



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **LIJA, a. s.**, se sídlem U Staré pošty 54, Frýdek-Místek, zastoupeného JUDr. Radimem Bartoněm, advokátem se sídlem Kutuzovova 547/13, Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2015, č. j. 13849/15/5100-41453-706611,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 13849/15/5100-41453-706611 ze dne 6. 5. 2015, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí (zajišťovací příkazy) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 802387/15/3207-80541-807681,

č. j. 803185/15/3207-80541-807681, č. j. 807852/15/3207-80541-807681 (v prvostupňovém rozhodnutí označeno č. j. 807852/15/3207-0541-807681), č. j. 808262/15/3207-80541-807681 (v prvostupňovém rozhodnutí označeno č. j. 808262/15/3207-0541-807681), č. j. 804840/15/3207-80541-807681, č. j. 805414/15/3207-80541-807681 a č. j. 808949/15/3207-80541-807681, všechna ze dne 9. 3. 2015. Zajišťovacími příkazy bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH, která dosud nebyla stanovena za zdaňovací období duben až říjen 2013 v souhrnné výši 114 540 611 Kč.

Žalobce v žalobě předně namítal formální pochybení žalovaného, kdy dvě prvostupňová rozhodnutí byla označena jiným číslem jednacím – namísto číselného řetězce „0541“ byl uveden řetězec „80541“, jak výše uvedeno. Dále žalobce uvedl, že žalovaný se plně ztotožnil s prvostupňovými rozhodnutími, proto žalobce uplatnil v žalobě i námitky shodné s námitkami proti prvostupňovým rozhodnutím. Napadené rozhodnutí má žalobce za nezákonné proto, že daňové orgány neprokázaly odůvodněnou obavu z nedobytnosti nebo značných obtíží při výběru dosud nestanovené DPH.

Usnesením podepsaného soudu č. j. 22 Af 41/2015-30 bylo řízení pro nezaplacení soudního poplatku zastaveno. Ke kasační stížnosti žalobce bylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 164/2015-45 ze dne 3. listopadu 2015 uvedené usnesení zrušeno.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se žalobou nesouhlasí. K formálním výtkám uvedl, že v označení prvostupňových rozhodnutí došlo ke zjevné písařské chybě, která nemůže mít na věc vliv. Ohledně žalobních námitek, které se kryjí s odvolacími, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Měl za to, že napadené rozhodnutí je zákonné, neboť stojí na řádném popsání a doložení skutečností, požadovaných ustanovením § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), o podmínkách pro vydání zajišťovacího příkazu. Proto navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil dne 10. 3. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2012 až březen 2014. Podstatou ekonomické činnosti žalobce za všechna období byl velkoobchod s neželeznými kovy. V průběhu kontroly byly identifikovány řetězce obchodních korporací s účastí žalobce, zapojených do obchodu s neželeznými kovy či výrobky z nich, kdy žalobce stál na konci uvedeného řetězce, komunikoval přímo se subjektem stojícím na počátku řetězce; v rámci řetězců jedna z korporací neodvedla daň a žalobce si ze stejného plnění nárokoval odpočet daně. Současně byly zjištěny okolnosti, z nichž správce daně dovodil minimálně nedbalostní zavinění žalobce ve vztahu k zasažení obchodních transakcí podvodem – žalobce jednal s korporací

stojící na začátku řetězce, ačkoli ta formálně nebyla jeho dodavatelem, sjednával s ní postup zboží přes jednotlivé články řetězců korporací, ve vztahu k mědi a výrobkům z ní docházelo k výraznému snížení cen pod burzovní cenu, za jakou se obchodovala měď na LME (*London Metal Exchange*), realizoval dodávky zboží do Srbska nestandardním a ekonomicky iracionálním způsobem, došlo k tomu, že na certifikátech zboží byla pozměněna firma zákazníka a byly vydány atesty bez uvedení zákazníka na přímou žádost žalobce, společnost EXEMPO žalobce hradil na účet odlišný od účtu uváděného na fakturách a ve smlouvě částku odpovídající jen DPH z přijatých plnění. Správce daně měl za důvodný závěr, že žalobce se podvodného jednání účastnil aktivně a vědomě. Správce daně proto dospěl k závěru, že bude na místě doměřit žalobci daň odpovídající neoprávněně uplatněným odpočtům DPH, vznikajícím z přijatých zdanitelných plnění v rámci podvodných řetězců. S ohledem na majetkovou strukturu žalobce a z toho vyplývajícím možností budoucí exekuce daňové povinnosti dospěl správce daně k závěru o potřebě vydání zajišťovacích příkazů, které byly vydány dne 9. 3. 2015, jak výše specifikováno. Ze zjištěných skutečností správce daně dovodil i nebezpečí z prodlení ve smyslu ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a proto vydal zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností. Zajišťovací příkazy žalobce napadl dne 7. 4. 2015 odvoláními, která byla napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuta a zajišťovací příkazy byly potvrzeny.

Podle § 167 d. ř. 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.

Podle § 167 odst. 2 d. ř. zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle § 167 odst. 4 věty první d. ř. u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek.

Podle § 103 věty první ZDPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

Při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů, resp. odvolacích rozhodnutí proti těmto příkazům, je třeba brát v potaz velmi specifický charakter těchto instrumentů daňové správy. Jejich vydání musí být založeno na dvojí úvaze – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká je pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu (rozsudky Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69 ze dne 13. 8. 2015 a Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016). Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí

být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014). Na druhou stranu nelze ztrácet ze zřetele povahu typu rozhodnutí, jakým zajišťovací příkaz je, a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, což se nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Tím, že se jedná o předstižné opatření, nutně pracuje toliko s určitou mírou pravděpodobnosti; byť i tato musí dosahovat určité intenzity tak, aby zásah orgánu finanční správy nebyl disproportionální vůči právu daňových subjektů na pokojné užívání majetku, garantovaném v čl. 11 Listiny základních práv a svobod (rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015). Zajišťovací příkaz je z jedné strany nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků, na druhou stranu je však také současně jediným efektivním prostředkem, který je sto zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013–26 ze dne 28. 11. 2013).

Pokud se týče žalobní námitky, v níž žalobce poukazoval na to, že čísla jednací dvou prvostupňových rozhodnutí se liší od čísel jednacích, jak jsou tato rozhodnutí označena v napadeném rozhodnutí, pak k tomu žalovaný uvedl, že se jednalo o zjevnou písařskou chybu. Součástí jednacího čísla je i označení oddělení, které ve věci rozhodovalo, v daném případě se jednalo o Oddělení vymáhací I. Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územního pracoviště ve Frýdku-Místku, které má číslo „80541“. Objevil-li se ve dvou rozhodnutích místo tohoto řetězce čísel řetězec „0541“, jedná se o zřejmou chybu v psaní, která nebránila jednoznačné identifikaci předmětných písemností. S tímto vyjádřením se soud zcela ztotožňuje. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačné, jaká prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena, a to ve vazbě na odvolání proti nim i na rekapitulaci jejich obsahu. Ostatně uvedená chyba nezabránila ani žalobci zcela jednoznačně určit napadeným rozhodnutím potvrzená prvostupňová rozhodnutí a proti nim věcně vznášet námitky. Žádná rozumná pochybnost ohledně totožnosti předmětu odvolacího řízení nemohla vzniknout.

Žalobce namítal, že žalovaný orgán v napadeném rozhodnutí opakovaně odkázal na rozhodnutí prvostupňové, s tím, že má jeho argumentaci za dostatečnou či přesvědčivou. Takovýto postup nemusí ovšem být na závadu. Obsah odvolacího rozhodnutí je determinován podobou odvolacích námitek. Pokud se prvostupňový správní orgán řádně vypořádá s námitkami, které žalobce pouze dále „posouvá“ do odvolacího řízení (či dále do řízení před soudem), aniž s vypořádáním věcně polemizuje, postačí, vysloví-li odvolací orgán (či soud) svou akceptaci vypořádání námitek v dřívějším řízení (srov. obdobně rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 11 A 17/2013-43 ze dne 30. 1. 2014). V tomto směru neshledává soud v případech, kdy žalobce pouze zopakoval svou námitku, pouhý odkaz na její dřívější vypořádání za vadu.

Žalobce namítal, že správní orgány neosvědčily konkrétní skutečnosti, z nichž by plynula kvalifikovaná obava o dobytost daně, ale za skutečnosti označil pouhé podklady po Policii ČR a podklady získané vlastní činností. To je ovšem v naprostém rozporu s obsahem správních rozhodnutí, neboť ta obsahují jak výčet podkladů, tak i konkrétní skutečnosti, které z nich vyplývají a které jsou i stručně rekapitulovány výše v rámci skutkových zjištění soudu.

Pokud se týče důvodného podezření, že žalobce byl účastníkem na podvodu na DPH, pak toto rozhodně není ve správních rozhodnutích v rovině pouhého tvrzení, ale je naopak v rozhodnutích finančních orgánů detailně podpořeno obsáhlými citacemi z telefonních odposlechů, doplněnými hodnocením nestandardních jevů při žalobcových ekonomických transakcích, na něž soud plně odkazuje.

Žalobce namítal, že u společnosti EXEMPO s. r. o. si pravidelně nechával aktualizovat potvrzení o absenci daňových nedoplatků a sledoval, není-li tato evidována jako nespolehlivý plátc. K tomu soud podotýká, že z napadených rozhodnutí vyplývá, že žalobci není kladeno za vinu, že by nedostatečně prověřoval tuto společnost. Naopak správce daně dospěl k závěru, že tato společnost zřejmě fungovala v podvodných řetězcích jako tzv. *buffer*, tedy normálně fungující mezičlánek, jehož úkolem je zakrýt vazbu mezi klíčovými články řetězce označovanými jako *missing trader a broker*. Z tohoto důvodu prověřování uvedeného subjektu ze strany žalobce je pro závěry o podmínkách pro vydání zajišťovacích příkazů bezpředmětné.

K sérii námitek ohledně nedostatečného zjištění rozhodných skutečností soud předesílá, že při vydávání zajišťovacího příkazu může finanční orgán pracovat toliko s kvalifikovanou mírou pravděpodobnosti. Postačí mu doložit „odůvodněnou obavu“, nikoli jistotu ohledně rozhodných skutečností. Žalobcovy odkazy na absenci rozhodných zjištění v rámci „řádných“ daňových procesů se tak míjejí se samotnou podstatou koncepce zajišťovacího příkazu.

Dále pak soud předesílá, že obě hypotézy, které jsou potřebné pro vydání zajišťovacího příkazu – jak budoucí uložení daně, tak i snížení její dobytosti – jsou vzájemně provázané skutečnosti a silnější důvody pro jednu z nich mohou vyvážit slabší důvody pro druhou z nich, jak výše uvedeno s odkazem na judikaturu. Pokud se týče pravděpodobnosti doměření daně ve vazbě na účast žalobce v podvodných řetězcích, pak není pravdou, že tato skutečnost není „nikterak pregnantně doložena“, jak tvrdí žalobce, ale naopak je jasně podložena samotnými výpověďmi osob jednajících za žalobce v zajištěných odposleších v kombinaci s popsányi ekonomicky nestandardními okolnostmi uskutečněných transakcí. V tomto soud plně odkazuje na zjištění finančních orgánů a ztotožňuje se s jejich vyhodnocením.

Žalobce namítá, že není jasné, jaký vliv má na dobytost daně ta okolnost, že je daňový subjekt patrně zapojen do daňového podvodu. K tomuto se podepsaný soud vyjádřil již v rozsudku č. j. 22 Af 67/2016-38 ze dne 16. srpna 2017, kde uvedl, že „...dobrá daňová historie žalobce není zárukou budoucí dobytosti daně, jestliže

žalobce začal figurovat v podvodných řetězcích a jeho struktura mu umožňuje snadno vyvést majetek z formální organizační »schránky«. (...) Je na každém daňovém subjektu, jakou formu podnikání zvolí, jakou má strukturu svého majetku a jakou povahu mají jeho obchodní operace. Na druhou stranu musí počítat s tím, že určité formy podnikání, určité struktury majetku a povaha určitých obchodních operací jsou z hlediska dobytosti daně rizikovější než formy a struktury jiné. (...) Za situace, kdy je daňový subjekt zapleten do několika podvodných řetězců, a nelze u něj tedy vyloučit úmysl neoprávněnou daňovou výhodou nevydat, a zároveň tomuto subjektu jeho forma podnikání, majetková struktura a povaha obchodních operací umožňují praktický okamžitý ukrytí téměř veškerých aktiv, je okamžitý výkon zajišťovacího příkazu namístě...“ I v případě žalobce tak aktivní účast na podvodném řetězci spojená s hospodářskými ukazateli, umožňujícími „vyprázdnění“ jeho majetkové struktury v krátkém časovém horizontu, je ve spojení s dalšími indiciemi, popsány v napadených rozhodnutích, podstatnou pro závěr o důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů. Majetkovou strukturou žalobce a možností jejího zpeněžení při exekuci se finanční orgány v napadených rozhodnutích podrobně zabývaly. Je přitom evidentní, že aktivní účastník daňového podvodu je motivován svůj nelegální zisk před finančními orgány ukrýt, resp. učinit nedobytným. Tím je také vysvětlen zdánlivý rozpor, který žalobce namítá, a to, že žalobce je na jedné straně „fungující firmou“ a na druhé straně nelze uvažovat o exekučním vymožení byť i podstatné části očekávané daňové povinnosti. Nadto je třeba přisvědčit žalovanému v tom, že vydání zajišťovacího příkazu má smysl jen u takového daňového subjektu, který je natolik funkční, že mu lze ještě zajistit majetek v podstatné hodnotě (srov. též žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2010-139 ze dne 8. 9. 2010).

Soud dává za pravdu žalobci v námitce o nepřípadnosti argumentace veřejnou podporou ve smyslu pravidel Evropské unie. Již v rozsudku č. j. 22 Af 8/2015-69 ze dne 13. 8. 2015 podepsaný soud vyložil, proč samotná povaha zajišťovacího příkazu jakožto předstižného opatření prakticky vylučuje možnost poskytnout jeho nevydáním nedovolenou podporu ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie. Na něj pro stručnost odkazuje. V projednávané věci ovšem tato argumentace žalovaného představovala na ostatních důvodech rozhodnutí nezávislý a podpůrný důvod pro jeho rozhodnutí, které i odklizením tohoto důvodu plně ob stojí.

Namítal-li žalobce, že žalovaný nesprávně uvedl, že se v této fázi řízení (při vydávání zajišťovacích příkazů) nemůže věcně zabývat námitkami týkajícími se samotného doměření daně, pak k tomu soud uvádí, že jakkoli podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu na daň, která dosud nebyla stanovena, je vyhodnocení pravděpodobnosti, že takováto daň bude vůbec v budoucnu stanovena, nemůže být předmětem zajišťovacího řízení stanovení úplné stanovení této daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 18/2015-48 ze dne 11. 6. 2015, „*při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměrovacím.*“

Pokud se týče obchodního případu popsaného v bodě 10 písm. e) zajišťovacích příkazů, který finanční úřad označuje za vysoce nestandardní, k tomu žalobce v žalobě tvrdí, že se naopak jedná o případ normální a ekonomicky ziskový, neboť marže žalobce činila i po odečtení nákladů na přepravu 2 859,40 EUR. Tato námitka není důvodná, neboť finanční orgány nespátřovaly nestandardnost uvedené operace v nízké či záporné marži, nýbrž v provádění nestandardní dodávky do Srbska s rozpornými a neúplnými průvodními dokumenty, jak je i následně uvedeno v zajišťovacích příkazech v bodě 19, třetím odstavci za odrážkou. Nadto tento případ představuje jen jednu z mnoha indicií, která vedla finanční orgány k zajištění majetku žalobce, a to nikoli indicii stěžejní.

K odůvodnění nebezpečí z prodlení soud na rozdíl od žalobce neshledává žádnou nezákonnost v tom, že toto je odůvodněno stejnými skutečnostmi jako samotné vydání zajišťovacích příkazů, naopak je to plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku č. j. 4 As 209/2014-86 ze dne 17. 12. 2014 uvedl, že *„závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání.“*

Odkaz žalobce na změnu právní úpravy od 1. 4. 2015 v souvislosti s vydáním nařízení vlády č. 361/2014 Sb., které u určitých komodit, s nimiž žalobce obchodoval, stanoví režim přenesené daňové povinnosti, je dle názoru soudu zcela bez relevance k obavám o výběr daně za zdaňovací období předcházející. Uvedená změna totiž nemá žádný zpětný vliv na daňové povinnosti nastalé ve zdaňovacích obdobích v letech 2012 a 2013. Namítal-li žalobce dále, že v důsledku změny právní úpravy se mu uvolní peněžní toky, z nichž by mohl daňovou povinnost za předmětná minulé období uhradit ve splátkách, pak tato úvaha je v rozporu s poměrně spolehlivým zjištěním aktivního zapojení žalobce do podvodných řetězců, které činí pravděpodobnost dobrovolnosti úhrady značně nízkou, jak výše vyloženo.

Uvádí-li žalobce v závěru žaloby likvidační dopady zajišťovacích příkazů na jeho hospodářskou činnost, pak k tomu soud poukazuje na závěry Nejvyššího správního soudu učiněné v rozsudku č. j. 4 Afs 158/2016-27 ze dne 20. 9. 2016, kde tento uvedl: *„Při stanovení výše zajištění správce daně 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 č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“*

Žalobní body nebyly shledány důvodnými a krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 5. října 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu