



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **SOUKROMÁ ENERGETICKÁ s.r.o.** IČO: 654 10 963
sídlem Novosvětská 155, 199 00 Praha 9
zastoupena advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, 115 30 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 23668/19/5100-41453-712277 ze 7. 6. 2019

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) vydal 10. 4. 2019 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „**daňový řád**“), ve spojení s § 103 zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zajišťovací příkazy č. j. 3432694/19/2009-80542-110717 a č. j. 3433381/19/2009-80542-110717, jimiž uložil žalobkyni, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2018, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 516 200 Kč na depozitní účet správce daně.

2. Správce daně naznal, že se žalobkyně zapojila do řetězce obchodních společností bez faktické ekonomické činnosti, jehož účelem je krácení DPH, v němž docházelo k fakturování fiktivních plnění, z nichž první článek řetězce neodvede DPH, a další články řetězce poté nárokují odpočet daně, jenž není kryt faktickým přijetím plnění. V listopadu 2018 vystupovali na počátku řetězce dodavatelé X a Y (správce daně je anonymizoval), kteří veškerá svá zdanitelná plnění fakturovali společnosti Best Trade s.r.o., IČO: 042 38 834, jež je následně coby žalobkynina jediná dodavatelka fakturovala v plném rozsahu právě jí. V prosinci 2018 vystupoval na počátku řetězce dodavatel X, jenž fakturoval veškerá svá plnění společností Best Trade a Adorex invest s.r.o., IČO: 035 30 485, v poměru 45 : 55. Pro ně se jednalo o jediná přijatá plnění, která následně coby žalobkyniny jediné dodavatelské fakturovaly v plném rozsahu právě jí.
3. Všechny tyto společnosti podle zjištění správce daně vykazovaly typické znaky rizikových subjektů: sídlily na hromadných adresách, často v nemovitostech, které nejsou určeny jako kancelářské budovy, neměly žádné webové stránky k prezentaci své činnosti, jednatele a společníci měli často hlášeno trvalé bydliště na ohlašovnách nebo proti nim byly vedeny četné exekuce. Společnosti neměly žádné zaměstnance ani prostředky k ekonomické činnosti. Jejich bankovní účty nevykazovaly žádné transakce týkající se předmětných plnění a byly téměř bez pohybu, často s nulovým či záporným zůstatkem. Subdodavatelé X a Y dále neodváděli daň, kterou si formou nároku na odpočet daně uplatňovaly další subjekty ve fakturačním řetězci, a vykazovaly milionové daňové nedoplatky. V důsledku toho jim byl přidělen status nespolehlivého plátce. Účelovost řetězce dle správce daně umocňovala skutečnost, že subdodavatel X dlouhodobě nepodával daňová přiznání k DPH, avšak v okamžiku, kdy mu byla registrace k DPH zrušena, podal daňové přiznání za dotčené zdaňovací období, v němž vykázal plnění přesahující hodnotu pro zákonnou registraci k DPH. Podezřelé okolnosti obestíraly také žalobkyni, která měla jediného zaměstnance – svého jednatele a její sídlo i nahlášená provozovna se nacházely na adrese jednateleova bydliště. Deklarované nákupy dosahovaly milionových částek měsíčně, ale nebyly hrazeny na účty dodavatelek. Bezhotovostní platby od odběratelů žalobkyně odkláněla na soukromý účet svého jednatele, z nějž byly vybírány v hotovosti. Správce daně upozornil rovněž na to, že zatímco žalobkyně deklarovala jako svou činnost službu, u jejích dodavatelek to byl maloobchod zbožím. S ohledem na uvedené skutečnosti měl správce daně za to, že žalobkyně v budoucnu neprokáže faktické přijetí zdanitelného plnění a nebude mít tedy nárok na odpočet daně.
4. Vzhledem k předpokladu budoucího stanovení daně správce daně zhodnotil žalobkyniny majetkové poměry. Seznal, že nevlastní žádnou nemovitost a žádné vozidlo (dvě byla v roce 217 převedena na jejího jednatele), pouze terénní čtyřkolku z roku 2006 s pořizovací cenou 89 900 Kč. Zůstatky na žalobkyniných účtech jsou vysoce variabilní (85 326 Kč k 23. 11. 2018, 256 072 Kč k 19. 2. 2019, 781 774 Kč k 8. 3. 2019) a vybírány v hotovosti, takže neposkytují jistotu budoucího uhrazení daně. Kromě toho dochází k vyvádění žalobkynina majetku, když jsou platby od dodavatelů poukazovány na soukromý účet žalobkynina jednatele, jenž je mimo dosah správce daně i žalobkyně: v období od 29. 10. 2018 do 4. 3.

2019 bylo na tento účet připsáno 13 056 589 Kč, z nichž 7 887 379 Kč bylo vybráno v hotovosti žalobkyniným jednatelem a 5 300 000 Kč převedeno na jeho další soukromý účet. Z rozvahy za roky 2017 a 2018 správce daně zjistil, že žalobkyně vlastní určité pohledávky, ty jsou však částečně kryty závazky a navíc staré přinejmenším 13 měsíců, proto nelze vyloučit, že již byly uhrazeny prostředky připsanými na účet žalobkynina jednatele. Struktura pohledávek a závazků ostatně není správci daně známa, stejně jako struktura, kvalita a umístění zásob (124 000 Kč), které pocházejí zřejmě již z roku 2016. Ani s těmito částkami tedy nelze počítat na úhradu dosud nestanovené daně. Správce daně uvedl, že lze předpokládat, že žalobkynino hospodaření v roce 2018 neskončí ztrátou, nicméně hospodářský výsledek nelze předpovědět pouze ze znalostí výše tržeb a předpokládané výkonové spotřeby, jelikož další faktory jsou u žalobkyně velmi proměnlivé. Na každý pád nelze o použití případného kladného hospodářského výsledku na úhradu dosud nestanovené daně uvažovat právě vzhledem k popsanému vyvážení majetku, jakož i s ohledem na to, že žalobkyně má od května 2018 status nespolehlivé plátkyně z důvodu kumulovaného nedoplatku DPH, který bylo třeba vymáhat exekučně postižením bankovních účtů, jež žalobkyně poté přestala používat. Tato zjištění podle správce daně odůvodňovala silnou obavu z budoucí nedobytnosti daně, proto byly podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů splněny.

5. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí se skutkovými zjištěními správce daně i jejich právním hodnocením plně ztotožnil, proto je jako věcně správné potvrdil a žalobkynina odvolání zamítl..

II. Žaloba

6. Žalobkyně předně namítla, že zajišťovací příkazy nemohly být vydány, aniž byl zahájen postup k odstranění povinností nebo daňová kontrola (nebo jiné řízení, jež může vést k doměření daně), jelikož v době jejich vydání byla žalobkynina daňová povinnost stanovena konkludentně na základě jejího daňového přiznání a rovněž splatná. K zahájení postupu k odstranění pochybností přitom mělo dojít do 30 dnů od podání řádného daňového přiznání.
7. Žalovaný také podle žalobkyně neprokázal, že by kdekoli v řetězci údajně fiktivních plnění vůbec chyběla DPH, a to ani u dodavatelek Best Trade a Adorex invest, ve vztahu k nimž dokonce konstatoval, že na tuto argumentaci vůbec nehodlá reagovat. Žalobkyně v řízení prokázala, že přijatá plnění byla dodavatelkami zahrnuta do jejich přiznání, žalobkyni uhrazena a následně použita pro její ekonomickou činnost. Žalobkyně nemohla znát ani nijak ovlivnit, zda bylo v předchozích člancích řetězce poskytnuto nějaké fiktivní plnění; správce daně ostatně ani neuvedl přesné názvy předmětných subdodavatelů, čímž je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné a důkazně nulové. Postup správce daně byl také zjevně v rozporu s ustanoveními upravujícími jeho povinnosti při dokazování, konkrétně s § 92 odst. 5 písm. b), c) a d) daňového řádu a se související judikaturou NSS. Správce daně je podle judikatury tohoto soudu při vydávání zajišťovacího příkazu povinen rozvést konkrétní důvody, proč pokládá vybrání daně za ohrožené, a řádně je specifikovat a odůvodnit. Zároveň platí, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.
8. Nakonec žalobkyně namítla, že žalovaný porušil princip proporcionality, pokud neuznal veškeré její vstupy, ale naopak ponechal výstupy. Jestliže správní orgány podezírají

žalobkyni z přijetí fiktivních plnění, musejí se současně zabývat tím, zda její dodavatelka DPH odvedla, což neučinily a vznikla tak disproporce při výběru DPH.

III. Vyjádření žalovaného a žalobkynina replika

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, setrval na jeho věcné správnosti a k jednotlivým žalobním bodům odkázal na příslušné pasáže zajišťovacího příkazu nebo svého rozhodnutí. Nad rámec toho žalovaný odmítl žalobkyninu účelovou snahu o navození dojmu, že se odmítl zabývat její odvolací námitkou ohledně (ne)existence chybějící daně v řetězci. Zdůraznil, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně není založena na tom, že se žalobkyně zapojila do podvodu na DPH, nýbrž na předpokladu, že v budoucnu neprokáže naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH; správce daně proto nebyl povinen najít chybějící daň. Kladná daňová povinnost žalobkyniných subdodavatelů X a Y přitom nemá na předpokládanou fiktivnost plnění žádný vliv. Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného zopakovala argumentaci obsaženou již v žalobě a doplnila, že jakýkoli kvalifikovaný předpoklad ohledně toho, co daňový subjekt v budoucnu (ne)prokáže, si může správce daně utvořit až v doměřovacím řízení, které ovšem nebylo před vydáním zajišťovacích příkazů vůbec zahájeno. Žalovaný zajistil daň s ohledem na zjištění, že v řetězci chybí daň, avšak žádným způsobem to neprokal a naopak přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, aniž by jí ovšem umožnil toto břemeno unést v doměřovacím řízení. Žalobkyně k tomu zopakovala, že pokud daň nechybí, nelze mít obavy o její budoucí dobytost.

IV. Posouzení věci městským soudem

IV. 1. Řízení u městského soudu

11. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
12. Městský soud rozhodl podle § 51 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť žalovaný s tímto postupem ve vyjádření z 16. 10. 2019 souhlasil a žalobkyně s ním po poučení soudem nevyjádřila nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré potřebné listiny jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 z 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).
13. Úvodem právního hodnocení městský soud předesílá, že míra obecnosti a kvality žalobních bodů předurčuje obecnost a kvalitu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť není úkolem soudu aktivně vyhledávat důvody pro vyhovění žalobě nebo za žalobkyni dotvářet její argumentaci; takový postup by naopak znamenal porušení zásady rovnosti účastníků soudního řízení (na př. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 35/2012 - 42 z 18. 7. 2013). Obdobně pokud žalobkyně některé nosné důvody napadeného rozhodnutí

nikterak nezpochybnuje, soud je nemůže až na některé výjimky přezkoumat z úřední povinnosti.

14. Zároveň žalobkyně v žalobě opakuje takřka shodné námitky jako v odvolání, ačkoli se žalovaný v napadeném rozhodnutí se všemi podrobně vypořádal, a nenabízí novou argumentaci, která by zpochybňovala konkrétní záběry žalovaného. Smyslem soudního přezkumu přitom není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto městský soud u některých námitek v podrobnostech odkáže na odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Azs 373/2019 - 44 z 12. 5. 2020, bod 15).

IV. 2. Podmínky vydání zajišťovacích příkazů

15. Podle § 167 daňového řádu je-li odůvodněna obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době své 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), přičemž podle § 103 zákona o DPH je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Vykonatelný zajišťovací příkaz je podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu jedním z možných exekučních titulů, na základě něhož lze vydat exekuční příkaz. Podle § 175 odst. 1 daňového řádu v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí.
16. Daň může být daňovému subjektu v nalézacím řízení stanovena podle § 147 daňového řádu rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako a) platební výměr, jde-li o vyměření daně, b) dodatečný platební výměr, jde-li o doměření daně, nebo c) hromadný předpisný seznam, stanoví-li tak jiný zákon. Skutečnost, že žalobkynina daňová povinnost za předmětná zdaňovací období byla nejprve stanovena konkludentně na základě jejích daňových přiznání, tedy nebránila vydání zajišťovacích příkazů na daň dosud nestanovenou, neboť za stanovení daně se považuje také její doměření dodatečným platebním výměrem. Daňový řád přitom vydání zajišťovacích příkazů nepodmiňuje zahájením postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly a je lze vydat ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 362/2019 - 32 z 8. 1. 2021, závěr bodu 28). Jinak by tomu samozřejmě bylo, pokud by již uplynula prekluzivní lhůta ke stanovení daně (§ 148 daňového řádu), neboť v takovém případě již nelze řízení o jejím stanovení zahájit, k tomu však v posuzované věci nedošlo, jelikož zajišťovací příkazy byly vydány necelé čtyři, resp. pět měsíců po skončení příslušných zdaňovacích období (obdobně rozsudek NSS č. j. 1 Afs 441/2019 - 29, bod 16). Tento žalobkynin požadavek by ostatně v některých případech mohl odporovat samotnému účelu zajišťovacích příkazů, jímž je prozatímně zajistit, aby nezmizela aktiva daňového subjektu před tím, než poslouží k uspokojení (důvodně očekávaného) daňového dluhu (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 239/2015 - 66 z 31. 10. 2016).
17. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z rozsáhlé související judikatury správních soudů vyplývá, že předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tedy přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 ze 7. 1. 2016 konstatoval, že odůvodněnou obavu „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.“ Obdobně v rozsudku č. j. 9 Afs 330/2017 - 60 z 19. 12. 2018 jmenovaný soud uvedl, že „[v]ýše uvedené nicméně neznamená, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich.“

18. K některým procesním aspektům vydávání zajišťovacích příkazů se vyjádřil NSS také v rozsudku č. j. 5 Afs 362/2019 - 32 z 8. 1. 2021, kde uvedl, že „s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45). Při vydávání zajišťovacího příkazu rovněž není na místě obšírně prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisejí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.“ Dokazování, v jehož rámci bude plně posouzena oprávněnost žalobkynina nároku na odpočet DPH, včetně tvrzené fiktivnosti předmětných plnění, má tudíž místo až v nalézacím řízení. Žalobkynina námitka, podle níž byla v řízení porušena pravidla dokazování obsažená v § 92 daňového řádu, proto nemůže být důvodná.

IV. 3. Důvody svědčící budoucímu stanovení daně

19. Žalobkyně se domnívá, že podmínka v budoucnu stanovené daně nebyla splněna, neboť nikde v řetězci nebyla zjištěna chybějící daň. K tomu je třeba předně odkázat na odstavec 21 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný konstatoval, že subdodavatelé X a Y daň z předmětných plnění neuhradili, t. j. chybějící daň zjištěna byla. Skutečnost, že žalobkyniny dodavatelky Best Trade a Adorex invest vykazaly kladnou daňovou povinnost, nemá na toto zjištění žádný vliv, stejně jako provedená anonymizace jejich dodavatelů X a Y, ve vztahu k níž žalobkyně nespecifikuje, jak konkrétně měla být zkrácena její procesní práva; žalovaný ostatně připomněl, že listiny týkající se těchto subjektů jsou v anonymizované podobě součástí spisového materiálu a žalobkyně do nich může nahlížet. Žalovaný zdůraznil, že svůj předpoklad o budoucím stanovení daně nestaví na případném žalobkynině zapojení do podvodu na DPH, nýbrž na tom, že žalobkyně neprokáže faktické poskytnutí předmětného plnění, a lze mu dát za pravdu v tom, že neprokázání faktického poskytnutí plnění je samo o sobě důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH bez ohledu na to, zda byla daná transakce zasažena daňovým podvodem nebo nikoli. Jak konstatoval NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016 - 38 z 31. 8. 2016, č. 3505/2017 Sb. NSS: „Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění

fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění' (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). *Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.*"

20. Nelze nicméně přehlédnout, že řada argumentů, jimiž žalovaný tento předpoklad vydání zajišťovacích příkazů odůvodnil, nedokládaly pochybnosti o faktickém neposkytnutí plnění, nýbrž právě podezřelé okolnosti obchodování v řetězci, které nasvědčovaly daňovému podvodu. Žalovaný tak na jedné straně uvedl, že se nikterak nepřekrývaly předměty činností žalobkyně (služby) a jejich dodavatelek (maloobchod zbožím), že žalobkyně nijak nevysvětlila, jak hradila svým dodavatelkám milionové částky za údajně poskytnutá plnění (na jejich bankovní účty poukazovány nebyly), a že žalobkyně měla jediného zaměstnance, svého jednatele, na adrese jehož bydliště měla také sídlo a provozovnu, což jsou indicie nasvědčující tomu, že předmětná plnění nebyla žalobkyni fakticky poskytnuta. Na druhé straně však žalovaný popsal podezřelé okolnosti podnikání žalobkyniných dodavatelek a jejich subdodavatelů (sídla na hromadných adresách, absence internetových stránek, trvalé pobyty jejich jednatelů na ohlašovnicích, exekuce, neplnění daňových povinností) nebo nestandardní obchodní vazby v řetězcích (dotčené společnosti obchodovaly pouze se sebou navzájem), které neposkytnutí plnění žalobkyni přímo neprokazují a podporují spíš předpoklad daňového podvodu.
21. Zapojení daňového subjektu do řetězce zatíženého podvodem na DPH přitom také může být okolností, jež odůvodní vydání zajišťovacího příkazu, a to bez ohledu na vědomost daňového subjektu o podvodu. Podle judikatury správních soudů totiž *„bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“* (Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 z 11. 6. 2014 nebo č. j. 4 Afs 129/2018 - 42 z 26. 7. 2018). Tentýž soud v rozsudku č. j. 2 Afs 213/2016 - 28 z 30. 11. 2016 uvedl, že *„přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci (kolotočovém podvodu), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.“*
22. Shora shrnutá zjištění správce daně žalobkyně v žalobě nezpochybnila žádnými konkrétními argumenty; její obecné tvrzení, že faktické poskytnutí předmětných plnění „prokázala“, ke zpochybnění závěrů správce daně nepostačuje. Městský soud proto v podrobnostech odkazuje na strany 2 až 9 zajišťovacích příkazů a odstavce 15 až 26 napadeného rozhodnutí, resp. na shrnutí jejich argumentace v bodech 2 a 3 tohoto rozsudku, a v obecné rovině konstatuje, že správní orgány ve svých rozhodnutích přezkoumatelně nabídly logický a ucelený řetězec indicií, jež dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. Tento závěr ob stojí bez

ohledu na to, zda se žalobkyně skutečně zapojila do podvodu na DPH nebo zda v popsanych řetězcích chyběla daň, byť bez těchto okolností by se jednalo pouze o slabé důvody ve vztahu k budoucímu stanovení daně, jež lze ovšem „kompenzovat“ silnými důvody u obav z budoucí nedobytnosti daně. První podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů byla splněna.

IV. 4. Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně

23. Z ustálené judikatury správních soudů k tomuto předpokladu (zde reprezentované rozsudkem NSS č. j. 6 Afs 373/2017 - 38 ze 17. 10. 2018) vyplývá, že „[v]ydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).“
24. Správce daně odůvodnil splnění této podmínky podrobně na str. 9 až 13 zajišťovacích příkazů (žalovaný v odstavcích 27 až 34 napadeného rozhodnutí) a městský soud jejich argumentaci shrnul v bodě 4 tohoto rozsudku. Jelikož žalobkyně v žalobě nezpochybňuje tato zjištění žádnými konkrétními argumenty, městský soud na ně v podrobnostech odkazuje. V obecné rovině ovšem městský soud shledal, že toto odůvodnění považuje za přesvědčivé a ztotožňuje se s názorem správních orgánů, že jsou zde silné důvody k obavám, že v budoucnu stanovená daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Je tomu tak zejména proto, že podle zjištění správce daně žalobkyně nemá žádný nemovitý majetek ani movitý majetek větší hodnoty (s výjimkou terénní čtyřkolky z roku 2006 neznámého stavu, avšak v ceně nanejvýš několika desítek tisíc Kč) a reálně postihnout nelze ani její pohledávky nebo zásoby, neboť správci daně není známa jejich umístění, kvalita a vzhledem k jejich stáří ani to, zda nadále existují. Veškerý majetek tak tvořily zůstatky na žalobkyniných bankovních účtech, které byly velmi likvidní a jejich výše variabilní a nedostatečná, takže neskýtaly jistotu budoucího uhrazení daně. Stejně skutečností, jež odůvodňuje obavu správce daně o budoucí dobytost daně, však je vyvádění žalobkynina majetku z její dispoziční sféry na soukromé bankovní účty jejího jednatele, kam jsou poukazovány rovněž platby od jejích odběratelů. Přehlédnout nelze ani skutečnost, že rovněž dvě vozidla byla v roce 2017 převedena ze žalobkyně na jejího jednatele. Žalobkyně navíc již v minulosti neplnila své daňové povinnosti, které musely být následně vymoženy exekučně, a žalobkyně z toho důvodu získala status nespolehlivé plátkyně DPH. Rovněž druhý předpoklad vydání zajišťovacích příkazů tak byl splněn.

IV. 5. Spojení zajišťovacích příkazů s okamžitou daňovou exekucí

25. S ohledem na právě popsané závažné obavy o budoucí dobytost daně má městský soud za to, že byly splněny podmínky pro postup podle § 103 zákona o DPH, podle jehož věty první „[h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.“
26. Žalobkyně v nedávné minulosti opakovaně nehradila své daňové povinnosti, které musely být vymoženy daňovou exekucí, a z toho důvodu byla také 25. 4. 2018 označena za nespolehlivou plátkyni: k tomuto dni její kumulovaný nedoplatek na DPH evidovaný po dobu delší tří měsíců činil 703 181 Kč a celkový nedoplatek 941 746,48 Kč. Především však správce daně zjistil, že se žalobkyně aktivně zbavuje majetku, když zůstatky na bankovních účtech – coby jediný svůj majetek v dosahu správce daně – odklání na soukromý účet svého jednatele. Ačkoli nelze vyloučit, že žalobkyně bude schopna v dalších zdaňovacích obdobích vygenerovat dostatečné množství prostředků, vzhledem k vyličenému je na místě silně pochybovat o tom, že by je použila k úhradě daně. Správce daně svůj závěr přezkoumatelně odůvodnil a žalobkyně v žalobě nenabídla žádné konkrétní argumenty, které by mohly popsaná zjištění zpochybnit.
27. Ačkoli zajišťovací příkaz ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce je vůbec nejzazším prostředkem při správě daní (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 101/2013 - 26 z 30. 10. 2013), v tomto případě byly podmínky pro tento postup splněny.

IV. 6. Ponechání výstupů při současném neuznání vstupů

28. Na zákonnost napadeného rozhodnutí nemá vliv ani skutečnost, že správce daně neuznal žalobkynin nárok na odpočet DPH z důvodu pravděpodobné fiktivnosti přijatého plnění, ale zároveň ponechal beze změny žalobkyninu daňovou povinnost na výstupu, v čemž žalobkyně spatřuje porušení zásady proporcionality. Žalobkynina daňová povinnost ze zdanitelného plnění na výstupu se totiž odvíjí právě od jejích vstupů.
29. K tomu je třeba zopakovat, že otázka fiktivnosti přijatých plnění může být plně posouzena až v nalézacím řízení, kde bude také prováděno dokazování, nikoli v řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Dále městský soud poukazuje na odstavec 44 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný žalobkyni názorně vysvětlil, proč není vyloučeno, aby její vstupy byly fiktivní, zatímco výstupy reálné. Skutečnost, že žalobkyni přijaté plnění považoval správce daně za fiktivní, tedy neimplikuje fiktivnost plnění poskytnutých žalobkyni jejím odběratelům. Především se však na žalobkyni vztahuje § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, podle nějž je povinna přiznat daň „osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň,“ aniž zákon vyžaduje současné prokázání faktického uskutečnění plnění uvedeného na tomto dokladu. Tento výklad má oporu také v čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, podle nějž „[d]aň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře,“ a v navazující judikatuře Soudního dvora Evropské unie, na kterou žalovaný vhodně poukázal: „Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“ (rozsudek ve věci C-642/11, *Stroj trans EOOD*, z 31. 1. 2013).

V. Závěr a náklady řízení

30. Městský soud shrnuje, že správní orgány přezkoumatelně vylicily logický a ucelený řetězec indicíí nižší síly, jež dostatečně odůvodňují budoucí stanovení daně, a popsaly silné důvody

svědčící budoucí nedobytnosti takto stanovené daně. Zároveň přesvědčivě odůvodnily, proč bylo nezbytné spojit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou daňovou exekucí. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

31. O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti, proto mu městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 22. února 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu

