



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 JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobce: **R. B.**
zastoupený advokátem Mgr. Janem Poláčkem
sídlem nám. Republiky 53, 530 02 Pardubice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.06.2017, č.j. 29576/17/5100-41453-712140,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Účastníci nemají 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 potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25. 4. 2017, č.j. 971921/17/2801-80542-603574, č.j. 972057/17/2801-80542-603574, č.j. 972507/17/2801-80542-603574, č.j. 972661/17/2801-80542-603574 a č.j. 976481/17/2801-80542-603574, přičemž se jednalo o zajišťovací příkazy vydané dle ust. § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

Shodu s prvopisem potvrzuje

(dále jen „daňový řád“), kterým správce daně žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září – prosinec roku 2014, dále za zdaňovací období leden roku 2015, a to složením jistoty v celkové výši 3 505 413 Kč.

Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

2. Žalobce v žalobě vyslovil „nesouhlas“ s odůvodněním žalovaného rozhodnutí, podle něhož ekonomická činnost žalobce je od září 2014 vykonávána v rámci řetězce plátců s cílem neodvedení či získání daňového zvýhodnění, proto je třeba existence důkazu nejen o řetězci plátců, ale též o neodvedení daně. Ze zajišťovacích příkazů nelze zjistit ani existenci řetězce, ani existenci daňového zvýhodnění (podvodů), či skutečnosti, zda se na transakcích žalobce účastnil. Ani žalovaný k tomu konkrétní „důkazy“ neuvádí. K tomu uvedl žalobce další své úvahy, žalovaný odkazoval pouze na text zajišťovacího příkazu, aniž uvedl, zda se jedná o spis žalobce či jiného subjektu, opakovaně tvrdil, že nebylo možné zjistit, zda vůbec byl spáchán daňový podvod, zda byl spáchán v řetězci, zda by se na něm mohl žalobce podílet. Tvrdil, že žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné. V další části žaloby (III.) namítl účelovost provedené aplikace „vědomostního testu“ pro účely odůvodnění zajišťovacích příkazů. Tvrdil, že *„pokud při argumentaci indicií nepoužijeme vědomostní test (věděl, nebo mohl vědět), tak neobstojí tvrzení žalovaného o personální a příbuzenské propojenosti v řetězci plátců, o nepřevažování zboží, o neprovádění zkoušky ryzosti, o úhradě zboží ve většině případů v hotovosti, o zpochybňování dodavatelů vykazující znaky zapojení do podvodného řetězce včetně poznámky na konci věty atd.“* Podle žalobce nebyly dány dostatečné indicie pro vydání zajišťovacích příkazů. V části IV. pak žalobce namítl, že při vydávání zajišťovacích příkazů *„musí správce daně postupovat analogicky i s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, tedy zjišťovat skutečnosti pro vydání zajišťovacích příkazů co nejúplněji, jinak řečeno ve stavu k očekávané daňové povinnosti by správce daně měl co nejúplněji prokázat daňový podvod...“*. V rozhodnutí správního orgánu I. stupně a i v rozhodnutí žalovaného není obsaženo ohodnocení důkazů, *„žalobce je přesvědčen, že daňový řád nepřipouští vydávat žádná rozhodnutí bez dokazování“*, tedy podle názoru žalobce bylo třeba provádět i v tomto případě dokazování. V části V. vyslovil žalobce „nesouhlas“ s názorem žalovaného týkající se hodnocení majetku žalobce, žalovaný neprovedl ekonomickou analýzu, nezabýval se posouzením firmy jako celku, tvrdil, že *„obchoduje se šperky, které nejen skladuje, ale též převáží do kamenných obchodů. Proto má trezor jak ve své nemovitosti, tak i logicky ve svém autě.“* V žalovaném rozhodnutí není hodnota majetku obsažena, bez provedení analýzy nelze tvrdit, že majetek nepostačuje k její úhradě. K tomu uváděl své další myšlenkové konstrukce o svých majetkových poměrech a o svém podnikání. Například uvedl: *„...není pravda, že by se žalobce nezajímal o původ zboží. Granulát stříbra byl v originálním obale od výrobce s označením váhy a ryzosti. O tom se prvoinstanční orgán přesvědčil, jinak by jistě argumentoval, že fyzicky zboží neexistuje nebo by měl alespoň pochybnosti. Každý obchod byl a je doložen dodacím listem, který ověřuje dispozici se zbožím s tím, že všechny obchody včetně bezhotovostní úhrady proběhly dle ústní smlouvy zcela bez jakýchkoliv výhrad. Jde o obvyklý způsob obchodování žalobce s touto komoditou.“*
3. V části VI. tak provedl „rozbor“ provedené aplikace judikatury NSS, obsažené v žalovaném rozhodnutí s tím, že ta se vztahuje na případy s odlišnou právní a skutkovou podstatou. V části VII. pak své námitky shrnul s tím, že žalovaný *„neprokázal daňový podvod“*, jedinými prokazatelnými indiciemi o tom, že by se žalobce účastnil žalovaným neprokázaného řetězce plátců s cílem krátit DPH, je absence písemné objednávky a

smlouvy na dodávku zboží. Žalovaný tak použití vědomostního testu při vydávání zajišťovacího příkazu považuje za irelevantní, žalovaný neprokázal majetkovou nedostatečnost, neprovedl ekonomickou analýzu, majetek žalobce několikanásobně převyšuje předpokládanou daňovou povinnost. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

4. 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.
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 efektivit 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. 9Afs 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. 9Afs 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. nález 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 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, 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 námítka, 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 nálezy 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.“ [nálezy 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. Předmětem soudního přezkumu jsou zajišťovací příkazy vydané podle ust. § 167 daňového řádu.
12. 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:
 13. 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).
 14. 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 zadržováním 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). 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). 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 potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Zároveň 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. 10Afs 18/2015-48). 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). Zajišťovací příkaz přitom lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí 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). 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).

15. 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).
16. 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 judikatorními závěry. 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 vydání zajišťovacích příkazů. Předně se žalobce mylí 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 podrobně zkoumat ekonomickou situaci daňového subjektu, když i ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve stavu 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. 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). 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 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). 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. V zajišťovacích příkazech byl popsán způsob obchodování žalobce a jeho obchodních partnerů, krajský soud v této souvislosti odkazuje na konkrétní popis a hodnocení nestandardnosti obchodu žalobce (str. 7 a násl. zajišťovacích příkazů). 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 irelevantní, 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. Žalovaný se v podstatě vypořádal i s námitkami, které obdobně uplatnil žalobce nejen v žalobě, ale i v odvolání, např. námitku, že nebylo provedeno dokazování, k té správně žalovaný uvedl, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování takového rozsahu, jak je obsaženo v rámci řízení vyměřovacího, správce daně tedy mohl provést kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně vyměřena a dospěl tím k závěru, že okolnosti na straně žalobce nasvědčují důvodné obavě o její budoucí úhradě. Rovněž nesprávná úvaha žalovaného o tom, že pokud se plátcé vědomě účastní na podvodu na DPH s cílem vylákat ze státního rozpočtu neoprávněně daň, která na některém z předchozích článků nebyla odvedena, tak by mohl žalobce svůj majetek do doby splatnosti převést na jiné osoby, tedy existuje reálné nebezpečí, že by daň v době její splatnosti byla zcela nedobytná či její vybrání by bylo spojeno se značnými obtížemi (bod 25 žalovaného rozhodnutí). Žalobce rovněž nevyvrátil ani v žalobě základní indicie svědčící o zapojení žalobce v podvodném řetězci, tj. absenci písemných smluv, personální a příbuzenskou propojenost v řetězci plátců, neznámý původ zboží, neexistence písemných objednávek na konkrétní dodávky, obchodní transakce byly realizovány za neobvyklých obchodních podmínek (na základě tel. dohody), při obchodních transakcích nebylo zboží převažováno a ani nebyly prováděny zkoušky ryzosti, s fyzickými osobami probíhaly úhrady zboží většinou v hotovosti, i zpochybňování dodavatele vykazují znaky zapojení do podvodného řetězce firem, tyto

indicie 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).

17. Pokud žalobce tvrdí, že jimi realizované obchody byly vždy doloženy, tak ani v žalobě nevyvrátil důvodné pochybnosti žalovaného o tom, že obchody s takovou komoditou probíhaly pouze dle „ústní smlouvy“. Pouhé tvrzení žalobce o tom, že „jde o obvyklý způsob obchodování žalobce s touto komoditou“, není schopno samo o sobě bez dalšího vyvrátit výše zmíněné důvodné úvahy správce daně a žalovaného o nestandardnosti takových obchodů, tyto úvahy nemůže vyvracet ani opakované tvrzení žalobce z odvolacího řízení o tom, že „zboží se nachází většinou v zabudovaném trezoru v autě žalobce“, když to je neověřitelné a nezkontrolovatelné tvrzení, a to tím spíše, že žalobce nedisponuje žádnými skladovými prostory, kde by skladoval zboží, se kterým obchoduje. Není rovněž pravdou, že by nebyla prověřena finanční analýza, sám žalovaný uvádí, že žalobce „generuje zisky a vlastní nemovitost, vozidla, zásoby a finanční prostředky na bankovních účtech“, ale žalovaný správně k tomu uvedl, že „nelze se spoléhat na to, že v době splatnosti bude ještě odvolatel tímto majetkem disponovat, respektive nelze spoléhat na to, že se odvolatel majetku účelově nezbaví, aby znemožnil inkaso v budoucnu stanovené daně ihned poté, kdy správce daně přikročí k doměření daně.“ Na výše uvedené závěry o zákonnosti zajišťovacích příkazů a žalovaného rozhodnutí nemá vliv ani žalobcem provedený „rozbor“ rozdílů mezi daným případem a případem řešeným v rozsudku NSS ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, když z tohoto rozsudku správně citoval žalovaný závěry týkající se předpokladu pro vydání zajišťovacích příkazů, přičemž tento rozsudek NSS, respektive názory v něm uvedené, nebyly stěžejním základem pro vydání žalovaného rozhodnutí.
18. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
19. 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 (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 12. března 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu