



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry, ve věci

žalobce: **OG Soft s.r.o.**, IČ 25108565
sídlem M. R. Štefanika 264, 562 01 Ústí nad Orlicí
zastoupený advokátem JUDr. Františkem Divíškem
sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2017, č.j. 15978/17/5100-41458-711539

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzeno šest rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj vše ze dne 30. 1. 2017, přičemž se jednalo o zajišťovací příkazy vydané dle ust. § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád,

v platném znění (dále jen „daňový řád“), kterými správce daně žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září – listopad roku 2014, dále za zdaňovací období leden, březen a srpen roku 2015, a to složením jistoty v celkové výši 1.427.886 Kč.

Žalobce podal žalobu na 18(!) stranách a odůvodnil ji následujícím způsobem:

2. Žalobce v žalobě vyslovil, že napadené rozhodnutí považuje za nesprávné a nezákonné. Brojil vcelku rozsáhle jak proti jednotlivým závěrům správce daně i žalovaného o důvodech pro budoucí stanovení daně, tak proti jednotlivým závěrům odůvodňujícím obavu o dobytost daně. V části III. žaloby namítal jednotlivé nedostatky správních rozhodnutí (zajišťovacích příkazů i žalovaného rozhodnutí) týkající se absence odůvodnění toho, že dojde k budoucímu stanovení daně, přičemž poukazoval na vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále je „NSS“). Napadl obsah zajišťovacích příkazů, které nelze považovat za podklad k uzavření úvah o tom, že bude stanovena daň. Sporoval úvahy žalovaného o předávání zboží z auta do auta a obchodování s komoditou (granulát stříbra či investiční stříbro) bez předchozích zkušeností. Vysvětloval nedostatek registrace u Puncovního úřadu. Vyjádřil se ke svým obchodním partnerům a jejich vytykanému neprověření. Zpochybňoval závěry finančních orgánů o neprovádění kontroly zboží, neprověřování stavu a situace na trhu. Namítal nesprávnost úvah o nesjednání pojištění a rovněž hájil důvodnost svých obchodů ve vztahu k dosahované (nízké) marži. V části IV. žaloby se žalobce věnoval zpochybnění úvah žalovaného a finančního úřadu stran odůvodnění obav o dobytost daně. Poukázal na neaktuálnost a chybné převzetí využitých podkladových účetních údajů, namítla nezohlednění účetně vedených peněžních prostředků, rovněž krátkodobé pohledávky nebyly dostatečně vyhodnoceny. Dále namítla nesprávně vyhodnocené úvěrové zatížení, poukázal na dostatečný dosahovaný zisk, zmínil rovněž hodnotu automobilů a odmítl úvahy žalovaného o možném převodu činnosti. Poukázal na řádně hrazený bankovní úvěr a namítl, že správce daně měl při svém rozhodování volit obezřetnější přístup, když měly být vzaty v úvahu i ekonomické vyhlídky a výhledové trendy. Žalobce závěrem navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil, a to včetně vydaných zajišťovacích příkazů.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na žalované rozhodnutí a uvedl svou argumentaci, která vychází z právní úpravy zajišťovacích příkazů v daňovém řádu, navrhl, aby soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že žalobní námitky v podstatném rozsahu odpovídají odvolacím námitkám, proto odkazoval na určené pasáže svého rozhodnutí, kde byly tato námitky již ne správním řízení vypořádány.
4. Žalobce ve stručné replice sporoval úvahu o tom, že v dané věci může být podstatná již jen účast daňového subjektu na podvodném řetězci. Dle jeho názoru není jeho pouhá účast dostačující pro vydání zajišťovacích příkazů. Sporoval opakovaně úvahy o personální propojenosti a o zhodnocení ekonomického stavu žalobce.
5. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
6. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61

rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).

7. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.] - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení 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. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též 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, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
8. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „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.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

9. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch [srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné (stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu) na <http://nalus.usoud.cz>].
10. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu 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, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

11. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. [40378/10](#) – Fazio Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. [19178/91](#), rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby.

Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány.

12. Předmětem soudního přezkumu jsou zajišťovací příkazy vydané podle ust. § 167 daňového řádu.
13. Podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, 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. K tomuto institutu daňového řádu existuje bohatá soudní judikatura, ze které soud uvádí následující závěry, jenž se vztahují i na projednávanou věc:
14. Zajišťovací příkaz lze označit jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné a jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu a rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6Afs 108/2015-35, bod 11).
15. Je pravdou, že správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, přičemž vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9Afs 13/2008-90, uveřejněno ve Sbírce NSS č.

2001/2010 Sb., bod 23). Právě pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ust. § 167 odst. 1 daňového řádu stanovena podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6Afs 108/2015-35, bod 14). Správce daně je povinen v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2014, č.j. 6As 38/2014-14).

16. Zároveň je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu naplnění odůvodněné obavy, přičemž v nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně a vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku, nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1As 27/2014-31).
17. K naplnění uvedené podmínky existence odůvodněné obavy postačují i skutečnosti, které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených odvodem na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č.j. 10Afs 18/2015-48, bod 13). Zároveň při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence zmíněné odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, přičemž pro vydání zajišťovacího příkazu postačuje i významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potencionálně může založit budoucí doměření DPH.
18. Je nutno rozlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Pak platí, že v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastnil plnění daňovým podvodem nezatíženého (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48). Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu není to, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. Není proto pro zákonnost zajišťovacích příkazů třeba, aby správce daně jednoznačně prokázal vědomou účast daňového subjektu na podvodném řetězci (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6Afs 3/2016-45, bod 25). Jinými slovy při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015–48, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45).
19. Zajišťovací příkaz přitom lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1As 27/2014-31, uveřejněný ve Sbírce NSS pod č. 3049/2014, bod 20). Z judikatury NSS vyplývá i závěr, že je možné vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „pokud jsou dány pouze slabé důvody

k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by například i jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4Afs 22/2015-104).

20. Zároveň platí, že v zajišťovacím řízení není nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena a v jaké konkrétní výši. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6Afs 108/2015-35, bod 13).
21. Zároveň platí, že správce daně v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. shodně rozsudky NSS ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6Afs 3/2016-46 a ze dne 9. 6. 2016, č.j. 6Afs 255/2015-45 a dále rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č.j. 6Afs 108/2015-35, bod 13).
22. Zásadně tedy postačí, pokud finanční orgány v hrubých obrysech popíší charakter transakce, která byla daňovým subjektem nesprávně zdaněna (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27). Z předložených indicií musí být zřejmé, že se nejedná jen o spekulaci správce daně nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016–28, bod 35).
23. Současně platí, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu. Podstatná je identifikace základních rizik a hospodářský kontext daňového subjektu (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016–45, bod 32, a rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015–45). Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozící) insolvenci daňového subjektu či účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicií nižší intenzity (viz odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).
24. Krajský soud předně dospěl k závěru, že žalované rozhodnutí je plně přezkoumatelné a zajišťovací příkazy odpovídají výše zmíněným požadavkům, které vyplývají z platné právní úpravy a jsou v souladu i s výše uvedenými zobecněnými závěry z rozhodnutí NSS. Z výše citovaných závěrů vyplývá i odpověď na řadu názorů žalobce, ve kterých polemizuje s obsahem žalovaného rozhodnutí a uvádí své vlastní představy a předpoklady k (ne)vydání zajišťovacích příkazů.
25. Podaná žaloba je ve své podstatě polemikou s jednotlivými, avšak v jejich spojení ucelenými, závěry správce daně a posléze též žalovaného. Takové jednotlivé závěry ve svém souhrnu, s ohledem na obchodovanou komoditu, tvoří skupinu rizikových okolností (popsány str. 3 zajišťovacích příkazů), které odůvodňují oprávněnost vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce se snaží jednotlivé vytýkané pochybnosti samostatně vytrhávat a nabízí k nim účelové a relativizující subjektivní vysvětlení. Svými vývody však soud nepřesvědčil. Postoj žalobce lze chápat i tak, že v situaci absence přímého důkazu o jeho skutečném úmyslu či alespoň absenci základní opatrnosti, zpochybňuje do sebe vcelku zapadající celek nepřímých okolností.

26. Předně nelze ani z části žalobci přisvědčit v tom, že by při vydání zajišťovacích příkazů musel správce daně prokazovat vědomou účast žalobce jako daňového subjektu na podvodném řetězci (srov. viz výše citovaný rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 25), rovněž není třeba do posledních podrobností zkoumat ekonomickou situaci daňového subjektu, když i ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity může nasvědčovat tomu, že vzniknou důvodné pochybnosti o budoucí ekonomické situaci daňového subjektu, která ve stavu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu dan v době její vymahatelnosti uhradit (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31). Zajišťovací příkaz je možné vydat, jak soud již citoval z judikatury NSS, i tehdy, pokud jsou dány pouze slabé důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně (srov. výše citovaný rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104).
27. Je třeba opětovně připomenout, že zajišťovací příkaz je pouze předběžného a dočasného charakteru. Rovněž nelze žalobci dát za pravdu, že by bylo v tomto případě třeba provádět komplexní a detailní dokazování. Správce daně může vycházet pouze ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. již výše citované rozsudky NSS, např. ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-46).
28. Správce daně a následně i žalovaný podrobně popsali ekonomickou činnost žalobce týkající se jeho obchodních transakcí, přičemž oprávněně dospěli k závěru o podezření na zapojení žalobce v účelově vytvořeném řetězci plátců DPH, ve kterém dochází ke krácení daně. K tomu viz též žalobci známá Výzva k prokázání skutečností vydaná finančním úřadem stejného dne jako zajišťovací příkazy. Není účelem soudního přezkumu, aby v jeho průběhu byla skutková zjištění finančních orgánů opakována – viz poznámka k vnitřní omezenosti zásady plné jurisdikce. V zajišťovacích příkazech byl popsán způsob obchodování žalobce a jeho obchodních partnerů (zejm. dodavatel granulátu ryzího stříbra a později investičního stříbra R. B., resp. BRAU s.r.o.), krajský soud v této souvislosti odkazuje na konkrétní popis a hodnocení nestandardnosti obchodů žalobce (str. 2 až 4). Jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí, pro vydání zajišťovacích příkazů je významná už jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která je z dosud zjištěných skutečností zcela zřejmá a vědomost stěžovatele o účasti na takovém řetězci či jeho dobrá víra je irrelevantní. Žalovaný správně odkázal v této souvislosti i na judikaturu NSS, např. na rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45.
29. Žalovaný se v podstatě vypořádal i s námitkami, které obdobně uplatnil žalobce nejen v žalobě, ale již v odvolání. Bez ohledu na žalobní tvrzení žalobce a snahu o jistou relativizaci závěrů žalovaného soud souhlasí s tím, že předávání zboží z auta do auta, alespoň v úvodních fázích obchodování je jedním z vodítek pro úvahy o rizikovém chování žalobce. V krátkosti okamžiku držení zboží lze sice ve shodě s žalobcem též ilustrovat jakousi tvrzenou snahu o minimalizaci rizika při držení zboží v hodnotě přes 1 milion korun, na druhou stranu předání zboží z auta do auta, bez jakékoli kontroly a jeho zhodnocení či jeho samostatné dodání bez souvislosti s dodávkou přidruženou může důvodně svědčit o tom, že obchodní transakce byly fakticky vedeny bez ekonomického smyslu (viz postavení tzv. brokera v popisu řetězových podvodů s DPH). V tom spatřuje soud rozdíl k argumentaci žalobce, že své IT dodávky rovněž dopravuje zákazníkům automobilem. Zpravidla se však nebude jednat o dodávku nakoupeného kusu IT (počítač či jiná periferie) bez toho, aby dodávka byla pojata společně s dalším zbožím či službami. Na

obdobné rovině se pohybují další žalobcova zpochybnění závěrů finančního úřadu či žalovaného. Otázkou absence zkušeností a orientace v obchodování s drahými kovy od počátku v nezanedbatelných objemech se žalovaný rovněž zabýval pod bodem 25 napadeného rozhodnutí. Rovněž tak nedostatek registrace u Puncovního úřadu je další okolností dokreslující důvod, smysl a nestandardnost obchodování žalobce – žalovaný se vypořádává pod bodem 26 napadeného rozhodnutí. Argumentace žalobce stran ověřování obchodních partnerů je opět snahou o účelové odklonění vcelku logických úvah správce daně. Žalobce se hájí dlouhodobou známostí k R. B. a plnou důvěrou k němu. Takové tvrzení však nelze považovat za vysvětlení čehokoli. Snad jen snahou zastříti případnou lehkovážnost, či odkázat na pochybení jiného. Jinými slovy tím žalobce sděluje, že on jaksi za nic nemůže, protože důvěřoval někomu, kdo měl dle jeho názoru dostatek zkušeností. Taková argumentace nemá místo ve vzniklé situaci v daňovém řízení.

30. Žalobce nijak nevyvrátil (krom svého odlišného názoru na jednotlivosti v žalobě) základní indicie svědčící o zapojení žalobce v podvodném řetězci, tj. absenci písemných smluv, personální propojenost v řetězci plátců, neznámý původ zboží, neexistence písemných objednávek na konkrétní dodávky, obchodní transakce byly realizovány za neobvyklých obchodních podmínek (předávání auta do auta, případně s krátkodobým umístěním do trezoru). Při obchodních transakcích nebylo zboží převažováno a ani nebyly prováděny zkoušky ryzosti, s fyzickými osobami probíhaly úhrady zboží většinou v hotovosti. Úhradě dodavateli zboží předcházela úhrada od odběratele, ač tvrzeným důvodem zapojení žalobce do koloběhu prodeje byl tvrzený nedostatek prostředků na straně R. B.. Absence pojištění při obchodech se zbožím ve vysokých objemech a též nízká marže v porovnání se všemi přidruženými náklady spojenými s prováděním obchodů. Samostatně každá z vytýkaných indicí nemusí dávat jasný obraz o důvodech a motivech obchodování. V jejich souhrnu je však již situace odlišná.
31. Všechny shora uvedené indicie (částečně sporované žalobcem) ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl, přičemž správce daně v případě zajišťovacích příkazů nemusí jednoznačně prokazovat vědomou účast daňového subjektu na podvodném řetězci (srov. zmíněný rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 25). Nadto soud uvádí, že dne 11. 9. 2017 byla žalobcem podepsána zpráva o daňové kontrole, v rámci které nebyl žalobci přiznán nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od R. B. s spol. BRAU s.r.o., obavy, které vyvrací žalobce, se tak naplnily.
32. Stran námitek žalobce v oblasti odůvodněné obavy o dobytost daně soud opět poukazuje na skutečnost, že tyto jsou obdobné námitkám odvolacím, se kterými se žalovaný vypořádal pod body 16 až 21 napadeného rozhodnutí. S argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí se soud ztotožňuje, když má za to, že samotný (aktuální) rozbor finanční situace žalobce není jediným vodítkem pro navození možných obav o dobytost daně. Důležitou okolností rovněž bylo, že žalobce po změně norem přešel z obchodování s granulátem Ag na obchodování s investičním stříbrem. K tomu žalobce v žalobě jakékoli stanovisko, patrně záměrně, nedává. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně popsal ekonomickou situaci žalobce jemu známou z dostupných zdrojů a nemusel přitom mít k dispozici veškeré podklady, na které následně poukazuje žalobce. Skutečnost, že žalobce mohl a pravděpodobně měl povědomost o možném zapojení do podvodu s DPH, je rovněž

vodítkem pro to, aby možné obavy o dobytost daně narostly. Správce daně vcelku odpovídajícím způsobem popsal majetkovou situaci žalobce a reagoval na danou situaci. Žalobce potom musí za vzniklé situace nést dopady svého ekonomického obchodního modelu a uspořádání struktury majetku. Dlouhodobý hmotný majetek (ten by bylo možné jinak zastavit či později zpeněžit) nebyl tvořen relativně schůdně zpeněžitelnými aktivy (školicí centrum v cizí budově, technické zhodnocení cizí budovy) k tomu starší osobní automobily nedosahující odpovídající hodnoty. Argumentace prostředky na pokladně je zcela mimoběžnou záležitostí, neboť nebylo jakkoli naznačeno, že by se nejednalo pouze o prostředky vykázané v účetnictví, o jejichž reálné existenci cokoli nevypovídá. Nadto, i pokud by prostředky existovaly, je možné je obratem snížit (i účetně) na hodnotu nula. Rovněž na další žalobní námitky např. stran nesprávného vyhodnocení krátkodobých pohledávek, absence zhodnocení provozního zisku či hodnoty vozidel již žalovaný reagoval ve svém rozhodnutí (body 41 až 43 a 47 až 49). Nedává smysl, aby soud přílehlý argumentaci žalovaného opakoval. Pokud žalobce bude chtít být chápavý, logické odůvodnění pochopí, pokud nikoli, nemá smysl opakované opakovat i nadále a dokola, dokolečka... (viz zajišťovací příkazy, napadené rozhodnutí).

33. Na výše uvedené závěry o zákonnosti zajišťovacích příkazů a žalovaného rozhodnutí nemá vliv ani žalobcem provedené odlišné posouzení jeho ekonomické situace. Správce daně vyhodnocoval indicie, které každá samostatně nemusí být rozhodné. Tak tomu je např. v úvaze o možném převodu činnosti, kdy se sice jedná o hypotetickou úvahu, která nemusí být tzv. na pořadu dne, nicméně reálná možnost nikterak vyloučena není. V dané věci, s přihlédnutím na zjištěné skutkové okolnosti (viz popis průběhu obchodů) při obchodování s rizikovou komoditou, musel být správce daně o to vnímavější k různým možnostem, jež by vedly ke snížení pravděpodobnosti úhrady daně. Jednoznačně lze uzavřít, že důvodné pochybnosti zde nastaly. Nebylo však úkolem správce daně ani žalovaného, aby své úvahy zcela beze zbytku do poslední možné pochybnosti potvrdili či vyvrátili. Jedná se totiž o rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru. Mnoho z otázek nadnesených v žalobě může být přezkoumáno v řízení, ve kterém bude daň stanovena.
34. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba nebyla důvodná, musel ji proto zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
35. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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). Případně-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: <http://www.nssoud.cz>.

Pardubice 27. června 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu