



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: T. S. s.r.o., IČ: X**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 19.1.2017, č.j. 1089/17/5100-41452-712099,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Účastníci n e m a j í právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

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 (dále jen i jako „*správní orgán I. stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 23.11.2016, č.j. 1739017/16/2808-00540-603967 a č.j. 1739054/16/2808-00540-603967, přičemž se jednalo o zajišťovací příkazy vydané dle ust. § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), kterými uložil správce daně žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období

duben 2016 a květen 2016, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty na účet Finančního úřadu v celkové výši 4 277 888 Kč. Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Po úvodním popisu dosavadního průběhu daňového řízení, obsahu zajišťovacích příkazů, obsahu odvolání proti nim podaných žalobcem a žalovaného rozhodnutí (článek I žaloby), uvedl žalobce v podstatě žalobní námitky v části II žaloby, přičemž v bodu I žaloby žalobce úvodem uvedl, že část jím citovaného odůvodnění žalovaného rozhodnutí považuje za „*nesmyslné a nepravdivé*“. V části II žaloby pak žalobce namítl, že žalovaný „*nezjišťuje objektivní pravdu, neověřuje domněnky a nepodložená tvrzení správce daně, přidává do odůvodnění další naprosto nesmyslná a nepravdivá tvrzení*“. Uvedl, že „*obchodní vztahy byly nastaveny naprosto standartním způsobem, dopravu od odběratelů nikdy nehradil, místem přijetí zboží byla franco rampa Česká Třebová, kde měl pronajaté skladovací prostory, obchody byly zaznamenávány ve skladové evidenci, v daňových tvrzeních daňového subjektu, záznamní povinnosti k DPH, v kontrolních hlášeních*“. Dále namítl, že mu není jasné „*jaké další kroky by měl vůči svým obchodním partnerům uskutečnit, aby zjistil, že na jistém, resp. prvním stupni, nebylo pravděpodobně odvedeno DPH*“. Není v silách žalobce zjistit, kdo jsou tito dodavatelé. Dále namítl, že postup správce daně je zcela v rozporu s relevantní judikaturou ESD a bylo porušeno právo daňového subjektu vlastnit majetek i právo legitimního očekávání a který si není a ani nemůže být vědom daňového podvodu. Svým postojem žalovaný ignoroval ústavní zásadu dle článku 2 odst. 4 Ústavy. Dále uvedl, že „*nerozumíme, z jakého důvodu by měl daňový subjekt rozpoznat, že na některém, resp. prvním stupni nebyla odvedena daň z přidané hodnoty*“. Své zákonné povinnosti žalobce plnil, byl registrován k DPH, nebyl nespolehlivým plátcem DPH. Žalobu žalobce rozšířil podáním ze dne 16.5.2017, přičemž lhůta pro rozšíření žalobních bodů již uplynula (žalovaná rozhodnutí byla doručena žalobci 23.11.2016).

Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

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:

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal

se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

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.

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 námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek

pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze 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.“ [náleze 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).

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>).

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).

Předmětem soudního přezkumu jsou zajišťovací příkazy vydané podle ust. § 167 daňového řádu.

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:

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).

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 hrozbě 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 potencionálně 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).

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).

Zajišťovací příkazy vydané v dané věci plně odpovídají výše zmíněným požadavkům vyplývajícím z platné právní úpravy a odpovídají i výše uvedeným judikатурním závěrům. Správce daně a následně i žalovaný podrobně popsali ekonomickou činnost žalobce týkající se jeho obchodních transakcí s řepkovým olejem, přičemž oprávněně dospěly k závěru o podezření na zapojení žalobce v účelově vytvořeném řetězci plátců DPH, ve kterém dochází ke krácení daně. K tomu již i správce daně podrobně popsal způsob obchodování s touto komoditou, přičemž v zajišťovacích příkazech byl popsán způsob obchodování s touto komoditou, kdy hlavním účelem postupných předprodejů bylo neoprávněně uplatnit nárok na odpočet daně, která nebyla na některém stupni uměle vytvořeného řetězce do státního rozpočtu odvedena. Správce daně měl důvodné pochybnosti o obchodech s řepkovým olejem, kdy popsal postupné předprodeje zboží prostřednictvím konkrétních obchodních partnerů v roli dodavatelů, kteří vystavovali daňové doklady, daň nepřiznávali a po ukončení dodávek se stali pro správce daně nekontaktní. Například Ing. T. R. byl od 12.1.2015 v insolvenční, další účastník tohoto řetězce, společnost G., obchodovala pouze s danou komoditou, sídlo měla na adrese v Praze, na které se nachází sídlo vysokého počtu společností (více jak 500), přičemž tato společnost žádnou podnikatelskou činnost nevykonává, povaha sídla tedy není v souladu s ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, nejsou zde přijímána rozhodnutí týkající se řízení této společnosti a nenachází se zde ani její vedení. Jejím jménem jedná občan Slovenské republiky R. D., o kterém správce daně má povědomí o tom, že osoba pana D. figuruje jako statutární orgán a společník v další obchodní firmě, která si řádně neplní své povinnosti vůči státnímu rozpočtu a rovněž v obchodních jednáních vystupovala i jménem společnosti M. T. s.r.o. a F. Společnost G. nemá zveřejněný účet dle ust. § 96 zákona o DPH, platby od Ing. T. R. přijímala na nezveřejněný účet a z tohoto účtu poukazovala platby na další společnost (M.), společnosti F. a M. T. s.r.o. byly v daném řetězci na pozici prvního tuzemského dodavatele, které však konkrétní plnění uvedená v zajišťovacích příkazech ve svých daňových tvrzeních nevykázaly, tyto společnosti tak byly dle hodnocení správce daně na pozici tzv. missing trader, kdy z konkrétních transakcí uvedených v zajišťovacích příkazech nepřiznávaly a nehradily daň z přidané hodnoty. Závěry týkající se úvah správce daně o existenci podvodného řetězce byly podloženy konkrétními popisy transakcí v rámci konkrétního řetězce společností (strana 5 – 8 Zajišťovacího příkazu ze dne 23.11.2016 na částku 809 386 Kč, strana 5 – 8 Zajišťovacího příkazu na částku 3 468 502 Kč), přičemž tyto závěry žalobce nenapadl žádnou konkrétní věcnou námitkou a soud je ex officio, bez konkrétní a věcné námítky, nemůže přezkoumávat. Žalobce rovněž nenapadl závěr správce daně o tom, že dodavatel daňového subjektu Ing. T. R. i jeho dodavatel společnost G. daňová tvrzení podávali a vykázali v nich přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, jejich dodavatel společnost M. T. nepřiznala pořízení zboží z JČS a neodvedla daň při následném tuzemském

plnění, dospěl správce daně k předběžnému závěru, že chybí v řetězci odvedená daň do státního rozpočtu, kterou si ale daňový subjekt nárokuje jako odpočet daně na vstupu. S odkazem na výše uvedené lze shrnout, že správce daně v průběhu dosavadního dokazování zaznamenal určité znaky nestandardnosti obchodování daňového subjektu, resp. určité znaky jeho nedostatečné obezřetnosti, za což lze považovat např. volbu obchodního partnera Ing. T. R., u kterého si mohl z veřejně dostupných rejstříků ověřit, že u něho proběhlo insolvenční řízení a v době obchodování byl v oddlužení. Ing. R. je osobou samostatně výdělečnou činnou, je bez zaměstnanců, neměl vlastní finanční prostředky, finanční prostředky na úhrady závazků z obchodních vztahů mu byly poskytovány z účtů daňového subjektu, bez těchto prostředků by nebyl schopen své závazky hradit. Pro daňový subjekt se tak stává rizikovým obchodním partnerem. Daňový subjekt nebyl obezřetný při prověřování původu zboží, kdy jej původ zboží, dle jeho tvrzení, vůbec nezajímal, přestože z dokumentů vedených k jeho skladové evidenci v pronajatém skladu v České Třebové bylo zřejmé, že zboží bylo přepravováno vozidly s polskými RZ a tudíž mohl vědět, že zboží má původ pravděpodobně v Polsku. Vzhledem k dlouhodobým zkušenostem daňového subjektu v obchodu s komoditami a širokým okruhem jemu známých obchodníků s těmito komoditami je neobvyklé, že obchodoval právě s Ing. R. – OSVČ, jehož činnost byla na začátku obchodování s daňovým subjektem téměř nulová. Ing. R. začal obchodovat s daňovým subjektem v polovině března 2016, jeho obchodní činnost se týkala pouze obchodů s jedinou komoditou - řepkovým olejem a jediným odběratelem byl daňový subjekt. Neobvyklou se jeví také skutečnost, která byla správcem daně zaznamenána, jak u daňového subjektu, tak i u dodavatelů daňového subjektu, tj. že následné prodeje jsou hrazeny dřív, než nákupy, které jim časově předcházely a dále, že platby na začátku detekovaného řetězce byly tuzemskými plátcí poukazovány na zahraniční účty společností, aniž by na tyto plátce byla danou zahraniční společností vykazována intrakomunitární dodání zboží.

Tyto uvedené skutečnosti nejsou samy o sobě nezákonné, ale ve svém souhrnu v kombinaci se zjištěním, že v detekovaných řetězcích chybí na některém předchozím dodavatelském stupni daň z přidané hodnoty, pak ve správci daně vzbuzují pádné podezření, že jsou deklarované transakce zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Na základě výše uvedeného správce daně důvodně předpokládá, že daňový subjekt u prověřovaných transakcí neprokáže splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH a v souladu se Směrnicí Evropské rady o společném systému daně z přidané hodnoty, kdy i podle ustálené judikatury Evropského soudního dvora lze za určitých podmínek odmítnout nárok na odpočet daně, pokud na některém (předchozím či následném) stupni dodavatelско - odběratelského řetězce není úmyslně odvedena daň z přidané hodnoty s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Daňový subjekt může být v takové situaci, pokud nepřijme rozumná opatření vylučující jeho účast na podvodu, považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V daném případě totiž osoba povinná k dani byť z nedbalosti pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.

Žalobce ani žádnou věcnou námitkou nezpochybnil v žalobě skutková zjištění, která uvedl i žalovaný v žalovaném rozhodnutí, podle něhož již z těchto skutečností vyplývá odůvodněnost obavy správce daně ve smyslu ust. § 167 daňového řádu, k této odůvodněnosti přispívají ještě další skutečnosti, a to, že dle zjištění správce daně a dle závěrů žalovaného žalobce nevlastní žádný dlouhodobý majetek, vykazuje pouze krátkodobý majetek (zásoby, pohledávky a finanční majetek), z rozvahy žalobce sestavené ke dni 31.12.2015 vyplynulo, že aktivem žalobce byly zejména krátkodobé pohledávky ve výši 41 024 tisíc Kč, zásoby ve výši

6 014 tisíc Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 2 545 tisíc Kč, pohledávky byly k 31.12.2015 po lhůtě splatnosti, kvalita a vymahatelnost těchto pohledávek nemohla být správci daně známa a případné inkaso těchto pohledávek mohlo být obratem žalobcem použito na úhradu jeho krátkodobých závazků a splátky poskytnutých bankovních úvěrů, které žalobce vykazoval v pasivech, k tomu přistoupila i proměnlivá hodnota zásob. Vykazovaný krátkodobý finanční majetek byl dle správce daně a žalovaného kolísavý, kdy na bankovních účtech žalobce docházelo velmi často ke kreditním a navazujícím debetním transakcím a nebylo tak reálné počítat s vykázanou hodnotou běžného majetku k úhradě budoucí daňové povinnosti, když správci daně nebyla známa jeho aktuální hodnota. Výši jistoty za zdaňovací období duben 2016 a květen 2016 správce daně stanovil na základě dosavadních poznatků z daňové kontroly podle výše uplatněné daně na vstupu z daňových dokladů vystavených dodavatelem Ing. T. R. za dodávku řepkového oleje. Žalobce nevyvrátil závěry správce daně ani v rámci odvolacího řízení, tj. nevyvrátil základní skutečnosti týkající se důvodnosti pochybností správce daně ve smyslu ust. § 167 daňového řádu, když „v detekovaných řetězcích chybí na některém předchozím dodavatelském stupni daň z přidané hodnoty“, což ve správci daně vzbudilo pádné a důvodné podezření, že jsou deklarované transakce „zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém odvolatel minimálně s ohledem na další skutečnosti mohl vědět“. Pro vydání zajišťovacích příkazů je především významná samotná účast odvolatele v podvodném řetězci, tedy účast, které potencionálně může založit budoucí stanovení daně. Správce daně a žalovaný tak oprávněně dospěli k závěru, že důvody, které zcela přezkoumatelným způsobem byly popsány v zajišťovacích příkazech, jsou ve vzájemných souvislostech pro prokázání odůvodněné obavy, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, ve vztahu k předpokládané výši vyměřené daně dostačující. Naproti konkrétním skutkovým zjištěním a závěrům správce daně a žalovaného uvedl žalobce stručně a v obecné formě námitky proti zajišťovacím příkazům a žalovanému rozhodnutí. Jak uvedl rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78, „Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobce u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ Z výše uvedených důvodů soud proto adekvátně k žalobním námitkám uvedeným v bodu 2 konstatuje, že „postup žalovaného“ nepovažuje za „alarmující“, naopak byl v souladu s platnou právní úpravou a odpovídal i výše zmíněným závěrům vyplývajícím z konstantní soudní judikatury. Pokud žalobce namítl, že žalovaný nezjišťuje „objektivní pravdu“, neověřuje domněnky a „nepodložená tvrzení správce daně“, a že uvádí „naprosto nesmyslná a nepravdivá tvrzení“, tak žalobce konkrétně neuvedl, v čem konkrétně pochybil správce daně, tedy z jakých důvodů „nezjistil objektivní pravdu“ či jaké že to konkrétní „domněnky“ neověřil, která konkrétní jeho tvrzení jsou „nepodložená“ a z jakých důvodů, která konkrétní tvrzení jsou „nesmyslná a nepravdivá“, a to z jakých důvodů.

Rovněž další námitky nemohly vyvrátit zmíněné závěry o existenci důvodných pochybností správce daně, když pochybnosti správce daně se týkaly právě skutečnosti, že žalobce byl součástí dodavatelského řetězce, kdy správce daně zjistil svou vlastní analytickou vyhledávací činností skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobce jako daňový subjekt realizoval obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených odvodem na DPH, což může být zdrojem odůvodněných obav správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 11.6.2014, č.j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

Ostatně ani v žalobě nepopřel výše zmíněné závěry správce daně, když pouze zdůraznil to, že jeho obchodní vztahy byly „*nastaveny naprosto standartním způsobem*“, neuvedl však žádnou konkrétní věcnou námitku, že správcem daně popsané obchodní transakce v rámci řetězce transakcí vykazovaly indicie o tom, že tyto transakce byly zatíženy podvodem na DPH (žalobce v žalobě konkrétně neuvedl věcnou argumentaci, která by vyvracela výše zmíněné závěry správce daně o tom, že ve správcem daně popsaném řetězci chybí na některém předchozím dodavatelském stupni daň z přidané hodnoty, nevyvrátil závěry správce daně o tom, že „*daňový subjekt vzhledem ke svým kontaktům na trhu s komoditami nerealizoval obchody s rizikovou komoditou sám, čímž by eliminoval rizika možného podvodného jednání, ale obchod realizoval prostřednictvím obchodních partnerů, kteří s řepkovým olejem neobchodovali a nevyvíjeli žádnou obchodní činnost*“, přičemž navíc bylo zjištěno, že u všech správcem daně prověřovaných transakcí je daňovým subjektem uplatňován nárok na odpočet daně, která ale v řetězci před ním nebyla do státního rozpočtu odvedena, neboť nebyla dodavateli jeho dodavatele přiznána a zaplacená (srov. strana 9 Zajišťovacího příkazu na částku 3 468 502 Kč). Žalobce se účastnil těchto obchodů v rámci zmíněného řetězce a pro rozhodnutí správce daně v zajišťovacím řízení je bezvýznamná otázka, zda snad žalobce jako daňový subjekt by byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (srov. rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 18/2015-48, bod 11 – 15). Tím spíše žalobce nemohl uspět s úvahou o tom, že mu není jasné, jaké další kroky by měl vůči svým obchodním partnerům uskutečnit, aby zjistil, že v jistém, resp. prvním stupni pravděpodobně nebylo odvedeno DPH, když nemohl uspět ani s případným tvrzením o existenci dobré víry, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Rovněž nemohl žalobce uspět s námitkou o rozporu s „*relevantní judikaturou ESD*“, když jednak ani neuvedl, s jakýmžto konkrétním rozhodnutím ESD je žalované rozhodnutí v rozporu, přičemž pokud byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tak naopak v takovém případě v tomto stadiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU (rozsudek NSS ze dne 11.6.2014, č.j. 10Afs 18/2015-48). K žalobní námitce, že žalobce „*nerozumí*“, z jakého důvodu by měl daňový subjekt rozpoznat, že na některém, resp. prvním stupni, nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, je třeba uvést, že zákonnost žalovaného rozhodnutí není založena na tom, zda daný subjekt je schopen rozpoznat, že na nějakém stupni zmíněného řetězce nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, když pro zákonnost žalovaného rozhodnutí nelze ani zkoumat otázku, zda byl žalobce v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (srov. výše zmíněná judikatura). Zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s platnou právní úpravou a soud neshledal důvod pro jejich zrušení z důvodu zákonnosti či vad řízení, proto ani nemohl soud vyslovit závěr o tom, že by žalovaný „*svým postojem*“ zcela ignoroval jakoukoliv ústavní „*zásadu*“.

K rozšíření žalobních bodů obsaženém v podání žalobce ze dne 16.5.2017 nemohl soud přihlídnout, neboť v tomto soudním řízení platí koncentrační zásada, podle které lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, ta byla dvouměsíční a již uplynula (žalovaná rozhodnutí byla doručena žalobci 23.11.2016), přičemž i kdyby se jednalo jen o upřesnění žalobních bodů, tak to nemůže do věci vnášet v zásadě nic nového (rozsudek NSS ze dne 18.4.2013, č.j. 7 As 10/2013-30).

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.r.s.).

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 právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo.

P o u č e n í :

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 1. listopadu 2017

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: