



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

žalobce: **Meiz group s.r.o.**, IČO 07491646
se sídlem Příčná 1892/4, Praha 1
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Dvořákem
se sídlem Vinohradská 1233/22, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2021, č. j. 14923/21/5100-41456-712609,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 26. 2. 2021, č. j. 1434281/21/2001-80541-

110760, a ze dne 2. 3. 2021, č. j. 1526267/21/2001-80541-110760 a č. j. 1526332/21/2001-80541-110760. Prvostupňovými rozhodnutími – zajišťovacími příkazy dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), bylo žalobci uloženo, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 3 796 923 Kč, z toho za zdaňovací období září 2020 ve výši 1 027 770 Kč, za zdaňovací období říjen 2020 ve výši 1 088 483 Kč a za zdaňovací období listopad 2020 ve výši 1 680 670 Kč.

2. Žalobce v žalobě uvedl, že zajišťovací příkaz představuje velmi silný zásah do práv daňového subjektu. Tento institut lze využít tehdy, „*existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Správce daně musí přesvědčivě zdůvodnit obavy o dobytost daně bez vydání zajišťovacího příkazu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90). Pokud se správním orgánům nepodaří odůvodnit existenci přiměřené pravděpodobnosti doměření daně, je zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016-22).
3. Žalobce měl za to, že tato obava nebyla dána a prvostupňový orgán ji přesvědčivě nezdůvodnil, přičemž žalovaný zopakoval závěry prvostupňového orgánu, k nimž sice doplnil vlastní úvahu, leč ta odporuje aktuálním pravidlům pro aplikaci zajišťovacích příkazů.
4. Prvostupňový orgán dovozuje své obavy z následujících skutečností týkajících se žalobce: (i) razantní nárůst činnosti od září 2020, (ii) absence webové prezentace, (iii) virtuální sídlo, (iv) absence provozovny, (v) nedoplatek na osobním daňovém účtu, (vi) není registrován k silniční dani, ačkoliv vlastní motorové vozidlo, (vii) nevlastní žádnou nemovitost, (viii) účet žalobce je kreditován bezhotovostními převody, naopak debety představují z více než poloviny výběry hotovosti, (ix) nehradí svým dodavatelům platby bezhotovostně, bezhotovostně nejsou hrazeny ani režijní náklady, (x) překračuje výše limitu pro platby v hotovosti, (xi) jeho odběratelé inzerují poptávku po pracovních silách, (xii) uplatňuje odpočet DPH z plnění do 10 000 Kč, o kterých se prvostupňový orgán domnívá, že jsou pouze fiktivními plněními. Prvostupňový orgán tak dospěl k závěru, že žalobce fakticky funguje jako agentura práce.
5. Žalobce byl přesvědčen, že všechny problematické okolnosti vysvětlil v odvolání, žalovaný však tuto argumentaci přešel. Tyto okolnosti mají příčinu ve způsobu podnikání žalobce, ovšem nijak nedokládají závadnost jednání žalobce a neukazují na žalobcovo zapojení do daňového podvodu či pokus o krácení daně.
6. Pokud jde o razantní nárůst činnosti v období od září 2020, žalobce poukázal na to, že předchozí majitelé žalobce jeho činnost v podstatě nijak nerozvíjeli, a i proto žalobce převedli současnému majiteli, který měl své konkrétní záměry a ty začal uskutečňovat okamžitě poté, co převzal žalobce, ačkoliv byl do obchodního rejstříku zapsán až v říjnu 2020.
7. Žalobce podniká na základě osobních kontaktů, nepotřebuje tedy inzerovat na internetu, což platí pro řadu dalších podnikatelů, přičemž žalobce nemá povinnost se prezentovat na

Shodu s prvopisem potvrzuje:

internetu. S ohledem na typ činnosti nepotřebuje žalobce velký prostor pro kanceláře, neboť práce jsou standardně vykonávány u zákazníka. Realita virtuálního sídla je zcela běžná a šetří náklady. Pro žalobce bylo překvapením, že není registrována jeho provozovna, neboť tato byla hlášena živnostenskému úřadu, leč skutečně tomu tak nebylo. Žalobce připustil, že opomenul registraci k silniční dani.

8. Žalobce též připustil, že měl nedoplatek na DPH, který měl v úmyslu uhradit bezodkladně poté, co bude mít k dispozici volné prostředky, avšak to mu již nebylo umožněno, neboť veškeré příjmy, které očekával, byly zajištěny prvostupňovým orgánem. Mimo tohoto nedoplatku neměl žalobce v minulosti žádné nedoplatky na DPH ani jiných povinných platbách.
9. Žalobci jsou zadržovány značné finanční prostředky, pročež aktuálně není schopen hradit prakticky žádné své závazky. Zajišťovací příkazy tak ohrožují podnikání žalobce.
10. Absence vlastnictví nemovitosti, pokud ji daňový subjekt nepotřebuje k daňové činnosti, opět není ničím nezvyklým. Žalobce souhlasil s tím, že je obvyklejší realizace plateb bezhotovostní formou, ovšem ani hotovostní platby nejsou neobvyklé a v některých oblastech jsou hotovostní platby stále velice využívaným, a někdy i preferovaným způsobem úhrady. Žalobce odmítl závěr prvostupňového orgánu, že překračuje limit pro platby v hotovosti. Prvostupňový orgán toto své tvrzení nedoložil, když toliko monitoroval výběry hotovosti, avšak již neevidoval, jak byla hotovost použita, tj. zda byla vůči jednomu daňovému subjektu v jeden den realizována nadlimitní platba.
11. Samotná jedna poptávka odběratele žalobce po pracovní síle je v objemu realizovaných zakázek zcela irelevantní. Žalobce od svého odběratele, kterých má několik, přebírá zakázky, které z části plní svými vlastními pracovníky. Zakázky, které není žalobce schopen realizovat vlastními silami, tak realizuje prostřednictvím svých subdodavatelů.
12. Prvostupňový orgán dospěl na základě výše uvedených okolností a zjištění, že dodavatelé žalobce a rovněž tak dodavatelé dodavatelů nepřiznali daň ve správné výši a tato tak nebyla uhrazena do státního rozpočtu nebo daň přímo neuhradili, k závěru, že žalobce byl zapojen do podvodu na DPH. Žalobce přitom činil kroky k prověření spolehlivosti svých obchodních partnerů, neboť zjistil, že mají registrován účet pro platbu DPH a jsou spolehlivými plátcí. Žalobce nemohl nijak ověřit, zda jeho dodavatelé plní svou daňovou povinnost, to přísluší jedině správci daně. I kdyby pak ze strany dodavatelů žalobce nebylo DPH uhrazeno, neznamená to, že je žalobce zapojen do daňového podvodu, ale zejména ani samotné zapojení do daňového podvodu nemůže být důvodem pro uplatnění zajišťovacího příkazu. Žalobce nesouhlasil s tím, že po něm žalovaný požadoval pečlivější prověření obchodních partnerů a vytýkal mu další body, které považuje za významné pro posouzení věrohodnosti obchodního partnera. Pokud žalovaný označil za problematickou skutečnost, že jednatelé či majitelé společností, s nimiž žalobce spolupracuje, jsou ze stejné oblasti na Ukrajině a obdobně jako žalobce neinzerují svou činnost, nemají provozovnu apod., žalobce namítl, že právě společné zázemí v domovské zemi vedlo společnosti k vzájemné spolupráci, nejde tedy o podezřelou okolnost. Stejně tak lze jen těžko považovat za důvod pro pochybnosti o kvalitě obchodních partnerů např. absenci webové prezentace či absenci provozovny, když sám žalobce podniká obdobným způsobem a má za to, že jeho podnikání je bezproblémové.
13. Z hlediska DPH je rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze

Shodu s prvopisem potvrzuje:

dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, a ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci C-285/11 a C-277/14). Žalobce tedy nemůže nést odpovědnost za případné nesrovnalosti v odvodu daně na straně svých dodavatelů, případně být sankcionován za zapojení do řetězce, o kterém nevěděl, když byl svými dodavateli neustále ujišťován, že své daňové povinnosti plní.

14. Dle žalobce je nutné zkoumat, zda bylo užití zajišťovacího příkazu nezbytné. Zajišťovací příkaz má zabránit tomu, aby se daňový subjekt ohrožený doměřením daně účelově zbavil majetku a zabránil vybrání daně. V souladu s tímto účelem však není, pokud zajišťovací příkaz vede k ukončení ekonomické aktivity daňového subjektu, což nyní reálně hrozí. Dokonce i subjekty trestně stíhané mohou mít prostředky zajištěny pouze se souhlasem státního zástupce, při vyšetřování a již zahájeném stíhání trestné činnosti pro důvodné podezření. Žalobce je tak postižen více než osoba trestně stíhaná. Prvostupňový orgán konal v rozporu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného, že v případě vydání zajišťovacího příkazu není možné zkoumat porušení zásady přiměřenosti, a zda nebude mít užití institutu zajišťovacího příkazu tzv. rdousící efekt. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, totiž platí, že je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.
15. Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, dle něhož vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově 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 nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.
16. Žalobce doplnil, že v rámci následně zahájené daňové kontroly předložil veškeré požadované doklady, doložil, jakým způsobem bylo naloženo s prostředky, které pravidelně vybíral z účtu, a ze kterých byly hrazeny práce dodavatelů daňového subjektu. Účetnictví bylo doloženo za požadované měsíce zcela kompletní, kdy z dokladů je evidentní, že žalobce jednak poskytoval své služby třetím subjektům, ale zejména to, že ze strany jiných subjektů byly poskytovány služby také žalobci, jenž za tyto služby platil společně, které prvostupňový orgán považuje za problematické.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Úvodem konstatoval, že žalobce opakuje odvolací námitky, pročež žalovaný plně odkázal na napadené rozhodnutí, v němž tyto námitky vypořádal.
18. K zapojení žalobce do podvodného řetězce žalovaný odkázal na zajišťovací příkazy a body 12 až 32 napadeného rozhodnutí. Prvostupňový orgán podrobně popsal strukturu podvodného řetězce a jednotlivé obchodní operace mezi články řetězce, charakteristiku jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti v řetězci, objektivní okolnosti, chybějící daň

Shodu s prvopisem potvrzuje:

(narušení neutrality) i kvalifikovaný odhad daně k zajištění. S ohledem na charakter řízení, ve kterém je zajišťovací příkaz vydáván, je přitom významná samotná účast žalobce v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty, přičemž otázka vědomosti o účasti na podvodu není v této fázi daňového řízení podstatná (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, 10 Afs 18/2015-48, či recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019-58). Pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalovaný s ohledem na skutkové okolnosti vyhodnotil jako slabší.

19. Co se týče existence odůvodněné obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně, žalovaný ji hodnotil jako silnou, přičemž za důležitou považoval zejména majetkovou nedostatečnost žalobce, když jediný konkrétní zjištěný majetek žalobce, peněžní prostředky na účtu a motorové vozidlo, jsou majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stability ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobce, který vybírá peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti (61,37 %). Tyto debetní operace prováděné žalobcem vždy krátce po připsání peněžních prostředků na účet za jeho současné majetkové nedostatečnosti lze považovat za ekvivalent vyvážení jeho majetku, což je judikaturou označováno jako důvod pro silnou intenzitu obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně (viz již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139). Rentabilitu ekonomické činnosti žalobce vyhodnotil prvostupňový orgán jako nízkou s tím, že ekonomická výkonnost žalobce nezaručuje, že žalobce bude z výnosů svého podnikání schopen uhradit v budoucnu stanovenou daň, přičemž s ohledem na ekonomické údaje (včetně značné zadluženosti žalobce, která činí 86,20 %) není reálné, že by mohla být budoucí daňová povinnost hrazena např. formou úvěru ze strany třetí osoby. Ke konstatování hrozby nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH pak prvostupňový orgán vedla zejména struktura žalobcova majetku, který netvoří kromě jednoho motorového vozidla žádný hodnotný hmotný majetek, nýbrž pouze oběžná aktiva. Zjištěné vlastnictví bankovního účtu je pak obecně jako majetková hodnota velmi rizikové, neboť peněžní prostředky lze z bankovního účtu ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což také žalobce pravidelně a ve značných objemech činil.
20. Žalovaný podotkl, že zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím předběžné povahy v podobě dočasného prozatímního prostředku, jehož smyslem jakožto předběžného rozhodnutí není meritorně stanovit daň, nýbrž zabezpečit budoucí úhradu daně. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování, správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokázané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Zatímco v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a časově náročnější, v řízení o vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známe a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu.
21. Obecně platí, že není vadou rozhodnutí odvolacího orgánu, pokud se ztotožní s právním názorem správního orgánu prvního stupně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 As 175/2017-33, bod 27). Žalovanému tak nemůže být vytýkáno, že v daném případě přisvědčil právnímu názoru prvostupňového orgánu, který považoval za správný, což současně řádně odůvodnil (body 27 až 31 napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje:

rozhodnutí). Odvolací námitky pak žalovaný řádně vypořádal v bodech 43 až 54 napadeného rozhodnutí. Vypořádání námitek nutně neznamená detailně odpovědět na každou jednotlivou námitku daňového subjektu, jak vyplývá z konstantní judikatury správních soudů, např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9.

22. Žalobci lze sice částečně přisvědčit v jeho tvrzení, že spolupráce s jeho obchodními partnery, za něž jedná osoby, pocházející ze stejné oblasti na Ukrajině, není sama o sobě podezřelá, nicméně současně žalovaný konstatoval, že riziková charakteristika subjektů v řetězci, a to včetně přímých obchodních partnerů žalobce, nespočívá toliko v absenci provozoven, webových prezentací a v tom, že subjekty zúčastněné v různých podvodných řetězcích pocházejí ze stejné oblasti na Ukrajině. Žalovaný ve shodě s prvostupňovým orgánem shledal u těchto subjektů velké množství shodných rizikových prvků (nestandardností), přičemž tyto spočívají zejména v tom, že tyto subjekty sídlí na tzv. virtuálních sídlech, nemají evidovány žádné provozovny, neprezentují své služby a kontakty na internetu, nemají zaměstnance, nevlastní motorová vozidla, řada z nich nezveřejňuje účetní uzávěrky v obchodním rejstříku a většina těchto subjektů jsou daňoví dlužníci.
23. Neuhrazená daň těmito subjekty tvoří převážnou část chybějící daně ve zjištěných podvodných řetězcích. Jednateli a jedinými společníky těchto společností jsou cizí státní příslušníci, předmětné subjekty byly aktuálními společníky pořízeny nedávno, těsně před zahájením předmětných obchodních operací zasažených podvodem, či v jejich průběhu, nejčastěji pak v srpnu 2020 až listopadu 2020. O organizovanosti a provázanosti těchto subjektů svědčí skutečnost, že všechny subjekty v podvodných řetězcích vykazují shodná data povinnosti přiznat daň, a to ve všech obdobích a také skutečnost, že drtivá většina (9 z celkového počtu 11) společníků a jednatelů společností (jedná se vždy o cizí státní příslušníky) zapojených v různých podobách do řetězců v různých obdobích má adresu trvalého pobytu ve shodném okrese na Ukrajině – Vinnycka oblast. Kromě toho některé ze společností mají také stejnou adresu svého virtuálního sídla. Z právě uvedeného je zřejmé, že subjekty účastníci se podvodných transakcí v popsáných řetězcích jsou rizikové subjekty, přičemž právě četnost a shodnost rizikových znaků svědčí o organizovanosti řetězců, a nikoliv o tom, že jde o shodu okolností.
24. Žalovaný připustil, že všechny výše uvedené rizikové znaky obchodních partnerů nutně nemusely být žalobci známy (byť to nelze vyloučit). Žalobci však bylo přičítáno k tíži pouze ignorování nestandardních okolností u jeho přímých obchodních partnerů, které byly zřejmé z veřejných zdrojů (bod 25 napadeného rozhodnutí), a to zejména skutečnost, že ačkoliv bylo z veřejně dostupných informací zřejmé, že dodavatelé jsou rizikovými subjekty, neboť mají pouze virtuální sídlo, jsou bez provozoven, nedisponují prezentací nabízených služeb či kontaktů na internetu a někteří si neplní své zákonné povinnosti, když nezakládají listiny do sbírky listin obchodního rejstříku. Prvostupňový orgán současně jako další objektivní okolnost konstatoval skutečnost, že žalobce nehradí své závazky vůči dodavatelům bezhotovostně, ačkoliv disponují registrovanými bankovními účty, a sám inkasuje za jím uskutečněná zdanitelná plnění platby na svůj bankovní účet. Žalovaný ve vztahu k rozporovaným objektivním okolnostem uvedl, že byť jednotlivé objektivní okolnosti nemusejí působit významně, nelze je hodnotit pouze izolovaně. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který konstatoval

Shodu s prvopisem potvrzuje:

správce daně i žalovaný, tj. že žalobce nebyl pouhým náhodným účastníkem podvodu na DPH, který nemohl mít o své účasti na podvodu povědomí.

25. Pokud žalobce tvrdil, že žalovaný přešel jeho argumentaci k rizikovosti jeho obchodních partnerů v odvolání, žalovaný opáčil, že na ně reagoval v napadeném rozhodnutí (bod 49), když mj. konstatoval, že rizikové znaky dodavatelů žalobce nelze hodnotit izolovaně a jejich existence ve větším množství již signalizuje rizikovost obchodního partnera. Obdobně žalovaný reagoval na rozporování rizikové charakteristiky samotného žalobce (bod 45 napadeného rozhodnutí).
26. Žalovaný dodal, že vyřešení související otázky vědomosti účasti žalobce na podvodu na DPH není v řízení o vydání zajišťovacího příkazu či v rámci posouzení jeho zákonnosti nezbytné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018-42, a body 9 a 51 napadeného rozhodnutí).
27. Žalovaný popřel, že by v napadeném rozhodnutí vyslovil názor, že v rámci vydání zajišťovacích příkazů nemá být zkoumána přiměřenost použití tohoto právního instrumentu (body 53 a 54 napadeného rozhodnutí). Žalovaný zde nejprve uvedl, že došlo k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu a bylo tudíž na místě institut zajišťovacího příkazu aplikovat. Následně popsal, že s ohledem na skutkové okolnosti nebylo možné použít jiný institut zajištění daně. Dále konstatoval, že *„[v]zhledem k tomu, že v daném případě byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro využití zajišťovacího příkazu, nelze postup, kdy existují skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy postup, jenž je v souladu s daňovým řádem, považovat za porušení zásady přiměřenosti, dle které, pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní.“*
28. Žalovaný se též vyjádřil k otázce zkoumání, zda zajišťovacím příkazem uložená výše úhrady může být překážkou pro výkon ekonomické činnosti daňového subjektu, nebo zda nebude pro daňový subjekt likvidační. Tato otázka však nijak nesouvisí s otázkou přiměřenosti použití zajišťovacího příkazu. Žalovaný pouze konstatoval, že výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27). Pokud by tedy správní orgány při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u žalobce vyvolat tzv. rdousící efekt, byl by takový postup v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
29. K žalobcovu poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, žalovaný podotkl, že tento nelze s ohledem na odlišný skutkový stav na danou věc aplikovat. Na rozdíl od podnikající fyzické osoby, vůči níž byl vydán zajišťovací příkaz ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem a která byla stabilním podnikatelským subjektem rozmnožujícím svůj dlouhodobý majetek v čase, nedisponuje žalobce žádným stabilním majetkem, ani odpovídajícím podnikatelským zázemím. V případě žalobce navíc není ani přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, a to s ohledem na jeho výše popsanou ekonomickou situaci a chování. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že za rok 2019 vykázal žalobce zanedbatelný zisk (58 799

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Kč při obratu 30 936 000 Kč), neboť i případný vygenerovaný zisk je součástí rozsáhlých hotovostních výběrů z účtu žalobce.

30. Žalovaný dále uvedl, že okolnost, že žalobce v rámci daňové kontroly, zahájené po vydání zajišťovacích příkazů, předložil správci daně veškeré požadované doklady, nemůže mít vliv na posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí. Kromě toho, že se jedná o skutečnosti, které nastaly až po vydání napadeného rozhodnutí, žalovaný dodal, že předpoklad budoucího stanovení daně v daném případě spočíval ve zjištění prvostupňového orgánu, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH byl uplatněn v rozporu se smyslem směrnice Rady č. 2016/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“), a tudíž neoprávněně, a to z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH. Uvedený předpoklad stanovení daně již z podstaty věci nemusí vyvrátit ani formálně perfektní daňové doklady předložené žalobcem, když v průběhu daňové kontroly bude prvostupňový orgán kromě jiného zkoumat také vědomost žalobce ohledně jeho účasti na podvodu na DPH, jejíž existence je podstatná pro závěr, že žalobci lze doměřit daň v návaznosti na jeho vědomou účast na podvodu na DPH, což nijak nesouvisí s formální správností předložených daňových dokladů. K poukazu žalobce na to, že řádně odvedl DPH z předmětných obchodních transakcí, žalovaný poznamenal, že žalobce ve svém tvrzení nezohlednil skutečnost, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH byl dle předběžného závěru prvostupňového orgánu uplatněn v rozporu se smyslem směrnice o DPH, a tudíž neoprávněně, přičemž v důsledku neoprávněného uplatnění byla moderována výše žalobcem deklarované vlastní daňové povinnosti a nelze tak bez dalšího hovořit o řádně odvedené dani.

Posouzení žaloby soudem

31. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
32. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*
33. Soud předesílá, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k jednotlivým námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje a níže ji stručně shrnuje, a případně ji rozvíjí o vlastní úvahy.
34. Dále soud k některým, obecně či stručně formulovaným žalobním bodům uvádí, že rozsah a kvalita soudního přezkumu se odvíjí od formulace žalobních bodů. Je to žalobce, kdo se domáhá přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud pak podle § 75 odst. 2 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*

35. Pokud jde o argumentaci žalobce, kterou brojí proti předpokladům budoucího stanovení daně a budoucího ohrožení výběru daně (žalobce je souhrnně označil jako „obavy“ prvostupňového orgánu), soud úvodem konstatuje, že žalobce vytrhává z kontextu jednotlivé indicie a snaží se je izolovaně bagatelizovat. Zcela tedy přehlíží, že přestože by jednotlivá indicie nemusela obstát, je třeba tyto indicie hodnotit ve vzájemných souvislostech a též je nutné přihlídnout k jejich vysokému počtu.
36. Soud proto odkazuje na napadené rozhodnutí, a to body 12 až 32 (předpoklad budoucího stanovení daně) a body 33 až 39 (předpoklad budoucího ohrožení výběru daně), a na prvostupňová rozhodnutí. Soud má za to, že žalovaný i prvostupňový orgán hodnotili veškeré zjištěné skutečnosti řádně a komplexně a závěry správních orgánů jsou logické a přesvědčivé.
37. Obrana žalobce je nadto obecná (že se obejde bez inzerce, že řada společností má virtuální sídlo atd.), popř. žalobce prezentuje vysvětlení určité podezřelé okolnosti (např. to, že za razantním nárůstem činnosti je jeho podnikatelský záměr, a nikoli zapojení do řetězce podezřelých transakcí), které může indicii jen zpochybnit, avšak není s to ji zcela vyvrátit. V některých případech dokonce žalobce připouští, že indicie je správná – žalobce se skutečně opomněl registrovat k silniční dani a nemá registrovanou žádnou provozovnu (k čemuž pouze dodal, že ji hlásil živnostenskému úřadu).
38. Co se týče existujícího nedoplatku na dani, žalobce bez jakýchkoli podrobností uvedl, že byl připraven jej uhradit a zabránily mu v tom zajišťovací příkazy. Nedoplatek samotný ovšem nerozporoval. Soud podotýká, že ani prvostupňová rozhodnutí, ani napadené rozhodnutí neuvádějí podrobnosti o tom, kdy nedoplatek vznikl, resp. jak se v čase měnil, přičemž soud ve správním spisu tuto informaci nedohledal (je zde pouze stav osobních daňových účtů žalobce k určitému dni – 26. 2. 2021). Jelikož však ani žalobce neuvedl žádné podrobnosti o tom, kdy nedoplatek vznikl a kdy žalobce očekával, že jej uhradí (a z čeho), nezbyvá soudu než uzavřít, že i tato indicie je legitimní.
39. Stran námítky žalobce, že prvostupňový orgán tvrdil, že žalobce překračuje limit pro platby v hotovosti, soud poznamenává, že takový závěr prvostupňová rozhodnutí neobsahují. Tato rozhodnutí konstatují, že žalobce prováděl řadu výběrů hotovosti a některé z nich překračují zákonný limit 270 000 Kč. Prvostupňový orgán ovšem neuvedl, že se tím žalobce dopustil porušení zákona [zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, se nevztahuje na výběry hotovosti z bankovního účtu, viz jeho § 2 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje:

písm. a)], z četnosti a výše výběrů ovšem usuzoval na rizikové a nestandardní chování žalobce. Je pravda, že na jiných místech prvostupňových rozhodnutí se objevuje úvaha, že pokud žalobce svým dodavatelům nehradil přijatá planění bezhotovostně, mohlo k jejich úhradě dojít v hotovosti, čímž mohl být překročen zákonný limit pro platby v hotovosti. Současně ovšem prvostupňový orgán podotkl, že přijatá plnění mohla být uhrazena např. zápočtem, nebo nemusela být uhrazena vůbec. Soud této úvaze prvostupňového orgánu nemá co vytknout, jde o posouzení nestandardnosti a rizikovosti chování žalobce, nikoli o kategorický závěr, že žalobce porušoval zákon o omezení plateb v hotovosti, a toto posouzení je logické a správné.

40. Ohledně otázky, zda je žalobce „pracovní agenturou“ soud uvádí, že žalobce toliko obecně poznamenal, že některé zakázky plní vlastními pracovníky a některé subdodavateli. Jinými slovy nepopřel, že alespoň zčásti působil jako faktický zprostředkovatel práce. Rozsah tohoto zprostředkování žalobce nikterak blíže nevymezil, byť ho zlehčuje. Nadto nešlo o poptávku po zaměstnancích od jediného odběratele žalobce, jak tvrdil žalobce, ale od tří (bod 24 napadeného rozhodnutí). Jak již soud uvedl výše, šlo o jednu z mnoha indicií, přičemž žalobce tuto konkrétní indicii přesvědčivě nevyvrátil.
41. Pokud jde o problematiku zapojení do podvodu na DPH, soud odkazuje na body 12 až 32 a dále 44 až 49 napadeného rozhodnutí a rovněž na část 3 (zapojení daňového subjektu do obchodních transakcí zasažených chybějící daní) a část 4 (objektivní okolnosti, účast daňového subjektu v obchodních transakcích zasažených podvodem) prvostupňových rozhodnutí.
42. Prvostupňový orgán přitom popsal řetězec transakcí a okolnosti, z nichž dovozuje daňový podvod a zapojení žalobce do něj. Žalobce tyto skutečnosti nikterak nevyvrací (viz také výše k indiciím správních orgánů) a omezuje se na to, že se přesvědčil, že jeho dodavatelé mají registrován účet pro platbu DPH a jsou spolehlivými plátcí. K faktu, že jednatelé či majitelé dodavatelů žalobce jsou ze stejné oblasti na Ukrajině, soud poznamenává, že může svědčit jak o zapojení do podvodného řetězce, tak o pouhé známosti zúčastněných osob, tvrzení žalobce je tedy opět obecné a nevyvrací tuto indicii. Soud k tomu znovu opakuje, že nejde o jedinou indicii. Ohledně toho, že dodavatelé žalobce vykazují shodné rizikové znaky jako žalobce, soud podotýká, že podnikání žalobce není bezproblémové, pročež lze tyto znaky pokládat za rizikové i u dodavatelů žalobce.
43. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v zajišťovacím řízení je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, zatímco otázky jeho vědomosti o účasti na podvodu a přijetí opatření k zabránění účasti na podvodu nejsou relevantní. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78, zpravidla postačí přesvědčivě nastínit strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Žalobce strukturu a fungování předmětných podvodných řetězců, jak jsou popsány v částech 3 a 4 prvostupňových rozhodnutí, nijak nerozporoval, pouze tvrdil, že o nich nevěděl. Množství indicií (objektivních okolností) shromážděných prvostupňovým orgánem pak svědčí o tom, že žalobce nebyl pouhým náhodným článkem řetězce, který o existenci daňového podvodu nemohl mít povědomí.
44. Co se týče nezbytnosti vydání zajišťovacího příkazu, žalobce dezinterpretuje argumentaci a závěry žalovaného uvedené v bodech 53 a 54, jak vysvětlil žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Soud na tyto body napadeného rozhodnutí odkazuje a ztotožňuje se s nimi. Soud ve shodě s žalovaným akcentuje, že správce daně nemůže zohledňovat, zda má vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje:

zajišťovacího příkazu likvidační účinky pro daňový subjekt (žalovaným zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27). Dožaduje-li se tedy žalobce přiměřenosti zajišťovacího příkazu, vztahuje se tato přiměřenost výhradně k posouzení, zda zde byly okolnosti nasvědčující tomu, že žalobce splatnou daň uhradí, byť postupně (žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).

45. Prvostupňová rozhodnutí v části 6 (majetková nedostatečnost, odůvodněná obava o dobytost daně) a napadené rozhodnutí v bodu 38 se zabývají zejména majetkovou situací žalobce, přičemž ji nehodnotí jako dostatečnou (žalobce má jen peněžní prostředky na účtu, které nadto často vybírá v hotovosti, a automobil, je silně zadlužen a má nízkou rentabilitu tržeb atd.). Žalobce tyto závěry správních orgánů ničím konkrétním nevyvrací, tedy neprokazuje, že lze důvodně očekávat, že bude schopen dosud nestanovenou daň uhradit, byť postupně.
46. Závěrem, k tvrzení žalobce, že v rámci daňové kontroly předložil veškeré požadované doklady a doložil sporné skutečnosti, soud uvádí, že daňová kontrola a její výstup nejsou předmětem tohoto soudního řízení. Z hlediska soudního přezkumu jsou zajišťovací řízení a daňová kontrola oddělené postupy správce daně.

Závěr

47. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s. ř. s. tak učinil bez nařízení jednání (žalobce ani žalovaný nesdělili soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).
48. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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). 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

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 16. listopadu 2022

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: