ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **PANDOL Reality s.r.o.,** IČ: 07119020
se sídlem Litevská 1174/8, Vršovice, 100 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2019, č. j. 37845/19/5100-41456-711763,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) vydal následující zajišťující příkazy, všechny za účelem zajištění úhrady daně z přidané hodnoty (dále „DPH“), která doposud nebyla stanovena:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- Zajišťující příkaz ze dne 5. 8. 2019, č. j. 6656900/19/2008- 80541-108868 na zajištění částky ve výši 84 210 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2019
- Zajišťující příkaz ze dne 5. 8. 2019, č. j. 6657432/19/2008- 80541-108868 na zajištění částky ve výši 115 001 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2019
- Zajišťující příkaz ze dne 2. 8. 2019, č. j. 6649543/19/2008- 80541-108868 na zajištění částky ve výši 190 470 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019
- Zajišťující příkaz ze dne 5. 8. 2019, č. j. 6658088/19/2008- 80541-108868 na zajištění částky ve výši 146 746 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2019
- Zajišťující příkaz ze dne 2. 8. 2019, č. j. 6649553/19/2008- 80541-108868 na zajištění částky ve výši 231 000 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019

(dále souhrnně jen „zajišťovací příkazy“).

2. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím (žalobou napadené rozhodnutí) tyto zajišťovací příkazy potvrdil a podané odvolání zamítl.

3. Žalovaný uvedl, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu je splnění následujících podmínek: (i) existence předpokladu budoucího stanovení daně, (ii) odůvodněná obava o budoucí úhradu daně, (iii) nebezpečí prodlení, týká-li se budoucí daňová povinnosti daně z přidané hodnoty (DPH).

4. Pokud jde o podmínku existence předpokladu budoucího stanovení daně, žalovaný uvedl, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil zapojení žalobkyně do podvodného řetězce plátců DPH, jehož se kromě žalobkyně účastnili její přímí dodavatelé, společnosti MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o., Inkas s.r.o. a FXE s.r.o. Žalobkyně v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2019 uplatnila nárok na odpočet daně od dodavatele MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o. ve výši 84 210 Kč ze základu daně 401 000 Kč. V daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2019 žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně od dodavatele MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o. ve výši 115 001 Kč ze základu daně 547 619 Kč. V daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2019 žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně od dodavatele Inkas s.r.o. ve výši 190 470 Kč ze základu daně 907 000 Kč. V daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2019 žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně od dodavatele Inkas s.r.o. ve výši 141 731,10 Kč ze základu daně 674 910 Kč a od dodavatele MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o. ve výši 5 015 Kč ze základu daně 23 880 Kč. V daňovém přiznání za zdaňovací období květen 2019 žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně od dodavatele Inkas s.r.o. ve výši 115 500 Kč ze základu daně 550 000 Kč, od dodavatele FXE s.r.o. ve výši 109 620 Kč ze základu daně 522 000 Kč a od dodavatele MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o. ve výši 5 880 Kč ze základu daně 28 000 Kč. Plnění poskytnutá uvedenými dodavateli MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o., Inkas s.r.o. a FXE s.r.o. žalobkyně buď nehradila vůbec nebo formou hotovostních úhrad či zápočtem, tato plnění nebyla citovanými společnostmi přiznána ve správné výši a tudíž ani uhrazena do státního rozpočtu.

5. Skutečnosti nasvědčující o existenci podvodného řetězce správní orgány zjistily z kontrolních hlášení společností MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o., Inkas s.r.o. a FXE s.r.o., ze kterých vyplynulo, že vlastní vykázanou daňovou povinnost za předmětná období neuhradily, některé z těchto subjektů nadto ani neumožnily správci daně prověřit správnost vykázaných údajů, což je již samo o sobě považováno za porušení zásady neutrality DPH. Lze proto mít důvodně za to, že tyto dodavatelské subjekty buď neumožní prověření vykázaných v daňovém přiznání za rozhodná zdaňovací období, popřípadě se jim nepodaří prokázat oprávněnost uplatněné daně na vstupu. Vedle chybějící daně pak žalovaný poukázal na nestandardní skutečnosti svědčící o podvodném charakteru transakce (všichni tito dodavatelé mají sídlo umístěno na virtuální adrese, nedisponují provozovnou zapsanou v živnostenském rejstříku, ani webovými stránkami prezentujícími jejich ekonomickou činnost, jednatelem i společníkem je osoba s trvalým pobytem mimo tuzemsko, nezveřejňují účetní závěrky ve sbírce listin, na jejich osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek a nedisponují zaměstnanci). Za další významnou skutečnost nasvědčující nestandardnosti obchodování v řetězci žalovaný považuje způsob placení za přijatá a poskytnutá plnění žalobkyní. Žalobkyně přijímala od svých odběratelů úplaty výhradně bezhotovostně, přitom tento způsob už nevyužívala ve vztahu ke svým dodavatelům. Naopak prostředky připsané na bankovní účty obratem či v řádu několika dnů vybírala v hotovosti či z bankomatů, přičemž pokud tyto prostředky byly použity na úhradu dodavatelům, pak by mnohdy bylo placeno v částkách přesahujících denní limit pro bezhotovostní platby. Žalovaný zdůraznil, že všechny uvedené skutečnosti jsou detailně popsány v zajišťovacích příkazech, mají oporu v daňovém spisu žalobkyně, a je tedy předpoklad budoucího stanovení daně spočívající v zapojení žalobkyně do daňového podvodu.

6. K podmínce existence odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně žalovaný uvedl, že ekonomická situace žalobkyně a její chování v obchodních stycích vykazují známky tzv. silných důvodů (k otázce rozlišení tzv. slabých a silných důvodů žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, čj. 4 Afs 129/2018-42 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48). Žalobkyně nedisponuje žádným hmotným majetkem, její jediný podstatnější majetek tvoří výše vkladu na bankovních účtech, se kterým však nakládá způsobem vzbuzujícím důvodné obavy o zbavování se jej (peněžní prostředky, kterou jsou na bankovní účtech poukázány, v řádech dnů v hotovosti vybírá). Správní orgány hodnotily i ekonomické výsledky hospodaření žalobkyně, jí dosahovaný zisk je minimální. Na základě zjištěných okolností dospěly k závěru o existenci reálných pochybností, zda obchody žalobkyně probíhají deklarovaným způsobem. Podmínku, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi tak správní orgány považují rovněž za splněnou.

7. Ohledně podmínky hrozícího nebezpečí z prodlení žalovaný uvedl, že právě zjištěná majetková nedostatečnost, kdy jediné reálné prostředky jsou vysoce likvidní (uloženy na bankovních účtech) a s ohledem na chování žalobkyně existuje důvodná obava, že budou v krátkém časovém okamžiku po jejich připsání na účet vybrány, což představuje naplnění této podmínky, jež se pak odráží v okamžitém účinku vydaných zajišťovacích příkazů.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalované

8. Pro přehlednost uvede městský soud jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám. Městský soud rovněž uvádí, že jednotlivé námitky uvedené v žalobě a navazující vyjádření v dalších podání sjednotil právě do níže uvedených kapitol, přičemž, nebyly-li vzneseny nové myšlenky, dané námitky a vyjádření zrekapituloval pouze jednou, i když stejné názory byly opakovaně uváděny v navazujících podáních.

II. A Daň již byla stanovena a stala se splatnou

9. Žalobkyně namítá, že již před vydáním zajišťovacích příkazů byla podle § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 (dále „daňový řád"), na základě daňových přiznání daň za předmětná zdaňovací období konkludentně stanovena a stala se splatnou, neboť nebyl v souladu s § 89 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě 30 dní od podání řádných daňových přiznání zahájen postup k odstranění pochybností.

10. Žalobkyně dále namítá, že zajišťovacím příkazem nemůže být zajištěna budoucí pravděpodobně doměřená daň. V době vydání zajišťovacích příkazů nebylo zahájeno nalézací řízení, daňová kontrola či jiné řízení vedoucí k dodatečnému vyměření daně.

11. Žalovaný je názoru, který opírá o odbornou literaturu, že lhůta stanovená správcem daně v § 89 odst. 4 daňového řádu pro zahájení postupu k odstranění pochybností je lhůtou pořádkovou. Jejím nedodržením tedy nedochází k pozbytí oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností a tato skutečnost nikterak nezakládá nezákonnost tohoto postupu. K uvedenému poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 – 30, ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 – 83, ze dne 5. 6. 2014, č. j. 31 Af 145/2012 – 63. I po uplynutí lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu může správce daně činit úkony směřující k vyměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 ze dne 27. 7. 2010). Daň za předmětná zdaňovací období nebyla ke dni vydání zajišťovacích příkazů vyměřena a stanovena. Vydání zajišťovacího příkazu je institutem odlišným od zahájení postupu k odstranění pochybností.

12. V duplice ze dne 3. 2. 2023 žalovaný nad rámec opakující se argumentace uvádí, že u žalobkyně byla dne 3. 9. 2019 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden až květen 2019. Na jejím základě byly dne 31. 3. 2022 vydány dodatečné platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období, kterými byla doměřena DPH v souhrnné výši 767 427 Kč a sdělena povinnost uhradit penále v souhrnné výši 153 485 Kč. Tato rozhodnutí nejsou dosud pravomocná, jsou předmětem přezkumu v odvolacím řízení.

II. B Přenesení daňové povinnosti dodavatelů na žalobkyni

13. Žalobkyně namítá, že neexistence chybějící daně byla shledána u jejích přímých dodavatelů z kontrolních hlášení, kteří na vstupech uvedli vstupy dle B3 – plnění pod 10 000 Kč, a neumožnili správcům daně zahájit daňovou kontrolu. Žalobkyně nemohla přijatá zdanitelná plnění svých přímých dodavatelů nijak zjistit. Pokud zdanitelná plnění dodavatelů správce daně příslušný těmto dodavatelům nemohl zkontrolovat, mohl vyměřit daň podle pomůcek. Neučinil-li tak, nemůže přenášet chybějící daň na žalobkyni, která naopak řádně odvedla ze své ekonomické činnosti DPH.

14. Podle žalovaného je to právě podnikatelský subjekt, který nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů. K tomu poukázal na rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 174, a ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 – 162.

15. V replice ze dne 3. 3. 2020 žalobkyně doplnila, že dodavatelé nebyli v době obchodu nespolehlivými plátci DPH a řádně plnili i své smluvní povinnosti vůči žalobkyni.

II. C Neprovedení vědomostního testu

16. Žalobkyně namítá, že pokud správce daně nezkoumá splnění vědomostního testu o daňovém podvodu, nemůže vůbec usuzovat o účasti žalobkyně na něm. Žalobkyně uvádí, že správce daně je při vydávání zajišťovacího příkazu povinen rozvést konkrétní důvody, proč pokládá vybrání daně za ohrožené, a řádně je specifikovat a odůvodnit. Existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. V podání ze dne 30. 3. 2020 žalobkyně doplnila poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ve věci předpokladu budoucího stanovení daně a odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 – 40 ve věci odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně, přičemž doplnila, že správce daně a žalovaný nepostavili na jisto podmínku druhou, tedy obavu z vymahatelnosti daně.

17. Žalovaný k této námitce uvedl, že provádění tzv. vědomostního testu je otázka, která je součástí nalézacího řízení a nikoli součástí řízení při placení daně (obdobně jako postup k odstranění pochybností). Žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, a uvádí, že správce daně může při vydávání zajišťovacího příkazu vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, významná je ovšem samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Bezvýznamnou je pro toto stádium řízení (vydání zajišťovacích příkazů) naopak otázka, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. V podrobnostech odkazuje na bod [15] napadeného rozhodnutí a doplňuje, že otázku vědomosti žalobkyně o účasti v podvodném jednání hodnotil nad rámec zákonné povinnosti.

18. K podání žalobkyně ze dne 3. 2. 2023 žalovaný uvedl, že žalobkyně dezinterpretuje tvrzení žalovaného uvedená v bodech [19] a [20] žalobou napadeného rozhodnutí. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 9 Afs 212/2020-51, a ze dne 12. 10. 2022, č. j. 2 Afs 69/2021-39, a zopakoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu není namístě podrobně prokazovat otázky související se samotným stanovením daně (tzn. např. vědomostní test), ale je namístě zabývat se existencí odůvodněné obavy ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu.

II. D Porušení zásady proporcionality DPH

19. Žalobkyně namítá disproporci ve vybírání daně, neboť správcem daně byla následkem zajištění daň od žalobkyně vybrána, nicméně nebyly zohledněny její vstupy. Nesprávným a likvidačním postupem správce daně došlo k porušení zásady proporcionality DPH.

20. Žalovaný poukazuje na to, že tato námitka již byla součástí odvolacích námitek ve správním řízení a byla zcela vypořádána v bodě [36] napadeného rozhodnutí, na nějž odkazuje. Správce daně u žalobkyně předpokládá stanovení daně při odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Výše předpokládané daně

tak odpovídá výši žalobkyní uplatněných odpočtů daně z plnění, která žalobkyně přijala od svých bezprostředních dodavatelů.

21. V replice ze dne 3. 3. 2020 žalobkyně doplnila, že správce daně vůbec neprokázal, že je v jakémsi řetězci poskytováno fiktivní plnění a tuto povinnost neoprávněně převrátil na žalobkyni. Žalobkyně by tuto povinnost mohla splnit až v rámci doměřovacího řízení, to však v této době nebylo zahájeno. DPH je založena na zásadě neutrality. Pokud daň nechybí, není důvod mít obavu, že by byla nedobytná. Proto se měli správce daně a žalovaný zaobírat splněním povinností dodavatelů žalobkyně.

22. V doplnění svého vyjádření ze dne 3. 2. 2023 žalovaný opětovně argumentuje odlišností mezi nalézacím řízením (řízení o doměření daně) a řízením o placení daně (zajišťovací řízení). Unesení důkazního břemene a dokazování nejsou spojeny s postupem při zajištění daně, ale až s řízením nalézacím. K argumentaci žalobkyně rozsudkem Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud"), č. j. 9 Af 16/2018-77, žalovaný uvádí, že tento rozsudek byl následně zrušen rozsudkem NSS, č. j. 10 Afs 274/2021-48, ze dne 15. 12. 2021 a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud následně rozhodl rozsudkem č. j. 9 Af 16/2018-116 ze dne 27. 4. 2022 znovu, přičemž žalobu zamítl (a potvrdil hrozící nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH).

III. Ústní jednání

23. Ústní jednání konané dne 26. 7. 2023 proběhlo v nepřítomnosti žalobkyně podle § 101 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále „o.s.ř."). Žalovaný, který byl na jednání přítomen, odkázal na odůvodnění správních rozhodnutí a vyjádření k žalobě a navrhl zamítnutí žaloby.

24. Žalobkyně navrhovala provedení důkazu napadeným rozhodnutím. Žalovaný navrhoval provedení důkazu protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 7192255/19/2003-60561-110726 ze dne 3. 9. 2019 a dodatečnými platebními výměry na DPH za období leden až květen 2019 vydanými dne 31. 3. 2020. Napadené rozhodnutí soud k důkazu neprovedl, jelikož se tento dokument vyskytuje ve správním spisu. Správním spisem se přitom dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

25. Městský soud provedl jako důkaz protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 7192255/19/2003-60561-110726 ze dne 3. 9. 2019, dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2019, č. j. 2652053/22/2010-53523-106601 ze dne 31. 3. 2022, včetně doručenky, dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období únor 2019, č. j. 2652730/22/2010-53523-106601 ze dne 31. 3. 2022, včetně doručenky, dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období březen 2019, č. j. 2653422/22/2010-53523-106601 ze dne 31. 3. 2022, včetně doručenky, dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2019, č. j. 2653612/22/2010-53523-106601 ze dne 31. 3. 2022, včetně doručenky, a dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2019, č. j. 2653792/22/2010-53523-106601 ze dne 31. 3. 2022, včetně doručenky.

IV. Posouzení žaloby

26. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř.

s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.

IV. A Právní úprava a judikatorní východiska

27. Soud vycházel z následující právní úpravy a relevantní soudní judikatury.

28. 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.*"

29. Podle odstavce 2 uvedeného ustanovení *„správce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené*".

30. Z odstavce třetího téhož ustanovení věty první se pak podává, že *„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*".

31. Posouzením zákonnosti zajišťovacích příkazů se městský soud v minulosti již opakovaně zabýval. V rozhodnutí ze dne 3. 10. 2022, č. j. 18 Af 12/2022-56, které se týkalo skutkově obdobné věci zapojení tamější žalobkyně do podvodného řetězce DPH a ve kterém byly řešeny i obdobné právní otázky, městský soud provedl souhrn dosavadní judikatury správních soudů k této otázce. Nyní rozhodující senát bude z uvedeného rozsudku a v něm provedeného souhrnu vycházet a pro tyto účely jej ve stručnosti v následujících odstavcích připomene.

32. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány, opakovaně vyjádřily.

33. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

34. K povaze zajišťovacího příkazu se dále výstižně vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, čj. 2 Afs 392/2017 - 48: *„Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz „sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti" (BALCAR, Vladimír. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. Praha : C. H. Beck, 2017, s. 37).*"

35. V jiném rozsudku ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016 - 132 kasační soud v souvislosti s identifikací požadavků kladených na skutkové důvody, o něž finanční orgány zajišťovací příkazy opírají, konstatoval, že *„vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího*

příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, v němž se praví: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“). Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Daňový subjekt by se v takovém případě stal pouhým trpným předmětem ničím neomezené pravomoci správce daně mu kdykoli a v jakékoli míře postihnout majetek s tvrzením, že to vyžadují budoucí daňové povinnosti tohoto subjektu. Takto nelze § 167 daňového řádu vykládat. Naopak, podmínky tam stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů“.

36. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v tomto směru plyne, že skutkové důvody, o které se vydání zajišťovacích příkazů opírá, jsou z velké míry ovlivněny skutečností, že k vydání zajišťovacích příkazů dochází předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“.

37. Správní soudy konstantně judikují, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze 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. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS) a podléhají soudnímu přezkumu. Podmínky přitom musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

38. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v bodě 20 v souvislosti s podmínkami vydání zajišťovacího příkazu uvedl,

že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak 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. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).*“

39. Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak*“. *Současně však uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*“.

40. Kasační soud rovněž ustáleně akcentuje potřebu rozlišovat mezi zajišťovacím řízením a řízením o stanovení daně. V naposledy citovaném rozhodnutí v této souvislosti Nejvyšší správní soud rozvedl, že „*v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, zdejší soud konstatoval: „Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Při hledání odpovědí na otázky v zajišťovacím a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obšírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapříčiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena*“ (k rozlišování mezi předmětem zajišťovacího a nalézacího řízení pro úplnost viz rovněž např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 – 48).

41. V nyní posuzované věci finanční orgány spojovaly naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů s účastí žalobkyně v řetězci zasaženého podvodem na DPH. I k otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se přitom správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily.

42. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, Nejvyšší správní soud uvedl následující: „*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 povinnosti 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." (pozn. zvýraznění doplněno soudem; k tomu obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, čj. 5 Afs 87/2018 - 39).

43. V rozsudku ze dne 30. 9. 2020, čj. 3 Afs 136/2018 - 99, dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „*(u)platněná argumentace patrně vychází z mylného přesvědčení stěžovatelky, že aby bylo možné vydat zajišťovací příkaz, musí být prokázáno, či se musí jevit alespoň jako přiměřeně pravděpodobné, že věděla či měla a musela vědět, že jí uskutečněné plnění je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, a současné z mylného přesvědčení, že podvodu na DPH se dopouští (samostatně) ten subjekt (článek řetězce), který neodvede do státního rozpočtu daň. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, znakem podvodů na DPH je, že jeden z účastníků podvodného řetězce daň neodvede, zatímco jiný si ji odečte. Na daňovém podvodu se tak v zásadě vždy účastní vícero článků řetězce, nikoli pouze ten subjekt (označovaný jako missing trader), který daň neodvede. Pro vydání zajišťovacího příkazu je přitom významná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu*“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).

44. K podmínce obavy z nedobytnosti daně Nejvyšší správní soud v této souvislosti dodal, že „*samotná skutečnost, že daňový subjekt je součástí podvodného řetězce, a tudíž je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nutně neimplikuje, že není schopen takovou daň uhradit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky) zohledňujících například dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho solventnost, majetkovou strukturu, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj, aj. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správci daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, na který poukazuje stěžovatelka, a další rozhodnutí v něm uvedená)*“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).

45. Ve zmíněném rozsudku čj. 3 Afs 136/2018 - 99 Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že „*jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, jako je tomu i ve věci nyní posuzované, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností (viz například rozsudek tohoto soudu ze*

dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80, či ze dne 12. 5. 2020, č. j. 1 Afs 480/2019-31)“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).

IV. B Posouzení věci soudem

46. Soud shrnuje, že pro vydání zajišťovacího příkazu je nezbytné, aby byly naplněny obě zákonné podmínky, tedy odůvodněná obava, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V případech zasažených řetězovými podvody na DPH pak zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (zde tedy roli žalobkyně). Subjektivní stránkou věci (vědomost žalobkyně o své účasti na podvodu a její dobrou vírou) se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, kdežto v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena.

47. Soud dále připomíná, že je třeba rozlišovat mezi zajišťovacím řízením a řízením o stanovení daně. Přitom shrnuje, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, které má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevylučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018- 87).

IV. B. 1 Daň již byla stanovena a stala se splatnou

48. Žalobkyně především namítá, že daň již byla za předmětná zdaňovací období stanovena konkludentně a stala se splatnou již před vydáním zajišťovacích příkazů, a to podle § 140 odst. 1 ve spojení s § 89 odst. 4 daňového řádu. Současně žalobkyně namítá, že zajišťovacím příkazem nemůže být zajištěna budoucí pravděpodobně doměřená daň, přičemž v době vydání zajišťovacích příkazů nebylo ani zahájeno nalézací řízení, daňová kontrola či jiné řízení vedoucí k dodatečnému vyměření daně.

49. Podle § 140 odst. daňového řádu platilo, že „*neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností*“.

50. Podle § 89 odst. 4 daňového řádu platilo, že „*vyplývá-li z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*“

51. Účinky konkludentního stanovení daně se již judikatura správních soudů zabývala opakovaně. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze

dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, rozšířený senát vyložil, že tzv. konkludentní vyměření daně je způsob vyměření daně, který se projeví toliko v daňovém spisu. Jeho účelem je zachování zásady ekonomie a rychlosti daňového řízení. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K otázce „lhůty pro konkludentní vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňové řádu", NSS v rozsudku ze dne 10. 11. 2021, čj. 8 Afs 119/2020-38, uvedl, že *„Není ostatně ani zřejmé, co má stěžovatelka na mysli lhůtou pro konkludentní vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Ani pro postup podle § 140 odst. 1 daňový řád žádnou zvláštní lhůtu nestanoví, ostatně podle tohoto ustanovení „jen" správce daně nemusí daňovému subjektu oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem, pokud se tento výsledek neodchyluje od daňového tvrzení."* Jinak řečeno, k případnému konkludentnímu stanovení daně dochází až poté, co správce daně učiní úvahu ohledně daňové povinnosti vykázané v daňovém přiznání. Pro tuto úvahu § 140 odst. 1 daňového řádu nestanoví žádnou lhůtu.

52. Z ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu dále vyplývá, že v případě, že je zahájen postup k odstranění pochybností, k tzv. konkludentnímu vyměření daně nedochází. Zahájení postupu k odstranění pochybností objektivně vytváří negativní překážku k vyměření konkludentní daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 – 30 dovodil, že ke konkludentnímu vyměření daně nedochází ani v případě zahájení daňové kontroly. Zároveň v tomto rozsudku uvedl, že *„Nelze tudíž dospět k závěru, že pokud nebyla vydána výzva podle § 89 a násl. daňového řádu, došlo ke konkludentnímu vyměření daně, jak fakticky míní a dovozuje stěžovatel."* Domněnka žalobkyně, že v případě, kdy nedošlo k zahájení postupu k odstranění pochybností, došlo ke konkludentnímu stanovení daně, je tak nesprávná.

53. Nad rámec uvedeného pak soud dodává, že z komentářové literatury (J. Baxa a kol.: Daňový řád, Komentář. Praha. 2011) vyplývá, že lhůta k podání výzvy k odstranění pochybností je lhůtou pořádkovou. Jejím nedodržením správce daně nepozbývá oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, a tato skutečnost ani nezakládá nezákonnost zvoleného postupu.

54. Aplikováno na posuzovanou věc, skutečnost, že v pořádkové lhůtě dle § 89 odst. 4 daňového řádu nebyl zahájen postup k odstranění pochybností, případně, že před vydáním zajišťovacích příkazů nebyla zahájena kontrola, neznamená, že daň byla stanovena konkludentně.

55. Z provedeného dokazování pak vyplynulo, že daňová kontrola v dané věci byla zahájena dne 3. 9. 2019 a daň za zdaňovací období leden až květen 2019 byla doměřena platebními výměry vydanými dne 31. 3. 2022. Dodatečným platebním výměrem na DPH za období leden 2019 byla doměřena DPH ve výši 84 210 Kč, dodatečným platebním výměrem na DPH za období únor 2019 ve výši 115 001 Kč, dodatečným platebním výměrem na DPH za období březen 2019 ve výši 190 470 Kč, dodatečným platebním výměrem na DPH za období duben 2019 ve výši 146 746 Kč a dodatečným platebním výměrem na DPH za období květen 2019 ve výši 231 000 Kč. Výše doměřené daně zcela odpovídá výši zajištěných prostředků na základě zajišťovacích příkazů.

56. Z výše uvedeného vyplývá, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů nebyla daň stanovena, a to ani konkludentně. Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

IV. B. 2 Námitky týkající se předpokladu budoucího stanovení daně

57. Podstatou žalobních námitek uvedených v pododdíle II. B (přenesení daňové povinnosti dodavatelů na žalobkyni) a II. C (neprovedení vědomostního testu) byla namítaná nezákonnost postupu žalovaného při vydávání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně v rámci vznesených námitek rozporovala předpoklad správce daně (a žalovaného), že se účastní podvodem zasažených transakcí na DPH, přičemž, pokud bude nalézacím řízení prokázáno, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se účastní podvodem zasažených transakcí na DPH a zároveň neprokáže přijetí dostatečných opatření k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula, bude jí odepřen nárok na odpočet DPH a daň jí bude doměřena. Konkrétně namítala, že nemohla správcem daně deklarované neplnění daňové povinnosti svých dodavatelů nijak zjistit, přičemž její dodavatelé v době obchodu nebyli nespolehlivými plátci DPH a řádně plnili i své smluvní povinnosti vůči žalobkyni. Pokud správce daně nezkoumá splnění vědomostního testu o daňovém podvodu, nemůže vůbec usuzovat o účasti žalobkyně na něm. Správce daně dospěl k závěru o podvodném řetězci v oblasti DPH a účasti žalobkyně na něm, aniž by v době vydání zajišťovacích příkazů zahájil postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu.

58. Soud předesílá, že v minulosti opakovaně zdůraznil, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.

59. Soud k žalobkyní vzneseným námitkám uvádí, že žalobkyně nedostatečně reflektovala, že žalovaný obsahově odpovídající námitky vypořádal v napadeném rozhodnutí a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).

60. Městský soud se tak mohl věnovat takovým žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31).

61. V souladu s předestřenými námitkami se tak soud bude zabývat tím, zda lze z rozhodnutí orgánů Finanční správy ČR seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena, a zda se tyto důvody opírají o podklady založené ve správním spisu.

62. Podle ustálené judikatury pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28; dále např. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 21. 11. 2019, čj. 10 Afs 183/2019 – 63 či rozsudek ze dne 9. 5. 2019, čj. 4 Afs 387/2018 - 48).

63. Správce daně podle přesvědčení soudu těmto požadavkům dostál, když v odůvodnění zajišťovacích příkazů podrobně a přesvědčivě pojednal o jednotlivých společnostech zapojených do detekovaného podvodného řetězce, o tom jaký byl mechanismus jeho fungování a jak se projevovala účast a role žalobkyně v něm, a popsal svůj postup v rámci kvalifikovaného odhadu daně k zajištění. Správce daně se těmito okolnostmi podrobně zabýval v bodech 2 až 5 zajišťovacích příkazů. V bodě 3.1 popsal články jednotlivých řetězců a identifikoval chybějící daň v rámci každého podvodného řetězce, resp. popsal mechanizmus, v rámci něhož chybějící daň vznikla, a v bodě 3.3 specifikoval i jím identifikované nestandardní okolnosti v rámci předmětných řetězců, a to ve vztahu ke všem dotčeným společnostem jednotlivě pod body 3.3.1, 3.3.2 a 3.3.3. V bodě 3. 4. pak správce daně popsal konkrétní důvody, jež jej vedly k závěru o tom, že mezi chováním žalobkyně a chybějící daní u jejích dodavatelů v postavení tzv. missing trader je dána příčinná souvislost. Žalovaný pak na zde popsané okolnosti opakovaně poukazoval a odkazoval v různých pasážích odůvodnění napadeného rozhodnutí. Finanční orgány rovněž neopomněly vymezit účast žalobkyně v podvodném řetězci, když shledaly, že žalobkyně figurovala v daných obchodních vztazích jako tzv. buffer, neboli nárazník.

64. K jednotlivým zdaňovacím obdobím lze pak uvést, že žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelných plnění od společností MUSICAL TECHNOLOGY GANG s.r.o., Inkas s.r.o. a FXE s.r.o., jež měly v řetězcích vystupovat na pozici tzv. „missing trader“, neboť nepřiznaly DPH ve správné výši a tudíž ji ani neuhradily do státního rozpočtu. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vysvětlil, že žalobkyně uplatnila v přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období nárok na odpočet daně ve specifikované výši z přijatých zdanitelných plnění uvedených v oddílu B2 kontrolního hlášení, ze kterých nebyla v řetězci jejími dodavateli přiznána daň ve správné výši a tudíž ani uhrazena do státního rozpočtu. K uvedenému závěru správce daně dospěl podrobnou analýzou údajů vykázaných v přiznáních všech tří dodavatelů k DPH a kontrolních hlášení za relevantní období, přičemž specifikoval důvody, pro které považoval za nestandardní, postrádající logické a ekonomické opodstatnění, aby dodavatelé ve specifikovaných objemech a míře vykazovali přijetí plnění výhradně z plnění uvedených v oddílu B3 kontrolních hlášení, tedy jako plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně. Správce daně také popsal skutečnosti, které dle jeho přesvědčení svědčí pro závěr, že významná část deklarovaných plnění do 10 000 Kč včetně daně, vykázaných dodavateli v kontrolních hlášeních, je fiktivní. S poukazem na konkrétní identifikované nestandardní okolnosti v rámci předmětných řetězců, vypočtené jednotlivě ve vztahu ke společnostem v něm figurujícím, pak v souladu s dříve uvedeným vyložil důvody, jež jej vedly k závěru o tom, že mezi jednáním žalobkyně a chybějící daní u jejích dodavatelů je dána nezbytná souvislost. V tomto kontextu především poukazoval na absenci bezhotovostních úhrad za přijatá plnění na bankovní účty a na okolnosti týkající se nadlimitních výběrů hotovosti z bankovních účtů žalobkyně, kdy k hotovostním výběrům docházelo obratem, nejpozději do několika dnů poté, co byly finanční prostředky na její účty připsány. Výběry často překračovaly zákonný limit (270 000 Kč).

65. Takto zjištěné jednotlivé objektivní okolnosti pak tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů a důvodů, že žalobkyně byla zapojena do

podvodu na DPH a že tedy nebudou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně, resp. že existují důvody svědčící budoucímu stanovení daně. Správce daně v zajišťovacích příkazech a rovněž tak žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedli přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, které dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet, a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni.

66. Platná judikatura vychází z názoru, že pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Skutečnost, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, tak není pro naplnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu klíčová. Ani otázka dobré víry žalobkyně tak není v této fázi řízení v naznačených směrech relevantní a její námitka není důvodná (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018 – 39, ze dne 13. 10. 2022, č. j. 9 Afs 212/2020-51 či ze dne 12. 10. 2022, č. j. 2 Afs 69/2021-39).

67. Objektivní okolnosti svědčící o účasti žalobkyně v obchodních transakcích zasažených podvodem správce daně přehledně a srozumitelně shrnul v bodě 4 zajišťovacích příkazů a žalovaný uvedené závěry v napadeném rozhodnutí potvrdil. Podmínka existence důvodů svědčících budoucímu stanovení daně tedy byla splněna.

IV. B. 3 odůvodněná obava o budoucí úhradu daně

68. Dále se soud zabýval správcem daně a žalovaným tvrzenou existencí důvodů svědčících o budoucí nedobytnosti daně.

69. Soud připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů může být zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy, vztažená ke konkrétně posuzovanému subjektu. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů; dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. např. závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 – 40, ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, ze dne 18. 1. 2018, čj. 10 Afs 30/2017 - 68, ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015 - 53, ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29, či ze dne 4. 5. 2017, čj. 1 Afs 88/2017 - 39).

70. Žalobkyně v podané žalobě fakticky nevznesla žádné konkrétní námitky proti závěrům, které k naplnění druhé podmínky vydání zajišťovacího příkazu, tj. předpokladu budoucího ohrožení výběru daně, finanční orgány ve svých rozhodnutích uvedly. V bodě C. žaloby (shrnuto v podkapitole II. C) toliko konstatovala, že pro vydání zajišťovacích příkazů musí být splněny obě shora uvedené podmínky a poukázala na nutnost

podrobného vylíčení zjištěných skutečností v odůvodnění správních orgánů. Soudu tak není známo, zda a s jakými konkrétními zjištěnými skutečnostmi uvedenými v napadeném rozhodnutí (a zajišťovacích příkazech) ve vztahu k existenci odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně, žalobkyně polemizuje.

71. Soud v této souvislosti opětovně připomíná význam dispoziční zásady přísně ovládající řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., a zdůrazňuje, že není a nemůže být úkolem soudu, aby za žalobkyni deficit její žalobní argumentace „dohánělˮ a na základě takto obecně postavené námitky začal jednotlivě hodnotit žalobkyní specificky nenamítané okolnosti, když žalobkyně sama takový přezkum náležitě neiniciovala. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).

72. Ve stejné míře obecnosti, v jaké žalobkyně tuto námitku vznesla, soud uvádí, že finanční orgány v posuzovaném případě řádně identifikovaly konkrétní důvody nasvědčující podle jejich přesvědčení naplnění tohoto předpokladu pro zajištění daně. Soud tak ve vztahu k naplnění uvedené podmínky v podrobnostech odkazuje na závěry, které v tomto ohledu vyslovil správce daně v bodě 6 zajišťovacích příkazů, kde vycházel kromě jiného z podrobné analýzy pohybu na bankovních účtech žalobkyně provedené v bodě 2 těchto rozhodnutí, jakož i na závěry vyslovené v této souvislosti žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

73. Závěry o obavě z nedobytnosti dosud nestanovené daně tak správce daně řádně opřel o náležitě zjištěné a aktuální skutečnosti týkající se majetkové situace a hospodaření žalobkyně, přičemž především akcentoval, že žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem a není ani vlastníkem žádného vozidla, její majetek tvoří pouze vysoce likvidní aktiva, jež spolu s poznatky vyplynuvšími z vyhodnocení ekonomické situace žalobkyně nesvědčí o schopnosti zajistit plnění svých budoucích závazků vůči správci daně. Finanční orgány pak své závěry opřely o komplexní analýzu bankovních účtů, z níž vyplynulo, že výše zůstatků na nich kolísá až (z pohledu výše zajišťované daně) k nepatrným částkám, přičemž příchozí finanční prostředky jsou následně téměř zcela (z více než 96%) vybírány v hotovosti a výše výběrů ve sledovaném období dosahovala kolem 5 mil. Kč. K datu 30. 6. 2019, resp. 2. 7. 2019, pak byly zůstatky na bankovních účtech žalobkyně ve vztahu k zajišťované daně ve zcela nedostatečné výši (59 Kč, resp. 2 995 Kč).

74. Dle názoru soudu tak finanční orgány dostály požadavku individuálního posouzení, jejich závěry mají oporu ve správním spisu a jsou přezkoumatelně odůvodněny. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že zjištěné okolnosti svědčí o tom, že je dána odůvodněná obava, že stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

IV. B. 4 Porušení zásady proporcionality DPH

75. Pokud žalobkyně namítá disproporci ve vybírání daně, porušení zásady proporcionality a likvidační postup správce daně, nemohl jí soud ani v tomto případě přisvědčit, že by takový postup byl v rozporu se zákonem. Stejně tak nemohl souhlasit s tím, pokud žalobkyně v replice poukazovala na nepřiměřenost finančními orgány zvoleného řešení.

76. Správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc přiléhavě aplikována (shodně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016 - 45).

77. Kasační soud ostatně v rozhodnutí ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 - 54, v bodě 19 výslovně akcentoval, že podezření z účasti na daňovém podvodu patří mezi takové případy, kdy může zajišťovací příkaz zprostředkovaně vyústit v odčerpání všech disponibilních zdrojů daňového subjektu i bez ohledu na zjištění realizace konkrétních kroků naznačených v bodě 20 uvedeného rozsudku. Shodný závěr je pak akcentován i v bodě 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 – 29.

78. Pokud jde o samotnou výši zajištění, soud odkazuje na bod 5 zajišťovacích příkazů, ve kterém správce daně podrobně, srozumitelně a logicky popisuje způsob, jakým dospěl ke stanovení odhadu daně k zajištění. Soud s tímto způsobem výpočtu souhlasí a v podrobnostech odkazuje na zajišťovací příkazy. K uvedenému pak doplňuje, že dodatečnými platebními výměry na DPH za období leden 2019 až květen 2019 ze dne 31. 3. 2019, vydanými po proběhlé daňové kontrole, byla správcem daně doměřena DPH ve zcela stejné výši, v jaké byla zajištěna, a to i pro každé jednotlivé měsíční období.

79. K argumentaci rozsudkem městského soudu ze dne 25. 6. 2021, č. j. 9 Af 16/2018-77, kterým žalobkyně argumentovala, soud uvádí, že tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud následně rozhodl rozsudkem č. j. 9 Af 16/2018-116 ze dne 27. 4. 2022 znovu, přičemž žalobu zamítl.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

80. Městský soud tak uzavírá, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

81. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 26.07.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.