



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobkyně: **BOHUC stav s. r. o.**, IČO 049 16 514
sídlem Kusého 549/1, Bohnice, 181 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2020, č. j. 2285/20/5100-41456-711994

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2020 č. j. 2285/20/5100-41456-711994, kterým bylo zamítnuto její odvolání a byly potvrzeny zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále také jen „správní orgán I. stupně“ nebo „správce daně“). Dle názoru žalobkyně je napadené rozhodnutí nezákonné, protože v řízení před správním orgánem I. stupně byl uplatněn nesprávný právní výklad a postup u příslušných ustanovení daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

II.

Obsah žaloby a související vyjádření

2. Žalobkyně ve své žalobě uvádí, že správní orgán I. stupně bez zahájení daňové kontroly či jiného prověřování vydal zajišťovací příkazy, a to za období červen 2018 č. j. 8803729/19/2008-80541-108868 (částka 395 143 Kč), červenec 2018 č. j. 8803915/19/2008-80541-108868 (částka 467 154 Kč), za srpen 2018 č. j. 8834078/19/2008-80541-208845 (částka 485 387 Kč), září 2018 č. j. 8833912/19/2008-80541-208845 (částka 638 066 Kč), říjen 2018 č. j. 8986986/19/2008-80541-203233 (290 440 Kč), listopad 2018 č. j. 8987505/19/2008-80541-203233 (472 895 Kč), prosinec 2018 č. j. 8987754/19/2008-80541-203233 (447 770 Kč), [dále jen „zajišťovací příkazy“]. Žalobkyně s vydáním zajišťovacích příkazů nesouhlasila, proto proti nim podala v zákonné lhůtě odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.
3. Žalobkyně namítá, že již v podaném odvolání argumentovala mimo jiné tím, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů uvedené správcem daně jsou spekulace či účelově interpretované skutečnosti, případně se jedná o skutečnosti, které nemohou být žalobkyni známy, protože jde o informace podléhající mlčenlivosti ze strany správce daně. Žalovaný dle názoru žalobkyně v napadeném rozhodnutí jen zopakoval prvostupňovou argumentaci, aniž by vypořádal argumenty žalobkyně.
4. Žalobkyně vysvětluje, že hlavním předmětem sporu v dané věci je posouzení, zda existovaly silné důvody k vydání zajišťovacích příkazů, a to ohledně nároku na odpočet DPH u všech daňových dokladů uvedených v sekci B. 3. kontrolního hlášení – tj. daňové doklady do 10 000 Kč vč. DPH mimo těch, které správce daně dohledal jako uhrazené na bankovním účtu, a údajného zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených chybějící daní.
5. Dle názoru žalobkyně správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu se zákony, ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a metodickým pokynem Finanční správy ČR. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a to z důvodu nevypořádání se s odvolací argumentací žalobkyně.
6. Žalobkyně odkazuje na bližší detaily odůvodnění žalobních bodů uvedené v jejím odvolání. Dále žalobkyně cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104, a uvádí, že v případě žalobkyně nenastala žádná skutečnost z těch,

kteří Nejvyšší správní soud uvádí jako způsobilé k vydání zajišťovacích příkazů, případně pokud nastala, má racionální vysvětlení (např. neexistence kamenné kanceláře, ale využití tzv. virtuálního sídla). Žalobkyně zdůrazňuje, že pečlivě vyvrátila všechny důvody uvedené správcem daně, nicméně žalovaný pouze zopakoval tvrzení správce daně, aniž by konkrétní námitky vypořádal.

7. K nároku na odpočet DPH ze zjednodušených daňových dokladů žalobkyně uvádí, že předmětem zajišťovacích příkazů za zdaňovací období červen 2018 až prosinec 2018 je také vyloučení nároku na odpočet DPH u všech daňových dokladů uvedených v sekci B. 3. kontrolního hlášení – tj. daňové doklady do 10 000 Kč vč. DPH (dále jen „zjednodušené DD“) od dodavatele O. a H. (mimo těch, které správce daně dohledal jako uhrazené na bankovním účtu). Žalobkyně dále uvádí, že správce daně přitom vycházel z informací získaných při provádění daňové kontroly za zdaňovací období březen 2019 až srpen 2019. Žalobkyně poukazuje na to, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů nebyla ani daňová kontrola za zdaňovací období červen 2018 až prosinec 2018 zahájena, takže správce daně nemohl mít ani elementární znalost, zda v daných obdobích byly realizovány nákupy od dodavatelů O. a H. Dle názoru žalobkyně tak správce daně vydal zajišťovací příkazy a přitom pouze odhadoval, že bude DPH doměřena v rámci zatím nezahájené daňové kontroly DPH, a to u zjednodušených DD, a že nebude obhájen nárok na odpočet DPH. Ani částka zajišťovacího příkazu tak nemá oporu ve skutečnostech vyplývajících ze spisu.
8. K tvrzením správce daně ohledně spolčeností v řetězci a údajného podvodu na DPH žalobkyně uvádí, že nakupovala plnění od dodavatele společnosti V s.r.o. a nedisponuje informací, od koho svá plnění nakupuje tato společnost. Žalobkyně tvrdí, že byla v dobré víře ohledně fungování V s.r.o., tuto společnost si průběžně prověřovala ve veřejných rejstřících a neshledala žádné důvody vedoucí k vyhodnocení, že je tato společnost riziková. Správce daně přitom v zajišťovacím příkazu za riziková uvádí fakta ohledně společnosti RM a SGC a dává je k tíži žalobkyně.
9. Žalobkyně upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze kterého dle jejího názoru plyne, že plátce DPH je povinen hlídat si svého obchodního partnera a nikoliv dodavatele obchodního partnera (který ani daný subjekt nemůže znát). Žalobkyně zdůrazňuje, že posupovala způsobem nastíněným Nejvyšším správním soudem v citovaném rozhodnutí, když si prověřovala svého obchodního partnera a skutečnosti, které uvádí správce daně v zajišťovacích příkazech a snaží se tak zhoršit situaci žalobkyně ve vztahu ke společnostem RM a SGC, nemohou jít k tíži žalobkyně (dodává, že mohou jít k tíži jedině dodavatele V s.r.o.). Žalobkyně uzavírá, že nemá povinnost znát či prověřovat dodavatele svého dodavatele (takové údaje mohou být předmětem obchodního tajemství).
10. Žalobkyně dále argumentuje tím, že správce daně uvedl ohledně dodavatelů daňového subjektu V s.r.o. také několik skutečností, které však nejsou v podnikání nikterak nestandardní. Žalobkyně podotýká, že většinu skutečností uvedených v zajišťovacích příkazech nemá možnost vědět, protože se jedná o skutečnosti známé pouze správci daně a podléhající jeho mlčenlivosti. Ostatní skutečnosti uvedené v zajišťovacích příkazech žalobkyně v odvolání vysvětlila.
11. Žalobkyně dále uvádí, že správce daně odkazuje na podvod na DPH, do kterého měl být zapojen daňový subjekt, ačkoliv správce daně ani žalovaný daňový podvod na DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

neprokázali. Žalobkyně trvá na tom, že obchodovala se spolehlivými plátcí DPH a nemohla vědět, že její obchodní partner neodvede DPH.

12. Ke kvalifikovanému odhadu žalobkyně opakuje, že polovina odhadnuté daně tvoří oblast neuznání nároku na odpočet DPH u zjednodušených DD, což dle jejího názoru není pochopitelné. Vysvětluje, že měl-li správce daně pochybnosti u jiného zdaňovacího období u několika vybraných zjednodušených DD a ostatní považoval za bezvadné, pak žalobkyni není známo, proč měla být daň odhadnuta z celkového počtu zjednodušených DD zahrnutých v daném zdaňovacím období, které je předmětem zajišťovacího příkazu.
13. Žalobkyně se dále neztotožňuje s hodnocením výkonnosti činnosti daňového subjektu. Argumentuje tím, že nízký zisk je běžný v prvních letech podnikání kvůli vysokým nákladům a neefektivitám při realizaci projektu; zadluženost společnosti je podle statistik u jejího typu podnikání a zejména na začátku podnikání obvyklá; a že kritérium obtížné dobytosti v budoucnu opřel správce daně o tvrzení, že daňový subjekt debetuje peníze v hotovosti a že nestabilita tohoto druhu majetku odůvodňuje obavu správce daně stran nedobytnosti či obtížné dobytosti v budoucnu stanovené daně, což dle názoru žalobkyně není opřeno o faktické skutečnosti a stavy na bankovním účtu, když účet vykazoval zůstatek ve výši statisíců a daňový subjekt nevybíral hotovost vždy do nuly či do nízkých částek. V té souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019 č. j. 10 Afs 172/2018-42.
14. Žalobkyně dále namítá, že správce daně porušil metodiku Generálního finančního ředitelství, konkrétně Metodiku realizace zajišťovacího příkazu č. j. 7342/11-2310 (dále jen „metodika“), ve které jsou uvedeny situace, z nichž mohou vyplynout odůvodněné obavy, že dosud nestanovená či nesplatná daň bude v době vymahatelnosti nedobytná nebo jen se značnými obtížemi. Žalobkyně zdůrazňuje, že nenaplnuje žádné znaky z metodiky a správce daně ani žalovaný neuvedli žádné silné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu, a proto je vydání předmětných zajišťovacích příkazů nezákonné.
15. Žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.
16. Žalovaný ve svém vyjádření shrnul dosavadní průběh řízení, zkonstatoval žalobní námítky a upozornil na to, že tyto jsou shodné s odvolacími námítkami žalobkyně, se kterými se žalovaný již vypořádal v napadeném rozhodnutí a na svou argumentaci zde uvedenou odkázal. K jednotlivým námítkám zvlášť uvedl následující.
17. K tvrzené neexistenci silných důvodů předpokladu budoucího stanovení daně žalovaný uvádí, že dle závěrů judikatury je zajišťovací příkaz předstižným procesním rozhodnutím předběžné povahy, které bývá často založeno na ryze hypotetické úvaze správce daně vyslovující obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daně. Zjištění pro předpoklad správce, že bude v budoucnu stanovena daň, nemusejí dle názoru žalovaného nutně pocházet z daňové kontroly za posuzované zdaňovací období, když zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydávaným na základě dokazování a není v něm prokazován skutkový stav, ale je vydáván na základě indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu stanovení daně. V projednávaném případě zde dle názoru žalovaného taková zjištění byla, když důvodná obava o fiktivním vykazování plnění v části B3 KH v předmětných zdaňovacích obdobích vyvstala již z analýzy kontrolních hlášení za předmětná zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

(vykazování těchto plnění, jejich výše, doby a opakování vykazování a pohyby na účtech žalobkyně) spolu se zjištěním, že žalobkyně další správcem daně požadované doklady nedoložila. Žalovaný dodává, že vlastní zjištění z daňové kontroly 2019 o fingovaných zjednodušených daňových dokladech pak pouze přispěla k obavě, že i v předmětných zdaňovacích obdobích si žalobkyně snižovala daňovou povinnost uplatněním fiktivních přijatých plnění, neboť tak již jednou (v roce 2019) učinila.

18. Pokud jde o neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH, byly zde dle tvrzení žalovaného rovněž splněny podmínky kladené zákonem a judikaturou, když správce daně přesně popsal, proč má za to, že se žalobkyně účastnila obchodování stíženého podvodem na DPH, a proto důvodně předpokládá, že jí bude v budoucnu odepřen nárok na odpočet DPH (tj. stanovena daň vyšší, než žalobkyně přiznala). Žalovaný zdůrazňuje, že správce daně jednoznačně detekoval podvodné řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích, jejich jednotlivé články i jejich postavení v nich, ale také chybějící daň, nestandardnosti jednotlivých článků řetězců i způsobu obchodování v řetězcích, a osvětlil, že nejde o pouhá podnikatelská selhání, když žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět. K použité argumentaci rozsudkem „Vyrtych“ žalovaný uvádí, že na projednávaný případ nedopadá, když sám Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že provádění vědomostního testu stran toho, zda je daňový subjekt do daňového podvodu zapojen vědomě, spadá do nalézacího řízení a nikoliv do řízení zajišťovacího.
19. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením, že by kladl žalobkyni k tíži všechna zjištění o rizikovitosti subjektů v řetězci či zjištění, která mohou být známa pouze správci daně. Je-li v zajišťovacích příkazech dovozováno, že žalobkyně o tom, že se účastní obchodování stíženého podvodem na DPH, vědět měla a mohla, je tak činěno na základě skutečností, které se vztahují k jejímu přímému dodavateli a k obchodování s tímto dodavatelem, které jsou veřejně dohledatelné a které plynuly ze zjištěného způsobu obchodování mezi žalobkyní a přímým dodavatelem.
20. K argumentaci žalobkyně, že žalovaný daňový podvod na DPH neprokázal, žalovaný opakuje, že při vydání zajišťovacích příkazů není prováděno dokazování a správce daně je tak pouze povinen zjištěný podvodný řetězec detekovat, identifikovat chybějící daň a identifikovat, v čem podvod na dani spočívá, neboť pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření DPH.
21. Ke zpochybnění výše stanovené jistoty žalovaný pouze uvádí, že tato byla v souladu se zákonem stanovena pomocí pomůcek, když žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že zpochybnění zjednodušených daňových dokladů v jiných zdaňovacích obdobích byla pouze jedna z indicií ke vzniku pochybnosti, že jsou přijatá zdanitelná plnění v části B3 KH i v předmětných zdaňovacích obdobích vykázána fiktivně.
22. Přesvědčení žalobkyně o neexistenci silných důvodů k obavě o budoucí dobytost daně je dle názoru žalovaného rovněž nedůvodné. Vysvětluje, že obava o dobytost daně je v případě žalobkyně založena nejen na její nízké výkonnosti, nízké rentabilitě tržeb a vysoké zadluženosti, ale i na zjištěních o způsobu výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně, která je nejméně zčásti formálně deklarována, nikoli fakticky prováděna, zjištění, že opakovaně neplní své daňové povinnosti, a zejména na struktuře majetku ve spojení s dosavadním způsobem nakládání s majetkem (vyvážení motorového vozidla Audi z vlastnictví žalobkyně a opakované a průběžné výběry hotovosti).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

23. Pokud jde o tvrzené porušení metodiky GFŘ č. j. 7342/11/2310 k realizaci zajišťovacího příkazu, žalovaný odkazuje na bod 47 napadeného rozhodnutí, ve kterém výslovně uvedl, které ze situací uvedených metodikou, z nichž může vyplynout odůvodněná obava, u žalobkyně nastaly a z jakých důvodů.
24. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností z důvodu opakování tvrzení správce daně a nevypořádání se s odvolací argumentací. Zdůrazňuje, že v napadeném rozhodnutí vyjádřil svou správní úvahu o tom, z jakých důvodů má za to, že byly v případě žalobkyně naplněny podmínky vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu, a to včetně existence nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Uzavírá, že s odvolacími námitkami se vypořádal, a vlastní závěry nebudoval na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených odvolacích námitek, ale postavil proti nim „*vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyložil tak, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (žalovaný cituje z nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. 989/08 ze dne 12. 2. 2009).
25. K žalobní námitce, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem a aktuální judikaturou, žalovaný uvádí, že ze žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že předmětné rozhodnutí, jakož i zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem, když byly splněny jednak zákonné podmínky vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu, a také podmínky, které na příslušná rozhodnutí klade aktuální judikatura.
26. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III.

Posouzení žaloby

27. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
28. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, protože žádná ze stran s takovým postupem nevyjádřila nesouhlas.
29. Žaloba není důvodná.
30. Při vlastním posouzení žaloby vyšel soud z následující právní úpravy.
31. Podle § 167 daňového řádu v rozhodném znění, *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).*

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

32. Ze správního spisu soud zjistil, že zajišťovacími příkazy bylo žalobkyni uloženo zajištění úhrady DPH. Konkrétně příkazem
- č. j. 8803729/19/2008-80541-108868 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období červen 2018 ve výši 395 143 Kč,
 - č. j. 8803915/19/2008-80541-108868 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 467 154 Kč,
 - č. j. 8834078/19/2008-80541-208845 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období srpen 2018 ve výši 485 387 Kč,
 - č. j. 8833912/19/2008-80541-208845 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období září 2018 ve výši 638 066 Kč,
 - č. j. 8986986/19/2008-80541-203233 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 290 440 Kč,
 - č. j. 8987505/19/2008-80541-203233 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 472 895 Kč,
 - a č. j. 8987754/19/2008-80541-203233 jí bylo uloženo zajištění úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2018 ve výši 447 770 Kč.
33. Proti uvedeným zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a příkazy potvrdil. Soud předně konstatuje, že žalobní námitky, které žalobkyně uplatnila v podané žalobě, jsou shodné s odvolacími námitkami. V té souvislosti soud uvádí, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí se všemi odvolacími námitkami vyrovnal a námitka žalobkyně, že její odvolací argumentace nebyla žalovaným reflektována, není důvodná.
34. Pokud jde o povahu zajišťovacího příkazu, soud zdůrazňuje, že takový příkaz není rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení na základě dokazování, správce daně neprokazuje konkrétní skutečnosti a důkazy a tyto nehodnotí. Příkaz je vydáván v zajišťovacím řízení, má předběžnou povahu a představuje dočasný prostředek k zajištění účelu správy daní. S ohledem na to, že se před jeho vydáním neprovádí dokazování, bývá často založen na hypotetické úvaze správce daně, která zakládá obavu z nedobytnosti dosud nestanovené nebo nesplacené daně. Správce daně při vydávání takového rozhodnutí vychází ze skutečností, které jsou mu známy a které mohou vést k důvodné obavě o dobytosti daně, jak ji předvídá § 167 odst. 1 daňového řádu. To potvrdil v rozsudku ze dne 25. 8. 2015 č. j. 6 Afs 108/2015-35 Nejvyšší správní soud, když uvedl, že: *„Je třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstížené rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici.“*
35. Z povahy zajišťovacího příkazu je logické, že při jeho vydávání zákon nepředpokládá postup podle § 92 odst. 2 daňového řádu, protože tím by mohl být zmařen jeho účel. K tomu Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015 č. j. 10 Afs 18/2015-48 uvedl, že: *„Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení*

zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“ Namítá-li tedy žalobkyně, že správce daně tvrzené skutečnosti neprokázal, nelze její námitce přisvědčit, protože správce daně ani povinnost takové skutečnosti prokazovat neměl.

36. Nejvyšší správní soud dále ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104 uvedl, že: „Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“
37. Ve světle výše uvedeného soud zdůrazňuje, že měl-li správce daně důvodné podezření, že se žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích pravděpodobně účastnila obchodních transakcí vykazujících znaky podvodu na dani z přidané hodnoty, o kterých mohla a měla vědět, pak nebylo potřeba samotné podvodné jednání dokazovat. To potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015 č. j. 10 Afs 18/2015-48, když uvedl, že: „Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu 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.“ A dále v rozsudku ze dne 19. 12. 2018 č. j. 9 Afs 330/2017-60, Nejvyšší správní soud doplnil, že: „K významu zapojení plnění do řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty nejprve obecně uvádí, že zjištění indicií ohledně existence daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm je důvodem ke zvážení, zda není namístě zajistit úhradu dosud nestanovené nebo nesplatné daně vydáním zajišťovacího příkazu. Stěžovateli lze v tomto ohledu přisvědčit, že pro účely vydání zajišťovacího příkazu není nezbytné obšírně prokazovat veškeré otázky související se stanovením samotné daně, mj. není v této fázi nutné prokazovat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na podvodném řetězci (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, ve věci MPM Invest).“ Soud dodává, že žalovaný obavu z účasti žalobkyně na podvodu na DPH popsal na straně 7 až 9 napadeného rozhodnutí a soud pro stručnost odůvodnění na zde popsané okolnosti zjištěné správcem daně

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

odkazuje. Soud v té souvislosti opětovně zdůrazňuje, že se jedná o okolnosti, které správce daně zjistil v rámci své vyhledávací činnosti, a tyto okolnosti nebyly a v zajišťovacím řízení ani nemusely být prokázány a postaveny najisto. Správce daně tak dospěl k předpokladu, že žalobkyni nepřísluší jí uplatněný nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH za předmětná zdaňovací období z přijatých zdanitelných plnění od přímého dodavatele ValsKapriz Center s.r.o.

38. Správce daně dále vyjádřil podezření, že žalobkyně za předmětná zdaňovací období pravděpodobně fiktivně či podvodně vykazovala vysoké hodnoty plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení, tj. plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, kde není uveden dodavatel plnění, z nichž nárokovala odpočet daně. Správce daně měl obavu také z toho, zda zjištěný majetek žalobkyně bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jejím vlastnictví. Soud v tomto kontextu zdůrazňuje, že zmíněné zapojení žalobkyně do daňového podvodu a fiktivní či podvodná vykazování přijatých zdanitelných plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení lze v souladu s aktuální judikaturou považovat za tzv. silné důvody pro vznik odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu.
39. Nadto soud dodává, že z ustálené judikatury vyplývá, že tzv. „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. hrozba insolvence) nejsou důvody jedinými a není ani možné stanovit taxativní výčet důvodů, na základě kterých lze o budoucí dobytosti daně pochybovat. Judikatura tak akceptuje i „slabší“ důvody těchto pochybností. K tomu uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, že: *„Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“*
40. Pokud žalobkyně namítá, že pro důvodnou obavu o nedobytnosti budoucí daně nestačí hodnocení výkonnosti její činnosti nebo debetování peněz v hotovosti, pak soud upozorňuje na to, že žalovaný mezi důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně uvádí, že z finančních a majetkových poměrů žalobkyně vyplývají pochybnosti o její schopnosti uhradit dosud nestanovenou daň z výsledku její ekonomické činnosti, současně dle jeho názoru způsob výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně vykazuje znaky toho, že její podnikatelská činnost je alespoň zčásti pouze formálně deklarována, nikoliv fakticky vykonávána, a dále že správce daně za žalobkyní opakovaně eviduje nedoplatky na daních. Dodává, že žalobkyně neposkytuje správci daně potřebnou součinnost, neboť mu neposkytla požadovanou část daňové evidence a dokladů, jak je uvedeno v zajišťovacích příkazech, ani dosud nepředložila doklady požadované správcem daně v daňové kontrole DPH za předmětná zdaňovací období zahájené po vydání zajišťovacích příkazů, ačkoliv k tomu byla vyzvána. Žalovaný zmiňuje také převod movitého majetku a poukazuje na strukturu, stáří, splatnost a dobytost pohledávek uvedených žalobkyní v rozvaze k 31. 12. 2018 (podrobně viz strany 10 a 11 napadeného rozhodnutí).
41. S ohledem na výše citovanou judikaturu soud opakuje, že prokázání těchto skutečností není předmětem zajišťovacího řízení, a současně konstatuje, že uvedené okolnosti ob stojí jako důvody pro obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.
42. Soud shledal s ohledem na vše výše popsané nedůvodnou námitku žalobkyně, že byly zajišťovací příkazy vydány na základě spekulací či účelově interpretovaných skutečností.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

Namítá-li žalobkyně, že správce daně vycházel ze skutečností, které nemohou být žalobkyni známy, pak soud zdůrazňuje, že takové skutečnosti nebyly správcem daně přičítány k tíži žalobkyně, když byly použity pouze pro odůvodnění rizikovosti obchodního řetězce a nestandardností v něm. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že jistě není možné, aby kontrolovala všechny obchodní partnery svých dodavatelů. V řízení však byly tvrzeny skutečnosti týkající se jejího přímého dodavatele (společnosti ValsKapriz Center s.r.o.), navíc se jednalo o skutečnosti veřejně dostupné nebo vyplývající ze způsobu obchodování mezi žalobkyní a přímým dodavatelem. Soud rovněž konstatuje, že žalovaný řádně odůvodnil, proč právě ty které skutečnosti (např. virtuální sídlo společnosti, omezení plateb v hotovosti, absenci webových stránek, nezakládání dokladů do sbírky listin) považuje za rizikové a hodnotil je v jejich vzájemné souvislosti a s ohledem na konkrétní okolnosti projednávaného případu. Soud proto považuje námitku žalobkyně za nedůvodnou. Nadto soud poukazuje na to, že povinností správce daně není podvod na DPH s určitostí prokázat, ale identifikovat podvodný řetězec a chybějící daň, zjistit, v čem podvod na dani spočívá (poukázat na nestandardnosti subjektů a obchodování mezi nimi). To správce daně učinil a s ohledem na povahu zajišťovacího řízení a na to, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast žalobkyně v podvodném řetězci, naplnil podmínky předpokladu stanovení daně v zákonem požadovaném rozsahu.

43. Nedůvodnou je rovněž námitka žalobkyně týkající se nezahájení daňové kontroly za červen až prosinec 2018, když již výše soud vysvětlil, že správce daně v zajišťovacím řízení nevede dokazování o konkrétních skutečnostech, ale pouze v rámci své činnosti odůvodňuje obavy o budoucí nedobytnost daně, zahájení daňové kontroly tak nebylo podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů.
44. Soud nepřisvědčil tvrzení, že žalobkyně nenaplnuje žádné ze znaků uvedených v metodice. Konkrétně je v metodice mezi situacemi, z nichž mohou vyplynout odůvodněné obavy, že dosud nestanovená či nesplatná daň bude v době vymahatelnosti nedobytná nebo jen se značnými obtížemi, uvedeno, že „*Právnícká osoba v evidovaném sídle nevyvíjí činnost a není známo její skutečné sídlo; častá změna sídla*“. V projednávané věci není sporu o tom, že sídlo žalobkyně je vedeno v místě bydliště jejího jednatele, kde společnost činnost nevyvíjí. Soud navíc zdůrazňuje, že výše citovaná judikatura dovodila, že nelze stanovit taxativní výčet situací, které mohou odůvodnit obavy o dobytost daně, stejně tak ani metodika výslovně uvádí, že se jedná o příklady takových situací. Argumentace žalobkyně tedy není důvodná, když k porušení metodiky v projednávaném případě nedošlo.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

45. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

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.

Praha 31. ledna 2022

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.