti zajišťovacím příkazům podal žalobce dne 15. 4. 2016 odvolání, ve kterém argumentuje především nezákonností příkazů pro nesplnění podmínek stanovených v § 167 daňového řádu. Podle žalobce jsou navíc dva zajišťovací příkazy, a to č. j. 487167/16/2201-51523-307376 a č. j. 488853/16/2201-51523-307376 nesprávné a tudíž nezákonné, neboť stanoví zajištění v nesprávné výši. Žalobce nesouhlasil s ekonomickými důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť zastává názor, že jeho aktuální a Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

ekonomická situace je pro posouzení splnění důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů zcela nerelevantní. Žalobce konstatoval, že se v době vydání zajišťovacích příkazů těšil výborné finanční kondici ve světle zisku 14 644 000,- Kč za rok 2015 a ve světle hodnoty aktiv ve výši 141 083 000,- Kč za tentýž rok a úvahy o nedobytnosti v budoucnu stanovené daně tak nemohou obstát. O odvolání bylo rozhodnutí prostřednictvím žalobou napadeného rozhodnutí.

Právní názor soudu

67. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
68. U krajského soudu se konalo jednání dne 6. 3. 2019. Žalobce nejprve přednesl žalobní návrh. Závěr žalovaného ohledně přeprodávání shodného zboží mezi shodnými subjekty považuje za velmi zjednodušený, neboť žalovaný nepoukázal na konkrétní případy takových přeprodejů. K vyvrácení tvrzení žalovaného žalobce předložil tabulky přeprodejů s konstatováním, že v rámci vedení trestního řízení byly zabaveny četné podklady a bylo tak velmi komplikované zajistit důkazy na podporu tvrzení žalobce. V rámci obchodování žalobce existovalo několik druhů zboží a ze strany žalovaného musela být prokázána shoda nejen mezi dodavatelem a odběrateli, nýbrž i v konkrétním druhu zboží a v časovém období. Většina obchodů s granulátem byla koncipována tak, že žalobce nejprve získal poptávku a následně se snažil získat zboží, kterým by poptávku uspokojil. Dle žalobce tabulky vylučují skutečnost, že by stejný druh zboží žalobce prodal subjektu, který stál na počátku údajného podvodného řetězce. Existuje jediná výjimka, kdy se jednalo o nouzové řešení, a žalobce skutečně prodal shodné zboží svému dodavateli, resp. odběrateli.
69. Žalovaný ve svém stanovisku zopakoval, že byly shledány podmínky k vydání zajišťovacích příkazů, stejně jako pro aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány detekovaly jak strukturu karuselového řetězce, tak i role jednotlivých subjektů a chybějící daň. Žalobce do konce roku 2013 obchodoval se strečovými foliemi, které dodával tuzemským i zahraničním odběratelům. Od zahájení obchodování s granulátem začal vykazovat nadměrné odpočty, když granulát dodával pouze odběratelům z jiných členských států a bylo zjištěno, že sedm z odběratelů žalobce tento granulát dodávalo zpět do ČR. Žalovaný dále uvedl, že žalobce, resp. jednatel žalobce nebyl schopen při zahájení daňové kontroly specifikovat způsob obchodování s korporací BAU FORM, které bylo realizováno v řádech desítek milionů korun. Obavy z účasti na karuselu byly posíleny i vytvořením vlastního finančního okruhu, který sloužil výhradně k financování obchodů s granulátem, a rovněž skutečností, že granulát nebyl často ani naskladněn. Žalobce granulát obratem přeprodával a skladovou evidenci vedl nikoliv na základě příjemek a výdejek skladů, ale pouze na základě faktur. Jestliže v této době plynuly žalobci finanční prostředky i z jiné činnosti, byly v porovnání s finančními prostředky získanými z prodejů granulátu marginální. Tuzemské články řetězce vykazovaly rizikové znaky a dle žalovaného není podstatné, zda žalobce svým odběratelům, kteří byli i dodavateli žalobce, přeprodával zcela totožné zboží. Rozhodující je, že žalobce prodával granulát jako druhově shodné zboží, což podpořilo obavy o zatažení žalobce do karuselového podvodu. Ze všech zjištěných indicií byly dle žalovaného naplněny

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný závěrem uvedl, že daňová kontrola u žalobce byla ukončena a byla doměřena částka zhruba 50 000 000 Kč.

70. Následně byl před soudem sdělen podstatný obsah žalobcem předložených tabulek, které byly soudem provedeny jako důkaz, a byl podán stručný referát ohledně úvěrových smluv, kterými žalobce poukázal na důvody zavedení dvou finančních okruhů. Soudem byl zamítnut návrh na vyžádání listinných důkazů od Policie ČR, a to pro nadbytečnost, neboť zajištěné důkazy, kterými soud disponuje, dostatečně osvědčují skutkový stav. Řízení o vydání zajišťovacích příkazů je charakteristické především tím, že se předestrou indicie vedoucí správce daně k závěru, že v budoucnu dojde k doměření daně. Účelem takového řízení není provádět podrobné dokazování, proto i krajský soud upustil od zajišťování detailních důkazů od Policie ČR, neboť má za to, že důkazy, jimiž disponuje pro rozhodnutí, jsou dostatečné.
71. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí plně ztotožnil s právním názorem vysloveným žalovaným v tomto rozhodnutí a stejně tak s právním názorem, jež byl správcem daně vysloven v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Vzhledem k obsáhlému výčtu žalobních námitek, které ve své podstatě směřují do nesplnění podmínek stanovených pro vydání zajišťovacích příkazů, uchýlil se krajský soud k odkazu na odůvodnění napadeného rozhodnutí ve smyslu rozsudků Nejvyššího správního soudu, a to ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publikovaného pod č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 – 86 a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „*V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno.*“, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz.
72. Ohledně míry rozsahu odůvodnění soudního přezkumu odkazuje krajský soud na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, které připouští, že na určitou námitku lze reagovat i např. tak, že ve svém odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že zdůvodnění poskytne dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud konstatoval, že: „...*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41). Úkolem krajského soudu tudíž je vypořádání se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.
73. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, neboť byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
74. 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.

75. Z uvedené právní úpravy je zjevné, že při vydání zajišťovacího příkazu se neproказuje skutkový stav, ale předeštěnou se indicie, které důvodně nasvědčují závěru o tom, že bude v budoucnu stanovená daň a její dobytost bude spojena se značnými obtížemi, nebo dokonce daň v době vymahatelnosti bude nedobytná. Tyto podmínky musí být naplněny, aby mohl být institut zajišťovacího příkazu správcem daně využit. Zajišťovací příkaz je vydáván na základě prozatímně zjištěných skutkových okolností, které se z povahy věci mohou v průběhu souběžně vedeného řízení nalézacího měnit.
76. Správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů posuzuje dvě roviny ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu, a to 1) v jakém stavu se bude nacházet hospodářská situace daňového subjektu a 2) jaká bude budoucí výše stanovené daně. Je tedy povinností správce daně, a při následném přezkumu zajišťovacích příkazů též žalovaného, aby osvědčil skutečnosti odůvodňující, že v budoucnu skutečně bude daňový subjekt tížit daňová povinnost. V opačném případě by mohla nastat v právním státě nepřipustná situace, kdy by daňové orgány neoprávněně zajišťovaly pouze hypotetickou daňovou povinnost.
77. Zajišťovací příkaz představuje zákonný nástroj, který za splnění zákonných podmínek nastupuje v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH. Správce daně v předmětných zajišťovacích příkazech popsal výsledky své analytické vyhledávací činnosti a detailně popsal strukturu řetězce obchodních transakcí. Zjištění správce daně plynou z dokazování učiněného v rámci probíhající daňové kontroly. Správcem daně popsaný mechanismus řetězových transakcí odůvodňuje podmínku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, neboť existují důvodné indicie ohledně zapojení žalobce do podvodného řetězce transakcí a taktéž pochybnosti o nároku žalobce na odpočet DPH. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobce byl zapojen při prodeji granulátu do karuselového podvodu na DPH, což vyplývá mimo jiné z bodu 3. zajišťovacích příkazů, kde se správce daně zabýval budoucím stanovením daně. V zajišťovacích příkazech byl i konkrétně popsán řetězec a způsob, jakým byly jednotlivé společnosti do něj zapojeny. Bylo zde pojednáno i o změně struktury podvodného řetězce a bylo odůvodněno, v čem spočívala nezákonnost řetězce, kdy žalobce nakupoval zboží od korporace BAU FORM, která zboží získávala od společnosti BR Constructivo, přičemž dodavateli BR Constructivo byly společnosti, kterým zboží prodával žalobce. Žalobce tedy přeprodával granulát dodavatelům společnosti BR Constructivo, která měla v podvodném řetězci pozici missing tradera, neboli bílého koně, což byl článek řetězce, u něhož byla ze strany správce daně detekována chybějící daň. Po změně v podvodném řetězci vystupovaly na pozici missing tradera společnosti Dubecek s. r. o. a Prabosk s. r. o.
78. Výše uvedená zjištění správce daně, která byla převzata žalovaným, žalobce předloženými tabulkami nevyvrátil. Dle krajského soudu tabulky vypracované žalobcem zachycují částečný pohyb zboží, neboť v nich byly uvedeny pouze údaje o původním dodavateli, od kterého zboží putovalo přes řadu subjektů, které již však v tabulkách uvedeny nebyly, až po dodavatele žalobce, kterým byly ve většině případů korporace BAU FORM a BR Constructivo. Podle CMR listů, které korespondovaly s dodávkou granulátu od dodavatelů uváděných v tabulkách na pozicích původního dodavatele, není možné blíže specifikovat způsob, jakým zboží získali dodavatelé žalobce, jimiž byly ve většině případů korporace BAU FORM a BR Constructivo. Soud provedl jako důkaz daňový doklad č. 700150162,

z něhož bylo zjištěno, že dle CMR listu č. 6041318 dodával původní dodavatel, společnost DKFM Tenzer, 17 palet granulátu o celkové hmotnosti 24 080 Kg odběrateli BR Constructivo, a to na adresu vykládky zboží Zemědělská 612, Kamenný újezd. Zboží však obdržel přímo žalobce, jehož razítko a podpis je na CMR listu uveden. Žalobce následně dle uvedeného daňového dokladu shodné zboží prodával společnosti Skyplast UAB. Podle tabulky byl však původní dodavatel žalobce společnost BAU FORM. Žalobce nikterak soudu neobjasnil způsob, jakým zboží přecházelo od jednoho subjektu v řetězci k dalším. Krajský soud tak po vyhodnocení předmětných tabulek uzavřel, že tento důkaz není způsobilý vyvrátit tvrzení žalovaného stran zapojení žalobce v podvodném řetězci na DPH. Žalobce nepodal soudu žádný důkaz o tom, jakým způsobem se zboží dostalo do dispozice korporacím BAU FORM a BR Constructivo, které dodávaly předmětné zboží žalobci.

79. Cílem, který byl žalobcem předložením tabulek sledován, bylo demonstrovat krajskému soudu nevědomost žalobce o jeho údajném zapojení do podvodného řetězce. Žalobce poukazoval na závadnost subjektů, mezi kterými se se zbožím obchodovalo ještě předtím, než bylo dodáno žalobci některým z jeho dodavatelů, tedy některou ze společností BAU FORM nebo BR Constructivo. Žalobce tvrdil, že neměl nejmenší povědomí o závadnosti těchto obchodních transakcí, které předcházely dodání zboží žalobci. Krajský soud má však za to, že neúplná demonstrace pohybu zboží nemůže vyvrátit závěry učinění daňovými orgány ohledně zapojení žalobce v karuselovém řetězci. Žalobce poukazoval na skutečnost, že na začátku prodeje granulátu byl jiný subjekt, než který stál na konci na straně odběratele žalobce, a nejedná se tudíž o karuselový řetězec, neboť zde chybí souvislost v předmětu obchodování a v jeho subjektech, přesto předmětné tabulky nemohou vyvrátit indicie správce daně o karuselovém podvodu, které jej vedly k vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně popsal podvodný řetězec zcela vyčerpávajícím způsobem a žalobci se nepodařil předloženými tabulkami vyvrátit závěr správce daně, že žalobce byl na pozici brokera.
80. V této rovině je nutné připomenout, že konečné vyhodnocení transakcí představujících zneužití práva je součástí nalézacího řízení. Není tudíž předmětem tohoto řízení věcně vypořádat veškeré námitky směřující ke zpochybnění hodnocení obchodních transakcí, jakož transakcí zatížených podvodem na DPH. Ohledně dokazování skutečností týkajících se pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu lze odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které musí být v zajišťovacím řízení ponechány nezpochybnitelné indicie vedoucí k odůvodnění pravděpodobného doměření daně v budoucnu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 275/2016 – 22).
81. Podmínkou k zajištění daně jsou rovněž důvodné obavy, které vyplývají z ekonomických poměrů a činnosti daňového subjektu, že daň nebude dobytá. Zdrojem důvodných obav může být například chování daňového subjektu v minulosti, jeho aktuální ekonomická situace, nebo důvodné podezření ze zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě. Hlavním zdrojem obav správce daně byla účast žalobce v karuselovém podvodu na dani z přidané hodnoty a z toho plynoucí rizika pro budoucí jednání žalobce a pro dobytost daně. Tyto obavy byly dále správcem daně podpořeny ještě pochybnostmi ohledně ekonomické a finanční situace žalobce. Jak uvádí četná judikatura k ustanovení § 167 daňového řádu, naplnění důvodných obav je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétnímu případu. V rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*správce daně při vydávání Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.*

zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že 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. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezátíženého... „Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.“

82. Žalobce v podané žalobě argumentoval odkazem na výši netto aktiv, která meziročně v období let 2013, 2014 a 2015 rostla. Podle žalobce tak není možné zužovat schopnost zaplatit daň pouze na rentabilitu tržeb, ale je potřeba vzít v potaz právě výši aktiv žalobce. S tímto argumentem se však krajský soud nemůže ztotožnit. Z rozvah a účetních výkazů za uvedené roky se podává, že převážná část aktiv je na straně pasiv tvořena cizími zdroji. Jinými slovy aktiva v rozvaze představují výši celkového majetku žalobce a na straně pasiv je seznatelné, z čeho je tento majetek hrazen a jakými zdroji je kryt. Z rozvahy za rok 2014 bylo zjištěno, že aktiva netto představují částku 106 771 000 Kč, celková pasiva jsou ve shodné výši, přičemž cizí zdroje tvoří částku 95 941 000 Kč. Z toho krátkodobé závazky splatné do jednoho roku ode dne jejich vzniku tvoří částku 24 987 000 Kč a krátkodobé bankovní úvěry jsou ve výši 69 548 000 Kč. Z rozvahy za rok 2015 bylo zjištěno, že aktiva netto představují částku 141 083 000 Kč, na straně pasiv je z této částky částka 118 485 000 Kč tvořena cizími zdroji. Z toho 19 214 000 Kč tvoří krátkodobé závazky a částku 99 170 000 Kč tvoří bankovní úvěry a výpomoci, tedy jak dlouhodobé, tak krátkodobé bankovní úvěry. Nelze tudíž akceptovat tvrzení žalobce, že jeho majetek se nachází v dokonalém finančním zdraví, zisk za rok 2015 byl 14 644 000 Kč a hodnota aktiv je 141 083 000 Kč a v případě vyměření daně by byl žalobce schopen stanovenou daň uhradit. Jak bylo uvedeno výše, hodnota aktiv žalobce je z převážné části tvořena cizími zdroji a vlastní výsledek hospodaření za rok 2015 byl ve výši 11 651 000 Kč. Ostatně o neschopnosti uhradit zajištěnou částku bez pomoci třetí osoby svědčí i skutečnost, že si žalobce musel vypůjčit finanční prostředky na uhrazení zajišťované částky od dalšího subjektu, jehož identita byla utajena.

83. Za povšimnutí stojí rovněž údaje k tržbám za prodej zboží ve výkaze zisku a ztráty. Ve sledovaném období roku 2015 se tyto tržby pohybovaly ve výši 313 955 000 Kč, zatímco v období minulém, tedy za rok 2014, představovaly tržby za prodej zboží částku 179 034 000 Kč a za rok 2013 částku 168 398 000 Kč. Tržby za prodej zboží tak v roce 2015 převýšily tržby za prodej vlastních výrobků a služeb o cca 97 %, když tyto tržby za prodej vlastních výrobků a služeb představovaly částku 158 877 000 Kč. Je tak nepřipadné tvrzení žalobce, že hlavním zdrojem jeho zisku v období, pro které je podezřelý z účasti

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

v karuselovém podvodu, je vlastní výroba. Správce daně zcela správně definoval tržby z prodeje zboží jako podstatu ekonomické činnosti žalobce a bylo tudíž namístě zaměřit se na zisky z této činnosti.

84. Soud poznamenává, že zajišťovací příkaz má ze své podstaty funkci dočasnou a zajišťovací, byť se jedná o rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to zejména s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009 sp. zn. 9 Afs 13/2008). Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v důvodech, o které se opírá. Zákonodárce stanovením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů, na pokojné užívání majetku (článek 11 Listiny základních práv a svobod), jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.
85. Podmínkou přistoupení k zajištění daně jsou tedy důvodné obavy správce daně vyplývající z ekonomických poměrů a fungování daňového subjektu, že úhrada daně nebude zcela nebo částečně dobytá, nebo že výběr této daně bude spojen s obtížemi. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz představuje mimořádný operativní prostředek správce daně, jehož definičním znakem je dočasnost a nejistota ohledně konečného zúčtování předběžně složené či vymožené úhrady na v budoucnu stanovenou daň. Recentní judikatura Nejvyššího správního soudu klade přísné požadavky na odůvodnění zajišťovacích příkazů a na splnění zákonných předpokladů pro jejich vydání ve smyslu § 167 daňového řádu.
86. V souvislosti s tím soud poukazuje na rozhodnutí č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 podle kterého bude pro vydání zajišťovacího příkazu významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tedy účast, která potenciálně může založit doměření DPH.
87. Judikatura Nejvyššího správního soudu se již mnohokrát zabývala případy odhalení existence tzv. řetězových podvodů. Například v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 – 33 Nejvyšší správní soud odkazoval na konstantní judikaturu Soudního dvora Evropské Unie, když konstatoval, že: „*Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

(Recolta Recycling), „Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech M. a P.D. (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, a ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343. Z citované judikatury nevyplývá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze poukázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013, sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12 a ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 3735/13).“

88. Na shora uvedené navazuje i test proporcionality, jehož absenci žalobce namítá. Proporcionalita byla v daném případě zajištěna právě existencí důvodné obavy správce daně a jeho indiciemi stran zapojení žalobce do podvodného řetězce. Výslovné provedení testu proporcionality není požadavkem plynoucím ze zákona nebo z Listiny základních práv a svobod. Tento požadavek neplyne ani z žalobcem citovaného nálezu Ústavního soudu. V případě vydávání zajišťovacích příkazů je však třeba dbát na soulad se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti vyjádřenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce namítá zásadní kolizi mezi právem žalobce vlastnit majetek a svobodně podnikat s právem státu na výběr daní, resp. na zajištění její úhrady. Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 4/94: „Vzájemné poměrování ve vzájemné kolizi stojících základních práv a svobod spočívá Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

v následujících kritériích: Prvním je kritérium vhodnosti, tj. odpověď na otázku, zdali institut, omezující určité základní právo, umožňuje dosáhnout sledovaný cíl (ochranu jiného základního práva). ... Druhým kritériem poměrování základních práv a svobod je kritérium potřeby, spočívající v porovnání legislativního prostředku, omezujícího základní právo resp. svobodu, s jinými opatřeními, umožňujícími dosáhnout stejného cíle, avšak nedotýkajícími se základních práv a svobod. ... Třetím kritériem je porovnání závažnosti obou v kolizi stojících základních práv. ... Porovnání závažnosti v kolizi stojících základních práv (po splnění podmínky vhodnosti a potřeby) spočívá ve zvažování empirických, systémových, kontextových i hodnotových argumentů.“

89. Ve světle uvedeného nálezu není pochyb o tom, že první kritérium testu proporcionality ob stojí, neboť sledovaný cíl je zájem na správném zjištění a stanovení daně a rovněž zájem na rozkrývání daňových podvodů a nelegálních daňových úniků. Jedná se tak o cíle legitimní. Žalobce pak na několika místech žaloby i v replice vyslovil zásadní nesouhlas s druhým kritériem, tedy potřebností, když dle žalobce zvolil správce daně prostředek zatěžující a do jisté míry paralyzující jeho ekonomickou činnost. Žalobce se především neztotožnil s aplikací § 103 zákona o DPH, tedy s vykonatelností zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání. Podle § 103 zákona o DPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že vyplacení uplatněného nadměrného odpočtu se neděje automaticky po jeho uplatnění v příslušném daňovém přiznání. Zákon o DPH předpokládá variantu, že nadměrný odpočet nebude přiznán a vyplacen, existují-li pochybnosti o jeho oprávněnosti a tyto pochybnosti nejsou daňovým subjektem vyvráceny, jak tomu ostatně bylo i v nyní posuzovaném případě. Postup správce daně je podrobně a vyčerpávajícím způsobem zachycen především v protokolech o zahájení daňové kontroly, kde je popsáno, jaké pochybnosti o oprávněnosti nadměrných odpočtů u správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností přetrvávaly.
90. Co se týče zdůvodnění aplikace § 103 zákona o DPH ze strany správce daně, krajský soud s tímto zdůvodněním a následným odůvodněním žalovaného souhlasí. Hrozící nebezpečí z prodlení v posuzované věci souviselo s důvody vydání zajišťovacích příkazů. Ve své podstatě šlo o naléhavější obavu z hlediska času, že daň, u níž neuplynul den splatnosti, nebo daň dosud nestanovená, bude v době její vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. V posuzované věci bylo zjištěno, že žalobce nevlastní nemovitý majetek, movitý majetek není zdaleka v rozsahu zajištěné částky, a finanční prostředky, kterými žalobce disponuje na jeho bankovních účtech, bývají zpravidla stejný den, nebo den následující po připsání platby převáděny na účty jiných osob. Ohledně aktiv žalobce, když bylo žalobcem tvrzeno, že stav aktiv je nad 100 milionů, bylo zjištěno, že převážná část aktiv je tvořena cizími zdroji, tedy úvěry bankovních institucí. Ze všech výkazů tudíž vyplývá, že žalobce v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nedisponoval částkou ve výši zajištění. Správce daně se tak důvodně obával, s ohledem na strukturu žalobcova majetku, o dosažitelnost a vymahatelnost zajišťované částky. Skutková zjištění správce daně a závěry, které žalovaný následně aproboval, dostatečně odůvodňují skutečnost, že budoucí vysoká daňová povinnost nebude žalobcem uhrazena, tudíž bylo zapotřebí aplikovat § 103 zákona o DPH. Krajský soud učinil závěr, že ob stojí i druhé kritérium testu proporcionality.
91. Co se následně týče třetího kritéria testu proporcionality, tedy poměření v konfliktu stojících práv, musí krajský soud konstatovat, že v posuzované věci proti sobě stál na jedné Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

straně veřejný zájem na správném zjištění a stanovení daně a zájem na rozkrývání daňových podvodů a na straně druhé újma žalobce. Krajský soud žalobcovu újmu nechce nikterak bagatelizovat, neboť objem zadržených finančních prostředků je ve značné výši. Nutno však zdůraznit, že smysluplnost kontroly není možné zpochybňovat pouze tvrzením, že účast žalobce na karuselovém podvodu se dosud neprokázala. Smyslem daňové kontroly, která byla u žalobce zahájena, bylo mimo jiné toto podezření prověřit a pro vydání zajišťovacích příkazů byla směřodatná právě ta skutečnost, že podezření správce daně o účasti žalobce v karuselovém řetězci, nebylo nepodložené.

92. Byť účast na podvodném řetězci nemusí automaticky znamenat budoucí stanovení daně a obavy o její dobytost, v nyní posuzované věci byly konkrétní poznatky správce daně natolik významné ve vztahu k aktivnímu zapojení žalobce v karuselovém řetězci, že oprávněně odůvodňovaly aplikaci § 103 zákona o DPH. Celkové ekonomické vyhlídky v kontextu s ukončením podvodné činnosti žalobce opravňovaly správce daně k okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů.
93. Správce daně se zabýval strukturou daňového řetězce a dospěl k závěru, že žalobce plnil funkci brokera a čerpal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která nebyla uhrazena subjekty na předchozích pozicích řetězce. Tyto subjekty nejen že daň neodvedly, ale následně se staly nekontaktními a i z tohoto důvodu byly správcem daně dovozeny obavy stran dobytosti daně. Účast v podvodném schématu činí z žalobce rizikový daňový subjekt. Soud má za to, že správce daně postupoval správně, v zajišťovacím řízení shromáždil dostatečné indicie ohledně firem participujících v podvodném schématu. Veškeré tyto indicie vedou k závěru, že žalobci bude v budoucnu doměřená daň (k okamžiku soudního jednání již byla daňová kontrola ukončena a byla doměřena daň ve výši cca 50 000 000 Kč) a existuje obava ohledně dobytosti doměřované daně, čemuž nasvědčuje ekonomická a finanční situace žalobce. Zajišťovací příkazy proto obstojí, neboť správce daně podrobně pojednal o důvodných obavách vztahujících se k existenci karuselového podvodu a účasti žalobce na tomto podvodu.
94. K žalobní námitce uvedené v bodě V. žaloby ohledně zásadního pochybení v zajišťovacích příkazech za období červen 2014 a březen 2015, kdy byly uvedeni jiní dodavatelé, a žalovaný pochybení bagatelizoval odkazem na chybu v psaní, krajský soud uvádí, že zhojení chyby v psaní skutečně nemohlo mít vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů a rozhodnutí o odvolání proti nim. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu *přezkoumá odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání*. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce namítal pochybení ohledně výše zajišťované částky daně za období červen 2015 a březen 2015, žalovaný tuto námitku vypořádal v požadovaném rozsahu v odvolání. Rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů tvoří jeden celek a nic nebrání odvolacímu orgánu nahradit část odůvodnění vlastní úvahou a korigovat tak dílčí nedostatky podřízeného správního orgánu v případě, kdy prvostupňové rozhodnutí potvrzuje. V posuzované věci byli v zajišťovacích příkazech nesprávně uvedeni dodavatelé žalobce, přičemž k nápravě došlo v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný vyhodnotil nepřesnost jako chybu v psaní, která nemohla mít vliv na zákonnost předmětných zajišťovacích příkazů, a proto nepřistoupil k opravě výroků těchto zajišťovacích příkazů. V postupu žalovaného krajský soud neshledal nezákonnost.

Závěr a náklady řízení

95. Krajský soud uzavřel, že v posuzovaném případě existovaly zákonné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. V kontextu všech skutkových zjištění nelze považovat zajišťovací příkazy za nepřiměřené, neboť byly splněny podmínky pro jejich vydání uvedené v § 167 daňového řádu. Daňové orgány předestřely dostatečné indicie o účasti žalobce na řetězci směřujícím k podvodu na DPH a jeho potenciální dobrá víra nebyla ve fázi vydání zajišťovacích příkazů rozhodná. Ekonomická situace žalobce odůvodňovala obavy o dobytost v budoucnu doměřené daně, proto bylo namístě rovněž užití ustanovení § 103 zákona o DPH. Žalované rozhodnutí soud považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Stejně tak považuje krajský soud zajišťovací příkazy za zákonné a přezkoumatelné.
96. Žalobcem uvedené námitky nejsou důvodné, a proto krajský soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
97. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 6. března 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Mgr. Helena Nutilová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.