



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. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci **žalobce: H. spol. s r.o., IČ: X, zast. UNTAX, s.r.o., daňový poradce**, se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ: 72080043**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.01.2017, č.j. 3985/17/5100-41458-710158,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl odvolání podaná proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), č.j. 1528703/16/2804-00540-609283, č. j. 1528731/16/2804-00540-609283 a č. j. 1528779/16/2804-00540-609283, všechna ze dne 12.10.2016 a tyto odvoláním žalobce napadené zajišťovací příkazy vydané podle § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále

jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) podle § 116 odst. 1 písm. c) potvrdil. Důvodem vydání uvedených zajišťovacích příkazů podle ust. § 167 daňového řádu ve spojení s ust. § 103 zákona o DPH, jimiž bylo žalobci uloženo, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále rovněž „DPH“) za zdaňovací období květen, červen a červenec 2013, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 1 145 960 Kč, byla existence odůvodněné obavy správce daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, která spočívá v možném zapojení žalobce do daňových podvodů a v rizikových důsledcích s tím souvisejících a dále v majetkové nedostatečnosti žalobce, neboť žalobce dle správce daně a dle žalovaného v kontrolovaných zdaňovacích obdobích realizoval obchodní případy v účelově vytvořených řetězcích osob povinných k dani, které si postupně přeproductovaly řepkový olej, přičemž hlavním záměrem těchto obchodních případů byl podvod na DPH, tj. uplatnění nároku na odpočet daně z plnění na vstupu, která však nebyla do státního rozpočtu v předchozí části řetězce odvedena.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle ust. § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

Žaloba a vyjádření žalovaného:

Žalobce předně tvrdí, že žalovaný nerozhodl o podaném odvolání do 30 dnů, ačkoliv podle ust. § 168 odst. 1 daňového řádu tak byl povinen učinit, proto se zajišťovací příkazy staly podle § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinnými. Žalobce přitom tvrdí, že argumentace, se kterou se měl žalovaný vypořádat a která byla projednatelná, byla učiněna 23.12.2016, přičemž doplnění odvolání ze dne 10. a 12. 1. 2017 byla pouze technického a nepodstatného charakteru. Žalobce sporuje žalovaným zastávaný výklad právního základu aplikace zajišťovacího příkazu, jakož i způsob a rozsah vypořádání se s některými námitkami uplatněnými v odvolání, jak bude rozvedeno níže. Žalobce tvrdí, že správce daně a žalovaný provedli nedbale hypotetizaci důvodů vedoucích k zákonnému vydání zajišťovacích příkazů, a to jak ve vztahu k předpokladu stanovení daně, tak ve vztahu k předpokladu nedostatečnosti majetku žalobce na krytí potenciálně stanovené daně. Žalobce dále sporuje aplikaci ustanovení § 103 zákona o DPH, podle kterého je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho vydání, neboť správce daně nezřejmil, v čem by mělo spočívat nebezpečí prodlení. Žalobce přitom zdůraznil, že pokud byla důvodem existence likvidního majetku žalobce a obava z jeho převodu na jiné subjekty, pak toto naopak prokazuje, že žalobce disponuje majetkem, tedy že vymáhání daně v budoucnu by nebylo spojeno s obtížemi. Žalobce namítl nepřípustnost novoty v řízení, když žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že žalobce nepřijal opatření k vyloučení své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

Žalobce proto navrhl, aby soud žalované rozhodnutí včetně všech odvoláním napadených zajišťovacích příkazů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na skutkovém zhodnocení a na právním názoru, který zaujal v žalobou napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost. S ohledem na úspěch žalovaného v tomto soudním řízení není podstatné podrobně rekapitulovat vyjádření žalovaného, tudíž to soud nečiní.

Posouzení věci krajským soudem:

Nejprve se krajský soud vyjadřuje k míře rozsahu odůvodnění soudního přezkumu. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do širě odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13/ 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) 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 (Rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „...není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTURE (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). Úkolem krajského soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Po přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.r.s.) a po veřejném projednání věci dospěl krajský soud k následujícímu závěru s níže uvedeným odůvodněním. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí plně ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho potvrzujícím rozhodnutí a stejně tak s právními názory vyslovenými v jednotlivých zajišťovacích příkazech správce daně. Smyslem soudního přezkumu není 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, což v této věci výslovně činí (srov. např. rozsudek NSS 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).

Krajský soud dále shrnuje rozhodné relevantní právní úpravu a stěžejní argumenty jeho rozhodnutí reagující na žalobní body. 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 ve věci relevantní závěry.

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 hroící 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). Naproti tomu 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 podvodem na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 11.6.2014, č.j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

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 indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (srov. rozsudek NSS ze dne 16.4.2014, č.j. 1As 27/2014-31, uveřejněný ve Sbírce NSS pod č. 3049/2014, bod 20). Z judikatury NSS vyplývá i závěr, že je možné vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „*pokud jsou dány pouze slabé důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by například i jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolutracoval 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). Dále 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).

Krajský soud proto shrnuje, že z uvedené právní úpravy § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývají základní podmínky, které musí být splněny, aby mohl správce daně využít institutu zajišťovacího příkazu, a to **odůvodněná obava o nedobytnosti pohledávky dosud nesplatné daně anebo spojení výběru takové daně se značnými obtížemi. Je tedy zjevné, že se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.**

V dané věci byla dne 11.12.2015 zahájena správcem daně kontrola na DPH u žalobce za zdaňovací období leden 2013 až březen 2014 v rozsahu všech skutečností vztahujících se k obchodním transakcím s řepným cukrem a řepkovým olejem, přičemž žalobce obvykle vykonával ekonomickou činnost v oboru specializovaných stavebních činností a obchodních transakcí s řepným cukrem a s řepkovým olejem se účastnil pouze ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až březen 2014. Dne 12.10.2016 byly vydány a žalobci doručeny zajišťovací příkazy podle ust. § 167 daňového řádu ve spojení s ust. § 103 zákona o DPH k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období květen, červen a červenec 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1 145 960 Kč. Dne 10.11.2016 bylo správci daně doručeno odvolání, které bylo následně k výzvě správce daně doplněno podáním doručeným správci daně dne 23.12.2016, 10.1.2017 a 12.1.2017. Dle správce daně fungoval žalobce v účelově vytvořených řetězcích osob povinných k dani, které si postupně přeprořádaly řepkový olej, a to jako „buffer“, tj. plátce, jehož role je pomocná a zastírací nebo jako „broker“, tj. plátce, jemuž vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatých zdanitelných plnění v daném členském státě a z osvobozeného plnění jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Jednotlivé články řetězce přitom vykazovaly obdobné znaky - virtuální sídlo přímých dodavatelů žalobce, neexistence provozovny, personální propojení, absence prezentace podnikatelské činnosti, tedy jednalo se o subjekty bez materiálně-technického zajištění a zaměstnanců, přičemž některé články řetězce vykazovaly ekonomickou činnost pouze v daných zdaňovacích obdobích, některé byly nekontaktní, po zásahu správce daně přestaly podávat daňová přiznání k DPH, případně vykazují daňové nedoplatky. Tok finančních prostředků je popsán v jednotlivých zajišťovacích příkazech, většina řetězových plateb se odehrála v týž den (vždy až na jednu). Docházelo tedy k obchodním operacím v rychlém sledu a s nízkým ziskem. Na objednávce č. 3042013/1 ze dne 3.5.2013 je uvedena přeprava z Polska do ČR s místem dodání v Čáslavi, ačkoliv zde žalobce neměl v rozhodné době pronajaty skladovací prostory. K obchodním transakcím se vyjádřil jednatel žalobce dne 21.1.2016 při ústním jednání, když uvedl, že s obchody neměl zkušenost, pročez kontaktoval pana Š., jednatele S. s.r.o., která byla ve většině případů odběratelem žalobce (rámcová kupní smlouva ze dne 9.4.2013 s „platností“ od 1.4.2013 do 31.3.2014) a od níž měl žalobce pronajatou nádrž na skladování oleje (smlouva o skladování ze dne 25.7.2013). Již z uvedeného vyplývá pochybnost o ekonomické

racionalitě zapojení žalobce do řetězce, pokud jej s obchodováním obeznámil jeho odběratel a současně mu pronajal nádrž na skladování oleje, což rovněž dokladuje náhlou změnu v oboru podnikání žalobce. K tomu přistupuje další indicie, a to okolnost, že nebyla vedena řádná skladová evidence komodit řepný cukr a řepkový olej, jak sdělila správci daně RNDr. I. M., zmocněnec žalobce (záznam telefonátu ze dne 18.7.2016). Pokud se jedná o řetězec zapojených subjektů, vymezil jej správce daně jako vztah od společnosti M. I. s. z o.o., která dodávala plnění pro B. s. s.r.o., tato společnost dodávala B. s. s.r.o., ta společnosti E. a.s., ta dodávala plnění žalobci a žalobce následně společnosti S. s.r.o. Společnosti B. F. s.r.o. a B. S. s.r.o. byly personálně provázány osobou jediného jednatele V. P. Pokud jde o přímé dodavatele žalobce, těmi byly společnosti E. a.s. (správci daně byla předložena jedna objednávka) a B. S. a.s. (správci daně byly předloženy tři objednávky), ti mají právě sídla v bytovém domě, kde sídlí řada dalších společností, jedná se o virtuální sídla. Za zdaňovací období květen, červen 2013 byl žalobcem uplatněn nárok na odpočet DPH z přijatých plnění obchodní společnosti E. a.s. s předmětem plnění - řepkový olej a za zdaňovací období měsíce července 2013 rovněž nárok na odpočet DPH za plnění - řepkový olej, k němuž se vztahoval doklad od společnosti B. S. a.s. (č. fa 2013/XXXX), přičemž bylo zjištěno, že hlavní ekonomickou činností uvedeného daňového subjektu je bezpečnostní a pátrací činnost, nebyly naproti tomu zjištěny platby, které by vypovídaly o ekonomické činnosti této společnosti. O společnosti E. a.s. bylo dále zjištěno, že tato nepodává daňová přiznání k DPH od června 2015 a nevykazuje žádnou ekonomickou činnost. Průběh finančních toků v rámci řetězců daňových subjektů je podrobně popsán v jednotlivých zajišťovacích příkazech, na což krajský soud pro přehlednost věci odkazuje.

Pokud jde o majetkové poměry žalobce, pak žalobce není vlastníkem žádných nemovitých věcí, dále je vlastníkem 10 vozidel, jejichž cenu správce daně bez reálné znalosti jejich stavu odhadl dle registru vozidel na 1 335 000 Kč. Nebylo prokázáno, že žalobce vlastní jiné movité věci vyšší hodnoty. Z rozvahy za zdaňovací období roku 2015 bylo zjištěno, že činnost žalobce je převážně financována cizími zdroji. Dále správce daně vycházel z daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až srpen 2016, z vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti za rok 2015, z přílohy k účetní závěrce za rok 2015 a z výkazu zisku a ztráty za zdaňovací období roku 2014 a 2015, přičemž dospěl k závěru, že náklady žalobce za období leden až srpen 2016 ve výši 8 703 000 Kč převyšují jeho výnosy za stejné období ve výši 8 383 000 Kč a žalobce tak nevytváří zisk, ze kterého by mohl uhradit v budoucnu stanovenou daň. S ohledem na majetkové poměry žalobce, když majetek je tvořen převážně finančními prostředky na bankovních účtech dovedl správce daně nebezpečí z prodlení a aplikoval ustanovení § 103 zákona o DPH, podle kterého je zajišťovací příkaz vykonatelný jeho vydáním (viz bod 15 žalovaného rozhodnutí).

Dle krajského soudu je tak zcela zjevné, že se žalobce ve zdaňovacích obdobích, za něž byly vydány zajišťovací příkazy na DPH, účastnil transakcí v dodavatelsko - odběratelském řetězci, který vykazoval indicie nestandardního obchodního jednání.

K námitce, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě podle § 168 odst. 1 daňového řádu, uvádí krajský soud ve shodě s žalovaným následující argumentaci. Podle § 168 odst. 1 dnového řádu platí, že pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným. Podle § 34 daňového řádu platí, že pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného

úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Počítání času je upraveno v § 33 daňového řádu, když podle § 33 odst. 2 daňového řádu platí, že lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty a dále podle § 33 odst. 4 daňového řádu platí, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny. V daném případě určilo počátek běhu lhůty datum podání odvolání, které bylo doručeno správci daně dne 10.11.2016, tedy lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání začala běžet podle § 33 odst. 2 daňového řádu dne 11.11.2016. Dne 14.11.2016 vydal správce daně výzvy k odstranění vad odvolání, které byly žalobci doručeny dne 18.11.2016. V těchto výzvách byla stanovena lhůta 15 dnů k odstranění vad podaných odvolání. Dne 24.11.2016 byla správci daně doručena odvolatelova žádost o prodloužení stanovené lhůty o 21 dní, přičemž této žádosti bylo vyhověno rozhodnutími ze dne 30.11.2016. Doplnění odvolání bylo správci daně doručeno dne 23.12.2016. Od začátku běhu lhůty do vydání výzev k doplnění odvolání tak uběhly 3 dny, vydáním výzev se běh lhůty podle § 34 daňového řádu od 14.11.2016 do 02.01.2017 včetně stavěl. Do uplynutí lhůty zbývalo 27 dní a konec lhůty pro vydání rozhodnutí odvolání připadl podle § 33 odst. 4 daňového řádu na 30.01.2017 (pondělí). Žalované rozhodnutí bylo vydáno dne 26.01.2017, tedy i bez zřetele na podání žalobce doručená správci daně i žalovanému dne 10.01.2017 a 12.01.2017 bylo o odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům rozhodnuto ve lhůtě podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Námitka žalobce o neúčinnosti vydaných zajišťovacích příkazů proto není důvodná.

K námitkám směřujícím proti výkladu žalovaného ve vztahu k právnímu rámci pro vydání zajišťovacích příkazů, který je dán v ustanovení § 167 daňového řádu, je třeba uvést, že z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by tento popíral svoji zákonnou povinnost zabývat se zákonnými předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu. Tedy nelze souhlasit s žalobcem, že by snad žalovaný v žalovaném rozhodnutí (bod 7 až 9) zastával názor, že důvody stanovení daně v budoucnu nemají být vůbec předmětem přezkumu při vydání zajišťovacího příkazu. Naopak žalovaný se sám v žalovaném rozhodnutí hlásí k povinnosti provést hypotetizaci (bod 7) a tuto rovněž provedl (bod 10 až 13). Pokud jde o dle žalobce nedostatečné vypořádání odvolací námitky v tom smyslu, že obchodování s řepkovým olejem není možné považovat za neobvyklou ekonomickou činnost žalobce, pak lze mít důvodně za to, že žalovaný se s touto námitkou dostatečně vypořádal, když v žalovaném rozhodnutí (bod 16) uvedl, že obchody s řepkovým olejem nebyly obvyklé pro ekonomickou činnost žalobce, neboť žalobce se zabýval od roku 1991 stavební činností, prodej řepkového oleje zahájil v roce 2013. Žalobce tedy neprokázal, že by jeho podnikání v oblasti obchodování s řepkovým olejem nebylo možno posuzovat jako náhlou změnu v oboru podnikání s neznámou komoditou, což je právě jednou z obvyklých indicí vědomého zapojení daňového subjektu do podvodných transakcí za účelem krácení daně z přidané hodnoty. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani obecné tvrzení obsažené v replice žalobce, že jednatel žalobce K. K. aktivně vyhledával v době krize náhradní obchodní aktivity. Nadto žalovaný správně připomněl, že odkazované certifikáty žalobce získal (certifikát vydán dne 26.9.2013s platností od 26.9.2013 do 25.9.2014) a předmětné smlouvy uzavřel (rámcová kupní smlouva uzavřena až dne 9.4.2013 s platností od 1.4.2013 do 31.3.2014) v době, kdy již s řepkovým olejem prokazatelně obchodoval, neboť žalobce obchodoval s řepkovým olejem od ledna 2013. Tedy

časová posloupnost uvedených okolností, jak ostatně již popsáno shora, včetně vyjádření jednatele žalobce při ústním jednání se správcem daně dne 21.1.2016, rozhodně nesvědčí o přípravě žalobce na změnu v oblasti podnikání. Dle názoru krajského soudu žalobce neprokázal, že by změna v oboru podnikání byla vyústěním jeho přípravy či logickým vyústěním skutkových okolností, aby tak byly rozptýleny pochybnosti správce daně o pravém účelu změny v oboru podnikání směrem k obchodování s rizikovou komoditou, za níž lze jistě obchodování s řepkovým olejem v obecné rovině považovat, a to právě na základě zkušeností finanční správy, které jsou pro jejich medializaci známy i laické veřejnosti.

K námitce žalobce, že tento nebyl v kontaktu s dodavateli obchodních společností E. a.s., a B. S. a.s., z čehož dovozuje, že nemohl o případném podvodu na dani z přidané hodnoty vědět, je třeba ve shodě s žalovaným uvést, že tato okolnost sama o sobě nevylučuje jeho vědomost o existenci případného podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí přitom řádně uvedl skutečnosti, z nichž vědomost žalobce o možném zapojení do podvodného řetězce dovozuje (bod 13), tyto byly již popsány shora. Bylo přitom na žalobci jako daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, zda jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Přijetí žádného takového opatření žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal. Ani z okolnosti, že více jak 2/3 společností v ČR v roce 2010 nezveřejnilo řádně účetní závěrku, nelze dovozovat akceptovatelnou normu takového chování v podnikatelském prostředí, naopak je třeba takovou okolnost považovat za jeden ze signálů nestandardního obchodování konkrétního subjektu. Pokud jde o úvahu žalovaného o absenci webových stránek přímého dodavatele žalobce, pak lze spíše přisvědčit žalovanému v tom, že ve spojení s virtuálním sídlem společnosti, jak uvedeno shora, lze tuto okolnost rovněž považovat za indicii nestandardního obchodování. Podstatné je, že v dané věci žalobce nijak neprokázal, že by o obchodních partnerech zjišťoval údaje potvrzující řádný výkon jejich ekonomické činnosti. Pokud jde o to, zda žalovaný řádně objasnil fungování žalobce v řetězci dodavatelů, pak krajský soud odkazuje na žalované rozhodnutí (bod 10) a rovněž na odůvodnění jednotlivých vydaných zajišťovacích příkazů, jak již uvedl shora, v nichž jsou tyto okolnosti popsány (většina řetězových plateb se uskutečnila v jeden den.

K námitkám souvisejícím s absencí vedení evidence zásob je třeba uvést, že vedení takové evidence nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, naopak dle shora již uvedeného telefonického sdělení zmocněnce žalobce lze mít důvodně za to, že řádná evidence nebyla vedena. Žalobcem navrhovaný důkaz „Operativní evidencí oleje“, když se jedná o jakousi zpracovanou tabulku z údajů na daňových dokladech, krajský soud jako důkaz neprovedl, a to právě z toho důvodu, že, jak žalobce sám uvádí, se jedná o údaje opsané z účetních dokladů, tedy takový důkaz by ze své podstaty nemohl vnést do věci nic nového. „Evidence řepkového oleje – rok 2013“, která byla žalobcem předložena v průběhu daňového řízení žalovanému v příloze doplnění odvolání, nesplňuje požadavky na skladovou evidenci (bod 19 žalovaného rozhodnutí) podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť z uvedené listiny není zřejmé ocenění ani průběžný stav zásob. K námitce ve vztahu k objednávce č. 30420XX/1 se žalovaný vyjádřil v žalovaném rozhodnutí (bod 20, 21) a jestliže se nejedná o řádně vyplněnou objednávku, pak nelze vytýkat žalovanému, že tyto okolnosti spojil s dalšími indiciemi uvedenými shora a vyhodnotil je k tíži žalobce.

Žalobce dále vytýkal žalovanému nedostatečné a chybné vyhodnocení budoucí hospodářské situace. Žalovaný sice připustil, že žalobce disponuje likvidním majetkem, avšak doplnil (bod 23, 24 žalovaného rozhodnutí), že správci daně nebyla ke dni vydání zajišťovacích příkazů známa jeho aktuální výše a zejména, že žalobce negeneruje zisk a jeho činnost je závislá na cizích zdrojích a že se tudíž jednoznačně nabízí krytí potřeb žalobce právě ze zdrojů pocházejících z likvidního majetku, jak již uvedeno shora. Nadto žalovaný dále uvedl, že obavu správce daně umocňuje i fakt, že předmětem prověřování správce daně v rámci prováděné daňové kontroly jsou i další obchodní transakce, jež jsou obdobného charakteru jako transakce popsané v odůvodnění zajišťovacích příkazů, přičemž výše nadměrných odpočtů uplatněná v rámci těchto transakcí je téměř 3 500 000 Kč. Pokud šlo o posouzení aktuální hospodářské situace, tou se žalovaný v žalovaném rozhodnutí řádně zabýval (bod 24 až 33), když zejména odmítá tvrzení žalobce o jeho finančním zdraví, neboť činnosti žalobce jsou financovány z úvěrových zdrojů, které jsou kryty majetkem jiného subjektu (zástavní právo na nemovitosti a blankosměnka). Žalovaný pak zejména zdůraznil, že ani hospodaření žalobce se ziskem dle výkazu zisku a ztrát k 30.11.2016 nevykazuje takový zisk, který by zaručoval uhrazení v budoucnu pravděpodobně vyměřené daně. Pokud jde o námitku případných splátek v budoucnu vyměřené daně, pak krajský soud souhlasí s žalovaným v tom ohledu, že zohlednění případné aplikace institutu povolení splátek v případě doměření daně z přidané hodnoty by bylo v důsledku předpokladu pravděpodobné účasti na podvodném jednání 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.

Krajský soud souhlasí s žalovaným (bod 31 žalovaného rozhodnutí), že podstatnou je identifikace základních rizik a hospodářský kontext daňového subjektu, jak vyplývá rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2016, č.j. 2 Afs 213/2016-28 (bod 55): „*Nejvyšší správní soud však uvážil charakter řízení o zajišťovacím příkazu a dospěl k závěru, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. výše citovanou judikaturu). Předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu ostatně podle § 167 odst. 1 daňového řádu je toliko otázka odůvodněných obav správce daně. Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, často založeným na hypotetické úvaze správce daně, při jehož vydání správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). V rámci soudního přezkumu zajišťovacího příkazu je tak úkolem správních soudů přezkoumat, zda finanční úřad své obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zdůvodnil a zda mají racionální základ. Konečným cílem správních soudů v této rovině je zajistit, aby správce daně svévolně a bezdůvodně nezadržoval finanční prostředky daňových subjektů a nedocházelo tak k neoprávněným zásahům do jejich práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). Úkolem správních soudů oproti tomu není působit jako revizní orgán pověřený detailním přepočítáváním ukazatelů ekonomické a finanční situace daňových subjektů.*“ A dále v témže rozsudku: „*V daném případě totiž byla podstatná identifikace základních rizik, jakož i hospodářský kontextu stěžovatelky. Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozícím) účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicí nižší intenzity (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).*“

K aplikaci ustanovení § 103 zákona o DPH zastal žalovaný ten názor, že správce daně není povinen určovat speciálně skutečnosti, z nichž plyne závěr o hrozícím nebezpečí, jelikož tyto prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu s tím, že se jedná o intenzivnější obavu stran budoucí dobytnosti daně, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 209/2014-86 ze dne 17.12.2014: „*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.*“ S ohledem na uvedený judikaturní závěr se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že pro pravděpodobnou účast žalobce na podvodném jednání v řetězci subjektů ve vztahu k dani z přidané hodnoty, je dána vyšší intenzita obavy o dobytnost pravděpodobně v budoucnu vyměřené daně z přidané hodnoty.

Pokud žalobce uplatnil námitku novot v odvolacím řízení, totiž že žalobce nepřijal opatření k vyloučení své vlastní účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, pak je třeba uvést, tuto skutečnost uvedl již správce daně v zajišťovacích příkazech (viz str. 11 zajišťovacího příkazu za zdaňovací období květen 2013, str. 13 za zdaňovací období červen 2013, str. 15 za zdaňovací období červenec 2013).

Krajský soud s ohledem na shora uvedenou argumentaci, když opakuje, že není 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), uzavřel, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem /§ 116 odst. 1 písm. c), § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH/, proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly dle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly rozsah jeho obvyklé úřední činnosti, přičemž žalovaný se nadto svého práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

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 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 13. září 2017

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: