



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném s předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové v právní věci

žalobce: **British Blue s. r. o.**, IČ 28325362,
se sídlem v Praze 2, Karlovo náměstí 292/14
zastoupeného JUDr. Igorem Andryškem, advokátem
se sídlem v Hodoníně, Masarykovo náměstí 22

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem v Brně, Masarykova 31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 6. 8. 2021, č. j. 30344/21/5100-41456-712609

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 8. 2021. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze

43/2021
pokračování

dne 11. 5. 2021, č. j. 4334687/21/2002-00540-609327, jímž byl vydán zajišťovací příkaz podle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009, daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o DPH*“), jímž byla žalobci uložena povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2020, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu ve výši 605 255 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě namítl, že zajišťovací příkaz je nezákonný, neboť nebyly splněny předpoklady pro jeho vydání, týkající se předpokladu budoucího stanovení daně ani neprokázání existence daňového podvodu. Konstatování správce daně o účasti žalobce v článku řetězce na daňovém podvodu je nezákonné a nepřezkoumatelné, když nepostrádá reálný základ. Žalobce konkrétně namítl, že žalovaný nespécifikoval účast žalobce na podvodu, porušil princip neutrality daně z přidané hodnoty, neprokázal existenci důvodu pro tvrzené nebezpečí z prodlení.
3. Žalobce dále rozporuje jednotlivá zjištění správce daně a namítá, že nemohou být důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Podle názoru žalobce správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 8 odstavec 1 daňového řádu a nevypořádal se s důkazy předloženými žalobcem k odvolání. V posuzovaném případě správní orgán dospěl k závěru, že shledal slabší předpoklad stanovení daně, které je však kompenzováno silnými důvody stran obavy o budoucí úhradu daně. Žalobce poukazuje na neexistenci důvodu pro tvrzené nebezpečí z prodlení a rozporuje jednotlivá zjištění správce daně, přičemž namítá, že tyto nemohou být důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Samotná zjištění správce daně nejsou sama osobě důvodem pro vznik existence důvodné obavy ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu. Těmito důvody není ani správné posouzení otázky vlastnictví nemovitostí, absence webových stránek a zaměstnanců společnosti, nepravdivá tvrzení správce daně ohledně sídla společnosti, úhrady provozních nákladů i nepodání daňových přiznání.
4. Žalobce konkrétně uvedl, že správci daně nespécifikoval žádný zákonný důvod pro použití institutu zajišťovacího příkazu a tvrzená účast na podvodu žalobce je dokládána „malůvkou“ správce daně, která má představovat grafické znázornění dodavatelsko - odběratelského řetězce, jehož součástí se všechny uvedené obchodní korporace staly a správce daně má za to, že tento zmapovaný řetězec je zatížen podvodem na DPH. Tvrzení správce daně, že na základě jím vyhotoveného grafického znázornění zjistil, že zmapovaný řetězec je zatížen podvodem na DPH, je nesmyslné už z toho důvodu, že grafické znázornění nemůže být podvodem zatíženo. Také tvrzení o majetkové nedostatečnosti žalobce bylo doloženo správcem daně v části odůvodnění, kde správce uváděl jako nedostatek, že daňový subjekt nemá webové stránky, nicméně ani tato skutečnost není sama osobě důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný tvrdí, že žalobce nemá dostatek majetku, a zároveň tvrdí, že má obavu, že se majetku bude zbavovat, aniž by však uvedl jedinou indicii pro taková tvrzení.
5. Krom výše uvedeného žalobce považuje napadené rozhodnutí za neúčinné, jelikož bylo vydáno po uplynutí zákonem stanovené propadné třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání. Tato lhůta začala běžet dne 7. 6. 2021, kdy bylo proti zajišťovacímu příkazu podáno žalobcem odvolání, posledním dnem, kdy mohlo být o odvolání daňového

subjektu rozhodnuto, je 6. 7. 2021. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až dne 5. 8. 2021. Podle názoru žalobce šlo o svévolné rozhodnutí správce daně, který si musel být vědom toho, že jde o lhůtu tzv. „propadnou“, a že tedy po konci této lhůty nebude moci žádné právně relevantní rozhodnutí vydat. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené. Podle svého přesvědčení se se všemi námitkami žalobce vypořádal v již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
7. K námitce porušení práva na spravedlivý proces, porušení zásady právní jistoty, ochrany legitimního očekávání, proporcionality a práva na řádnou správu, žalovaný uvedl, že k souhrnné námitce bez podrobnější specifikace lze pouze konstatovat, že se jedná o zcela obecně vyjmenované zásady a právní instituty, které měl správce daně či žalovaný porušit, avšak žalobce v tomto konkrétním žalobním bodě tato porušení nijak nespécifikuje a neuvádí, v čem konkrétně pochybení správce daně či žalovaného spočívá. Žalovaný proto se shodnou mírou obecnosti konstatuje, že porušení daných právních zásad a právních institutů neshledal a neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné či nicotné ani vnitřně rozporné.
8. K námitce neexistence zákonných důvodů pro použití zajišťovacího příkazu žalovaný uvedl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě 42 stručně shrnul podstatné důvody, pro které je v daném případě nutno shledat existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a které správce daně k vydání zajišťovacího příkazu opravňují. Sám žalobce tyto podstatné důvody shrnul ve svém žalobním bodě, takže námitce, že v projednávané věci neexistují zákonné důvody pro použití zajišťovacího příkazu, přisvědčit nelze.
9. Pokud žalobce tvrdí, že nebyla prokázána jeho vědomost o zapojení do podvodu, žalovaný uvádí, že závěr o existenci podvodu na DPH v identifikovaném řetězci neučinil na základě grafického znázornění řetězce, nýbrž na základě důvodů shrnutých na třiceti stranách textu formátu A4, které tvoří podstatnou část odůvodnění zajišťovacího příkazu. Nemístný výraz „malůvka“, který žalobce v této souvislosti používá, je neadekvátní, neboť grafické vyobrazení podvodného řetězce není výsledkem lidové tvorby správce daně, ale strojovým promítnutím dat z kontrolních hlášení do grafické podoby za využití výpočetní techniky.
10. K námitce neodůvodněnosti tvrzení o majetkové nedostatečnosti žalobce žalovaný uvedl, že majetek žalobce je výlučně likvidního charakteru a tvrzení o jeho majetkové dostatečnosti je tudíž neodůvodněné. Vzorec ekonomického chování žalobce a absence dlouhodobého majetku logicky vedou k závěru, že tvrzení žalovaného o majetkové nedostatečnosti a o současné obavě ze zbavování se majetku v souvislosti se značnými hotovostními výběry z účtů, vedou k nerozpornému a logickému závěru, který žalovaný v napadeném rozhodnutí precizně vyjádřil.
11. Shodně to platí i ohledně tvrzení žalobce o obavě ze zbavování se majetku. Žalovaný k tomu zdůraznil, že odběratelé žalobce mají zveřejněny bankovní účty, avšak žalobce jejich pohledávky hradí v hotovosti, proto nelze konstatovat, že obava správce daně ze zbavování se majetku je neodůvodněná.

12. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou nesprávného hodnocení důkazů a s neúčinností rozhodnutí, když žalobce podal odvolání proti zajišťovacímu příkazu dne 7. 6. 2021, kdy započala plynout třicetidenní lhůta k rozhodnutí o odvolání. Protože však odvolání neobsahovalo uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí, nebylo řádně projednatelné, čehož si byl žalobce ostatně vědom, když na konci svého podání výslovně uvedl, že „s ohledem na rozsáhlé odůvodnění zajišťovacího příkazu doplní odvolání v přiměřené lhůtě 30 dnů.“ Žalovanému tak nezbylo, než vydat výzvu k odstranění vad odvolání ze dne 8. 6. 2021. Tímto rozhodnutím došlo ke stavení třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle ustanovení § 34 daňového řádu. Žalobce před uplynutím lhůty podáním ze dne 15. 6. 2021 požádal o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání na dalších 25 dnů ode dne doručení výzvy, správce daně dne 18. 6. 2021 rozhodl o prodloužení lhůty k odstranění vad do dne 7. 7. 2021. Poslední den takto stanovené lhůty 7. 7. 2021 žalobce vady odvolání odstranil podáním v rozsahu 32 stran textu. Až v tento okamžik se odvolání žalobce stalo projednatelným, lhůta tak byla stavěna až do pátého pracovního dne od požadované součinnosti, tj. do dne 14. 7. 2021. V důsledku v odstraňování vad odvolání lhůta pro rozhodnutí o odvolání stavěla od 8. 6. 2021 a počala běžet znovu až 14. 7. 2021, načež uplynula až dne 13. 8. 2021. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání dne 6. 8. 2021, tedy ještě před uplynutím lhůty a rozhodnutí o odvolání tak bylo vydáno včas.
13. Podle názoru žalobce byl zajišťovací příkaz vydán účelově. Žalovaný k tomu uvádí, že otázka toho, kdy je daňovému subjektu v samostatném řízení o stanovení daně doměřena daň, je při posuzování otázky zákonnosti zajišťovacího příkazu bezpředmětná. Zajišťovací příkaz lze vydat pouze za splnění příslušných zákonných podmínek, mezi něž nepatří povinnost správce daně doměřit následně daň v předem určené lhůtě. Časové provázání dvou zcela odlišných typů řízení není na místě.
14. Žalovaný má za to, že postup správce daně při odstraňování vad odvolání, stejně jako následný postup žalovaného při rozhodnutí o odvolání, byl zcela zákonný a žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností ani nesprávností žalobcem tvrzenou. Z tohoto důvodu žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Průběh řízení před orgány správy daní

15. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
16. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“) vydal dne 11. 5. 2021 zajišťovací příkaz č. j. 4334687/21/2002-00540-609327, který odůvodnil ustanovením § 167 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 103 zákona o DPH. Uložil jím žalobci povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého čtvrtletí 2020, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu ve výši 605 255 Kč.
17. Správce daně učinil pokus vyrozumět žalobce o vydání zajišťovacího příkazu, což vyplývá z úředního záznamu ze dne 11. 5. 2021. Zajišťovací příkaz byl doručen žalobci do datové schránky dne 11. 5. 2021.
18. Dne 7. 6. 2021 bylo správci daně doručeno odvolání proti zajišťovacímu příkazu, které neobsahovalo veškeré náležitosti ve smyslu § 112 daňového řádu, proto bylo k následné výzvě správce daně ze dne 7. 7. 2021 ve lhůtě prodloužené správcem daně doplněno

žalobcem a stalo se předmětem posouzení žalovaného odvolacího správního orgánu. Ten rozhodnutím napadeným touto žalobou ze dne 6. 8. 2021 odvolání zamítl, protože neshledal důvod pro zastavení odvolacího řízení a dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz byl vydán důvodně.

Řízení před soudem

19. Při ústím jednání u Městského soudu v Praze dne 17. 2. 2022 zástupce žalobce setrval na podané žalobě a odkázal na její písemné vyhotovení. Zdůraznil, že tvrzení uvedená v odůvodnění vydaného zajišťovacího příkazu neodpovídají podmínkám pro jeho vydání. Obecné důvody lze vztáhnout prakticky na každý daňový subjekt a v případě žalobce chybí jakýkoli racionální důvod pro dodatečné stanovení daně. Byť judikatura opakovaně vyjádřila názor, že zajišťovací příkaz nesmí mít povahu trestu, pro žalobce je jeho vydání likvidační, a to bez ohledu na to, že ani v době rozhodování soudu mu daň dosud doměřena nebyla a žalovaný sám uvedl, že shledal pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalobce za slabší. Žalobce trvá i na námitce marného uplynutí zákonné lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, o prodloužení lhůty k doplnění odvolání rozhodl žalovaný bez ohledu na žádost žalobce, rozhodnutí o odvolání je proto z tohoto důvodu neúčinné.
20. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu zdůraznil, že žalobní argumentace nepřináší nic nového, proto žalovaný plně odkazuje na odůvodnění vydaných rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Zajišťovací příkaz byl vydán za situace, kdy správce daně zjistil, že se žalobce účastní podvodného řetězce obchodních společností za účelem obcházení zákona o DPH. K slabším důvodům budoucího stanovení daně žalobci žalovaný uvedl, že v době vydání zajišťovacího příkazu nemohlo být postaveno najisto, zda žalobce o podvodu věděl, pochybnosti správce daně se týkají výlučně přímé vědomosti žalobce. Takto formulované slabší důvody lze podle ustálené judikatury vyvážit vyšší obavou o majetkové nedostatečnosti daňového subjektu, což bylo v případě žalobce naplněno. Žalobce ostatně závěry správce daně v tomto směru nijak nerozporoval ani v odvolacím řízení. Pravidelné masivní vybírání hotovosti z bankovního účtu lze považovat za zbavování se majetku, důvody vydání zajišťovacího příkazu byly vzájemně vykompenzovány. V případě žalobce nejde o standardní podnikatelský subjekt. K námitce uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že blanketní odvolání žalobce nebylo projednatelné, tím se stalo až po jeho doplnění a splnit požadavek rozhodnutí ve třicetidenní lhůtě nebylo pro vady podání realizovatelné.
21. Městský soud v Praze se zabýval důvodností podané žaloby a přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě. Při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí, ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:
22. Žaloba byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou. Žalobce vznesl v podané žalobě celou řadu námitek, z nichž nezanedbatelná část se týkala koncepčního a obecného přístupu k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Některé z námitek se týkaly konkrétního posouzení věci žalobce ze strany finančních orgánů a některé jsou spíše polemikou žalobce s konkrétní formulací uplatněnou žalovaným

v odůvodnění napadeného rozhodnutí a správcem daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

Posouzení důvodnosti žalobních bodů soudem

23. Městský soud v Praze předesílá, že finanční úřad i žalovaný odvolací správní orgán řádně a dostatečně odůvodnili své závěry a jimi zjištěné skutečnosti jsou dostatečné pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval podrobně žalobcovými odvolacími námitkami, které jsou v podstatné části shodné s námitkami žalobními. S posouzením žalovaného se Městský soud v Praze po provedeném řízení ztotožnil.
24. Za dané situace soud přistoupil k odůvodnění svého rozsudku tak, že na místo vypořádání všech dílčích žalobních námitek shrnuje, z jakých důvodů má za to, že finanční orgány postupovaly správně a v souladu se zákonem. Tento postup je zcela v souladu s nároky kladenými na odůvodnění rozsudku ve smyslu nálezů Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1534/08, a ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III ÚS 989/08, jakož i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5Afs 87/2018 - 39 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz).

Obecně k zajišťovacím příkazům

25. 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 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).
26. Podle § 103 zákona o DPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.
27. Předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, že (i) daň bude v budoucnu stanovena, a (ii) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4Afs 22/2015 - 104, publikovaném pod č. 3368/2016 ve Sbírce NSS, konstatoval Nejvyšší správní soud, že odůvodněnou obavu „lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. V rozsudku z 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, jmenovaný soud doplnil, že „výše 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“.
28. K náležitostem odůvodnění zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5Afs 321/2017 - 29: „Správce daně může vydat zajišťovací

příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů“. Obdobně v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1As 27/2014 - 31, publikovaném pod č. 3049/2014 Sb. NSS, kde uvedl, že „*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. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně“.*

29. Zajišťovací příkaz je institut předstižného a dočasného charakteru. Skutečnosti, které má správce daně povinnost zkoumat při jeho aplikaci, nejsou shodné se skutečnostmi, které zkoumá a prokazuje v nalézacím řízení při doměření DPH. Při vydávání zajišťovacího příkazu nejde totiž o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015 - 48, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6Afs 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. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10Afs 18/2015 - 48 a rozsudek ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5Afs 362/2019 - 32).
30. Odkazy žalobce na požadavky kladené judikaturou na finanční orgány v rámci nalézacího řízení proto nejsou bez dalšího přenositelné na vydání zajišťovacího příkazu. Z ničeho též neplyne, že by finanční orgány musely své odůvodnění formulovat v rámci tzv. Axel Kittel testu. Ten dovodil Soudní dvůr EU právě pro řízení o doměření DPH. Z výše shrnuté judikatury jednoznačně plyne, jaké skutečnosti musí finanční orgány zkoumat a vyložit v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

Důvody svědčící o budoucím stanovení daně

31. V souladu s výše uvedenými obecnými závěry Nejvyšší správní soud k první podmínce setrvale judikuje, že „*nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“* (již citovaný rozsudek č. j. 4Afs

22/2015 - 104 a rozsudek ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6Afs 160/2016 - 27). Těmto svým povinnostem finanční úřad i žalovaný dostáli.

32. Skutečnosti, na kterých finanční orgány své závěry založily, mají oporu ve správním spise. Žalovaný v bodě [13] napadeného rozhodnutí podrobně popsal, z jakých konkrétních skutkových i právních okolností dovozuje, že lze důvodně předpokládat, že za dané zdaňovací období bude žalobci v budoucnu doměřena daň. Finanční orgány obou stupňů se též řádně a dostatečně zabývaly vztahem žalobce k podvodnému řetězci. Z pohledu daňové správy je na místě důvodná obava, že se žalobce zapojil do podvodného řetězce obchodních subjektů CORLEONE SE v podvodném řetězci na pozici tzv. *buffera*, v podvodném řetězci na stejné pozici i za účasti subjektu SocMed Station s. r. o., a konečně na pozici tzv. *missing tradera* v řetězci za účasti subjektu ARNOS s. r. o.
33. Podle názoru soudu se nelze ztotožnit s námitkou žaloby, že daňové orgány vycházejí při svých úvahách pouze z grafického znázornění tvrzených podvodných řetězců. V bodě [14] napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně posuzuje charakter činnosti uvedených subjektů a uvádí svá zjištění, týkající se těchto společností. Jeho závěry jsou logické a v souladu s právními předpisy, jakož i s aktuální a dostupnou judikaturou.
34. V bodě [15] napadeného rozhodnutí se žalovaný podrobně zabýval zjištěními ohledně samotného žalobce. V nich shrnul podstatné a rozhodné skutečnosti, které plně odůvodňují závěry o podezření správce daní i žalovaného, a to jak o možném (pravděpodobném) zapojení žalobce do řetězce podvodu na DPH, tak o z pohledu daňové správy nestandardním, podezřelém a pochyby vzbuzujícím charakteru a způsobu podnikání žalobce jako takového.
35. Žalovaný rovněž identifikoval chybějící daň jako základní předpoklad pro závěr o narušení principu neutrality a popsal již v bodech 16 – 51 odůvodnění zajišťovacího příkazu, jak jednotlivé články řetězce fungovaly. V průběhu všech měsíců daného zdaňovacího období probíhaly transakce zcela shodně, kdy docházelo k přeprodávání shodného plnění v rámci řetězce ze společnosti ARNOS (missing trader) na společnost SocMed Station (buffer), dále na společnost CORLEONE (buffer) až k žalobci, přičemž chybějící daň byla detekována správcem daně u společnosti ARNOS, který svoje daňové povinnosti nehradil.
36. Vlastní činnost žalobce popsal žalovaný v bodě [17] napadeného rozhodnutí, kde žalobci vytýká zjištěné nestandardnosti popsaného podnikání. Kromě již výše zmíněné rizikovitosti jednotlivých zapojených společností se jedná zejména o to, že žalobce neplatil za přijatá zdanitelná plnění od svého dodavatele CORLEONE SE bezhotovostně, ačkoliv disponoval zveřejněným bankovním účtem (a jde tu o plnění řádově ve výši tří milionů korun), přitom platby za svoje uskutečněná plnění inkasoval na svůj bankovní účet, ze kterého ovšem realizoval výběry v hotovosti až do výše 84 % (což představuje asi sedm milionů korun) všech debetních operací. Navíc byly zjištěny odchylky v kontrolních hlášení ohledně jednotlivých operacích mezi žalobcem a společností CORLEONE SE. To jsou objektivní okolnosti, které nasvědčují o vědomé účasti žalobce na podvodném řetězci, k nimž dále přistupuje i zjištění, že žalobce vstoupil do obchodního řetězce s dodavatelem CORLEONE SE, přestože z veřejně dostupných informací mohl zjistit, že jde o rizikový subjekt.
37. Soud opět zcela souhlasí se závěrem daňových orgánů, že je v posuzované věci dána dostatečná pravděpodobnost, že žalobci bude odmítnut odpočet, neboť o podvodném

jednání vědět mohl a měl. Zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda správce daně unesl své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH, může být předmětem pouze řízení ve věci doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5Afs 321/2017 - 29, bod 16); pro posouzení důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů je důležité splnění podmínek ustanovení § 167 daňového řádu. Z těchto premis oba správní orgány vyšly a odůvodnění napadeného rozhodnutí není v tomto ohledu vnitřně rozporné.

Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně

38. Nejvyšší správní soud ke splnění druhé podmínky opakovaně konstatoval, že *„závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. [...] To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zobledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“* (viz rozsudky ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5Afs 321/2017 - 29, a ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6Afs 373/2017 - 38). V naposled uvedeném rozsudku jmenovaný soud dodal, že *„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 nesplacené 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 obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem 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 22. 11. 2017, č. j. 1Afs 251/2017 - 40)“.*
39. Finanční úřad odhadl daň, která bude žalobci pravděpodobně doměřena, na částku 605 255 Kč. Dospěl přitom k závěru, že je u žalobce ohrožen budoucí výběr daně.
40. Svůj závěr finanční orgány odůvodnily skladbou majetku žalobce, četnými a masivními výběry hotovosti z bankovních účtů a nízké schopnosti žalobce tvořit zisk. Žalovaný v bodě [28] napadeného rozhodnutí zcela podrobně popsal, že jediným konkrétně zjištěným majetkem významné hodnoty žalobce jsou peněžní prostředky na bankovním účtu. Správní soudy již opakovaně judikovaly, že se jedná o majetek, který ze své podstaty neskýtá záruky stability ani ve velmi krátkém časovém horizontu, což ostatně žalobce sám potvrzuje právě častými a vysokými výběry v hotovosti, kdy k akumulaci kapitálu nedochází ani na bankovním účtu žalobce, ani jinak (například v podobě investic). To vše pak, za současného zjištění absence skutečného sídla společnosti, neexistence zaměstnanců či provozoven, neexistence webové prezentace obchodní společnosti, považuje soud za

dostatečná zjištění, která nepochybně odůvodňují závěr o nestabilitě žalobce jako podnikatelského subjektu a tím i naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.

41. Soud proto shrnuje, že v případě žalobce byla splněna i podmínka hrozící nedobytnosti daně. Žalobce nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem, výše prostředků na jeho bankovním účtu je velmi proměnlivá, přičemž žalobce prostředky zpravidla obratem z účtu vybírá. Obchodování žalobce vykazuje nestandardní znaky, které ani v odvolání nebyly žalobcem seriózně vysvětleny. Žalobce nevytváří zisk, který by byl dostatečný pro úhradu předpokládané výše daně. Finanční orgány tyto své závěry správným postupem zjistily a dostatečně odůvodnily. Žalobní námítky ohledně nenaplnění druhé podmínky nejsou důvodné.
42. Soud v tomto ohledu připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby přitom ovšem v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobce (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4As 3/2008 - 78).
43. Jak bylo uvedeno výše, žalobce se v podané žalobě omezil pouze na opakující se polemiky se žalovaným ohledně hodnocení jednotlivých zjištěných okolností. Hodnocení konkrétních skutečností správním orgánem je procesem nazývaným správním uvážením. Správní uvážení, tj. hodnocení rozhodných skutečností rozhodujícím správním orgánem, nebylo v daném případě soudem shledáno v rozporu s obsahem spisového materiálu a odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení rozhodujících skutečností správním orgánem není sám o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí. V dané věci nebylo zjištěno, že by závěry žalovaného správního orgánu nebyly podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu či že by se správní orgán nevypořádal dostatečně se všemi námitkami žalobce. Závěry, k nimž správní orgán dospěl při hodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování. Tím jsou zároveň i vymezeny meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví, pokud jde o správní uvážení. Úkolem soudu tak není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z týchž skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry.
44. Soud již na jiném místě tohoto rozsudku zdůraznil, že zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím předběžné povahy v podobě dočasného prozatímního prostředku, jehož smyslem není meritorně stanovit daň, nýbrž zabezpečit budoucí úhradu daně. Zajišťovací příkaz proto není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování, správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokazané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6Afs 3/2016 – 45, vyslovil, že už samotné okolnosti, které správce daně zjistí vlastní vyhledávací činností a které nasvědčují tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10Afs 18/2015 – 48, je pro vydání zajišťovacího příkazu významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci.

45. Smyslem soudního přezkumu pravomocného rozhodnutí správního úřadu není ani polemika s názorovými odlišnostmi, ale vypořádání konkrétních žalobních bodů, tj. posouzení zákonnosti a věcné správnosti žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Na základě tohoto vymezení konstatuje městský soud, že se žalovaný správní orgán v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně podrobně a vyčerpávajícím způsobem vyjádřil k rozhodujícím namítaným skutečnostem a soud jeho úvahy neshledal v rozporu se zásadami správního uvážení. Nesouhlas žalobce a jeho neustále opakovaná a rozvíjená argumentace tak v daném případě nemohla vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, z jehož odůvodnění je patrné, že se orgány obou stupňů konkrétními důvody vydání rozhodnutí zabývaly a své závěry srozumitelně vyjádřily v odůvodnění rozhodnutí. Stejně tak se vypořádaly se všemi argumenty, které žalobce znovu opakuje v podané žalobě. O tom svědčí odůvodnění napadeného rozhodnutí – viz body [40] až [57], v nichž se žalovaný těmito námitkami podrobně a úplně zabýval.

Překročení lhůty k rozhodnutí o odvolání

46. Žalobce namítl, že žalovaný rozhodl o jeho odvolání po uplynutí zákonné lhůty, čímž se zajišťovací příkaz stal neúčinným.
47. Podle ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do třiceti dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.
48. V projednávané věci není mezi účastníky sporu o jednotlivých rozhodných datech, která plynou jednoznačně i ze správního spisu.
49. Žalobce podal odvolání proti zajišťovacímu příkazu dne 7. 6. 2021, kdy započala plynout třicetidenní lhůta k rozhodnutí o odvolání. Protože však žalobce své odvolání řádně neopatřil odůvodněním, z něhož by bylo možno usuzovat, v čem žalobce spatřuje nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí, nebylo takové odvolání řádně projednatelné. Této okolnosti si ostatně byl žalobce nepochybně vědom, když na konci svého podání výslovně uvedl, že „s ohledem na rozsáhlé odůvodnění zajišťovacího příkazu doplní odvolání v přiměřené lhůtě 30 dnů.“ Žalovanému tak nezbylo, než vydat výzvu k odstranění vad odvolání ze dne 8. 6. 2021. Tímto rozhodnutím žalovaného došlo ke stavení třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle ustanovení § 34 daňového řádu. Žalobce před uplynutím lhůty podáním ze dne 15. 6. 2021 požádal o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání na dalších 25 dnů ode dne doručení výzvy. Správce daně dne 18. 6. 2021 rozhodl o prodloužení lhůty k odstranění vad do dne 7. 7. 2021. Poslední den takto stanovené lhůty 7. 7. 2021 žalobce vady odvolání odstranil podáním v rozsahu 32 stran textu. Až v tento okamžik se odvolání žalobce stalo projednatelným, lhůta tak byla stavěna až do pátého pracovního dne od požadované součinnosti, tj. do dne 14. 7. 2021. V důsledku v odstraňování vad odvolání lhůta pro

rozhodnutí o odvolání stavěla od 8. 6. 2021 a počala běžet znovu až 14. 7. 2021, načež uplynula až dne 13. 8. 2021. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání dne 6. 8. 2021, tedy ještě před uplynutím lhůty a rozhodnutí o odvolání tak bylo vydáno včas. Žalobce se tak domáhá právních následků uplynutí lhůty, přestože k časové prodlevě – tak jak proběhla výše – došlo výlučně jeho zaviněním, proto námitka nemůže být důvodná.

50. V nyní posuzované věci navíc podle názoru soudu nejde o počítání lhůty hmotněprávní. Lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu je nepochybně lhůtou procesní. Stanovuje ji totiž procesní předpis, když upravuje lhůtu k učinění určitého úkonu (rozhodnutí o odvolání) v odvolacím řízení. Již proto se Městský soud v Praze nemohl ztotožnit se závěry o vyloučení ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5Afs 21/2020-56, publikovaném pod č. 4225/2021 Sb. NSS). V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě uplynutí hmotněprávní lhůty pro vyměření daně stanovené v § 148 odst. 1 daňového řádu se § 33 odst. 4 tohoto zákona neaplikuje. Zároveň uvedl, že „*pravidla upravená v § 33 daňového řádu se vztahují na procesní lhůty stanovené správcem daně (zavazují tedy osobu zúčastněnou na správě daní), jak lze dovodit již ze samotného řazení uvedeného ustanovení v zákoně a nadepsané rubriky*“ (bod 25 citovaného rozsudku), proto nejsou uvedené závěry přenositelné na nyní projednávanou věc.
51. Ze všech výše uvedených důvodů soud proto shrnuje, že žalovaný rozhodl o odvolání v zákonné lhůtě.
52. Závěrem se Městský soud v Praze považuje za vhodné stručně vyjádřit i k námitce žalobce, podle níž v důsledku vydání zajišťovacího příkazu došlo k faktické likvidaci podnikatelské činnosti žalobce. Tuto námitku sice žalobce neuplatnil v žalobě (a tedy ve lhůtě stanovené zákonem k formulaci žalobních bodů), ale učinil tak až v rámci přednesu při jednání soudu, nicméně soud alespoň obecně uvádí, že k takto namítanému likvidačnímu účinku předmětného zajišťovacího příkazu lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4Afs 158/2016 – 27, podle něhož při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě ustanovení § 167 odst. 4 daňového řádu. Možné likvidační účinky zajištění daně pro žalobce proto nelze považovat za relevantní důvod, který by způsobil nezákonnost napadeného zajišťovacího příkazu.

Závěr a náklady řízení

53. Soud dospěl s ohledem na vše výše uvedené k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, a žalobu proto zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
54. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků nepřiznal jejich náhradu. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, nevznikly mu však žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

P o u č e n í

43/2021
pokračování

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 17. února 2022

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu