



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA., v právní věci

žalobce: **GLASS Borrkas s.r.o.**, IČ 04999517
sídlem Kaštanová 639/143, 617 00 Brno
zastoupen společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2021, č. j. 13401/21/5100-41453-711335,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně brojí žalobkyně proti shora označenému

rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, zajišťovacím příkazům ze dne 16. 2. 2021 č. j. 589924/21/3005-80542-710703, č. j. 590286/21/3005-80542-710703, , č. j. 590841/21/3005-80542-710703, č. j. 591268/21/3005-80542-710703, č. j. 591836/21/3005-80542-710703, č. j. 592471/21/3005-80542-710703, č. j. 592830/21/3005-80542-710703, č. j. 593160/21/3005-80542-710703, č. j. 593290/21/3005-80542-710703, kterými správce daně uložil žalobkyni, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března až listopad v celkové výši **2 361 494 Kč**.

II. Obsah žaloby

2. V podané žalobě na prvním místě žalobkyně uvedla, že předmětem sporu mezi ní a žalovaným je prokázání tvrzení správce daně, že v řetězci před žalobkyní byl spáchán podvod na dani a že žalobkyně o tomto podvodu věděla nebo vědět mohla. V rámci konkrétních námitek namítla nesplnění obou podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy že ani neexistoval odůvodněný a velmi reálný předpoklad, že bude v budoucnu dodatečně stanovena daň, ani neexistovala důvodná obava, že nebude možno v budoucnu tuto daň nebo její část vybrat, případně že její výběr bude spojen se značnými obtížemi. K předpokladu budoucího stanovení daně v podrobnostech namítla, že správce daně neprokázal dostatečně existenci podvodu na dani ani existenci objektivních okolností svědčících o její účasti na podvodu. Pokud žalovaný tvrdí, že chybějící daň identifikoval u jednotlivých missing traderů tak, že tito daň přiznali, ale nezaplatili, nemůže se podle ní jednat o podvod na dani ve smyslu judikatury Soudního dvora EU ani předběžně a ani v budoucnu. Zároveň podle ní žalovaný nepopsal ani budoucí existenci podvodu na dani ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Některé společnosti neplatily daň dlouhodobě a některé nedoplatky vznikly až po zásahu správce daně v podobě neuznaného nároku na odpočet, což nelze rovněž považovat za ztrátu daně ve smyslu unijní judikatury. Ze zajišťovacích příkazů nelze ani seznat, zda v řetězci byla přeprodávána stejná plnění, která by mohla být zasažena případným podvodem na dani. S odkazem na judikaturu uvedla, že i v řízení o vydání zajišťovacích příkazů by musel mít správce daně alespoň povědomí o tom, že plnění přijatá žalobkyní od uvedených dodavatelů v pozici buffer jsou plněními, která pocházejí od údajných missing traderů. Nic takového ani správce daně a ani žalovaný netvrdí, tudíž není zřejmé, proč by měl být žalobkyni odmítnut nárok na odpočet z důvodů vědomé účasti na podvodu na dani.
3. Dále žalobkyně namítla, že i v případě zajišťovacího příkazu nemůže žalovaný rezignovat na subjektivní stránku věci a v nyní projednávané věci žalobkyně neměla žádné indicie o tom, že by uvedené obchody byly zasaženy podvodem na dani, neboť se zjevně nelišily podmínkami, cenou či provedením oproti obchodům ostatním.
4. V závěrečném bodu namítla žalobkyně neexistenci budoucího ohrožení výběru daně ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, s tím, že žalovaný žádným způsobem neodůvodnil užití krajního prostředku v podobě splatnosti daně vydáním zajišťovacího příkazu. V podrobnostech odkázala na podané odvolání a to, že doposud splatila téměř polovinu zajištěné daně, tudíž je předpoklad, že by případnou doměřenou daň uhradila minimálně ve splátkách.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření úvodem shrnul postup před vydáním napadeného rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

a následně se podrobně vyjádřil k podaným námitkám. K námitce týkající se chybějící daně uvedl, že v případě odkazované citace se jedná o stanovisko generální advokátky, nikoliv rozsudek ESD, k věci C-4/20 „ALTI“ k otázce ručení za nezaplacenou DPH. V podrobnostech případu odkázal na napadené rozhodnutí a bod 3.3 zajišťovacích příkazů s tím, že předpoklad budoucí daně je náležitě doložen a že už v řízení o zajištění dosud nestanovené daně byl zjištěn dostatek významných indicií, aby bylo možno se značnou pravděpodobností usuzovat na existenci podvodem zasažených řetězových transakcí. V řetězcích nedošlo k prostému nezaplacení daně, ale lze považovat za záměrné a účelové, že daň měl odvést a neodvedl nemajetný subjekt, který daně neplatí dlouhodobě. Zajištění dosud nestanovené daně není trestáním bez zavinění, neboť zajišťovací příkaz není nástrojem sankčním.

6. Sporná totožnost plnění je ze zajišťovacích příkazů zřejmá, a to zejména z části popisující údaje vykazované jednotlivými subjekty v rámci jejich kontrolních hlášení. Jednotlivé zapojené subjekty přijímaly zdanitelná plnění prakticky výhradně od jiných subjektů z popsanych řetězců, a tudíž do popsaneho řetězce ani jiná plnění než ta, která byla na počátku stižena chybějící daní, nevstupovala. Grafická znázornění pouze názorně zobrazují popsána zjištění. Jiná výše základu daně jednotlivých subjektů vyplývá z dodávek plnění po částech některým subjektům a zároveň navýšení ceny v řetězci. Správce daně na základě vyhledávací činnosti, nikoliv dokazováním, zjistil dostatečné indicie k závěru, že údaje vykazované zapojenými subjekty zcela odpovídají předmětu řízení, a popsána taková zjištění svědčí o totožnosti plnění s velmi vysokou pravděpodobností.
7. Pokud jde o subjektivní stránku, odkázal na to, že tzv. vědomostní test ohledně povědomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodu a případně o míře jeho obezřetnosti při vstupu do podvodem zasažených obchodů, je prováděn až v rámci řízení o stanovení daně. Do popsanych obchodů se prokazatelně zapojila také sama žalobkyně a již sama tato skutečnost náležitě odůvodnila dostatečnou pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Navíc správce daně popsal také již tehdy evidentní a zjistitelné objektivní okolnosti, které ve svém spojení nasvědčují tomu, že její účast na podvodu byla při nejmenším nedbalostního charakteru.
8. K námitce hrozícího nebezpečí z prodlení odkázal na závěrečné odstavce zajišťovacích příkazů, kde jej správce daně zdůvodnil. Nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně v odvolání proti aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty nevniesla žádnou námitku a žalovaný se k tomuto proto dále nevyjadřoval. Žalobní námitku považoval za nepodloženou a pro použití § 103 zákona o dani z přidané hodnoty byly podle něj podmínky naplněny.
9. Konečně závěrem k námitce nepřiměřenosti zvoleného prostředku odkázal na zásadu dispoziční a princip procesní rovnosti stran s tím, že není možné, aby soud vyhledával v žalobě neuvedené námitky v dokumentech daňového spisu. Zmiňovaná úhrada ve splátkách směřuje institut zajištění daně a posečkání či splátkování již vyměřené daně.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

11. Soud při posouzení věci vycházel z toho, že se jedná o posouzení zákonnosti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům správce daně, tedy specifickým rozhodnutím, kterými nedochází ke stanovení daně. V této souvislosti je nutné posuzovat i otázku prokázání existence daňového podvodu, jak jí vymezila žalobkyně v úvodu podané žaloby. V tomto smyslu je zároveň nutné zdůraznit, že ve fázi daňového řízení, ve které dochází k vydání zajišťovacího příkazu, správce daně neprovádí dokazování, jelikož neprokazuje skutkový stav, ale pouze v rámci vyhledávací činnosti zjišťuje indicie důvodně nasvědčující obavám správce daně.
12. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „*„[j]e-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“.*
13. Pro vydání zajišťovacího příkazu jako zajišťovacího instrumentu ve vztahu k ještě nestanovené nebo nesplatné dani musí existovat objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností v určité výši stanovena a že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, případně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, a správce daně tyto okolnosti a důvodnost obav o vymožení daně v budoucnu musí odůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, příp. rozsudek téhož soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, a ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
14. Podle názoru zdejšího soudu byly při zohlednění všech okolností nyní projednávané věci naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalobní námitky jsou nedůvodné a napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem. O jednotlivých námitkách soud uvážil následovně.

K existenci podvodu na DPH

15. Svůj závěr o nenaplnění předpokladu existence podvodu na DPH v prvním žalobním bodu odvodila žalobkyně od identifikace chybějící daně u jednotlivých missing traderů. Soud se předně zcela ztotožňuje s poznámkou žalovaného, že žalobkyně sice v žalobě hovoří o chápání daňového podvodu v judikatuře Soudního dvora EU, nicméně k podpoře svého právního názoru odkazuje na (jakkoliv jistě významně) stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci C-4/20, která se týkala následujících předběžných otázek: „1) Musí být článek 205 směrnice [2006/112] a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že solidární odpovědnost registrované osoby, která je příjemcem zdanitelného dodání zboží, za daň z přidané hodnoty neodvedenou jejím dodavatelem, zahrnuje kromě hlavního dluhu na DPH dodavatele také akcesorickou povinnost nahradit škodu způsobenou prodlením ve výši zákonných úroků z hlavního dluhu od začátku prodlení dlužníka až do okamžiku vydání opravného daňového výměru, jímž se stanoví solidární odpovědnost, resp. až do splnění závazku? 2) Musí být článek 205 směrnice [2006/112] a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 16 odst. 3 [zákona o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení], podle něhož odpovědnost třetí osoby za daně neodvedené osobou povinnou k dani zahrnuje daně a úroky?“ Již z uvedených předběžných otázek je patrné, že podstata celé věci, tedy i samotné stanovisko generální advokátky, se netýkala věcně podmínek vzniku a existence podvodu na DPH.

16. Nicméně ani stanovisko generální advokátky, podle názoru zdejšího soudu, ve věci nedává za pravdu žalobkyni. Z citovaného stanoviska na otázku daňových podvodů dopadají odst. 63. – 65., dle kterých „63. *To samé platí pro ostatní judikaturu Soudního dvora týkající se podvodů, neboť – jak dále konstatuje Soudní dvůr – takováto neodvedení DPH nemají stejný stupeň závažnosti jako úniky na této dani. Pokud totiž osoba povinná k dani řádně splní povinnost podat daňové přiznání, má daňový úřad již k dispozici údaje potřebné k vypočítání výše splatné DPH a případně ke zjištění, že nebyla odvedena.*
17. 64. *Skutečnost, že třetí osoba má povědomí o tom, že daňový dlužník dlužnou daň neuhradil – což vyjasnil velký senát nejpozději ve věci Scialdone – nepostačuje, aby bylo možno vycházet z toho, že tato třetí osoba věděla nebo musela vědět, že je se svým dodáním součástí podvodu na DPH nebo jejího úniku, byť je Komise zjevně opačného názoru. Třetí osoba naopak musí nebo musela vědět, že plnění nejsou řádně přiznána, aby došlo k podvodu vůči daňové správě. V neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě.*
18. 65. *Něco jiného by případně mohlo platit, pokud by žalobkyně dodavatelku cíleně využila jako prostředníka bez majetku, který by ze své podstaty nebyl schopen přiznanou DPH odvést. To ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ale nevyplývá. Skutečnost, že žalobkyně dodavatelce zaplatila, a ta tedy byla schopna jí přiznanou DPH odvést, hovoří spíše proti tomu. Vyjasnění případně zjištění této okolnosti však nakonec přísluší předkládajícímu soudu.“*
19. Žalobkyně v podané žalobě sice zdůraznila závěrečnou část bodu 64. stanoviska, nicméně podle soudu je podstatný, jak poukázal žalovaný, bod 65. stanoviska, ze kterého plyne, že v neodvedení daně je třeba spatřovat klamavé jednání vůči daňové správě, pokud daňový subjekt dodavatele cíleně využije jako prostředníka bez majetku, který by ze své podstaty nebyl schopen přiznanou DPH odvést.
20. Ze správního spisu i z napadeného rozhodnutí plyne, že se správce daně i žalovaný detailně zabývali konstrukcí řetězců i postavením žalobkyně v něm. Otázka identifikace chybějící daně z pohledu daňových subjektů nabízí obojetnou argumentaci. V případě, že není daň identifikována, je obvykle argumentováno, že se nemůže jednat o podvod, a nyní v případě, kdy správce daně chybějící daň identifikoval, argumentuje žalobkyně taktéž tím, že se nemůže jednat o podvod, tentokrát z důvodu možnosti vymáhat daň po konkrétním subjektu. Pokud by soud přistoupil na argument žalobkyně, že prosté zjištění subjektu, který nezaplátil daň jako missing trader, by vylučovalo závěr o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, byla by jakákoliv ochrana před daňovými podvody neefektivní už jen z důvodu, že soudy vyžadují, aby došlo k identifikaci nezaplacené daně.
21. Soud zároveň připomíná, že se v nyní projednávané věci jedná o rozhodnutí o *zajištění daně*, nikoliv o rozhodnutí o *stanovení daně*, jinými slovy, jak už soud uvedl výše, pro vydání rozhodnutí je v této části postačující zjištění důvodného podezření na existenci daňového podvodu. To představuje identifikaci řetězce, ideálně identifikaci chybějící daně, identifikaci plnění zasaženého podvodem na DPH a důvodné podezření o vědomém zapojení daňového subjektu.
22. Proto je podle názoru zdejšího soudu ve vztahu k samotnému řetězci podstatné právě to, zda správce daně identifikoval plnění zasažené podvodem na DPH, popsal jednotlivé články řetězce i postavení žalobkyně v nich. Nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně v bodu 13. žaloby, že by ze zajišťovacích příkazů nebylo patrné, zda bylo přeprodáváno stejné plnění. Naopak zajišťovací příkazy jsou v tomto smyslu zcela jasné. Případné nesrovnalosti vyplývající z grafických znázornění nejsou podstatné, neboť slovní popis zasažených

transakcí je plně dostačující. Podstatné v této souvislosti je to, že jednotlivé zapojené subjekty vykázaly ve svých kontrolních hlášeních, že přijímaly zdanitelná plnění prakticky výhradně od jiných subjektů z popsanych řetězců, a tudíž do popsaneho řetězce ani jiná plnění než ta, která byla na počátku stížena chybějící daní, nevstupovala.

K subjektivní stránce podvodu na DPH

23. Za podstatnou otázku v nyní projednávané věci považuje soud otázku vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce.
24. V nynější věci považuje soud za důležité, že se nejednalo o jednotky transakcí, ale o několik měsíců trvající proces, který se obdobně opakoval v po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. V tom smyslu je třeba hledět i na nároky na prokázání subjektivní stránky podvodu u žalobkyně (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, publ. pod č. Sb.NSS 3887/2019). Podle názoru soudu musela mít, nebo minimálně mohla a měla mít žalobkyně povědomí o tom, že se účastní transakcí, které mohly být zasaženy podvodem na DPH.
25. Soud nijak nezpochybňuje, že skutečnosti uvedené žalobkyní v bodu 17. žaloby neprovázejí podnikání v ČR poměrně běžně, nicméně to neznamená, že by to neměly být skutečnosti, které by neměly vést k vyšší opatrnosti při uzavírání obchodních transakcí. Žalobkyně vlastně nijak nezpochybňuje závěry žalovaného, že nemohla své obchodní partnery nijak objektivně prověřit a učinit si o nich jakýkoliv rozumný úsudek, neboť ani to minimum, které by o nich mohlo vypovídat (existence skutečného sídla, plnění povinností ve vztahu ke sbírce listin, existence webových stránek, provozovny, zaměstnanců) u jejích obchodních partnerů nešlo zjistit. Za této situace zůstává zarážející, že žalobkyně problematické obchody realizovala v hotovosti ve vysokých částkách. V souhrnu tyto skutečnosti ve spojení s tím, že za její obchodní partnery, o kterých z veřejných zdrojů nebylo možné zjistit žádné skutečnosti, jednájí osoby s bydlištěm mimo ČR, nijak nepotvrzují, že by se jednalo o standardní obchodní operace v rámci ČR. S uvedeným souvisí to, že v případech zajišťovacích příkazů je třeba naplnění odůvodněné obavy zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Zobecňování „obvyklých“ situací je v tomto případě nejenom nevhodné, ale dokonce nemožné.
26. Žalovaný v této souvislosti případně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, dle kterého *„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.“*
27. Soud zároveň nezpochybňuje to, že žalobkyně nemohla mít k dispozici údaje o plnění daňových povinností a nekontaktnosti subjektů pro správce daně, přesto právě fakt, že byl tento způsob obchodování pro žalobkyni standardem, je spíše alarmující a vypovídající o tom, jakým způsobem přistupovala žalobkyně k uzavírání svých obchodních transakcí.
28. V již odkazovaném rozsudku ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, Městský soud v Praze

uvedl, že na daňový subjekt je nutné hledět primárně tak, že je poctivý a není jeho úmyslem se vyhýbat daňové povinnosti, dokud správce daně nedoloží opak, a zároveň že zjištění správce daně, že obchodní partner daňového subjektu má jediného jednatele a jediného společníka s trvalým pobytem mimo ČR, a sídlí na tzv. hromadné (virtuální) adrese, není skutečností neobvyklou, a proto nemůže být bez dalšího automaticky znakem podvodně jednajících společností. V nyní posuzované věci je však klíčové, že se v případě žalobkyně nejednalo o jednoho obchodního partnera ani jedno zdaňovací období nebo jednorázovou transakci. Jak uvedl i Městský soud v Praze: *„v případě větších objemů obchodních transakcí a za existence objektivních nestandardních skutečností týkajících se např. způsobu obchodování, provádění plateb apod. se přímo úměrně zvyšují i přípustné nároky na obezřetnost daňového subjektu při prověřování svých obchodních partnerů, které lze při následném prověřování daně finanční správou po daňovém subjektu spravedlivě požadovat.“* Z obsahu správního spisu plyne, že v březnu 2020 byla jejím obchodním partnerem společnost Italy frigo, s.r.o. (článkem řetězce byla i společnost ZHOLTUBAT, s.r.o.), v dubnu 2020 byla jejím obchodním partnerem společnost ZHOLTUBAT, s.r.o., (článkem řetězce byla i společnost Italy frigo, s.r.o. a společnost VID Praha s. r. o.), v květnu 2020 byla jejím obchodním partnerem společnost Baldesara, s.r.o., (článkem řetězce byla i společnost Italy frigo, s.r.o., společnost VID Praha s. r. o., a společnost ZHOLTUBAT, s.r.o.), v červnu 2020 byla jejím obchodním partnerem společnost Baldesara, s.r.o., (článkem řetězce byla společnost VID Praha s. r. o. i společnost ZHOLTUBAT, s.r.o.), v červenci až listopadu 2020 byla jejím obchodním partnerem společnost VID Praha s. r. o., (článkem řetězce byla i společnost Baldesara, s.r.o. a společnost ZHOLTUBAT, s.r.o.).

29. Jinými slovy, za devět měsíců měla žalobkyně 4 různé obchodní partnery, se kterými obchodovala shodným způsobem bez náročnějšího prověřování a hotovostně a všichni její obchodní partneři v ostatních měsících představovali části obchodních řetězců, ve kterých se plnění přeprodovalo. V konkrétních měsících dokonce jednotliví dodavatelé žalobkyně představovali nejbližší na sebe přímo navazující články řetězce.
30. Soud za této situace nepovažuje nároky žalovaného, resp. správce daně na obezřetnost žalobkyně za jakkoliv přehnané a naopak ve shodě s ním konstatuje, že žalobkyně minimálně mohla mít indicie k závěru, že obchodní transakce, kterých se účastní, mohou být zasaženy daňovým podvodem.

K existenci budoucího ohrožení výběru daně

31. Pokud jde o poslední žalobní bod, soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že pouhý odkaz žalobkyně na text odvolání, které uplatnila v daňovém řízení nemůže být způsobilým žalobním bodem. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008–78, jasně uvedl, že je *„nutno za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byt' i jen v nejbrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum“*, resp. v právní větě k tomuto rozsudku uvedl: *„Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné*

ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.“ V té části žalobního bodu, ve které žalobkyně odkazuje na své odvolání, se soud žalobou nezabýval, protože prostý odkaz na podané odvolání nepředstavuje formulaci skutkových ani právních důvodů nezákonnosti nebo procesních vad napadeného rozhodnutí.

32. Pokud jde obecně o existenci budoucího ohrožení daně v případě závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na dani, odkazuje zdejší soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38, dle kterého „*indicie vedoucí k podezření, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, mohou být důvodem k zajištění dosud nestanovené daně vydáním zajišťovacího příkazu. Tato skutečnost totiž bez ohledu na dobrou víru daňového subjektu zakládá přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu vyměřena. Nejvyšší správní soud ve věci FRIGOPRIMA, na který krajský soud v napadeném rozsudku odkázal, ale také upozornil, že zavinění daňového subjektu přesto není irelevantní okolností a uvedl, že nevědomá účast na podvodném řetězci zpravidla odůvodní podmínku budoucího stanovení daně a nikoli obavu o její dobyttnost, ovšem indicie svědčící vědomému zapojení do podvodu již odůvodní nejen pravděpodobnost budoucího vyměření daně, ale i obavu o její vymahatelnost.“*
33. Podle názoru zdejšího soudu indicie, které shromáždil žalovaný a správce daně nasvědčují spíše vědomé účasti žalobkyně na řetězci, ve kterém je indikováno podezření na daňový podvod. Přesto má soud za to, že správce daně nijak nepochybil, pokud se nad rámec uvedeného zabýval i otázkou dobyttnosti daně v budoucnu.
34. Soud se se zjištěními správce daně zcela ztotožňuje.
35. Žalobkyně ani v podané žalobě, ani v průběhu daňového řízení nezpochybnila závěry, že veškerý její postižitelný majetek je tvořen peněžními prostředky, které bylo možné prakticky ihned odvést mimo dosah správce daně. Zcela případně žalovaný poukázal na opakované výběry hotovosti k úhradě obchodních transakcí ve vyšších částkách. Těmito otázkami se žalovaný podrobně zabýval v bodech 36. a násl. svého rozhodnutí a soud zejména vyzdvihuje závěr žalovaného, že četné výběry hotovosti, aniž by byl tento majetek nahrazen jiným, lze považovat za ekvivalent zbavování se majetku.
36. Žalovaný neopomněl ani hodnocení budoucí schopnosti žalobkyně uhradit v budoucnu stanovenou daň, a to s ohledem na výsledek hospodaření ke dni 31. 12. 2019 a s ohledem na objem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.
37. I podle názoru soudu tyto skutečnosti ve svém souhrnu, zejména při zohlednění struktury majetku žalobkyně, odůvodňují obavy správce daně o budoucí dobyttnost daně.
38. K samotné přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů z pohledu odůvodnění použití § 103 zákona o dani z přidané hodnoty soud zjistil, že žalobkyně proti aplikaci citovaného ustanovení v odvolání nebrojila. Zajišťovací příkazy odůvodnění nutnosti aplikovat § 103 zákona o dani z přidané hodnoty obsahují a konečně i žalovaný se k tomu v obecnosti vyjádřil v bodech 46. a 47. Jednoznačně uvedl, že i krátká lhůta ke složení jistoty (§ 167 odst. 3 daňového řádu) by s ohledem na opakované výběry značných částek [žalobkyně opakovaně nerespektovala zákonný limit pro platby v hotovosti (srov. bod 40. napadeného rozhodnutí)] mohla vést k tomu, že žalobkyně majetek vyvede mimo

dosah správce daně, a hrozí tak reálné nebezpečí z prodlení. Napadené rozhodnutí v tomto směru není v žádném případě nepřezkoumatelné.

39. Napadené rozhodnutí není ani nezákonné s ohledem na to, že žalobkyně doposud splatila téměř polovinu zajištěné daně a existuje podle ní předpoklad, že i kdyby byla daň v budoucnu doměřena, tak by ji minimálně formou splátek uhradila.
40. Stanovená jistota byla uložena v celkové výši 2.361.494 Kč. Soud již výše uvedl, že jediný fakticky postižitelný majetek představovaly finanční prostředky žalobkyně. Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů ke konci roku 2019 nemohly představovat zásadní kritérium ve prospěch žalobkyně v roce 2021. Hmotný majetek vykazovala sice žalobkyně ke konci roku 2019 ve výši 522.000 Kč, ale žalovaný zdůvodnil, proč k tomuto majetku nepřihlížel, a to z důvodu neznámého místa činnosti žalobkyně. Hodnota jediného motorového vozidla byla odhadnuta max. na cca 47.000 Kč a na bankovním účtu žalobkyně byl zůstatek ke dni 12. 1. 2021 zůstatek 393.164,13 Kč, když za období od 1. 1. 2020 do 12. 1. 2021 vybrala žalobkyně v hotovosti ze svých účtů téměř 19,5 milionu Kč
41. Z obsahu správního spisu vyplývá, že celková výše zajištění odpovídající výši budoucí pravděpodobné daňové povinnosti vysoce přesahovala majetek žalobkyně, a i s ohledem na výši dříve vykazovaného zisku nebylo možné očekávat úhradu daně v budoucnu ani pomocí posečkání nebo splátek.
42. Soud si je vědom toho, že Nejvyšší správní soud v minulosti konstatoval, že ani skutečnost, že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není sama o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, bod 31. V nyní projednávané věci však pro zvolený způsob zajištění jednoznačně hovoří struktura majetku žalobkyně a způsob, jakým nakládala s finančními prostředky na bankovních účtech.

K bodu IV. Shrnutí

43. Soud vědom si povinnosti zabývat se všemi žalobními námitkami nemohl opomenout to, že v rámci shrnutí žaloby uplatnila žalobkyně zároveň tvrzení o neunesení důkazního břemene správce daně v bodech 30. a 31. žaloby.
44. Jak již bylo poukázáno výše, ve fázi daňového řízení, ve které dochází k vydání zajišťovacího příkazu, správce daně neprovádí dokazování, jelikož neprokazuje skutkový stav, ale pouze v rámci vyhledávací činnosti zjišťuje indicie důvodně nasvědčující obavám správce daně. Této své povinnosti správce daně i žalovaný dostáli.
45. Pokud jde o to, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu, existenci objektivních skutečností na hranici zjišťovacích schopností žalobkyně, existenci řádně zdůvodněného řetězce, účast žalobkyně na tomto řetězci, a čerpání daňové výhody, tak prokazování těchto skutečností v rámci dokazování bude předmětem řízení o stanovení daně, ve kterém bude na správce daně zabývat se také námitkou žalobkyně, že jediným a hlavním smyslem transakce, která je předmětem žaloby, bylo pořízení pracovní síly, nikoliv čerpání daňové výhody.

V. Shrnutí a náklady řízení

46. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým

bylo odvolání žalobkyně zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

47. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, a proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 31. května 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu