



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci **žalobkyně A Z O P, s. r. o., IČO: 62065696**, se sídlem Stavbařů 156, 530 09 Pardubice, **zastoupené UNTAX, s. r. o.**, oprávněnou poskytovat daňové poradenství, se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, IČO: 72080043**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2016, č. j. 9035/16/5100-41453-703692,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Napadené rozhodnutí, žaloba a vyjádření žalovaného

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích (dále též „finanční úřad“ či „prvostupňový správce daně“), vydal dne 16. 12. 2015 celkem 8 zajišťovacích příkazů dle § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z

přidané hodnoty za období leden až září 2015, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty v celkové výši 5.085.311Kč na depozitní účet správce daně. Tyto zajišťovací příkazy se staly vykonatelnými okamžikem jejich vydání (§ 103 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále též „ZDPH“). Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům následně žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 3. 2016, č. j. 9035/16/5100-41453-703692 (dále též „žalované rozhodnutí“), zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného, které tvoří společně s rozhodnutím prvostupňového správce daně jeden celek, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zejména dle žalobkyně neexistovaly důvody pro stanovení daně v budoucnu (a tyto důvody nebyly uvedeny ani v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Dle žalobkyně se žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí omezil pouze na obecné proklamace, že žalobkyně je zapojena v údajně podvodném řetězci, aniž by vysvětlil a odůvodnil, v čem nezákonnost řetězce spočívá, kde, jak a kým byl spáchán podvod na dani z přidané hodnoty, jak se na podvodu měla podílet žalobkyně takovou měrou (věděla nebo měla vědět), která nutně povede k neuznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (budoucí stanovení daně). V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4Afs 22/2015. Podle žalobkyně též v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí absentuje úvaha o tom, *„že žalobkyně disponuje konkrétním majetkem, avšak v době splatnosti dosud nestanovené daně takovým majetkem disponovat nebude“*. Správní orgány dle žalobkyně taktéž řádně neodůvodnily použití § 103 ZDPH. Žalobkyně je přesvědčena, že důvodem ospravedlňujícím aplikaci § 103 ZDPH nemůže být vysoká likvidnost aktiv žalobkyně ani skutečnost, že žalobkyně za dodané zboží platila až po jeho prodeji. Aplikaci § 103 ZDPH nemohlo odůvodnit ani *„postavení žalobkyně v řetězci obchodních společností podílejících se na podvodu na DPH“*, neboť podvod na DPH se žalovanému dosud nepodařil vůbec prokázat. Ze všech výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud žalované rozhodnutí a rozhodnutí prvostupňového správce daně zrušil.

[3] 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, a proto na své rozhodnutí, které hodnotí jako věcně správné a zákonné, odkázal a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II.

Posouzení věci soudem

[4] Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce 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 námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). 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. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevyporádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 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. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45).

[5] Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu 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, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 As 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.

zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6.6.2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

[6] 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 ne vychází 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 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).

[7] 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).

[8] 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 mnohobodovým testem jeho použitelnosti. Sine dubio je třeba přihlídnout např. ke skutečnostem nasvědčujícím hrozící insolvenci 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, č. j. 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, 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).

[9] Nelze proto přisvědčit názoru žalobkyně, 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).

[10] 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 vyměrovacím řízení) může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí 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).

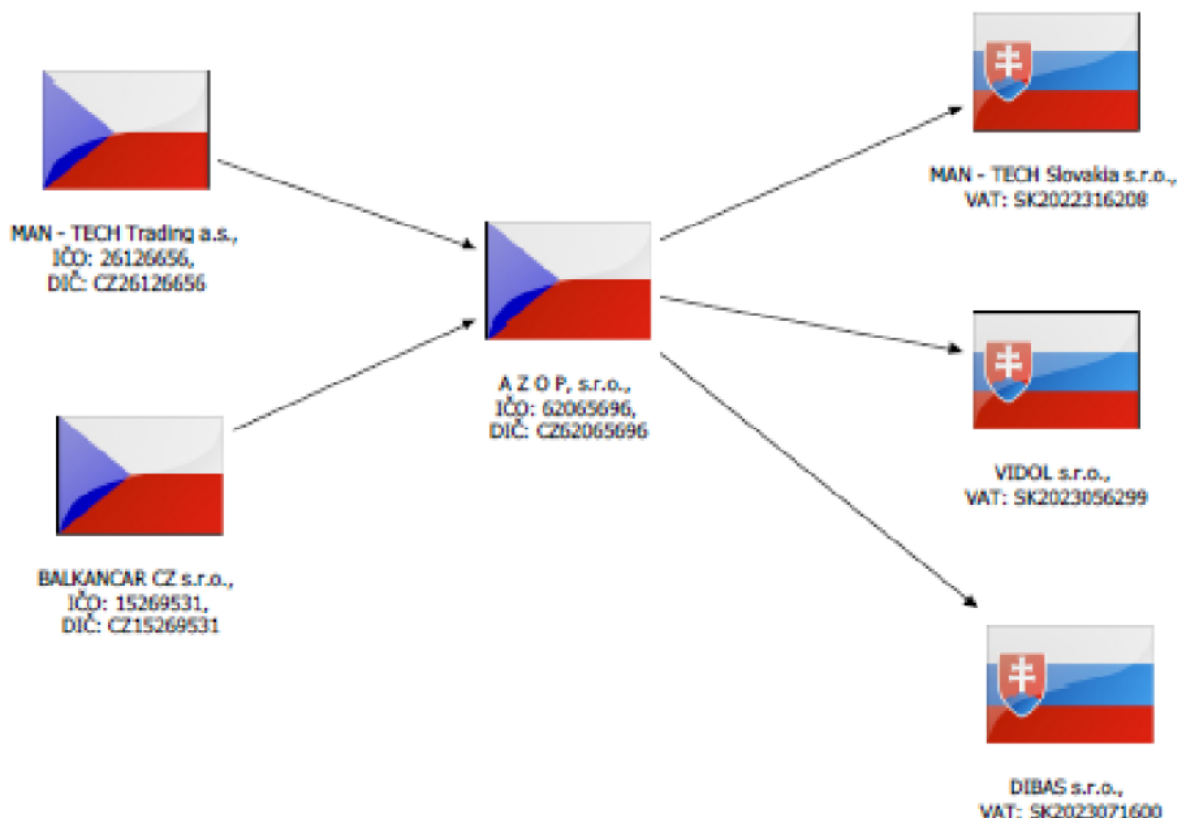
[11] Lze tedy uzavřít, že z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně. 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.“*

[12] 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 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.“*

[13] Zajišťovací příkazy vydané v nyní projednávané věci judikturním požadavkům výše uvedeným vyhovují. Prvostupňový správce daně (a následně i žalovaný) podrobně popsal ekonomickou činnost žalobkyně, jakož i její zapojení do řetězce obchodních korporací, který vykazuje znaky řetězce osob povinných k dani z přidané hodnoty bez

jakéhokoli ekonomického opodstatnění (alespoň žalobkyně dosud nedokázala ekonomický smysl přeprodávání opotřebené manipulační techniky v níže popsaném řetězci vzájemně personálně či vlastnický propojených subjektů objasnit), vytvořeného za účelem neodvedení DPH či získání neoprávněného daňového zvýhodnění na některém stupni tohoto řetězce, přičemž žalobkyně v důsledku svého postavení v řetězci mohla ve zdaňovacích obdobích leden 2015 až září 2015 vykazovat každé zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši cca 0,5 mil. Kč, který byl vždy správcem daně vyměřen a byl též správcem daně vyplacen na registrovaný účet žalobkyně. Na základě těchto skutečností (nasvědčujících tomu, že nároky na odpočet nebudou uznány a daň bude doměřena) pak prvostupňový správce daně (a následně i žalovaný) učinil správný závěr, že zde je vysoká míra pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v určité (a nutno dodat nikoliv zjevně nepřiměřené) výši. Zevrubně též odůvodnil své obavy o vymahatelnost (dobytnost) v budoucnu stanovené daně (své úvahy podložil majetkovou analýzou) a řádně odůvodnil též aplikaci § 103 ZDPH.

[14] Lze pouze stručně připomenout (v podrobnostech soud odkazuje na vyčerpávající odůvodnění zajišťovacích příkazů a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), že žalobkyně, která má sídlo v bytě na sídlišti, nemá žádné provozovny, zaměstnance, nemovitosti ani dlouhodobý hmotný majetek a zásoby (čímž se její případ výrazně odlišuje od případu projednávaného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 4 Afs 22/2015 /ve zmiňované věci šlo o finančně stabilizovaný subjekt s řadou zaměstnanců, vlastníci jak nemovité věci, tak movité věci značné hodnoty/), od září roku 2012 pořizuje zboží (převážně opotřebované vysokozdvížné vozíky původem z Bulharska a Tchaj-wanu) od tuzemských plátců DPH (MAN – TECH Trading, a. s., a BALKANCAR CZ, s. r. o. – v případě obou společností již bylo zahájeno insolvenční řízení na návrh věřitele) a obratem je dodává na Slovensko (MAN – TECH Slovakia, s. r. o., VIDOL, s. r. o., a DIBAS, s. r. o.), tedy do země EU. Jedná se proto o plnění osvobozené od DPH s nárokem na odpočet. Transakce lze graficky znázornit takto:



[15] Za nakoupené zboží žalobkyně platila českým dodavatelům až po obdržení plateb od slovenských odběratelů (platby byly po obdržení v rozmezí 1 až 3 dnů převáděny na účty dodavatelů), což lze skutečně označit (při absenci zajištění zaplacení kupní ceny ze strany dodavatelů a vzhledem k povaze obchodovaného zboží /manipulační technika/) za značně nestandardní, navíc ekonomický význam celé transakce je nejasný. Dopravu zboží – vysokozdvizných vozíků – měla zajišťovat obchodní společnost CARGO Vrbičany, a. s., která je uvedena i na mezinárodních nákladních listech. Dle registru silničních vozidel však uvedená obchodní společnost žádné dopravní prostředky nevlastní a nemá ani žádné zaměstnance, vozidlo uváděné na mezinárodních nákladních listech, které mělo zboží na Slovensko přepravovat, je ve vlastnictví obchodní společnosti MAN – TECH Trading, a. s. Tento dodavatel zboží ale označil jako dopravce obchodní společnost CARGO Vrbičany, a. s. (která přepravu popřela – viz např. protokol o výsledku J.M., předsedy představenstva CARGO Vrbičany, a. s., ze dne 16. 6. 2015). Navíc ve 4 předložených mezinárodních nákladních listech bylo uvedeno místo nakládky Stavbařů, Pardubice, ačkoliv žalobkyně žádné skladovací prostory v daném místě nemá, sídlí v bytě v panelovém domě (Stavbařů 156, 530 09 Pardubice).

[16] Odběratelé žalobkyně, dodavatelé žalobkyně a výše zmíněný dopravce jsou navíc personálně propojeni. Správce daně zjistil, že dispoziční právo k účtům odběratelů, tj. obchodní společností MAN – TECH Slovakia, s. r. o. (od 15. 1. 2016 došlo ke změně názvu na AZ- Lift, s. r. o. – dále v textu je používán původní název „MAN – TECH Slovakia, s.r.o.“), VIDOL, s. r. o., a DIBAS, s. r. o., měl do roku 2012 mimo jiné i pan J.M., nar. „X“, „X“, který je předsedou představenstva obchodní společnosti MAN – TECH Trading, a. s., a obchodní společnosti CARGO Vrbičany, a. s. Dále je pan M. jednatelem obchodní

společnosti BALKANCAR CZ, s. r. o., a jedním z jednatelů MAN – TECH Slovakia, s. r. o. Z uvedeného vyplývá, že pan J.M. byl a s největší pravděpodobností stále je svým způsobem účasten ve všech obchodních společnostech, které jsou zapojeny v deklarované ekonomické činnosti žalobkyně (jako člen kolektivního statutárního orgánu, statutární orgán nebo osoba, která měla dispoziční právo k bankovním účtům). Další propojení výše uvedených společností lze dovodit přes paní R.D., která je účetní dodavatele žalobkyně MAN - TECH Trading, . s., osobou zplnomocněnou k jednání za dalšího dodavatele žalobkyně BALKANCAR CZ, s. r. o. a osobu s dispozičním právem k účtům slovenských odběratelů DIBAS, s. r. o., a VIDOL, s. r. o. Dále bylo vyhledávací činností správce daně zjištěno, že jednatele slovenských obchodních společností MAN –TECH Slovakia, s. r. o., VIDOL, s. r. o., a DIBAS, s. r. o., jsou občany České republiky s bydlištěm ve stejné obci jako J.M. (Litoměřice). Personální propojení existovalo i mezi slovenskými odběrateli žalobkyně a jejími dodavateli, a to jednak prostřednictvím osoby J.M. (vystupujícího současně v postavení jednatele a předsedy představenstva dodavatelů žalobkyně, předsedy představenstva deklarovaného dopravce a jednatele slovenského odběratele MAN-TECH Slovakia, s. r. o.), jednak prostřednictvím dodavatele žalobkyně MAN TECH Trading, a. s., který je současně jediným společníkem slovenského odběratele žalobkyně MAN-TECH Slovakia, s. r. o.

[17] Výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu (zejména personální propojení subjektů zmíněných supra, nestandardní platební podmínky, zpochybněná faktická přeprava zboží /dopravce nevlastní automobily, přepravu zboží popřel, nakládka vysokozdvížných vozíků uskutečňovaná údajně uprostřed sídliště apod./, pochybnosti o původu zboží /viz stranu 7 a 8 žalobou napadeného rozhodnutí/, nejasný ekonomický smysl transakcí) vyvolaly u prvostupňového správce daně zcela důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatňovaných nároků na odpočet daně¹ (tyto nadměrné odpočty byly žalobkyni již vyměřeny

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).

a vyplaceny). Je třeba přisvědčit správním orgánům, že vše nasvědčovalo a nasvědčuje tomu, že řetězec shora popsáný byl bez ekonomického opodstatnění a jeho hlavním cílem bylo neodvedení DPH, resp. získání neoprávněného daňového zvýhodnění (prokázání daňového podvodu bude věcí řízení nalézacího). Není proto pochyb o tom, že zde v době vydání zajišťovacích příkazů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) byla přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena (tzn., že byla dána vysoká míra pravděpodobnosti - silné důvody - budoucího stanovení daně), když od zdaňovacího období leden 2015 až září 2015 žalobkyně vykazovala každé zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši cca 0,5 mil. Kč, který byl vždy správcem daně vyměřen a byl správcem daně vyplacen na registrovaný účet žalobkyně. Celkem bylo žalobkyni vyplaceno za zdaňovací období leden až září 2015 cca 5 mil. Kč (celková výše jistoty odpovídá výše uvedené částce, nejedná se tedy o excés, resp. o nadhodnocený odhad). To, zda žalobkyně věděla nebo nevěděla, že se účastní transakcí zatížených daňovým podvodem, je v zajišťovacím řízení, jak bylo objasněno již výše, irelevantní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, body 11 až 15).

[18] Pokud jde o obavu, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, pak i tato obava byla prvostupňový správcem daně a žalovaným řádně odůvodněna. Prvostupňový správce daně připomněl, že v účetní závěrce s údaji ke dni 31. 12. 2014 žalobkyně nevykázala žádný dlouhodobý hmotný majetek a zásoby. Vykázala krátkodobé pohledávky v netto hodnotě ve výši 5 100 tis. Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 1 800 tis. Kč. Co se týče pohledávek, nebyla prvostupňovému správci daně známa jejich „kvalita“ a likvidita, obecně je však vymahatelnost pohledávek (exekuce poddlužníka) velmi komplikovaná a jen zřídka přináší exekuční výnos, tj. výnos alespoň části nominální hodnoty pohledávky. Naproti tomu byly v rozvaze uvedeny krátkodobé závazky v hodnotě 5 722 tis. Kč, které existenci krátkodobých pohledávek v podstatě negovaly. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně vlastní automobil v hodnotě cca 770 407-773 878 Kč. Z údajů obsažených ve výpisech z účtu žalobkyně dále vyplynulo, že na bankovní účet žalobkyně jsou zasílány finanční platby z účtů odběratelů zboží (vysokozdvížných vozíků) žalobkyně. Tyto platby (evidentně realizované jako úplaty za plnění) jsou následně v rozmezí 1 až 3 dnů převáděny na bankovní účty dodavatelů zboží, a proto hrozí nebezpečí z prodlení v souvislosti se zajištěním úhrady dosud nestanovené daně. Byť byl z výpisu z účtu žalobkyně zřejmý stabilní zůstatek na bankovním účtu žalobkyně ve výši cca 1,5 mil Kč, tak s ohledem na vysokou likvidnost těchto finančních prostředků (a možnosti okamžitého převodu prostřednictvím internetového bankovníctví) nebylo možno s touto majetkovou hodnotou reálně počítat pro možné budoucí uspokojení doměřené daně. Z výše uvedeného plyne, že žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů sice disponovala majetkem (osobním vozidlem a zůstatkem na bankovním účtu - k 3. 12. 2015 činil zůstatek 1,5 mil. Kč), který postačoval k zabezpečení běžného provozu žalobkyně, ale byl naprosto nedostačující k uspokojení vysoké budoucí daňové povinnosti, kterou prvostupňový správce daně za zdaňovací období leden až září 2015 vyčíslil předběžně ve výši cca 5 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že žalobkyně má sídlo v bytovém domě na adrese bydliště zplnomocněné osoby I.V., nemá žádné zaměstnance, provozovnu, skladovací prostory, dlouhodobý hmotný majetek a dle předběžné analýzy prvostupňového správce daně (viz strany 9 zajišťovacích příkazů) bylo možno předpokládat rozdíl mezi výnosy a náklady (rok 2015) pouze ve výši několika sta tisíců Kč (to navíc za předpokladu, že by žalobkyně nadále byla součástí obchodního řetězce vykazujícího znaky řetězce vytvořeného za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění), bylo zcela namístě přistoupit k vydání zajišťovacích

příkazů, neboť za shora popsaných okolností by skutečně při obvyklém běhu řízení mohla žalobkyně činit kroky, které by podstatně ztížily nebo zcela zmařily budoucí výběr daně ve výši cca 5 mil. Kč. Prvostupňový správce daně přitom velmi podrobně (u každého zdaňovacího období) odůvodnil výši jistoty (její výše ostatně nebyla žalobkyní sporována). V podrobnostech na tomto místě odkazuje soud na strany 10 jednotlivých zajišťovacích příkazů.

[19] Navíc, jak již zmínil soud sub 12, i Nejvyšší správní soud v žalobkyní zmiňovaném rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, připustil (bod 58), že je možno vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně“, avšak jsou zde jiné okolnosti, např. skutečnost, že „dlouhodobý majetek daňové subjektu je neobvykle malý“ (v daném případě se rovnal nule).

[20] Splněny byly i podmínky pro aplikaci § 103 ZDPH, dle kterého hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Nebezpečí z prodlení spatřoval prvostupňový správce daně v daném případě v tom, že hodnotný majetek žalobkyně (která sídlí v bytovém domě, nemá žádné zaměstnance, provozovnu, skladovací prostory ani dlouhodobý hmotný majetek) spočíval ve vlastnictví peněžních prostředků na bankovním účtu a ve vlastnictví osobního automobilu (nemovitě věci či zásoby žalobkyně nevlastnila). S ohledem na skutečnost, že peněžní prostředky lze z účtu převádět v reálném čase (např. s pomocí internetového bankovníctví) a automobil lze obratem prodat (jde o vysoce likvidní majetek), hrozilo, že tento jediný hodnotný majetek bude převeden na účet nebo do vlastnictví třetí osoby a stane se pro správce daně nedosažitelným. Takovéto úvaze činěné za okolností shora popsaných (existence důvodného podezření, že žalobkyně byla součástí podvodného řetězce obchodních korporací, který se po zásahu daňové správy /jak se tomu stalo i v jiných případech/ zhroutl) nelze nic vytknout. Postup podle § 103 ZDPH byl v tomto případě opět namístě. Ostatně obavy prvostupňového správce daně se potvrdily, když žalobkyně v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí již výše zmíněným osobním automobilem nedisponovala.

[21] Lze tedy uzavřít, že zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů v daném případě dle názoru soudu splněny byly, správní orgány nepostupovaly svévolně a jejich rozhodnutí jsou přezkoumatelná, resp. byla způsobem odpovídajícím povaze a okolnostem věci odůvodněna.

III.

Závěr a náklady řízení

[22] Jelikož základní žalobní námitky nebyly důvodné, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

[23] Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, 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.

V Pardubicích dne 12. října 2016

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie M.