



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 ABK – Hutní servis, s. r. o., v konkursu**, IČO: 288 51 757, se sídlem Vodárenská 22, 530 03 Pardubice - Nemošice, **zastoupené UNTAX, s. r. o.**, se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2014, č. j. 26392/14/5000-14503-711090,

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.

Žalované rozhodnutí

Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích (dále též „finanční úřad“ či „správce daně“), vydal dne 7. 8. 2014 celkem 5 zajišťovacích příkazů dle § 167 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“),

kterými žalobkyni (zapsané do obchodního rejstříku dne 26. 7. 2012 /v době vydání zajišťovacích příkazů tedy působila na trhu teprve dva roky/) uložil, aby do 3 pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (za v zajišťovacích příkazech uvedená zdaňovací období), která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty v celkové výši 7.318.574 Kč na depozitní účet správce daně. Tyto zajišťovací příkazy se staly vykonatelnými dne 8. 8. 2014 a v třídní lhůtě byla tato částka žalobkyní dobrovolně složena na účet správce daně.

Ze shromážděných podkladů a zjištěných skutečností (u žalobkyně byla v době vydání zajišťovacích příkazů prováděna daňová kontrola) totiž dle správce daně (mimo jiné) vyplynulo, že

- a) žalobkyně podniká v rámci obchodního řetězce, jehož plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty (V rámci řetězce podnikaly s žalobkyní personálně propojené společnosti, a to ABK – Steel, s. r. o., a ABK - Pardubice, s. r. o. Společnost ABK – Steel, s. r. o., pořizovala zboží převážně od společností MEDAS PLUS, s. r. o., S METAL, s.r.o., a TVARPROFIL, s. r. o., takto pořízená plnění, která byla dle správce daně zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty /dále též „DPH“, byla následně přeprodána společnosti ABK - Pardubice, a. s., a poté částečně žalobkyni.),
- b) žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích neoprávněně inkasovala nadměrné odpočty, tyto odpočty nebudou uznány a naopak bude přistoupeno ke stanovení daňové povinnosti,
- c) ekonomická situace žalobkyně je špatná (zadluženost žalobkyně činí cca 91%, přičemž z hlediska ukazatele likvidity je patrné, že běžná likvidita je nízká na to, aby bylo možné považovat žalobkyni za schopnou krýt své krátkodobé závazky).

Správce daně proto měl obavy, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, popř. bude vybrání daně v době její vymahatelnosti spojeno se značnými obtížemi.

Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům následně žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 10. 2014, č. j. 26392/14/5000-14503-7110900 (dále též „žalované rozhodnutí“), zamítl.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného, které tvoří společně s rozhodnutím správce daně jeden celek, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zejména dle žalobkyně neexistovaly „*žádné důvody pro stanovení daně v budoucnu*“, neboť správce daně nepředložil „*žádný důkaz o spojení žalobkyně s údajným podvodným jednáním třetích osob*“ (natož pak o spojení vědomém). Nákupy od společností MEDAS PLUS, s. r. o., a S METAL, s. r. o., hodnotí žalobkyně jako standardní obchodní transakce. Dle žalobkyně je zřejmé, že se daňová správa snaží „*brutálním*“ postupem vůči žalobkyni, který je „*výrazem zlovůle*“, zakrýt vlastní pochybení spočívající v laxním postupu proti účastníkům údajného podvodného řetězce, o jehož existenci měla daňová správa vědět již od roku 2012.

Dle žalobkyně neobstojí ani žalovaným a správcem daně uváděné ekonomické důvody zajištění, když ekonomická situace žalobkyně (která je nyní v konkursu /pozn. soudu/) byla „výtečná“ (bod 64 žaloby), což žalobkyně dokládala v odvolacím řízení posudkem znalce Jaromíra Půlpána. Kladně dle žalobkyně hodnotil ekonomickou situaci žalobkyně i pracovník České spořitelny, a. s., pan K. Dle žalobkyně proto ve světle „dokonalého finančního zdraví žalobkyně a hodnoty aktiv“ (bod 69 žaloby) nemohou obavy správce daně a žalovaného o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně obstát. Žalobkyni není zřejmé, na základě čeho správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně v době splatnosti daně nebude disponovat potřebným majetkem k její úhradě.

Žalobkyně též žalovanému (správci daně) vytknula, že žalobkyni přičetl k tíži pozdní podání daňového přiznání a pozdní předložení příloh k daňovému přiznání, ačkoliv k prodlení na straně žalobkyně došlo z objektivních důvodů (nemoc hlavní účetní paní I.A. po dobu dvou měsíců) a její následná výpověď k 30. 4. 2014 (paní A. byla zaměstnankyní ABK – Pardubice, a. s. /nyní též v konkursu/, která byla „dodavatelem účetnictví pro žalobkyni“). O těchto problémech žalobkyně byl správce daně žalobkyní informován, přesto z nich vyvozoval pro žalobkyni nepříznivé důsledky. Žalobkyně připouští, že počáteční stavy výnosových účtů předložené správci daně dne 31. 5. 2014 neodpovídaly obrátové předvaze ze dne 19. 6. 2014 a že dvě žalobkyní předložené obrátové předvahy (obě za stejné období – 1. 1. 2014 až 31. 5. 2014) se v řadě položek lišily, nicméně příčiny tohoto stavu tkvěly právě v nemoci paní A., přičemž žalobkyně správce daně výslovně upozornila na skutečnost, že „*předávané sestavy budou mít z tohoto důvodu vady*“. „*Údiv*“ správce daně a žalovaného nad rozdílnými počátečními zůstatky účtů a rozdíly v předložených předvahách proto žalobkyně hodnotí jako „*falešný*“.

Správní orgány navíc dle žalobkyně nesprávně, resp. „*duplicitně zajistily*“ daň dvakrát, a to jak u ABK – Pardubice, a. s., tak u žalobkyně. Podle žalobkyně by se však mělo přihlížet ke skutečnosti, že společnost tvoří „*jednu skupinu*“ a ve skupině provést zajištění pouze jednou. Stejně tak chybně byla „*údajně zajištěna daň z přímých nákupů od výrobců*“, které podvodem zatíženy nebyly.

Konečně žalovaný (správce daně) měl dle žalobkyně pochybit, pokud neprovedl test proporcionality, tedy „*neposoudil, zda je jeho postup, resp. postup prvostupňového správního orgánu, rozumný a přiměřený*“.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby krajský soud žalované rozhodnutí a rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

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. Žalovaný trvá na tom, že zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny. Dále žalovaný podrobně popsal smysl institutu zajištění a zdůraznil specifika řízení předcházejícího vydání zajišťovacích příkazů, jakož i řízení

odvolacího. Poukázal též to, že žalobkyně žalovanému předkládala k posouzení námitky, které náleží až do řízení nalézacího, přičemž tak (nesprávně) činí i v řízení před soudem.

Žalovaný dále připomněl, že dne 16. 6. 2015 byly vydány platební výměry, kterými byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za období leden 2014, únor 2014, březen 2014, červen 2013 a listopad 2013. V souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu tak účinky žalobou napadených zajišťovacích příkazů zanikly.

Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský 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 (přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d/ 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. 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 krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7Afs 216/2006-63, dostupný /obdobně jako ostatní zmiňovaná rozhodnutí kasačního soudu/ na www.nssoud.cz).

Dále krajský 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. nález 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 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 nevypovídá (srov. např. odstavec 24. nálezu 28.5.2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude krajský soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí (popř. zprávou o daňové kontrole) odkazovat na toto odůvodnění (popř. zprávu o daňové kontrole; 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 Azs 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.).

Vhodné je též vypíchnout, že odmítnutí argumentace účastníka řízení nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

Nyní k samotnému přezkumu.

Nejprve je vhodné zdůraznit (vzhledem k žalobkyní uplatněným námitkám), že je třeba 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).

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. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu. Sine dubio je třeba přihlédnout ke skutečnostem nasvědčujícím hrozící insolvenční daňovému subjektu či k jeho jiným majetkovým potížím, je však možno zohlednit i skutečnosti s jeho majetkovou situací nesouvisějící (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, 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 (což v daném případě správce daně /žalovaný/ učinil /viz níže/). Současně je nutno souhlasit s žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně 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 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).**

Naopak (jak již bylo uvedeno výše) pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím 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 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).

Žalobkyně obchodovala s komoditou, která byla v rozhodném období, jak je a bylo obecně známo (srov. otevřené zdroje – např. <http://byznys.ihned.cz/c1-61221230-podvody-s-oceli-cesko-trati-az-miliardu-rocne-zaspalo-za-polskem-i-slovenskem>, http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/policie-odhalila-podvody-s-betonarskou-oceli-danovy-unik-presahuje-100-milionu--1283671 či deklaraci Sdružení obchodníků s hutními materiály proti karuselovým obchodům na <http://www.sohm.cz/cs/>) užívána k podvodům s DPH, prováděla nákupy od zprostředkovatelů neetablovaných na trhu s betonářskou ocelí (MEDAS PLUS s. r. o., se např. na internetu v minulosti dokonce prezentovala jako prodejce nehtové kosmetiky - <http://www.avizo.cz/medas-plus/>), popř. obchodujících s různými „citlivými“ komoditami (např. S-METAL, s. r. o, s řepkovým olejem), kteří zboží nakupovali přes další subjekty, přičemž „fakturační“ pohyb zboží se výrazně lišil od pohybu zboží reálného (pohyb zboží bylo možno jednoduše seznat z listu CMR), když zboží bylo přímo ze Slovenska dopravováno do skladového areálu provozovaného žalobkyní a ABK Pardubice, a.s., ačkoliv fakturačně „cestovalo“ přes řadu dalších subjektů. Navíc pokud místně příslušný správce daně učinil kroky k zajištění daně u některého z článku správcem daně popsaného řetězce subjektů, byl tento „zasazený“ článek v řetězci nahrazen jiným subjektem, často ovšem se stejnými vlastníky (např. WEGO-CZ, s. r. o., a RIMANES Trade, s. r. o.), subjekty v řetězci na pozici missing traderů nepodávaly daňová přiznání, nereagovaly na výzvy správců daně, popř. daňová přiznání podávaly opožděně či podávaly negativní přiznání (TENLOFT, s. r. o.). Všechny výše uvedené skutečnosti správce daně popsal v odůvodnění zajišťovacích příkazů a krajský soud na jeho závěry v podrobnostech odkazuje, když závěr správce daně o podvodném charakteru popsaného řetězce, kterého byla žalobkyně prokazatelně součástí, hodnotí jako přezkoumatelný, logický a dostatečně (s ohledem na dočasnou povahu rozhodnutí o zajištění, jakož i s ohledem na to, že vydání zajišťovacích příkazů nepředcházelo dokazování, přičemž zajišťovací příkazy byly /a obecně jsou/ vydávány v časové tísní) odůvodněný. Vědomost žalobkyně o podvodném charakteru řetězce není (pro vydání zajišťovacího příkazu a pro posouzení jeho souladu se zákonem) významná (byť nelze přehlédnout, že za žalobkyni jednali profesionálové dlouhodobě pracující v daném oboru, kterým nepochybně nemohly /neměly/ popsané podezřelé okolnosti transakcí uniknout). Pro úplnost lze dodat, že to, že závěry správce daně nebyly smyšlenkami, dokládá i před soudem čtená zpráva o daňové kontrole (založená na listech číslo 190 až 230 soudního spisu a na listech číslo 245 až 285 soudního spisu). V ní jsou opět všechny rozhodné skutečnosti zevrubně popsány a závěry správce daně podrobně zdůvodněny, a proto lze i na tuto zprávu v podrobnostech odkázat. Taktéž zcela bez významu není ani skutečnost, že jednatel (a společník) žalobkyně je dle usnesení o zahájení trestního stíhání založeného na listech číslo 112 až 148 soudního spisu trestně stíhán pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku, neboť podle § 160 odst. 1 trestního řádu lze trestní stíhání konkrétní osoby zahájit pouze tehdy, nasvědčují-li prověřováním podle § 158 trestního řádu zjištěné a odůvodněné

skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba.

Jako přezkoumatelné, logické a dostatečně odůvodněné hodnotí krajský soud i ostatní závěry správce daně. Jak již bylo zmíněno výše, správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů nejprve popsal historii žalobkyně a její vazby na ostatní subjekty skupiny ABK, následně vysvětlil mechanismus řetězových podvodů na DPH a uvedl, jak do podvodného řetězce byla zapojena žalobkyně a členové skupiny ABK a jaké kdo v podvodném řetězci plnil funkce (buffer, missing trader, broker apod.). Dále správce daně vyjmenoval (ve vztahu ke každému zdaňovacímu období) faktury vystavené ABK – Pardubice, a. s., na základě kterých žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Vzhledem ke skutečnostem zjištěným správcem daně v průběhu daňových kontrol prováděných u žalobkyně správce daně kvalifikovaně odhadl, že nadměrné odpočty vykázané žalobkyní nebudou v důsledku kontrolních zjištění uznány a naopak bude přistoupeno ke stanovení daňové povinnosti v celkové výši 7.318.574 Kč (za zdaňovací období 1. 6. 2013 až 30. 6. 2013 se jednalo o částku 612 776 Kč, za zdaňovací období 1. 11. 2013 až 30.11.2013 se jednalo o částku 1.599.214 Kč, za zdaňovací 1. 1. 2014 až 31. 1. 2014 se jednalo o částku 1.027.931 Kč, za zdaňovací období 1. 2. 2014 až 28. 2. 2014 se jednalo o částku 2.241.747 Kč a za zdaňovací období 1. 3. 2014 až 31. 3. 2014 se jednalo o částku 1.836.906 Kč/). Jelikož zajišťovací příkaz nebyl vydán na základě dokazování, jednalo se o pouhý odhad, námitky žalobkyně proti dílčím nedostatkům tohoto odhadu založené na konkrétních důkazech („*duplicitní zajištění*“, zajištění „*daně z přímých nákupů od výrobců*“) jsou v tomto řízení irelevantní (správce daně neměl podklady, jichž se žalobkyně později dovolávala, v době rozhodování k dispozici, k později zjištěným skutečnostem lze přihlídnout postupem předvídaným § 168 odst. 3 daňového řádu), **podstatné je, že odhad správce daně (žalovaného) byl založen na racionální a odůvodněné úvaze a nejednalo se o exces. Naopak, odhad správce daně byl mimořádně přesný**, jak se později ukázalo. V řízení před soudem bylo z platebních výměrů ze dne 16. 6. 2015 konkrétně zjištěno, že žalobkyni byla vyměřena daň z přidané hodnoty za období únor 2014 ve výši 2.117.875 Kč (přičemž bylo zajištěno 2.241.747 Kč), za období červen 2013 ve výši 463.744 Kč (přičemž bylo zajištěno 612.776 Kč), za období březen 2014 ve výši 1.816.131 Kč (přičemž bylo zajištěno 1.836.906 Kč), za období listopad 2013 ve výši 1.273.905 Kč (přičemž bylo zajištěno 1.027.931 Kč). Požadavek žalobkyně na „*jedno zajištění ve skupině*“ nemá oporu právu.

Obavy správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu pak byly založeny především na zjištění, že se žalobkyně účastnila obchodního řetězce, jehož plnění byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, a dále pramenily z toho, že žalobkyně nevlastnila žádný nemovitý majetek, ekonomickou činnost provozovala v pronajatém areálu v Černé za Bory, dlouhodobý majetek evidovala pouze ve výši 6.500.000 Kč, což se správci daně (žalovanému) jevílo vzhledem k vykazovaným stamiliónovým obrátům jako nedostatečné. Z předložené předvahy správce daně navíc zjistil, že žalobkyně vykazovala pohledávky z obchodních vztahů v hodnotě cca 55.922.000 Kč, závazky z obchodních vztahů v hodnotě cca 58.448.000 Kč, přičemž z předložených dokladů bylo zjištěno, že dochází k prodlužování doby splatnosti krátkodobých závazků. Dle správce daně se jednalo o skryté úvěrování od spřízněné ABK – Pardubice, a. s. (která své závazky vůči žalobkyni hradila včas), neboť tomuto subjektu hradila žalobkyně faktury po splatnosti. Uvedené závěry potvrdila i provedená finanční analýza, dle které ukazatel doby splatnosti krátkodobých závazků narostl mezi roky 2013 a 2014 o více než 200 dnů. Navíc bylo zjištěno, že

pohledávky žalobkyně byly zastaveny ve prospěch České spořitelny, a. s., a proto by nemohly být použity k úhradě budoucí daňové povinnosti. Taktéž ze zůstatků na bankovních účtech žalobkyně vyplynulo, že žalobkyně nebyla schopna hradit své závazky z vlastních zdrojů. Kritická byla u žalobkyně i míra zadluženosti (v roce 2013 91 %, za kritickou hodnotu je považována již hodnota 70 %), běžná likvidita byla natolik nízká, že nebylo možno žalobkyni považovat za daňový subjekt schopný krýt své krátkodobé závazky. Nejlikvidnější aktiva – peníze v pokladně a na bankovních účtech – vykazovala žalobkyně v poměru k výši pohledávek, závazků a zásob v téměř zanedbatelné výši. Dále zde byl dle správce daně výrazný rizikový aspekt – žalobkyně byla zapojena do podvodného řetězce, v důsledku čehož mohla dodávat pořízenou komoditu – betonářskou ocel – svým zákazníkům za cenu nižší než konkurence. O tuto výhodu žalobkyně v důsledku oprávněných zásahů daňové správy přišla, přišla též o další výhodu spočívající v neoprávněně uplatňovaných nadměrných odpočtech. Ztráta popsaných výhod dle správce daně nutně ohrozí postavení žalobkyně na trhu, a tudíž i zaplacení v budoucnu stanovené daně (tento předpoklad se ukázal být správným). V neposlední řadě správce daně přihlédl i k tomu, že žalobkyně podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období až dne 7. 7. 2014, tedy po lhůtě pro podání daňového přiznání, navíc bez povinných příloh – rozvahy, výkazu zisku a ztrát a příloh k účetní závěrce. Účetní výkazy byly správci daně předloženy až dne 21. 7. 2014. Vzhledem k tomu, že žalobkyně poskytovala správci daně podklady neúplné a současně až po uplynutí stanovených lhůt, správce daně dovodil, že není vyloučeno, že tak činí s úmyslem zakrýt skutečný stav majetku. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti přistoupil správce daně k vydání zajišťovacích příkazů.

Shora popsaným úvahám správce daně (aprobovaným žalovaným) nelze nic vytknout, ostatně se ukázalo, že obavy správce daně byly důvodné (viz detail insolvenčního řízení v insolvenčním rejstříku ve věci vedené u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích pod sp. zn. KSPA 59 INS 1146/2015). Jejich správnost nezpochybnil ani žalobkyní předložený posudek (součástí správního spisu). I kdyby bylo možno v odvolacím řízení provádět dokazování (což je vzhledem ke lhůtám pro vydání rozhodnutí o odvolání z povahy věci vyloučeno, k později zjištěným skutečnostem lze přihlídnout postupem předvídaným § 168 odst. 3 daňového řádu), nelze přehlédnout, že i znalec Půlpán konstatoval, že „*argument správce daně o vysoké míře zadluženosti je z obecného pohledu správný, ke sledovaným datům činil ukazatel zadluženosti 91%, resp. 96, 5 %*“ a že „*ukazatele likvidity...vykazují hodnoty těsně pod doporučenými*“. K datu 7. 8. 2014 pak dle znalce byly majetkové poměry žalobkyně „*dobré*“, nicméně „*pod průměrem společností v oboru výroby betonářských armatur*“. Znalec však ve prospěch žalobkyně přihlédl k tomu, že „*hlavní finanční riziko podniku spočívající v neplacení obchodních pohledávek je pokryto pojistnou smlouvou*“. Tato smlouva však nebyla součástí znaleckého posudku (ani jeho přílohou), její ustanovení nebyla v posudku citována a ani nebylo ve vztahu k jednotlivým pohledávkám znalcem zkoumáno, zda je to či ono konkrétní riziko příslušnou pojistnou smlouvou kryto a v jakém rozsahu. **Závěry znalce jsou tak v tomto směru zcela nepřezkoumatelné.¹** Z teze,

¹ Na tomto místě je vhodné připomenout, že Ústavní soud již v nálezu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12, uvedl, že znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě, jako každý jiný důkaz; ani on a priori nepožívá větší důkazní síly a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale i věcné správnosti. **Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování jeho závěrů.** Zmínit lze i některé doktrinální závěry (srov. např. stat' prof. Jana Musíla s názvem Hodnocení znaleckého posudku, dostupnou na <http://www.mvcr.cz/clanek/hodnoceni-znaleckeho-posudku.aspx>).

že „hlavní finanční riziko podniku spočívající v neplacení obchodních pohledávek je pokryto pojistnou smlouvou“ přitom znalec vycházel při formulaci všech svých závěrů. Obdobně závěry správce daně a žalovaného nevyvrací stručný e-mail od pana K. z České spořitelny, a. s., v němž pan K. ve čtyřech krátkých odstavcích žalobkyni sdělil, že žalobkyni „navýšil její rating, neboť původní rating byl stanoven pro nově založenou společnost v roce 2012 a pohyboval se ve spodní části ratingové stupnice“. Jeho závěry nadto nebyly ničím konkrétním podloženy, jsou tedy pouhým tvrzením.

Obdobně žalovanému (správci daně) nelze vytýkat, že zohlednil i skutečnost (tato skutečnost však nebyla pro vydání zajišťovacích příkazů rozhodující), že žalobkyně podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období až dne 7. 7. 2014, tedy po lhůtě pro podání daňového přiznání (navíc bez povinných příloh – rozvahy, výkazu zisku a ztrát a příloh k účetní závěrce), jakož i to, že žalobkyně správci daně předložila dvě obrátové předvahy, které se ve velké části položek lišily. Personální či organizační problémy totiž zásadně nejsou důvodem, který by ospravedlňoval neplnění zákonem uložených povinností, navíc v kontextu všech ostatních shora popsaných skutečností (žádnou skutečnost totiž nelze hodnotit izolovaně) správce daně zcela oprávněně dovodil, že není vyloučeno, že žalobkyně vůči správci daně jednala popsáním způsobem s úmyslem zakrýt skutečný stav majetku, popř. objasnění tohoto stavu ztížit.

Pokud jde o námitku, že žalovaný neprovedl test proporcionality, je třeba souhlasit s žalovaným, že test proporcionality provedl již zákonodárce tím, že v § 167 daňového řádu stanovil, za jakých podmínek je možno zasáhnout do práv žalobkyně v zájmu jiných chráněných hodnot (srov. – mutatis mutandis – např. odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, čj. 8 As 55/2012-62, bod 35). Sama žalobkyně pak nevyjádřila pochybnosti o ústavní konformitě uvedeného rozhodnutí zákonodárce ani o jeho souladu s právem Evropské unie, přičemž soud tyto pochybnosti (podobně jako žalovaný) taktéž nemá.

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

IV.

Závěr a náklady řízení

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

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. Krajský 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 16. září 2015

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Pichová