



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové, ve věci

žalobkyně: **HYDROENERGIE spol. s r.o.**, IČO: 15052842
sídlem Bylany 31, 538 01 Bylany
zastoupena UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2017, č. j. 35489/17/5100-41458-710158,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalobou napadené rozhodnutí a řízení, z něhož žalobou napadené rozhodnutí vzešlo

1. Žalobkyně je obchodní společností s předmětem podnikání vodoinstalatérství, topenářství, opravy silničních vozidel, silniční motorová doprava - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o

největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, zámečnictví, nástrojářství, montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, klempířství a oprava karoserií, montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

2. Správce daně zahájil dne 11. 12. 2015 u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 – prosinec 2013, leden 2014 – březen 2014. Daňová kontrola byla zaměřena na obchodní transakce s cukrem a s řepkovým olejem („obchodem“ s cukrem se žalobkyně věnovala pouze dva měsíce – únor a březen 2013). Důvodem pro zahájení daňové kontroly v uvedeném rozsahu byly pochybnosti správce daně, které nabyly v souvislosti s žalobkyní uplatněnými nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která nebyla obvyklá pro její ekonomickou činnost. Ekonomická činnost žalobkyně totiž spočívá zejména ve specializovaných stavebních činnostech (viz např. <https://www.firmy.cz/detail/258355-hydroenergie-byliny.html>), žalobkyně přesto v kontrolovaných zdaňovacích obdobích deklarovala navíc i velkoobchodní nákup a prodej řepkového oleje surového a cukru řepného.
3. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobkyně v kontrolovaných obdobích realizovala obchodní případy v účelově vytvořených řetězcích osob povinných k dani, které si postupně daně zboží (cukr) pře prodávaly, přičemž hlavním cílem těchto transakcí byl podvod na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Pojmem podvod na DPH se v souladu s judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Typické pro podvodné transakce je rychlý sled nákupních a prodejních operací s nízkým ziskem, splnění případných minimálních daňových povinností, a to vykázaním a platbami nízkých vlastních daňových povinností. Tyto znaky podvodného jednání byly správcem daně zjištěny i v rámci prověřování dodávek cukru od dodavatelů žalobkyně.
4. Správce daně připomněl, že obchodování s cukrem patří mezi rizikové oblasti, kdy dochází k řetězovým podvodům na DPH, které spočívají v zapojení plátců. Jednotlivými účastníky řetězového podvodu jsou Missing trader → Buffer → Broker. Missing trader je plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH nebo přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro daňovou správu nekontaktní. Buffer je plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátcem typu Missing trader a Broker), za tímto účelem se může jednat o celý řetězec plátců typu Buffer. Broker je plátce, jenž čerpá nárok na odpočet daně, která není správcem daně osobou povinnou k dani, jež je na pozici nazývané „Missing trader“, uhrazena v jednom nebo ve více člancích řetězce. Brokerovi vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatých zdanitelných plnění v daném členském státě (nákup od plátce typu Buffer) a osvobozeného plnění jako dodání

zboží do jiného členského státu EU. Žalobkyně se ve správce daně detekovaných obchodních transakcích nacházela na pozici Buffer.

5. Konkrétně bylo správcem daně v průběhu daňové kontroly zjištěno, že žalobkyně za zdaňovací období únor 2013 uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých dokladů, na kterých je jako dodavatel uvedena obchodní společnost SAVARTES, s. r. o. (dále též „SAVARTES“) a jako předmět plnění: „*cukr krystal bílý ICUMSA 45*“.
6. Fakturační pohyb zboží v jednotlivých případech lze znázornit následovně:
 - Tech (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
 - New Tech (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → EMTB (CZ) → Chino (SK)
 - New Tech (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
 - anthill concept (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
 - HOLZ-TRANS → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ)
 - JČS (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → EMTB (CZ) → Chino (SK)
 - JČS (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
 - JČS (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
7. Hlavní „dodavatel“ cukru v období únor 2013 (SAVARTES) byl usnesením Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2017, č. j. 83 Cm 420/2016-6 (v právní moci dne 14. 2. 2017), zrušen s likvidací (činnost v režimu živnostenského zákona ukončila již 4. 6. 2014). SAVARTES k ekonomické činnosti nevyužívala webové stránky, na kterých by byla prezentována její podnikatelská činnost a kde by byly nabízeny služby a zboží této obchodní společnosti. Na bankovních účtech společnosti nebyly správcem daně identifikovány platby za nájemné ani energie, telefon či vedení účetnictví apod., tzn., že nedocházelo k platbám, které by nasvědčovaly běžnému provozu obchodní korporace. Sídlo společnosti zapsané v obchodním rejstříku je fiktivní (virtuální), šetřením na evidované adrese sídla bylo zjištěno, že zde není ani označení sídla SAVARTES. Od 3. čtvrtletí 2013 SAVARTES nepodává přiznání k dani z přidané hodnoty. Přiznání k dani z příjmů právnických osob bylo naposledy podáno za zdaňovací období 2012, přičemž roční obrat byl vykázán ve výši 0 Kč. Dále bylo zjištěno, že SAVARTES v daňovém tvrzení za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu, vykázala pouze uskutečněná a přijatá plnění s místem plnění v tuzemsku, kdy hodnota přijatých a uskutečněných plnění je shodná, s výslednou nulovou daňovou povinností, a to při obratu v 16 000 000 Kč. Za 1. čtvrtletí 2013 bylo se SAVARTES vedeno daňové řízení, SAVARTES však na výzvy místně příslušného správce daně k odstranění pochybností

nereagovala. Správce daně dále zajistil daňové doklady, které byly vystaveny obchodní společností SAVARTES, na nichž jsou uváděny různá čísla bankovních účtů vedených v Tatra bance, Bratislava. Na bankovní účet SAVARTES byly připisovány finanční prostředky od HYDROENERGIE. Jednalo se o platby za prodaný cukr. Finanční prostředky byly z účtu obratem vybrány v hotovosti. Správce daně stanovil SAVARTES daň za použití pomůcek (řádově v milionech Kč), daň však nebyla uhrazena. Z informačního systému správce daně bylo zjištěno, že SAVARTES k 13. 3. 2017 vykazuje nedoplatek na dani z přidané hodnoty cca 10 000 000 Kč.

8. Žalobkyně má ve své evidenci přijaté doklady od obchodní společnosti SAVARTES. Na těchto přijatých dokladech je v pravém dolním rohu rámeček s názvem „vystavil“, v němž je razítko a podpis. Toto razítko je na všech přijatých dokladech umístěno naprosto ve shodném místě a rámeček v místě „vystavil“ je ve vrchní části přerušen. Podpis je vždy naprosto shodný a umístěn je také v naprosto totožném místě. Je tedy zjevné, že na všech dokladech je razítko včetně podpisu „nafoceno“. SAVARTES ve fakturačních řetězcích pořizovala zboží - cukr z jiného členského státu za cenu vyšší o cca 70 EUR/t, než za kterou ji fakturovala svým odběratelům (tj. i žalobkyni).
9. Pokud jde o odběratele žalobkyně v rozhodném období, pak bylo zjištěno, že BQ Consulting, s. r. o. (dále též „BQ Consulting“), která nemá nahlášenu žádnou provozovnu, vystavuje doklady pro odběratele Chino, který je však nekontaktní, v místě sídla se nezdržuje a nemá zde označení, jeho jediným jednatelem je občan Maďarské republiky. Zboží, které BQ Consulting nakoupila od HYDROENERGIE, bylo obratem přefakturováno na Chino. Obchody s BQ Consulting, jakož i s dalším odběratelem žalobkyně - EMTB [EMTB je s BQ Consulting personálně propojena (jednatel EMTB pracuje pro BQ Consulting od roku 2009 na základě dohody o provedení práce jako obchodní manažer a žena jednatele EMTB G. D. I. D. je jednatelkou BQ Consulting)], byly dojednávány ústně, písemné smlouvy uzavírány nebyly. Až v průběhu daňové kontroly (dne 21. 1. 2016) byly správci daně předloženy rámcové kupní smlouvy s výše zmíněnými subjekty. Na smlouvách je uvedeno datum podpisu 25. 2. 2013, přestože jednatel žalobkyně dne 19. 8. 2014 správci daně sdělil, že smlouvy neexistují. Zboží bylo EMTB přepravováno na náklady dodavatelů do skladu na ulici Velkomoravská 87, Hodonín, kde bylo zboží vyloženo a naskladněno. Ve stejných skladových prostorách měla uskladněnu tutéž komoditu (cukr) i BQ Consulting. Nikdo neevidoval šarže zboží, obchodní společností EMTB nebyla vedena žádná evidence zboží s uvedením šarže (takovou evidenci nevedla ani žalobkyně), lze stěží prokázat konkrétní množství a druh uskladněného zboží. Osoby, které prováděly logistické služby, vypověděly, že vůbec nevěděly, pro koho je cukr určen, cukr nebyl ve skladu nijak rozlišen, respektive nebylo přesně stanoveno, který cukr nakoupila EMTB a který BQ Consulting. Při nakládce šlo jen o naložení palet a vyřízení dokladů a CMR listů. Navíc BQ Consulting a EMTB shodně tvrdily, že dopravu zboží zajišťoval dodavatel - v daném případě žalobkyně. Jednatel žalobkyně však správci daně sdělil, že přepravu zajišťoval odběratel - v daném případě BQ Consulting a EMTB.
10. Za období leden až říjen 2013 podala Chino daňová přiznání jako nulová. Chino tedy nepřiznalo pořízení zboží a taktéž následný prodej, nemělo vlastní skladové prostory a po celou dobu obchodování se jeví jako nekontaktní subjekt. Z výše uvedeného je tedy

zřejmé, že daň slovenským odběratelem z veškerých dodávek z pořízení cukru přiznána v kontrolovaných obdobích nebyla.

11. Správce daně uzavřel, že se na pozici Missing trader nacházela obchodní společnost SAVARTES, u níž dochází ke ztrátě daně. Na pozici Buffer se nacházely subjekty HYDROENERGIE a T. Č. Na pozici Broker se nacházely obchodní společnosti BQ Consulting a EMTB. Popsané obchodní případy lze považovat za obchodování v řetězci s podvodem na DPH, kdy žalobkyně nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty z nákupu cukru od tuzemského dodavatele zapojeného v účelově vytvořených (bez ekonomického opodstatnění) řetězcích dodavatelů, kdy u obchodní společnosti SAVARTES, která je v pozici Missing tradera, nebyla daň na výstupu účelově odvedena, na jeho pozici dochází ke ztrátě daně. Výsledkem je porušení neutrality DPH.
12. Dále bylo správcem daně v průběhu daňové kontroly zjištěno, že žalobkyně za zdaňovací období březen 2013 uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých dokladů, na kterých je jako dodavatel uvedena obchodní společnost MAPREL Trade, s. r. o. (dále též „MAPREL“) a jako předmět plnění: „*cukor 50 kg balenie*“. Fakturační pohyb zboží v jednotlivých případech lze znázornit následovně:
 - Jas Trading (SK) → MAPREL Trade (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → BQ
 - Consulting (CZ) → Chino (SK)
 - Jas Trading (SK) → MAPREL Trade (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → EMTB (CZ) → Chino (SK)
13. Obchodní společnost MAPREL Trade byla zapsána do obchodního rejstříku až dne 4. 10. 2012. Od 8. 11. 2012 do 29. 3. 2013 byl jako jednatel zapsán M. P. Od 29. 3. 2013 je jako jednatel zapsán T. Z. I. Obchodní společnost MAPREL Trade nemá v obchodním rejstříku zveřejněnou žádnou účetní závěrku. Správce daně nezjistil, že by obchodní společnost MAPREL Trade k ekonomické činnosti využívala webové stránky. MAPREL Trade má zapsáno sídlo na adrese, na které je registrováno velké množství obchodních společností. Z databáze evidence vozidel, kterou má správce daně k dispozici, nebylo zjištěno, že by obchodní společnost MAPREL Trade vlastnila nějaká vozidla.
14. Přijaté doklady od obchodní společnosti MAPREL Trade byly vzdor tomu, že se jedná o českou obchodní společnost, vystavovány ve slovenském jazyce, doklady byly vystaveny pro žalobkyni v jedné ucelené číselné řadě od č. 2013001 do č. 2013010. Na všech dokladech je vždy uvedena stejná cena a „mnozstvo“. Na všech dokladech je také uvedeno stejné číslo dodacího listu „Dodaci list c.: 1“. „Sposob dopravy“ na dokladech není uveden. Na základě analýzy bankovních výpisů byly přijaté doklady od obchodní společnosti MAPREL Trade hrazeny z bankovního účtu žalobkyně č. 2400374342/2010 na bankovní účet MAPREL Trade č. 2700386193/2010. Na přijatých dokladech od dodavatele MAPREL Trade č. 2013002, 2013004, 2013005, 2013006, 2013007 je uveden ale jiný bankovní účet, a to č. 2920891028/1100. Platby, které byly připsány na bankovní účet obchodní společnosti MAPREL Trade, byly jednatel společnosti M. P. bezhotovostně převedeny na bankovní účet 2920891028/1100 – Tatra banka, Slovenská republika. Z bankovních výpisů žalobkyně a MAPREL Trade nevyplývá, že žalobkyně uhradila přijatý doklad č. 2013010. V knize závazků ke dni 31. 12. 2015, která byla předložena správci daně dne 30. 3. 2016 (evidováno pod. č. j.: 542320/16), nebyl evidován jako neuhrazený.

Správcem daně bylo zjištěno, že na bankovní účet MAPREL Trade č. 2700386193/2010 byla připsána platba ve výši 19 678,80 EUR z bankovního účtu 2900307859/2010, název protiúčtu BQ Consulting, s.r.o., osoba: D.,G., text: „nákup cukru, Faktura č.2013010“. Porovnáním fakturačního a platebního toku tedy bylo zjištěno, že fakturu vydanou MAPREL Trade pro žalobkyni neuhradila žalobkyně, ale BQ Consulting s uvedením variabilního symbolu platby shodným s vydanou fakturou pro žalobkyni, přestože nefigurovala v tomto fakturačním toku.

15. MAPREL Trade se správcem daně nespolupracuje, je nekontaktní, od roku 2013 nepodává daňová přiznání, písemnosti zaslané do datové schránky jsou doručovány uplynutím lhůty a byla jí zrušena registrace k dani z přidané hodnoty ke dni 27. 7. 2015. Obchodní společnost MAPREL Trade byla za zdaňovací období 1. Q. 2013 vyměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek, a to na základě dokladů vystavených pro žalobkyni č. 2013001, č. 2013002, č. 2013003, č. 2013004, č. 2013005, č. 2013006, č. 2013007, č. 2013008, č. 2013009, č. 2013010. Dle evidence, kterou má správce daně k dispozici, nebyla tato doměřená daň uhrazena.
16. Obchodní společnost MAPREL Trade ve fakturačních řetězcích pořizovala zboží (cukr) jiného členského státu (stejně jako jiný Missing trader SAVARTES) za cenu vyšší o cca 70 EUR/t, než za kterou ji fakturovala svým odběratelům (tj. i žalobkyni).
17. Pokud jde o odběratele žalobkyně v rozhodném období, pak platí to, co bylo uvedeno ve vztahu k BQ Consulting, EMTB a Chino pod body 9 a 10. BQ Consulting a EMTB shodně tvrdí, že dopravu zajišťoval dodavatel - v daném případě byla dodavatelem žalobkyně. Jednatel žalobkyně však správci daně sdělil, že přepravu zajišťoval odběratel - v daném případě byli odběrateli EMTB a BQ Consulting.
18. Správce daně uzavřel, že ve výše uvedenému účelově vytvořeném řetězci se na pozici Missing trader nacházela MAPREL Trade, u níž dochází ke ztrátě daně. Na pozici Buffer se nacházela žalobkyně. Na pozici Broker se nacházely obchodní společnosti BQ Consulting a EMTB.
19. Mimo skutečností výše uvedených dále správce daně zjistil, že žalobkyně (vedle toho, že správci daně nepředložila skladovou evidenci, ze které by byl patrný příjem a výdej jednotlivých dodávek cukru) u všech obchodních transakcí nezajistila tzv. dosledovatelnost výrobku v souladu s ustanovením nařízení evropského parlamentu a rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002. Nezajistila evidenci jednotlivých šarží, které jsou uvedeny na finálním výrobku. Určením šarží se umožní zpětnou i následnou dosledovatelnost výrobku. Při zjištění nekvalitě určité šarže finálního výrobku lze zjistit původ použitých surovin a dohledat jak případný zdroj nekvality, tak další faktory, které mohly výrobky s problematickou šarží ovlivnit. Zejména v potravinářství je sledování šarže výrobků potřebná. S šaržemi výrobků souvisí také doba použitelnosti výrobku. Z vyznačené šarže lze zjistit místo balení a čas balení, tedy datum výroby. Skutečný obchodník s cukrem by měl vědět, jak se cukr eviduje. Lze se domnívat, že absence popsané evidence měla zabránit zjištění, že určité zboží již bylo v rámci tohoto či jiného obchodního řetězce zobchodováno.
20. Je též zřejmé, že žalobkyni nezajímalo, zda se jedná o zboží, které nepřekročilo dobu použitelnosti, tedy expirační dobu, což je u potravinářského výrobku jedním z

nejdůležitějších aspektů. Vše nasvědčuje tomu, že žalobkyně věděla, že prodej kvalitního zboží není v obchodních transakcích, kterých byla účastna, primárním zájmem.

21. Z toho, že nebyly uzavřeny písemné smlouvy s dodavateli, nebyly smluvně ošetřeny reklamační podmínky, kvalita zboží či jakost, lze dovodit, že žalobkyně věděla, že kvalita či jakost zboží není v obchodních transakcích, kterých byl účasten, primárním zájmem. Správce daně dovodil, že pokud by zboží bylo určeno obchodníkovi pro zpracování v potravinářském průmyslu, nekupoval by zboží bez přesného označení.
22. Správce daně uzavřel, že žalobkyně se vědomě stala článkem v řetězci plátců, který vykazuje znaky podvodného jednání s cílem neodvedení daně z přidané hodnoty z uskutečněných plnění. Ze skutečností zjištěných správcem daně vyplývá důvodné podezření, že žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od společnosti SAVARTES a MAPREL Trade, přičemž tato plnění byla zatížena daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla nebo přinejmenším mohla vědět. Sama existence daňového podvodu pak je zřejmá i z dalších skutečností – obchodní společnosti zapojené v řetězci dodavatelů cukru jsou nekontaktní, nepodávají daňová přiznání, mají zrušenou registraci k DPH, neměly žádné provozovny, na osobních daňových účtech mají nedoplatky apod. Jednotlivé články řetězce vykazují obdobné znaky – nezveřejňují účetní závěrky ve sbírce listin, nemají skutečné sídlo a relevantní a dohledatelnou obchodní historii (ve vztahu k obchodovanému zboží), nemají webové stránky, na kterých by prezentovaly svou podnikatelskou činnost. Obchodní transakce nebyly smluvně ošetřeny, nebyly zjištěny provozovny, docházelo k rychlému sledu nákupních a prodejních operací s nízkým ziskem, k rychlému přeposílání peněžních prostředků a jejich následnému výběry v hotovosti.
23. Žalobkyně si musela být vědoma, že pokud podniká s takto specifickým zbožím (které se dlouhodobě využívá k podvodům na DPH) a současně nárokuje ze státního rozpočtu vrácení daně z přidané hodnoty, lze na ni klást zvýšené nároky spočívající v požadavku na určitou míru obezřetnosti. Jak však bylo výše uvedeno, žalobkyně potřebnou míru obezřetnosti neprojevila, když rizikové faktory výše popsané u svých obchodních partnerů ignorovala. Žalobkyně zejména při nákupu cukru nepostupoval obezřetně a neověřoval si své dodavatele, kvalitu zboží a jiné skutečnosti. Žalobkyni ani nezajímala v rámci těchto obchodů s cukrem jeho přeprava, původ, obchodní partneři, chyběla smluvní dokumentace při pořízení zboží, pojištění dodávek, nájemní smlouva apod. Stejně jako její dodavatelé, ač nikdy neobchodovali s cukrem, začala obchodovat s touto komoditou bez dostatečné znalosti trhu. Žalobkyně tudíž nevěnovala potřebnou pozornost interním kontrolním mechanismům. Sama existence daňového podvodu je pak zřejmá i z dalších skutečností, a to například že ostatní korporace zapojené v řetězci dodavatelů cukru mají sídlo na adresách, kde má sídlo velké množství právnických osob a tím spíše, že se jedná o bytové domy.
24. Na základě výše uvedeného správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně u prověřovaných transakcí neprokáže splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), a v souladu se směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty a judikaturou Evropského soudního dvora, dle které lze za určitých podmínek odmítnout nárok na odpočet daně, pokud na některém (předchozím nebo i následném) stupni

dodavatelsko-odběratelského řetězce není úmyslně odvedena daň z přidané hodnoty s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

25. Správce daně dále posuzoval, zda daň v době její vymahatelnosti nebude nedobytná nebo její vybrání bude v této době spojeno se značnými obtížemi. Přitom z rozvahy ve zkráceném rozsahu sestavené ke dni 30. 11. 2016 zjistil, že dlouhodobý hmotný majetek žalobkyně vykazovala v netto hodnotě 580 tis. Kč, že korekce u dlouhodobého hmotného majetku činila 73,14 %. Prodejem 4 vozidel v prosinci 2016 a v březnu 2017 se netto hodnota dlouhodobého hmotného majetku ještě snížila. Hlavním aktivem žalobkyně byly zejména krátkodobé pohledávky, zásoby a peněžní prostředky. Vykázaná hodnota pohledávek ovšem není aktuální, případná vymožitelnost těchto pohledávek není správci daně známa a případné inkaso těchto pohledávek může být obratem použito na úhradu jiných závazků žalobkyně. Vykázaná hodnota zásob není rovněž aktuální, je v čase velmi proměnlivá. Správci daně není známo, o jaký druh zásob se jednalo, protože rozvaha k 30. 11. 2016 byla žalobkyní sestavena ve zjednodušeném rozsahu a hodnota zásob je vykázána v rámci jedné položky. Správce daně předpokládal, že se jedná zejména o materiál, který je okamžitě použit na zakázky žalobkyně. Tato skutečnost vyplývá z daňových řízení provedených u žalobkyně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2016. Z výše uvedeného důvodu nelze tedy s případnými prostředky za prodej zásob reálně počítat na budoucí uhrazení daně. Vykázaná hodnota krátkodobých finančních prostředků není rovněž aktuální, současný stav peněžních prostředků v pokladně žalobkyně nebyl správci daně znám, konečné zůstatky na bankovních účtech žalobkyně byly v takové výši, která není dostačující na pokrytí dosud nestanovené daně. I s ohledem na rychlou převoditelnost peněžních prostředků na bankovních účtech používaných k podnikatelské činnosti a peněžních prostředků v hotovosti nelze s těmito prostředky reálně počítat na budoucí uhrazení daně. Správce daně dále zdůraznil, že pro finanční analýzu je podstatný údaj o vlastním kapitálu, který žalobkyně vykazuje ve výši 3 664 tis. Kč a údaj o cizích zdrojích, které jsou ve výši 6 971 tis. Kč (z toho krátkodobé závazky 5 487 tis. Kč), z čehož vyplývá, že činnost žalobkyně je převážně financována cizími zdroji a žalobkyně nedisponuje majetkem a finanční hotovostí v dostatečné výši pro budoucí uhrazení dosud nestanovené daně. Tato skutečnost vyplývá i ze statistické hodnoty, a to ukazatele celkové zadluženosti a míry zadluženosti. Celková zadluženost charakterizuje celkovou finanční úroveň firmy. Ukazuje míru krytí firemního majetku cizími zdroji a vyšší hodnoty tohoto ukazatele jsou rizikem pro věřitele. V každém odvětví je tento ukazatel jiný, ale doporučená hodnota tohoto ukazatele je v rozmezí mezi 30% – 60%. Hodnota od 60 % do 70 % se považuje za vysokou míru zadluženosti (nad 70% jde o rizikovou zadluženost). Za optimální stav se považuje nižší hodnota cizích zdrojů než hodnota vlastního jmění. V případě žalobkyně je hodnota cizích zdrojů téměř 2 násobkem hodnoty vlastního jmění. Z údajů uvedených žalobkyní v rozvaze ke dni 30. 11. 2016 byl správcem daně vypočítán ukazatel zadluženosti ve výši 64,14 % (vysoká míra zadluženosti). V rozvaze ke dni 30. 11. 2016 je hodnota závazků vyšší než hodnota závazků vykázaná žalobkyní 31. 12. 2015.
26. V příloze k účetní závěrce žalobkyně navíc za rok 2015 vykazuje v pasivech cizí zdroje ve výši 6 643 tis. Kč, z toho krátkodobé závazky 3 142 tis. Kč, bankovní úvěry a výpomoci ve výši 3 501 tis. Kč. Dále z přílohy vyplývá, že žalobkyní byl Českou spořitelnou, a. s., v srpnu 2014 poskytnut úvěr ve výši 1,8 mil. Kč, který byl v srpnu 2015 obnoven a který je zajištěn zástavním právem k nemovitostem na adrese Bylany 7, jež nejsou ve vlastnictví

žalobkyně. Dále je v příloze k účetní závěrce uvedeno, že žalobkyni byl poskytnut Sberbankou CZ, a. s., v září 2014 úvěr ve výši 2 mil. Kč (aktuální zůstatek ke dni 10. 4. 2017 činí – 1 398 703,56 Kč), který má splatnost v srpnu 2021 a je zajištěn blankosměnkou spolčenika. Konečné zůstatky na bankovních účtech vedených u České spořitelny a Sberbanky CZ jsou ve výši, která je nedostačující s ohledem na výši v budoucnu stanovené daně, zůstatky na ostatních bankovních účtech jsou nulové.

27. Analýzou daňových přiznání žalobkyně správce daně dospěl k závěru, že po započtení výše osobních nákladů (ve vztahu k vykázanému počtu zaměstnanců) a odpisů za rok 2016, náklady žalobkyně za období leden – prosinec 2016 převyšují její výnosy a žalobkyně nevytváří zisk, ze kterého by mohla hradit daň, která bude v budoucnu stanovena. Výše nákladů bude dále ovlivněna zůstatkovou cenou prodaných vozidel v prosinci 2016. Žalobkyně totiž po vydání prvních zajišťovacích příkazů převedla 3 vozidla (z toho byla převedena dvě vozidla na příbuzného jednatele žalobkyně, a to na neteř a na švagrovou). V březnu 2017 bylo převedeno ještě jedno vozidlo, a to na obchodní společnost, v níž je jedinou jednatelkou manželka jednatele žalobkyně. Tato vozidla registrační značky XXXX Dacia Logan (převedeno 15. 12. 2016), XXXX Peugeot Kabriolet (převedeno 19. 12. 2016), 5E4 XXXX Mitsubishi Canter (převedeno 19. 12. 2016) a XXXX Hyundai i40 (převedeno 29. 3. 2017) tvořila významnou hodnotu dlouhodobého majetku žalobkyně ke dni 30. 11. 2016.
28. Správce daně dále z výkazu zisku a ztrát za rok 2015 a 2014 zjistil, že ostatní provozní náklady a finanční náklady převyšují ostatní provozní výnosy a finanční výnosy. Z podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2017 vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění převyšují uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně porovnal údaje z ř. 1, ř. 2 daňového přiznání (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) a ř. 25 za leden 2017 a únor 2017 s údaji na ř. 1., ř. 2 a ř. 25 daňového přiznání za leden 2016 a únor 2016. Z porovnání vyplynulo, že tuzemská zdanitelná plnění za leden a únor 2017 jsou třikrát nižší než tuzemská zdanitelná plnění za stejné období roku 2016. Údaje na ř. 25 jsou za stejné období téměř shodné.
29. V registru vozidel správce daně dále zjistil, že žalobkyně vlastní 6 vozidel (rok výroby 2000 až 2007), jejichž celková hodnota činí cca 519 000,- Kč.
30. Náhledem do katastru nemovitostí správce daně ověřil, že žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci podléhající evidenci v katastru nemovitostí.
31. Správce daně shrnul, že žalobkyně disponuje vozidly v hodnotě okolo 500 000 Kč, peněžními prostředky okolo 170 tis. Kč a zásobami, jejichž aktuální výše není správci daně známa, ale z hlediska jejich charakteru, kdy se zřejmě jedná především o rozpracovanou výrobu, nelze k těmto při rozhodování o zajištění daně přihlížet. Současně má žalobkyně úvěry ve výši 1,8 mil. Kč a 1,4 mil. Kč, případně další pohledávky a závazky, jejichž výše není správci daně známa. Reálně lze tedy počítat s aktivy ve výši 0,66 mil. Kč a závazky ve výši 3,2 mil. Kč, z čehož je patrné, že disponibilní aktiva vůbec nepostačují na úhradu závazků, natož pak na úhradu daně, jejíž stanovení dle zajišťovacího příkazu za zdaňovací období únor a březen 2013 je vysoce pravděpodobné, a to minimálně ve výši 1,6 mil. Kč. Navíc žalobkyně ani současnou činností negeneruje zisky, s nimiž by bylo možné pro úhradu daně kalkulovat. Skutečnost, že peněžní prostředky lze z bankovního účtu

převádět v reálném čase (např. s pomocí internetového bankovníctví) a vozidla lze obratem prodat, čímž se tyto hodnoty stanou pro správce daně nedosažitelným, zvyšují obavy správce daně, že celková dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V této souvislosti správce daně upozornil též na to, že K. K., jednatel žalobkyně, v době pracovních neschopností činil úkony za žalobkyni a v době od 14. 3. 2017 do 22. 3. 2017 byl práce schopným, ale ve vztahu k výzvám vydaným správcem daně neposkytoval správci daně součinnost a zástupce žalobkyně se opakovaně odkazoval na jeho dočasné pracovní neschopnosti.

32. Ze všech výše uvedených důvodů správce daně přistoupil dne 20. 4. 2017 k vydání dvou zajišťovacích příkazů č. j. 838056/17/2804-00540-60295, a č. j. 846731/17/2804-00540-602958, jimiž žalobci uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 3. 2013, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 1.627.958 Kč.
33. Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 8. 2017, č. j. 35489/17/5100-41458-710158, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

34. Proti rozhodnutí žalovaného, které tvoří společně s rozhodnutími správce daně jeden celek, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. V žalobě, jež byla rozčleněna do 124 odstavců, žalobkyně uplatnila řadu námitek, které se však netýkaly projednávané věci [srov. např. odkazy na subjekty, které v projednávané věci vůbec nevystupovaly – např. odstavce 21, 30, 31, 32, 46, 47, výlučný odkaz na řepkový olej – bod 51 atd. (k tomu srov. zamítavý rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 52 Af 16/2017, proti němuž žalobkyně podala kasační stížnost, která je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 8 Afs 250/2017)]. Pokud jde o námitky vztahující se k nyní projednávané věci, žalobkyně předně obecně nevidí nic závadného na obchodu s cukrem a s řepkovým olejem, byť připouští, že byla „od roku 1991 firmou obchodně stavební“. Nicméně počínaje rokem 2012 „pocítila krizi ve stavebnictví“ a „začala hledat nové příležitosti“ (bod 12 žaloby), přičemž toto hledání následně vyústilo ve dvouměsíční obchodování s cukrem [shodou okolností se počátek obchodování žalobkyně s cukrem kryje s nárůstem počtu karuselových podvodů s cukrem (pozn. soudu)], které žalobkyně hodnotí jako „obvyklé“. Žalobkyně se do tohoto obchodování navíc „nevrhla náhle, ale po řádné (na jiných místech žaloby byl použit výraz „důkladné“) přípravě“ (bod 14 a 18 žaloby), „cukr nebyl pro jednatele žalobkyně žádnou exotickou komoditou“ (bod 45 žaloby), jednatel žalobkyně se na obchodování „kvalifikovaně připravoval“ (bod 62 žaloby). Přesto, že se žalobkyně na obchodování s cukrem (popř. s řepkovým olejem) připravovala „důkladně“, v řízení „nebylo prokázáno, že by o chování dodavatelů měla cokoli vědět“ (bod 19 žaloby).
35. Žalobkyně nespornuje, že se stala součástí podvodného řetězce, nicméně tento fakt samotný „ještě neimplikuje, že by jí měl být odeprěn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty“ (bod 20 žaloby). Žalobkyně je přesvědčena, že pro omezení své účasti na podvodu učinila vše

potřebné, přičemž dle jejího názoru plně postačuje, že své obchodní partnery lustrovala „*ve veřejně přístupných databázích*“ (obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík, registr nespolehlivých plátců). Žalobkyně je přesvědčena, že „*neexistovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu*“, a proto není možno tvrdit, že o podvodu „*věděla nebo vědět měla*“. Za takové náznaky (indicie) přitom nelze dle žalobkyně považovat absenci účetních závěrek obchodních partnerů ve sbírce listin, absenci webových stránek obchodních partnerů, provozoven, skutečných sídel či personální propojení jednotlivých subjektů. Žalobkyně nemůže za to, že po zásahu správce daně přestali dodavatelé žalobkyně podávat daňová přiznání a jsou nekontaktní. Úloha žalobkyně v předmětných řetězcích „*byla nahodilá a k dokonání podvodu byla žalobkyně nevědomě zneužita*“ (bod 43 žaloby). Z výše uvedeného dle žalobkyně plyne, že „*žalovaný ani náznakem neprokázal, že by nějaká daň měla být žalobkyni v budoucnu vůbec stanovena*“ a z jeho strany se jedná o „*nepřípustnou hypotetizaci budoucí daňové povinnosti*“. Všechny uskutečněné obchodní transakce hodnotí žalobkyně jako standardní, probíhající za obvyklých podmínek. Není přitom pravdou, že by žalobkyně nevedla obecně závaznými právními předpisy vyžadované evidence, jedná se o dezinterpretaci vyjádření I. M., která chtěla vyjádřit pouze to, že žalobkyni „*nevznikaly průběžné zásoby, neboť zboží, které nakoupila, záhy prodala*“. Žalobkyně si vedla „*operativní evidenci ve formě tabulky*“, navíc „*evidenci zásob*“ je možno dle žalobkyně „*zjistit ze samotných daňových dokladů*“.

36. Žalovaný též dle žalobkyně nesprávně vyhodnotil její hospodářskou situaci, finanční analýzu správce daně žalobkyně hodnotí jako „*neodbornou*“ a „*účelovou a nesprávnou*“. Ačkoliv žalobkyně pod bodem 83 žaloby (in fine) konstatuje, že „*žalovaný zničilo podnikání žalobkyně*“, na jiném místě uvádí (bod 93 žaloby), že se její hospodaření „*nijak nezhoršilo*“, naopak „*se zlepšuje*“, roste „*suma zdanitelných plnění*“, „*hrubé tržby*“ i „*aktiva*“. Dle žalobkyně její aktiva činí podle účetní závěrky ke dni 30. 11. 2016 10 868 000, její majetek proto násobně převyšuje hypotetickou daň ve výši 1 627 958 Kč a „*zajištění je financovatelné ze zdrojů žalobkyně*“ (body 80 a 83 žaloby), byť připouští, že si za účelem splnění povinností uložených žalobkyni předchozími zajišťovacími příkazy musela půjčit (bod 76 žaloby). Žalobkyně zmiňuje i „*nerozdělený výsledek hospodaření z předchozích let*“, z něhož by bylo možno platit daň ve splátkách. Současně však připouští existenci úvěrů ve výši 3, 5 mil. Kč (které jsou zajištěny majetkem osob odlišných od žalobkyně), jejichž výši však dle žalobkyně žalovaný „*démonizuje*“ (bod 88 žaloby). Žalobkyně nezpochybňuje celkovou míru zadlužení, ta je však důsledkem přijetí zmíněných úvěrů, přičemž žalobkyně se již o další úvěry nehodlá ucházet. Finanční instituce navíc hodnotí zdraví žalobkyně jako dobré. Dle žalobkyně je tedy posouzení hospodářské situace žalobkyně nedostatečné, správní orgány navíc nereagovaly na všechny její námitky.
37. V neposlední řadě žalobkyně namítla, že správní orgány dostatečně nezdůvodnily aplikaci § 103 ZDPH, toto ustanovení dle žalobkyně tedy bylo užito v rozporu se zákonem.
38. Žalobkyně se též domnívá, že žalovaný užil až v odvolacím řízení „*argumentační novotu*“, že žalobkyně nepřijala opatření k vyloučení své vlastní účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Navíc žalovaný neuvedl, jaká opatření žalobkyně mohla a přijmout a nepřijala.
39. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobkyně přesvědčena, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.

40. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že námitky obsažené v žalobě se v zásadě shodují s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, přičemž tyto námitky byly řádně vypořádány. Žalovaný proto setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

41. Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce 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. 9Afs 70/2008 – 13, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné 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, etc.) - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). 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, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 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. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45).

42. Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu 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, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).
43. 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 – Fazia 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 přihlédnout 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).
44. Nyní k samotnému přezkumu.
45. Základní námitky obsažené v žalobě již byly žalobkyní uplatněny v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a velmi podrobně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí (které soud hodnotí jako plně přezkoumatelné, věcně správné a zákonné). Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze stručně dodává následující:
46. Je nutno rozlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě

vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13, shodně srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). 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).

47. Podle § 167 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 (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2). Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (odst. 3). U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (odst. 4).
48. Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Nepochybně je třeba přihlédnout např. ke skutečnostem nasvědčujícím hrozící insolvenčnímu stavu daňového subjektu či k jeho jiným majetkovým potížím, jakož i k tomu, že se daňový subjekt zbavuje požitelného majetku. Je však možno zohlednit i skutečnosti s jeho majetkovou situací nesouvisějící (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12). Je proto nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, v jehož odůvodnění byl vysloven závěr, že „...účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně“), 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 při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně objasňovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení

vyměřovacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

49. Nelze proto přisvědčit názoru, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně v na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena a v jaké konkrétní výši. To je problém, jenž zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13).
50. Naopak (jak již bylo uvedeno výše) pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci (popř. v řetězci, který znaky podvodného řetězce v době vydání zajišťovacích příkazů vykazuje), účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není to, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 34).
51. Nutno zdůraznit, že konečné vyhodnocení transakcí žalobkyně jako transakcí představujících zneužití práva či zatížených podvodem na DPH je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt. S ohledem na to, že se v nyní posuzované věci nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobkyně, soud nemůže v podrobnostech hodnotit obchodní transakci a najisto postavit, zda šlo o obchod vykazující znaky podvodu na DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40, bod 54).
52. Z výše uvedených důvodů jsou námitky žalobkyně zpochybňující vědomé zapojení žalobkyně do podvodného řetězce irrelevantní, přestože se jimi správní orgány zabývaly. Soud se s úvahami správních orgánů ztotožňuje a zcela na ně odkazuje.
53. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, body 11 až 15).
54. Při stanovení výše zajištění správce daně též není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona daňového řádu. Ani Ústavní soud kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v

příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 48, či rozsudek téhož soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017 – 27, bod 30). Nicméně účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Výše uvedené tak potvrzuje Nejvyšším správním soudem ustáleně judikovanou potřebu zkoumat při posuzování zajišťovacích příkazů individuální okolnosti konkrétního případu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 43). Současně však platí, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod 55, rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45).

55. Lze tedy shrnout, že z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (z poslední doby srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 59). Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“
56. V bodě 58 odůvodnění rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, pak Nejvyšší správní soud své úvahy upřesnil a uvedl, že je možno vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „*pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. 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.*“
57. Zajišťovací příkazy vydané v nyní projednávané věci judikturním požadavkům výše uvedeným vyhovují.

58. Správní orgány v odůvodněních svých rozhodnutí zevrubně popsaly mechanismus předpokládaného daňového podvodu a popsaly též roli žalobkyně v tvrzeném podvodném řetězci. Závěry správních orgánů hodnotí soud jako věcně správně a zákonné v podrobnostech na ně odkazuje (srov. zejména str. 3 až 18, resp. str. 3 až 21 v případě zajišťovacího příkazu č. j. 838056/17/2804-00540-602958, a bod 12 odůvodnění rozhodnutí žalovaného).
59. Správní orgány též odůvodnily závěr, že se žalobkyně podvodného řetězce neúčastnila náhodně, a proto lze důvodně předpokládat, že žalobkyní uplatněné nároky na odpočet DPH nebudou v určité výši uznány (přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena).¹ Ostatně žalobkyně v žalobě závěry správních orgánů týkající se podvodného charakteru řetězců nezpochybnila (zejména netvrdila, že výše popsané řetězce nebyly zatíženy podvodem na DPH), nezpochybnila ani odhad výše daně, která dosud nebyla stanovena, namítala pouze, že se vědomě žádného podvodu neúčastnila. Jak již však bylo uvedeno výše, správce daně v zajišťovacím řízení může vycházet ze skutečnosti, že daňový subjekt byl součástí podvodného řetězce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 40), není nutné se zabývat tím, zda lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení žalobkyně do tohoto řetězce [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 34; přesto žalovaný v bodě 15 žalobou napadeného rozhodnutí skutečnosti, z nichž plyne, že žalobkyně o podvodu minimálně vědět mohla, výslovně konkretizoval], a proto není třeba se podrobně zabývat hodnocením opatření přijatých (resp. nepřijatých) žalobkyní za účelem eliminace účasti na podvodu na DPH (byť se soud jinak zcela ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že žalobkyně byla do podvodu zapojena vědomě a v podrobnostech zcela odkazuje na body 12, 15, 18, 19 až 24 odůvodnění rozhodnutí žalovaného).² Nad rámec nutného odůvodnění je však možno

¹ 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. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z 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 rozsudků 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 odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je 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. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (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. Současně však není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34, bod 59).

² Předně obchody s cukrem nebyly pro žalobkyni, která se od roku 1991 zabývá stavební činností, obvyklé. Žalobkyně neprokázala, že se „náhle nevrhla“ do obchodování s neznámou komoditou, její opačná tvrzení jsou pouze obecná a ničím nedoložená. Ostatně obchodu s cukrem se žalobkyně věnovala pouhé dva měsíce,

uvést, že dle ustálené judikatury je na rozhodnutí každého podnikatele (nejde tedy o „ukládání“ povinností podnikatelům, a proto nedochází k porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy), do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 178/2015 – 47, bod 64), jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 158, kde uvedl, že *„je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (...) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“* V daném případě žalobkyně, byť – jak sama zdůrazňovala – byla dobře připravena na obchodování s cukrem [rizikovou komoditou z hlediska daňového (z veřejně dostupných zdrojů k tomu srov. např. odborné články Karuselové podvody s cukrem (dostupný na www.cukr-listy.cz/on_line/2014/PDF/206-208.pdf) či Obchod s cukrem v kontextu českého organizovaného zločinu dostupný na (www.cukr-listy.cz/on_line/2015/PDF/151-153.pdf)], ignorovala řadu (posuzováno v souhrnu, nikoliv izolovaně, jak to činí žalobkyně) suspektních okolností – např. to, že jeho dodavatelé nemají žádnou dohledatelnou pozitivní obchodní historii obchodování s cukrem, že se jedná o obchodní společnosti, v nichž dochází k časté výměně jednatelů a byly založeny společnostmi zakládajícími obchodní společnosti na zakázku (např. MAPREL Trade, s. r. o.), předmět podnikání mají vymezen pouze obecně a sídlí v tzv. „office house“ či na jiných místech, kde žádnou podnikatelskou činnost nevykonávají, své nabídky veřejně neprezentují, nezveřejňují ani účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku (solidní obchodní společnost nemá důvod utajovat své hospodářské výsledky či zapisovat do obchodního rejstříku adresu sídlo, na které ji nelze zastihnout, naopak se snaží prezentovat svou činnost, což se v dnešní době děje především prostřednictvím webových stránek) atd., a proto musí nést riziko negativních důsledků své indolence.

přičemž žalobkyně dosud nebyla schopna objasnit ekonomický smysl jejího působení ve výše popsanych řetězcích, jakož ani to, proč její odběratelé (EMTB Trade, s. r. o., a BQ Consulting, s. r. o.) nenakupovali cukr přímo od dodavatelů žalobkyně (SAVARTES, s. r. o., MAPREL Trade, s. r. o.), ačkoliv trh znali lépe než žalobkyně. I další okolnosti obchodních transakcí byly typické pro kolotočové podvody - rychlý sled nákupních a prodejních operací s nízkým ziskem, neexistence smluvní dokumentace, výběr peněžních prostředků z bankovních účtů v hotovosti atd. (v podrobnostech viz bod 15 žalobou napadeného rozhodnutí). Není přitom pravdou, že žalovaný své tvrzení, že v řetězci docházelo k rychlému sledu nákupních a prodejních operací s nízkým ziskem, nikterak nedoložil. Žalovaný v textu žalobou napadeného rozhodnutí (viz bod 12) výslovně uvedl, že k tomuto závěru dospěl na základě analýzy toku finančních prostředků a předložených faktur, přičemž tyto jsou velmi podrobně rozebrány a konkretizovány v rámci odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů (viz str. 11 až 16 v zajišťovacím příkaze za zdaňovací období únor 2013, resp. str. 10 až 13 za zdaňovací období březen 2013). Důkazní prostředky s tímto související jsou pak založeny ve správním spise. Žalovaný navíc prokázal (viz bod 14 odůvodnění tohoto rozsudku), že jednomu případě za žalobkyni dokonce hradil fakturu vystavenou dodavatelem žalobkyně její odběratel a že žalobkyně nedisponovala ani skladovou evidencí, ze které by byl patrný příjem a výdej jednotlivých dodávek cukru [žalobkyně to ostatně ani nezpochybňuje (nebylo proto nutno vyslýchat I. M.), namítá pouze existenci jakési „operativní evidence“, která však dostačující není (na tomto místě odkazuje soud na zcela správné závěry žalovaného pod bodem 21 odůvodnění rozhodnutí žalovaného), a dovolává se daňových dokladů], a nezajistila tzv. dosledovatelnost výrobku v souladu s ustanovením nařízením č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, když neevidovala šarže, což skutečný obchodník vždy činí.

60. I Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, bod 39, uvedl, že pokud podnikatel za shora popsaných okolností nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Tyto závěry jako správné pak potvrdila i recentní judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 30). Nepostačuje tedy pouhá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících, jak se mylně domnívá žalobkyně. Chtěla-li žalobkyně minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohla uspokojit nahlédnutím do registru plátců daně, kde byli její obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, který je třeba vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 35).
61. Závěrem je nutno znovu zdůraznit, že pokud chce určitý subjekt obchodovat v daňově rizikových oblastech [kterou v České republice je i obchod s cukrem a řepkovým olejem (srov. např. již citované odborné články Karuselové podvody s cukrem (dostupné na www.cukr-listy.cz/on_line/2014/PDF/206-208.pdf), a Obchod s cukrem v kontextu českého organizovaného zločinu (dostupný na www.cukr-listy.cz/on_line/2015/PDF/151-153.pdf), popř. <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882>] a chce se vyhnout podezření o zapojení do daňových podvodů, a tím pádem i hrozbě zajišťovacího příkazu, musí si obchodní partnery pravidelně prověřovat a na základě zjištěných pochybností mezi nimi udělat tolik potřebnou selekci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 37).
62. Lze tedy učinit dílčí závěr, že v projednávané věci nepochybně existuje přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu v určité výši stanovena daň.
63. Soud se též ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že v projednávané věci též existuje odůvodněná obava, že zmíněná daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Nejprve soud k výtkám žalobkyně na adresu majetkové analýzy z dílny správce daně uvádí, při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod 55, a rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Taktéž úkolem správních soudů není působit jako revizní orgán pověřený detailním přepočítáváním ukazatelů ekonomické a finanční situace daňových subjektů. Podstatná je identifikace základních rizik a hospodářský kontext žalobkyně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozící) insolvenční 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).

64. Správní orgánům se zmíněná základní rizika identifikovat podařilo.
65. Předně je to vysoká míra zadluženosti žalobkyně (64, 14%). Z účetní závěrky ke dni 30. 11. 2016 (z níž při rozhodování vycházely správní orgány a které se též dovolává žalobkyně) je patrné, že žalobkyně vykazuje údaj o vlastním kapitálu ve výši 3 664 tis. Kč a údaj o cizích zdrojích ve výši 6 971 tis. Kč (z toho krátkodobé závazky 5 487 tis. Kč). Činnost žalobkyně je tak převážně financována cizími zdroji.
66. Je pravdou, že aktiva žalobkyně podle zmíněné rozvahy činí 10 868 000 Kč, nicméně jsou tvořena zejména krátkodobými pohledávkami (6 256 000 Kč), zásobami (3 493 000 Kč) a peněžními prostředky (514 000 Kč). Správně bylo správcem daně poznamenáno, že vykázaná hodnota pohledávek není a nemůže být aktuální, nadto správci daně nebyla známa jejich kvalita a vymožitelnost s tím, že inkaso těchto pohledávek může být obratem použito na úhradu závazků žalobkyně (žalobkyně opět tyto závěry správce daně nevyvrátila). Taktéž vykázaná hodnota zásob nebyla aktuální, navíc správce daně důvodně předpokládal, že se jedná zejména o materiál, který je okamžitě použit na zakázky žalobkyně (žalobkyně opět tyto závěry správce daně nevyvrátila). Taktéž vykázaná hodnota krátkodobých finančních prostředků nebyla aktuální, konečné zůstatky na bankovních účtech žalobkyně byly navíc v takové výši, která nebyla dostačující na pokrytí dosud nestanovené daně (1 627 958 Kč). O tom, že žalobkyně by nebyla schopna uhradit daň z vlastních zdrojů, svědčí i to, že si žalobkyně za účelem splnění povinností uložených žalobkyni předchozími zajišťovacími příkazy (říjen 2016) musela půjčit, dluh však byl zajištěn majetkem jiné osoby. Vzhledem k výši dosud poskytnutých úvěrů (cca 3, 5 mil. Kč) a celkovému zadlužení žalobkyně není reálné, že by žalobkyni byla poskytnuta další půjčka. Problematicnost celkové výše zadlužení připouští i žalobkyně v žalobě (bod 97), byť ironicky konstatuje, že se ale „neuchází o další úvěr u správce daně“.
67. Lze tedy shrnout, že tvrzení žalobkyně, že byla schopna požadované zajištění správci daně bez problémů složit, není pravdivé. Na zajištění daně byly v nyní projednávané věci použity prostředky zajištěné na bankovních účtech žalobkyně a dále byly převedeny přeplatky žalobkyně evidované u správce daně na jiných druzích příjmů. Převažující částka zajištění daně však žalobkyni nebyla uhrazena (viz bod 35 odůvodnění rozhodnutí žalovaného).
68. Dalším významně rizikovým faktorem je skutečnost, že žalobkyně negeneruje zisk. Z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za leden až prosinec 2016 dle správních orgánů vyplývá, že uskutečněná zdanitelná plnění převyšují přijatá zdanitelná plnění. Konkrétně vyčísleno uskutečněná zdanitelná plnění vykazala žalobkyně za předmětná zdaňovací období v souhrnné výši 14 156 959 Kč, přijatá zdanitelná plnění pak v souhrnné výši 12 496 185 Kč. Čistě z pohledu daňových přiznání k dani z přidané hodnoty tedy žalobkyně hospodařila se ziskem 1 660 774 Kč. Nicméně je třeba zohlednit i skutečnosti, jež se v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty neuvádějí, tj. náklady na mzdy a pojištění zaměstnanců, když o tyto se zisk logicky snižuje. Osobní náklady vykazala žalobkyně ve výkazu zisku a ztráty k 30.11.2016 ve výši 1 709 tis. Kč. Už jen odečtením

této částky (která ani neodráží stav za celý rok) od zisku vykázaného dle daňových priznání za zdaňovací období leden až prosinec 2016 je dle správních orgánů zřejmé, že žalobkyně ve skutečnosti žádný zisk negeneruje, když její osobní náklady převyšují výnosy. Správnost těchto úvah správních orgánů žalobkyně opět nevyvrátila. Co se odpisů týče, s ohledem na jejich výši (114 tis. Kč) by se jejich nezahrnutím do výpočtu správce daně výsledek nezměnil. Z podaných daňových priznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2017 dále vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění převyšují uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně porovnal údaje z ř. 1, ř. 2 daňového priznání (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) a ř. 25 za leden 2017 a únor 2017 s údaji na ř. 1., ř. 2 a ř. 25 daňového priznání za leden 2016 a únor 2016. Z porovnání vyplynulo, že tuzemská zdanitelná plnění za leden a únor 2017 jsou třikrát nižší než tuzemská zdanitelná plnění za stejné období roku 2016. Údaje na ř. 25 jsou za stejné období téměř shodné. Ani správnost tohoto dílčího závěru správních orgánů nebyla žalobkyní vyvrácena.

69. Obavy správce daně o vymahatelnost (dobytnost) daně v budoucnu dále posilovala skutečnost, že ještě v říjnu 2016 žalobkyně vlastnila 10 vozidel, bezprostředně po vydání prvních zajišťovacích příkazů v říjnu 2016 převedla 3 vozidla (z toho dvě na rodinné příslušníky jednatelů žalobkyně) a v březnu 2017 pak další vozidlo na společnost, v níž je jedinou jednatelkou manželka jednatelů žalobkyně. Žalovaný nesporel částku, za níž žalobkyně automobily prodala, jelikož mu tato nebyla známa. Nicméně skutečnost, že žalobkyně tyto hodnotné věci převedla záhy po vydání prvních zajišťovacích příkazů, nadto na osoby blízké jednatelem žalobkyně (resp. na obchodní společnost, v níž je jednatelkou manželka jednatelů žalobkyně), vzbudila u žalovaného oprávněnou pochybnost, že se žalobkyně se zbavuje svého majetku, což je hodnoceno jako „silný“ důvod nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytosti daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
70. Současně správce daně správně přihlédl k tomu (jak již bylo uvedeno výše, lze zohlednit i skutečnosti s majetkovou situací daňového subjektu nesouvisející – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12), že pokračuje prověřování dalších transakcí v rámci daňové kontroly, které jsou obdobného charakteru jako ty popsané výše [předmětem obchodu však byl řepkový olej (při obchodování s pro žalobkyni netypickými komoditami, byl žalobkyní uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 4 655 451 Kč (za cukr ve výši 1 627 958 Kč, za řepkový olej ve výši 3 027 493 Kč)]. Jejich prověřování se žalobkyně nicméně brání obstrukcemi popsanými v zajišťovacích příkazech na str. 23 a 24, resp. 26 a 27. Za těchto okolností (tedy s i přihlédnutím k vysoce pravděpodobné vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu) správní orgány důvodně spatřují riziko i v tom, že žalobkyně vlastní pouze majetek vysoce likvidní (peněžní prostředky, zásoby, automobily, krátkodobé pohledávky), který lze snadno převádět, resp. se jej zbavovat.
71. K námitce, že správce daně nevzal v potaz, že žalobkyně je subjektem s mnohaletou tradicí, který plní řádně a včas své povinnosti vůči správci daně, lze uvést, že i přesto mohou být naplněny obavy o úhradu v budoucnu stanovené daně. Správce daně tyto skutečnosti

samozřejmě bere v potaz, avšak při vydání zajišťovacího příkazu je plnění zákonem stanovených povinností, jakkoli bylo v minulosti příkladným, nutné vždy posuzovat v kontextu dalších zjištění správce daně, která zakládají předmětnou obavu z neuhrazení daně. V tomto směru je správce daně nucen především objektivně vyhodnotit hrozící obavu ve smyslu ust. § 167 daňového řádu a případné bezproblémové vystupování daňového subjektu může zohlednit toliko podpůrně.

72. Pokud se žalobkyně dovolává pozitivního ratingu od úvěrujících bank (viz listy číslo 51 a 52 soudního spisu), pak přehlíží, že z listin založených na listech číslo 51 a 52 soudního spisu vůbec není zřejmé, z jakých skutečností banky při hodnocení žalobkyně vycházely a jakými úvahami byly při formulaci svých závěrů vedeny, a proto z jejich sdělení nelze pro nyní projednávanou věc nic významného dovodit.
73. K výši nerozděleného zisku z minulých let soud uvádí, že tato částka není podložena hotovými finančními prostředky, které by byly využitelné pro úhradu v budoucnu stanovené daně.
74. Jde-li o námitku případných splátek v budoucnu vyměřené daně, pak soud souhlasí s žalovaným v tom, že zohlednění aplikace institutu povolení splátek by s ohledem na vysoce pravděpodobnou účast žalobkyně na daňovém podvodu bylo v rozporu s účelem takového institutu, který má zohledňovat především sociální a ekonomické aspekty a poskytnout daňovému subjektu v podstatě určitou formu ochrany před případnou exekucí. Výše uvedené platí mutatis mutandis i o aplikaci institutu posečkání [ten by mohl být užit za předpokladu, že od daňového subjektu je možno očekávat úhradu daně v budoucnosti, což v daném případě vzhledem počinání žalobkyně (vysoce pravděpodobná účast na daňovém podvodu) bez dalšího očekávat nelze].
75. Žalovaný též nepostupoval nezákonně, pokud přistoupil k aplikaci § 103 ZDPH. Hrozící nebezpečí z prodlení prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Nejde totiž fakticky o nic jiného, než o určitou intenzivnější obavu, že daň, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Posouzení, zda hrozí nebezpečí z prodlení, závisí téměř vždy zejména na ekonomické situaci daňového subjektu a na jeho chování. Ty samé skutečnosti jsou však zároveň i základními a stěžejními důvody, jež vedou k existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86). Proto jednotlivé zajišťovací příkazy speciální odůvodnění postupu dle § 103 ZDPH neobsahovaly. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tyto důvody stručně shrnul a soud na jeho správné závěry pod bodem 17 žalobou napadeného rozhodnutí zcela odkazuje. Žalobkyně na svých právech popsaným postupem nijak zkrácena nebyla, je třeba si totiž uvědomit, že podle ustálené soudní judikatury (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, či rozsudky téhož soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 - 98, ze dne 13. 3. 2014, č. j. 9 Afs 74/2013 - 46, bod 24, atd.) tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně z hlediska soudního přezkumu jeden celek.

76. Důvodná není ani námitka, že žalovaný až v odvolacím řízení žalobkyni vytknul, že nepřijala všechna potřebná opatření k vyloučení své vlastní účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Skutečnost, že žalobkyně může být považována za osobu účastnící se podvodu, pokud nepřijme rozumná opatření vylučující její účast na podvodu, a to i bez ohledu na to, zda má z následného prodeje prospěch či nikoliv, uvedl správce daně již v odůvodnění zajišťovacích příkazů (viz např. str. 17 a 24 zajišťovacího příkazu č. j. 846731/17/2804-00540-602958 a či stranu 20 zajišťovacího příkazu č. j.: 838056/17/2804-00540-602958). Jedná se navíc o skutečnosti obecně známé, plynoucí z ustálené judikatury, kterou je třeba považovat za zákon v materiálním smyslu (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2015, č. j. 10 Azs 122/2015 – 88). O žádnou novotu tedy nešlo.

IV.

Závěr a náklady řízení

77. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
78. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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: www.nssoud.cz.

Pardubice 9. května 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu