



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce T.R., zastoupeného Martinem Červinkou, advokátem**, se sídlem Čechova 396, 560 02 Česká Třebová, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2016, č. j. 45896/16/5100-41458-711257,

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 :

I.

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

Prvostupňový správce daně v rámci rozsáhlého prověřování obchodování s řepkovým olejem u odběratele daňového subjektu T.R., (dále též „žalobce“), obchodní společnosti Trávníček-Svitavy, s. r. o., DIČ: CZ26005778 (dále též „Trávníček-Svitavy“), dospěl k závěru, že dosavadní zjištění nasvědčují tomu, že řepkový olej, pravděpodobně původem z Polska, je formou třístranného obchodu přes slovenské obchodní společnosti dodáván českým obchodním společností typu

missing trader, které z těchto obchodů nepřiznají nebo nezaplatí daň z přidané hodnoty, následně je zboží fakturačně převedeno přes několik dalších českých obchodních společností typu buffer a posléze je předmětné zboží fakturováno obchodní společností Trávníček-Svitavy, pro kterou je řepkový olej dodáván do areálu v České Třebové. Poté je zboží opět přepravováno převážně do Polska. Dle správce daně jde o podvod na dani z přidané hodnoty.

Prvostupňový správce daně dále zjistil, že žalobce byl zaměstnancem obchodní společnosti PROTECO PRAHA, spol. s r. o., DIČ: CZ26145448 (dále též „PROTECO“), která byla od srpna 2015 do 16.3.2016 dodavatelem řepkového oleje obchodní společnosti Trávníček-Svitavy a žalobce tuto společnost zastupoval. Po ukončení role buffera nastoupil na místo obchodní společnosti PROTECO žalobce, přičemž převzal její dodavatele a jeho jediným odběratelem byla obchodní společnost Trávníček-Svitavy. Prvostupňový správce daně i v tomto případě detekoval stejný model obchodování, zaznamenal stejné nestandardní rysy těchto obchodů a zjistil, že v (podle správce daně) účelově vytvořeném řetězci obchodních společností nebyla odvedena daň z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že žalobce dojednával obchody pro obchodní společnost Trávníček-Svitavy od srpna 2015 za dodavatele obchodní společnost PROTECO a následně od 16.3.2016 převzal roli dodavatele sám jako fyzická osoba, dospěl prvostupňový správce daně k závěru, že ani žalobce nebyl do prověřovaného podvodného řetězce obchodních společností zapojen nevědomě, a proto je vysoce pravděpodobné, že mu bude za zdaňovací období 1.4.2016 až 30.4.2016 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 305 707 Kč.

Jelikož byl žalobce v úpadku, který byl řešen oddlužením zpeněžením majetkové podstaty, přičemž předmětem zpeněžení byly movité a nemovité věci a pohledávky za třetími osobami, prověřil prvostupňový správce daně majetkové poměry žalobce a zjistil, že žalobce sice je podle výpisu z katastru nemovitostí vlastníkem nemovitých věcí, tyto věci jsou však určeny ke zpeněžení v insolvenčním řízení, stejně tak přívěsné vozidlo žalobce. Prvostupňový správce daně dále zjistil, že žalobce má vedle u správce daně registrovaných bankovních účtů č. 2112814577/2700 a č. 2112814614/2700 též další bankovní účty č. 2500840160/2010 a č. 2700793338/2010, které správci daně nebyly nahlášeny, přičemž téměř všechny prostředky jsou po připsání na tyto účty převáděny na účty jiných osob. Z podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 až květen 2015 dále vyplynulo, že žalobce nevykázal žádná uskutečněná plnění. Za zdaňovací období červen 2015 až prosinec 2015 vykázal žalobce uskutečněná plnění ve výši 353 000 Kč a přijatá plnění ve výši 355 000 Kč. Za zdaňovací období leden 2016 a únor 2016 žalobce opět nevykázal žádná uskutečněná plnění. K výrazným nárůstům uskutečněných plnění došlo až od zdaňovacího období březen 2016, kdy se hodnoty tvrzených uskutečněných plnění začaly pohybovat v řádech milionů korun. Za zdaňovací období březen 2016 až květen 2016 byly žalobcem vykázány hodnoty uskutečněných plnění ve výši 35 459 000 Kč a přijatých plnění ve výši 35 295 000 Kč. Předpokládané příjmy z ekonomické činnosti žalobce dosahovaly v roce 2016 hodnoty 164 000 Kč, přičemž bylo nutno očekávat, že z těchto příjmů ve výši 164 000 Kč mohou být hrazeny provozní výdaje, které souvisí s ekonomickou činností žalobce. Nebylo tedy možno předpokládat, že by z výše uvedených příjmů mohla být plně uhrazena v budoucnu stanovená daň ve výši 2 305 707 Kč.

Prvostupňový správce daně v této souvislosti též zdůraznil, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015 žalobce vykazoval dílčí základ daně ze závislé činnosti

podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši 483 831 Kč a ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 22 560 Kč. V příloze č. 1, která je součástí tiskopisu přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 pak žalobce vykázal zvýšení zásob oproti roku 2014 o 359 401 Kč, zvýšení pohledávek včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček oproti roku 2014 o 100 807 Kč a zvýšení dluhů včetně přijatých úvěrů a zápůjček oproti roku 2014 o 42 816 Kč. V příloze dále nevykázal žádný majetek ani odpisy tohoto majetku. Z přiznání k dani z příjmů fyzických osob prvostupňový správce daně tedy dovodil, že žalobce nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem.

Na základě analýzy všech výše uvedených skutečností dospěl prvostupňový správce daně k závěru, že zjištěný majetek žalobce je ve vztahu k dosud nestanovené dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období (2 305 707 Kč) zanedbatelný. Žalobce je navíc v úpadku, který je řešen oddlužením zpeněžením majetkové podstaty, přičemž jeho jediným majetkem jsou peněžní prostředky na bankovních účtech. Prvostupňový správce daně proto přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu, jímž žalobci uložil, aby okamžikem vydání tohoto zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1.4.2016 do 30.4.2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 2 305 707 Kč.

Odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu žalovaný rozhodnutím ze dne 19.10.2016, č. j. 45896/16/5100-41458-711257, zamítl.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.10.2016, č. j. 45896/16/5100-41458-711257, podal žalobce stručnou žalobu, v níž nezpochybnil skutková zjištění prvostupňového správce daně a žalovaného (tedy nezpochybnil např. závěry správních orgánů o podvodném charakteru řetězce, jehož byl žalobce součástí, nezpochybnil výsledek majetkové analýzy provedené prvostupňovým správcem daně ani odhad výše daně, která dosud nebyla stanovena) a ani nespороval, že zde je odůvodněná obava, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, popř. v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, nýbrž namítal, že se vědomě žádného podvodu neúčastnil. Současně zdůraznil, že jeho obchodní partneři nebyli v rozhodné době evidováni jako nespolehliví plátcí, a proto mu nelze vytýkat, že podvodný charakter řetězce sám nerozpoznal. Ostatně žádný právní předpis žalobci neukládá, aby své obchodní partnery zevrubně prověřoval. Pokud to po něm správce daně přesto požaduje, činí tak v rozporu s čl. 2 odst. 4 Ústavy, dle kterého nikdo nesmí být nucen činit to, co zákon neukládá. Dále žalobce namítl, že zajišťovací příkaz byl vydán v rozporu s § 109 odst. 1 písm. b) zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“), dle kterého po zahájení insolvenčního řízení právo na uspokojení ze zajištění, které se týká majetku ve vlastnictví dlužníka nebo majetku náležejícího do majetkové podstaty, lze uplatnit a nově nabýt jen za podmínek stanovených tímto zákonem. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobce přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že námitky

obsažené v žalobě se shodují s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, přičemž tyto námitky byly řádně vypořádány. K námitce porušení § 109 odst. 1 písm. b) insolvenčního zákona žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz není formou zajištění ve smyslu § 2 písm. g) insolvenčního zákona, zajišťovací příkaz proto vydán být mohl. Dle žalovaného tedy žaloba není důvodná a měla by být zamítnuta.

III.

Posouzení věci soudem

Nejprve soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), které je třeba výslovně formulovat v žalobě (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.2.2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na www.nssoud.cz).

Z výše uvedeného je zřejmé, že obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Čím je totiž žalobní námitky obecnější, tím obecněji k nim může soud přistoupit a posuzovat je.

Nyní k samotnému přezkumu. Nejprve je třeba zdůraznit, že je nutno rozlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.8.2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13, shodně srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 6.4.2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, a ze dne 9.6.2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Jinými slovy při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 9.6.2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45).

Podle § 167 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2). Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve

prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (odst. 3). U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (odst. 4).

Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Sine dubio je třeba přihlídnout např. ke skutečnostem nasvědčujícím hrozící insolvenční daňového subjektu či k jeho jiným majetkovým potížím, jakož i k tomu, že se daňový subjekt zbavuje postižitelného majetku. Je však možno zohlednit i skutečnosti s jeho majetkovou situací nesouvisející (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12). Je proto nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45), povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně objasňovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

Nelze proto přisvědčit názoru, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně v na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena a v jaké konkrétní výši. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.8.2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13).

Naopak (jak již bylo uvedeno výše) pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci (popř. v řetězci, který znaky podvodného řetězce v době vydání zajišťovacích příkazů vykazuje), účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není to, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 34). Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude

vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, body 11 až 15).

Při stanovení výše zajištění správce daně též není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona daňového řádu. Ani Ústavní soud kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. nálezn ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9.11.2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 48). Nicméně účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Výše uvedené tak potvrzuje Nejvyšším správním soudem ustáleně judikovanou potřebu zkoumat při posuzování zajišťovacích příkazů individuální okolnosti konkrétního případu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 43). Současně však platí, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod 55)

Lze tedy shrnout, že z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (z poslední doby srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 59). Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.1.2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“

V bodě 58 odůvodnění rozsudku ze dne 7.1.2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, pak Nejvyšší správní soud své úvahy upřesnil a uvedl, že je možno vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „*pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se*

postizitelného 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.“

Zajišťovací příkaz vydaný v nyní projednávané věci judikturním požadavkům výše uvedeným vyhovuje.

Správní orgány v odůvodněních svých rozhodnutí popsaly mechanismus předpokládaného daňového podvodu a popsaly též roli žalobce v tvrzeném podvodném řetězci. Řádně též odůvodnily závěr, že se žalobce podvodného řetězce neúčastnil náhodně, a proto lze důvodně předpokládat, že žalobcem uplatněné nároky na odpočet DPH nebudou v určité výši uznány (přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena).¹ Správní orgány též důkladně odůvodnily obavu o dobytost dosud nestanovené daně. Ostatně žalobce v žalobě závěry správních orgánů týkající se podvodného charakteru řetězce, výsledky majetkové analýzy provedeném prvostupňovým správcem daně ani odhad výše daně, která dosud nebyla stanovena nezpochybnil, namítal pouze, že se vědomě žádného podvodu neúčastnil. Jak již však bylo uvedeno výše, správce daně v zajišťovacím řízení může vycházet ze skutečnosti, že daňový subjekt byl součástí podvodného řetězce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 40), není nutné se zabývat tím, zda lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení žalobce do tohoto řetězce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 34), a proto není třeba se zabývat hodnocením opatření přijatých (resp. nepřijatých) žalobcem za účelem eliminace účasti na podvodu na DPH. Nad rámec nutného odůvodnění je však možno uvést, že dle ustálené judikatury je na rozhodnutí každého podnikatele (nejde tedy o „ukládání“ povinností podnikatelům, a proto nedochází k porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy), do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.10.2015, č. j. 4 Afs 178/2015 – 47, bod 64), jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.1.2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 158, kde uvedl, že „je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika

¹ Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Současně však není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34, bod 59).

přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (...) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“ V daném případě žalobce, ač dobře znal poměry na trhu s řepkovým olejem (rizikovou komoditou z hlediska daňového), ignoroval řadu (v souhrnu) suspektních okolností – např. to, že jeho dodavatelé nemají žádnou pozitivní obchodní historii (obchod s řepkovým olejem), že se jedná o obchodní společnosti, v nichž dochází k časté výměně jednatelů, předmět podnikání mají vymezen pouze obecně a sídlí v tzv. „office house“, kde žádnou podnikatelskou činnost nevykonávají, své nabídky veřejně neprezentují, nezveřejňují ani účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, jednatelé těchto společností jsou cizinci s bydlištěm mimo území České republiky atd., a proto musí nést riziko negativních důsledků své indolence. I Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10.6.2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, bod 39, uvedl, že pokud podnikatel za shora popsanych okolností nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována.

Soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, že vydání zajišťovacího příkazu bránilo ustanovení § 109 odst. 1 písm. b) insolvenčního zákona (dle kterého po zahájení insolvenčního řízení právo na uspokojení ze zajištění, které se týká majetku ve vlastnictví dlužníka nebo majetku náležejícího do majetkové podstaty, lze uplatnit a nově nabýt jen za podmínek stanovených tímto zákonem, to platí i pro zřízení soudcovského zástavního práva na nemovitostech nebo exekutorského zástavního práva na nemovitostech, které bylo navrženo po zahájení insolvenčního řízení; právo na uspokojení ze zajištění přitom náleží v případě zajištěné podmíněné pohledávky i dojde-li ke splnění odkládací podmínky pro vznik takové pohledávky po zahájení insolvenčního řízení; to platí obdobně v případě zajištěné budoucí pohledávky, dojde-li ke vzniku takové zajištěné budoucí pohledávky po zahájení insolvenčního řízení). Jednak zajišťovací příkaz není formou zajištění ve smyslu § 2 písm. g) insolvenčního zákona (výčet je přitom taxativní), jednak žalobce přehlíží § 243 odst. 1 insolvenčního zákona, dle kterého lze i po zahájení insolvenčního řízení daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat kromě provedení daňové exekuce (srov. ale § 408 odst. 2 insolvenčního zákona). Vyjma tohoto omezení lze zahájit všechna ostatní dílčí řízení (včetně řízení o zajištění daně /srov. § 134 daňového řádu/). Daňové řízení se nepřerušuje ani rozhodnutím o úpadku (§ 140d odst. 2 písm. a/ insolvenčního zákona).

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího

správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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 20. září 2017

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
L. M.