



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **TRICEGON s.r.o.**, IČO 02018012
sídlem Vojtěšská 211/6, 110 00 Praha 1
zastoupený JUDr. Radimem Hanákem, advokátem
se sídlem Hvězdová 1734/2c, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 1. 2022, č. j. 293/22/5100-41456-712955,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), č. j. 8095258/21/2001-80542-111412, ze dne 18. 10. 2022, a rozhodnutí, č. j. 8114634/21/2001-80542-111412, a, č. j. 8114678/21/2001-80542-111412, obě ze dne 19. 10. 2021 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy správce daně uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen až srpen 2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 3 185 342,- Kč.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného

2. Žalobce úvodem uvedl, že vůči němu zahájil správce daně řízení o zajištění daně formou vydání zajišťovacích příkazů dle ustanovení § 167 daňového řádu, přičemž žalobce za celou svoji dosavadní historii nebyl subjektem problematickým, přesto vůči němu správce daně použil těch nejagresivnějších postupů. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, ze kterého vyplývá, že daňovou exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu je nutno vnímat jako nejzazší prostředek k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem, jehož užití musí odůvodňovat konkrétní okolnosti případu. Žalobce nejprve obecně namítal, že pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly splněny zákonné podmínky, a to (i) důvodné podezření, že bude doměřena daň, a (ii) existence důvodné obavy, že tato doměřená daň bude v době doměření nedobytná. Žalobce uvedl, že na rozdíl od obecné systematiky daňového řízení, kde důkazní břemeno tíží daňový subjekt, zde naopak důkazní břemeno leží na správci daně. Správce daně má dle žalobce prokázat jistý úmysl, že okolnosti konkrétního dodání zdanitelného plnění byly krajně neobvyklé, a to s přihlédnutím k okolnostem objektivním a subjektivním.
3. Žalobce namítal, že správce daně je povinen v zajišťovacím příkazu řádně odůvodnit budoucí pravděpodobnost stanovení daňové povinnosti. Správce daně však toliko v odůvodnění zajišťovacích příkazů nedostatečně prezentoval svá zjištění ohledně velkého množství plátců DPH s tím, že dodavatelé těchto dodavatelů někdy dříve porušili své povinnosti na úseku DPH. Žalobce akcentoval, že s těmito skutečnostmi nemá nic společného a nebyly mu známy, tudíž mu nemohou být kladeny k tíži formou odmítnutí nároku na odpočet DPH. Vysvětlil, že nebyl v obchodní interakci s velkou většinou společností, jež byly součástí žalobcem identifikovaného podvodného řetězce. Navíc ani v případě svých přímých dodavatelů se nejednalo o skutečnosti, o nichž mohl vědět (absence provozovny, absence webových stránek, absence k registraci k silniční dani, absence registrace k dani ze závislé činnosti, evidence daňových nedoplatků). Žalobce pro ověření

svých odběratelů prověřil jejich statut plátce DPH (tj. ověřil, zda se nejedná o tzv. nespolehlivé plátce DPH), tento statut je dle žalobce rozhodný pro otázku určení, zda jím byla dodržena potřebná míra obezřetnosti. Dle žalobce nelze dovozovat nestandardnost obchodního partnera ze skutečnosti, že nemá registrovanou provozovnu či webové stránky. Žalobce rovněž podotknul, že žádný z jeho přímých dodavatelů není daňovým dlužníkem, resp. tím článkem řetězce, který nesplnil svou daňovou povinnost.

4. Dále se žalobce vymezil vůči závěru žalovaného, že již v zajišťovacím příkazu byly řádně uvedeny skutečnosti, z nichž vyplývalo, že žalobce o podvodu vědět měl a mohl. Poukázal na to, že zajišťovací příkaz obsahoval řadu informací, které se však týkaly jiných subjektů než jeho přímých dodavatelů. Namítal, že ohledně otázky příčinné souvislosti mezi svým jednáním a článku na pozici missing trader je v zajišťovacím příkazu v bodu 3.4. pouze konstatováno, že žalobce svým dodavatelům hradí za poskytnutá plnění v hotovosti. Druhým důvodem tohoto propojení je pak samotné přijetí plnění zasažených neodvedenou daňovou povinností. Dle žalobce je výše uvedené pro vydání zajišťovacího příkazu naprosto nedostatečné. Byl přesvědčen, že skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně vědomostního testu (tedy proč žalobce vědět mohl a měl) měly být zcela argumentačně neprůstřelné, neboť důkazní břemeno zde tíží správce daně. Místo toho, se žalobce dozvěděl, že již tím, že za přijatá plnění hradil v hotovosti, se vědomě účastnil řetězce zasaženého chybějící DPH. Popřel, že by bezhotovostní způsob placení mohl být sám o sobě nezákonným postupem (pokud nedošlo k porušení povinností stanovených zákonem o omezení plateb v hotovosti). Důrazně se proto ohradil proti tomu, aby samotná skutečnost, že hradil platby v hotovosti, postačovala k závěru, že měl vědět (nebo vědět mohl a měl), že se účastní fakturačního řetězce zasaženého chybějící DPH. Žalobce v žalobě na několika místech uvedl, že žádné skutečnosti svědčící o jeho povědomí na podvodu správce daně v rozhodnutí nepředestřel, neprokázal tak žalobcovu vědomou účast (resp. naplnění vědomostního testu vyplývajícího z judikatury SDEU na základě rozsudku ve věci Axel Kittel a Mahagében), tento závěr nelze dovodit ani z pouhého uzavření konkrétního obchodu, tedy ze samotné účasti žalobce na fakturačním řetězci.
5. Žalobce dále uvedl, že ze samotného metodického pokynu Generálního finančního ředitelství vyplývá, že v zajišťovacím příkazu musí být předestřeno, v čem je spatřována existence daňového podvodu, tedy identifikace fakturačního řetězce. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedené prokazuje grafickými znázorněními, k nimž však žalobce namítal, že mu zde obsažené skutečnosti nebyly známy, ani je neměl možnost jakkoli ověřit. Žalobce uvedl, že dle metodického pokynu správce daně má kromě samotné identifikace fakturačního řetězce předestřít v zajišťovacím příkazu rovněž další nestandardnosti, které dokládají existenci daňového podvodu, což správce daně neučinil. Žalobce zdůraznil, že společnosti, které dle grafických znázornění mají být údajně spojeny se žalobcem, nezná a o jejich existenci neví. Naopak, pokud jde o přímé dodavatele žalobce, tito nevykazují žádné z rizikových znaků uvedených správcem daně.
6. Žalobce nesouhlasil s tím, že správce daně zmiňuje dřívější jeho nedoplatky na daních (jedná se o částky ve výši 11 000 Kč) nicméně se jedná spíše o administrativní opomenutí. Žalobce je přesvědčen, že v existenci těchto nedoplatků nelze spatřovat příčinnou souvislost s účastí na řetězci zasaženém chybějící DPH. Žalobce rovněž citoval z odborné komentářové literatury, ze které vyplývá, že zajišťovací příkazy by měly být používány pouze v případě, že bude správce daně schopen doložit, že daňový subjekt ve skutečnosti postrádá ekonomickou podstatu a účelem jeho existence je podvodné jednání. Žádné

takové skutečnosti ovšem správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů netvrdil a ani neprokázal. Správce daně naopak sám označil žalobce jako daňový subjekt vykonávající reálnou ekonomickou činnost, a sám upozornil na jeho nemalý obrat. Navíc správce daně rovněž nemá pochybnosti, alespoň takové pochybnosti nepředestírá, o faktickém přijetí plnění dle faktur.

7. Žalobce navrhl soudu, aby zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 6. 2022 odmítl veškeré žalobou uplatněné námitky a navrhl, aby soud žalobu zamítl. K úvodnímu konstatování žalobce ohledně povinnosti správce daně prokazovat úmysl v rámci zajišťovacího příkazu žalovaný uvedl, že tato konstatování žalobce jsou mylná. Zajišťovací příkaz je totiž rozhodnutím předběžné povahy, a není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 6 Afs 3/2016-45, ze dne 6. 4. 2016 a na rozsudek sp. zn. 10 Afs 18/2015 ze dne 11. 6. 2014, v nichž Nejvyšší správní soud připustil, že správce daně může při vydávání zajišťovacího příkazu vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, přičemž pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci. Naopak bezvýznamné pro toto stadium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Nejvyšší správní soud tyto závěry opětovně zkonstatoval v rozsudku, č. j. 10 Afs 140/2019-78, ze dne 22. 1. 2020. Žalovaný zdůraznil, že je nutno rozlišovat mezi řízením nalézacím a řízením zajišťovacím, v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 275/2016 ze dne 9. 2. 2017, v němž uvedl, že: *„[o]bě řízení se liší tím, co, a v návaznosti na to i jak, se dokazuje. V zajišťovacím řízení je předmětem dokazování otázka, zda existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Toto zjišťování skutečností nutně nemusí a ani nemůže být obsírné, naopak správní orgány vycházejí z informací, které mají k dispozici. Oproti tomu v nalézacím řízení se naopak dokazuje, zda daň má být stanovena. Dokazování v tomto řízení musí být dostatečně detailní, aby daň byla správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu).“* Žalovaný uzavřel, že předpoklad stanovení daně byl správcem daně řádně odůvodněn v zajišťovacích příkazech a následně žalovaným shrnut v žalobou napadeném rozhodnutí.
9. K argumentaci žalobce ohledně nedostatečného odůvodnění předpokladu budoucího stanovení daně, konkrétně k námitce, že správce daně uvedl řadu skutečností, které se však netýkají osob, které přišly s žalobcem do přímého kontaktu, žalovaný uvedl následující. V případě, kdy je zajišťovací příkaz vydáván z důvodu účasti daňového subjektu – žalobce v podvodném řetězci obchodních transakcí, je podstatná samotná účast žalobce v tomto podvodném řetězci. Skutečnost, že chybějící daň byla identifikována u jiných článků řetězce, přitom není podstatná ani nemůže mít pro žalobce liberační funkci. Podstatou podvodného řetězce je totiž právě jeho povaha založená na vzájemném spolu fungování několika různých subjektů, z nichž každý v tomto řetězci plní svoji určitou specifickou funkci. Současně také žalovaný uvedl, že jakkoliv přímí dodavatelé žalobce nebyly subjekty, u kterých byla identifikována chybějící daň, jsou často personálně propojeni se subjekty, u kterých byla identifikována chybějící daň, případně jsou nespolehlivými plátcí. Jako příklad žalovaný uvedl zdaňovací období červenec 2021, kdy žalobce přijal zdanitelné plnění od personálně propojeného subjektu Premier Class s.r.o., IČ: 28025954, se stejnou osobou jednatele a společníka jako žalobce. Tento dodavatel žalobce přitom přijal zdanitelná plnění od společnosti CorpusWatch s.r.o., IČ: 05000092, která je přes osobu

jednatele, pana Prokopa, propojená se společností Kubrima s.r.o., IČ: 02630974, u které byla identifikována chybějící daň a současně je také nespolehlivým plátcem. Dalším příkladem pak může být také společnost Timepiece s.r.o., IČ: 05372101, od které přijala přes osobu jednatele a jediného společníka personálně propojená společnost Daggrys s.r.o., IČ: 29320607, zdanitelná plnění. Společnost Timepiece s.r.o., IČ: 05372101, je přitom přes osobu jednatele, pana Dvořáka, propojená se společností PRIME DEVELOPMENT s.r.o., IČ: 02574560, která je nespolehlivým plátcem a taktéž byla v řetězci shledána jako missing trader. Nadto řada dodavatelů těchto s žalobcem personálně propojených společností má statutární orgány s trvalým bydlištěm na ohlašovně obecního úřadu. Všechny tyto skutečnosti přitom mohl žalobce bez problémů zjistit pouhým nahlédnutím do obchodního rejstříku. Proto dle žalovaného nelze přistoupit na argumentaci žalobce, že přijal zdanitelná plnění od subjektů, u kterých má zkušenosti, že splní svoje povinnosti na úseku DPH. Žalovaný uzavřel, že námitka žalobce ohledně ověření přímých dodavatelů žalobce v registru nespolehlivých plátců je nedůvodná. Žalovaný opětovně zdůraznil, že v případě vydání zajišťovacího příkazu je podstatná samotná účast žalobce na podvodném řetězci. Zda tato účast byla vědomá či nikoliv je tedy záležitostí nikoliv zajišťovacího, ale nalézacího řízení. Současně žalovaný také uvedl, že informace týkající se ostatních subjektů jsou v zajišťovacích příkazech uvedeny z důvodu charakteristiky a popisu jednotlivých článků řetězce, aniž by z těchto jednotlivých zjištění byly pro žalobce vyvozovány jakékoliv konkrétní negativní důsledky.

10. S argumentací žalobce, že správce daně v zajišťovacích příkazech řádně neidentifikoval fakturační řetězec, žalovaný nesouhlasil, neboť správce daně v zajišťovacích příkazech identifikoval jednotlivé články řetězce, viz bod 3.1 zajišťovacích příkazů. Následně identifikoval také chybějící daň, viz bod 3.2 zajišťovacích příkazů a rovněž nestandardnosti zjištěné v rámci identifikovaného fakturačního řetězce, viz bod 3.3 zajišťovacích příkazů. Žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti následně stručně shrnul v žalobou napadeném rozhodnutí. Dle žalovaného tedy zajišťovací příkazy plně vyhovují žalobcem citovanému metodickému pokynu. K opakovaným tvrzením žalobce ohledně toho, že nemá možnost si tyto skutečnosti ověřit, žalovaný odkázal na výše uvedené a zopakoval, že tyto skutečnosti nejsou žalobci přímo kladeny k tíži a jsou uvedeny pro dokreslení celkového charakteru identifikovaného řetězce.
11. K námitce žalobce ohledně nedostatečného odůvodnění vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu, vztahující se zejména k bodu 3.4 zajišťovacího příkazu, uvedl žalovaný následující. V případě zajišťovacího příkazu je správce daně povinen uvést určité indicie, ze kterých dospěl k závěru o přiměřené pravděpodobnosti, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň, jejíž výběr bude pravděpodobně obtížný až nemožný. Objektívni skutečnosti svědčící o tom, že žalobce o své účasti vědět měl a mohl, jsou uvedeny v bodě 4) předmětných zajišťovacích příkazů, nikoliv v bodě 3.4 jak tvrdí žalobce. V tomto bodě se přitom správce daně nezaměřil pouze na hotovostní platby a samotnou účast žalobce v podvodném řetězci, nýbrž uvedl celou řadu dalších skutečností. Tyto další skutečnosti žalovaný stručně shrnul v bodě [33] žalobou napadeného rozhodnutí, a patří mezi ně např. to, že z veřejně dohledatelných zdrojů bylo možno zjistit podezřelé znaky ohledně dodavatelů žalobce (jako neexistence webových stránek dodavatelů, referencí či inzerce, zapsaná sídla na virtuálních adresách či neexistence registrované provozovny, vzájemné personální propojení jeho dodavatelů a rovněž personální propojení dodavatelů žalobce se společnostmi, které jsou nespolehlivými plátcí). K námitce „bezproblémovosti“ hotovostních plateb žalovaný uvedl, že hotovostní platby samy o sobě nepředstavují

problém. Avšak ve světle všech ostatních zjištění, viz bod 4) zajišťovacích příkazů, jsou tyto zcela zásadním ukazatelem svědčícím o nestandardnosti výkonu ekonomické činnosti žalobcem, který přijímá platby v bezhotovostní podobě a následně peněžní prostředky obratem nebo v krátkém časovém odstupu převádí na neregistrované účty, případně vybírá v hotovosti. Žalovaný tak shrnul, že námitku žalobce ohledně prokazování jeho vědomé účasti na řetězci zasaženém chybějící DPH považuje za nedůvodnou, odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 373/2017 ze dne 17. 10. 2018 uzavřel, že takto správce daně v případě žalobce postupoval, když v zajišťovacích příkazech požadované skutečnosti uvedl, viz body 3) a 4) zajišťovacích příkazů. Žalobcem namítaný Axel Kittel test se přitom vztahuje právě k nalézacímu řízení, proto ve světle výše citované judikatury nemá místo v rámci zajišťovacího příkazu, stejně jako žalobcem vytýkané selektování jednotlivých transakcí.

12. K argumentaci žalobce ohledně zanedbatelné výše dřívějších nedoplateků v částce 11 000 Kč, žalovaný uvedl následující. Správce daně evidoval u žalobce nedoplatek ve výši 12 250 Kč z celkové výše DPH ve výši 81 210 Kč, kterou byl žalobce povinen za dobu své existence jako plátce DPH uhradit. Nejedná se přitom o „administrativní nedopatření“ jak uvádí žalobce, nýbrž o nedoplatek ve výši přibližně 15 % daňové povinnosti. Přičemž správce daně evidoval u žalobce nedoplatky také v minulosti, které byly předmětem výkazů nedoplateků, č. j. 8265201/20/2001-51521-110568, ze dne 11. 11. 2020 ve výši 505 Kč a č. j. 6728815/19/2001-52523-105249, ze dne 12. 8. 2019 ve výši 33 003 Kč. Tyto skutečnosti, dle žalovaného, obavy o budoucí dobytost daně zvyšují. Žalovaný rovněž poukázal na to, že výběry hotovosti prováděné žalobcem opakovaně za sledované období překročily limity pro platby v hotovosti. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 558/2020 ze dne 27. 5. 2022, dle kterého mohou hotovostní výběry a nestandardní nakládání s peněžními prostředky představovat indicium, která osvědčuje předpoklad budoucího stanovení výběru daně. Žalovaný upozornil, že žalobce neobvykle často vybíral značné částky z bankovního účtu, případně stejně nestandardně hradil značné částky bezhotovostně na neregistrované účty.
13. K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 392/2017 žalovaný uvedl, že v případě předmětných zajišťovacích příkazů byly naplněny veškeré zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu dle ust. § 167 daňového řádu a § 103 ZDPH. Konkrétně v bodech 2) – 4) zajišťovacích příkazů byly správcem daně identifikovány skutečnosti, které svědčí o důvodném předpokladu budoucího stanovení daně a následně v bodě 6) zajišťovacích příkazů byly rovněž identifikovány skutečnosti svědčící o odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně. Žalovaný rovněž uvedl, že vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou účinností ve spojení s následnou exekucí bylo v případě žalobce odůvodněno zvláštními okolnostmi, neboť zde existovala zásadní obava z prodlžení. Žalobce byl v době vydání zajišťovacích příkazů předlužen, ve svém podnikání vykázal ztrátu a také nízkou výkonnost, nedisponoval žádným dlouhodobým majetkem a peněžní prostředky představující jeho jediný majetek byly odesílány na nezveřejněné bankovní účty nebo vybírány v hotovosti krátce po jejich připsání na bankovní účet. K argumentaci žalobce komentářovou literaturou žalovaný konstatoval, že tato není závazným pramenem práva. Přičemž vysoká míra obratu uváděná žalobcem nemůže být sama o sobě zárukou skutečně fungujícího subjektu. Vysokého obratu budou typicky dosahovat např. tzv. průtokové subjekty – tedy subjekty, které plnění nakoupí a obratem s minimální marží prodají tedy i tzv. buffer v podvodném řetězci. Závěrem žalovaný odkázal na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 274/2021 ze dne 15. 12. 2021 a uvedl,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

že u žalobce ve smyslu výše uvedené judikatury hrozí nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH.

III. Posouzení žaloby

14. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
15. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
16. Žaloba není důvodná.
17. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
18. 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.“*
19. Podle § 103 ZDPH: *„[h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.“*
20. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. ZDPH. V projednávané věci daňové orgány dospěly k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly; naopak konstatovaly zapojení žalobce do podvodného řetězce a v této souvislosti vydaly zajišťovací příkazy, kterými žalobci uložily, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období červen až srpen 2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 3 185 342,- Kč.
21. Soud nejprve konstatuje, že důvody pro vydání zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, soud na tomto místě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ve kterém Nejvyšší správní soud v obecné rovině k důvodům pro vydání zajišťovacího rozsudku konstatoval: *„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“*
22. Z judikatury plyne, že v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně. Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, a ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14). Zároveň Nejvyšší správní soud k vydání zajišťovacího příkazu v souvislosti s podvodem na DPH konstatoval: „...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. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45; tento závěr byl Nejvyšším správním soudem opakovaně konstatován též např. v rozsudku, č. j. 10 Afs 140/2019-78, ze dne 22. 1. 2020, nebo v rozsudku, č. j. 2 Afs 91/2022-55, ze dne 30. 8. 2023: „Pro zajišťovací řízení nicméně platí, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu. Otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatelky v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování.“). Z odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu tedy plyne, že pro vydání zajišťovacího příkazu zpravidla postačí přesvědčivě nastínit složení a fungování podvodného řetězce včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně. Soud zdůrazňuje, že při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena v předpokládané výši, nikoli vědomá účast daňového subjektu na podvodném řetězci.

23. Co se týče námitky žalobce, že skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně vědomostního testu (tedy proč žalobce vědět mohl a měl) měly být zcela argumentačně neprůstředné, neboť důkazní břemeno zde tíží správce daně, shledává soud tuto námitku s ohledem na výše citované judikaturní závěry zcela nedůvodnou. Soud opakovaně zdůrazňuje, že dokazování zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu patří až do řízení o samotné daňové povinnosti, zatímco pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tedy účast, která potenciálně může ohrozit budoucí doměření DPH.
24. Co se týče argumentace žalobce ohledně nedostatečně odůvodněné pravděpodobnosti budoucího doměření daně, kdy žalobce konkrétně namítal, že nebyl v obchodní interakci s velkou většinou společností, jež byly součástí identifikovaného řetězce, uvádí soud následující. Žalobce tedy konkrétně namítal, že žádný z jeho přímých dodavatelů není daňovým dlužníkem, resp. tím článkem řetězce, který nesplnil svou daňovou povinnost. Žalobce měl dále za to, že nestandardnost obchodního partnera nelze dovozovat z absence webových stránek či provozovny, navíc dle žalobce se nejedná o skutečnosti, o nichž mohl vědět. Soud ve světle citované judikatury opět připomíná, že správce daně je povinen uvést jen určité indicie, ze kterých dospěl k závěru o přiměřené pravděpodobnosti budoucího doměření DPH, přičemž postačí přesvědčivě nastínit strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Správce daně tyto indicie neboli objektivní skutečnosti, svědčící o účasti žalobce na řetězci zatíženém

chybějící DPH uvedl v bodě 3) a 4) předmětných zajišťovacích příkazů, na které soud pro stručnost odkazuje. Správce daně v bodě 4) zajišťovacích příkazů mimo jiné uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti nedohledal webové stránky dodavatelů žalobce, ani jiné reference či inzerci o obchodní činnosti těchto dodavatelů, na základě kterých by daňový subjekt mohl získat a sám si ověřit relevantní informace o svých obchodních partnerech jako např. recenze, nabízené výrobky a služby, dodací podmínky atd. Dále správce daně poukázal na svá další zjištění podporující tento názor, a to že dodavatelé žalobce sídlí na tzv. virtuálních adresách, ani nemají registrovanou provozovnu, jednatelé dodavatelů žalobce (stejně tak i jednatel žalobce) mají bydliště na ohlašovacích adresách obecního úřadu. Správce daně v zajišťovacích příkazech rovněž dovodil vzájemné personální propojení dodavatelů žalobce, a rovněž personální propojení dodavatelů žalobce se společnostmi, za kterými je evidována chybějící DPH. Jako příklad lze uvést zdaňovací období červenec 2021, kdy žalobce přijal zdanitelné plnění od personálně propojeného subjektu Premier Class s.r.o., IČ: 28025954, se stejnou osobou jednatele a společníka jako žalobce. Tento dodavatel žalobce přitom přijal zdanitelná plnění od společnosti CorpusWatch s.r.o., IČ: 05000092, která je přes osobu jednatele, pana Prokopa, propojená se společností Kubrima s.r.o., IČ: 02630974, u které byla identifikována chybějící daň a současně je také nespolehlivým plátcem. Soud zdůrazňuje, že k závěru o spáchání daňového podvodu daňové orgány dospěly na základě souhrnu všech objektivních skutečností a jejich vzájemné provázanosti a nikoli v každé jednotlivé skutečnosti samostatně. Soud se ztotožňuje s názorem daňových orgánů, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o účasti žalobce na podvodné struktuře, přičemž rozhodná je samotná účast žalobce v této struktuře. Skutečnost, že chybějící daň byla identifikována u jiných článků řetězce, než u přímých dodavatelů žalobce, stejně jako skutečnost, že přímí dodavatelé žalobce nejsou nespolehlivými plátcí, není pro vydání zajišťovacích příkazů ve světle dalších zásadních zjištění, podstatná. Soud se ztotožnil i s argumentací žalovaného, že povaha podvodného řetězce je založená právě na vzájemném spolu fungování několika různých subjektů, z nichž každý v tomto řetězci plní svoji určitou specifickou funkci.

25. Co se týče námitky žalobce, že správce daně v zajišťovacích příkazech řádně neidentifikoval fakturační řetězec, konstatuje soud, že ani tuto neshledal důvodnou. Správce daně v zajišťovacích příkazech identifikoval jednotlivé články řetězce, viz bod 3.1 zajišťovacích příkazů. Následně správce daně identifikoval také chybějící daň, viz bod 3.2 zajišťovacích příkazů a rovněž nestandardnosti zjištěné v rámci identifikovaného fakturačního řetězce, viz bod 3.3 zajišťovacích příkazů. V bodě 3.4 pak správce daně uvedl okolnosti, jež nasvědčují příčinné souvislosti mezi jednáním žalobce a chybějící daní u článků na pozici „missing trader“. Správce daně uvedl, že žalobce přijímá platby v bezhotovostní podobě a následně peněžní prostředky obratem nebo v krátkém časovém odstupu převádí na neregistrované účty, případně vybírá v hotovosti. Přičemž výše jednotlivých hotovostních výběrů za kalendářní den nezřídka překročila výši zákonného limitu (270 000 Kč) pro omezení plateb v hotovosti dle ust. § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Z tohoto jednání (tj. hotovostní výběry přesahující výši limitu o omezení plateb v hotovosti a absence bezhotovostních plateb na bankovní účty registrované na dodavatele žalobce) správce daně dovodil účelové a nelegitimní chování žalobce. Správce daně uvedl, že: *„pokud by totiž daňový subjekt bezhotovostně bradil finanční prostředky za přijatá plnění od korporací Timepiece, DSB, Premier, BESOCORP, QUEST a Daggrys, ze kterých si za červen 2021 uplatnil nárok na odpočet daně, na b. účty korporací Timepiece, DSB, Premier, BESOCORP, QUEST a Daggrys, byly by tyto fin. prostředky na b.*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

účtech článků řetězce na pozici „missing trader“ a „buffer“, u nichž správce daně eviduje nedoplatky, exekvovány, čímž by došlo ke zmaření „daňového zvýhodnění“, na základě kterého je princip daňového podvodu postaven.“ S touto argumentací se soud ztotožňuje, naopak má za účelovou argumentací žalobce k hotovostním platbám, kdy žalobce tvrdí, že způsob plateb v hotovosti sám o sobě není ničím nezákonný (pokud nedošlo k porušení povinností stanovených zákonem o omezení plateb v hotovosti), ale jedná se o státem aprobovaný způsob úhrady závazků. Soud konstatuje, že časté výběry hotovosti z účtů v částkách přesahující limity pro hotovostní platby, byť takovéto výběry samy o sobě nejsou v rozporu se zákonem, ve světle všech ostatních zjištění, kdy žalobce např. peněžní prostředky převádí na neregistrované účty, rozhodně spadají mezi zásadní ukazatele svědčící o nestandardnosti výkonu ekonomické činnosti žalobcem.

26. Soud shrnuje, že ze skutečností uvedených v zajišťovacích příkazech v bodech 3) a 4) je patrné, že účast žalobce na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi, přičemž správce daně zároveň identifikoval strukturu podvodného řetězce a roli žalobce v ní. Městský soud tak uzavírá, že první předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu (tedy přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena) byl daňovými orgány v zajišťovacích příkazech řádně odůvodněn.
27. Druhým předpokladem pro vydání zajišťovacích příkazů je odůvodněná obava o budoucí dobytost daně. Správce daně okolnosti, jež odůvodňují obavu o budoucí dobytost daně, popsal v bodě 6) zajišťovacích příkazů, na který soud pro úplnost odkazuje. Správce daně hodnotil výkonnost ekonomické činnosti žalobce za rok 2020, přičemž shledal, že žalobce je zadlužený a hrozí mu insolvence. Správce daně rovněž konstatoval, že žalobce nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem, správce daně tak učinil závěr, že na základě ekonomických údajů nelze u žalobce předpokládat, že by doposud nestanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2021 až srpen 2021 mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti žalobce či, že by na úhradu této dosud nestanovené daně mohl být žalobci s ohledem na jím vykázaný výsledek hospodaření (ztrátu), absenci stálých aktiv (dlouhodobého hmotného majetku) a hodnotu závazků poskytnut úvěr ze strany třetí osoby. Zároveň bylo správcem daně zjištěno, že peněžní prostředky představující žalobcův jediný majetek jsou odesílány na nezveřejněné bankovní účty nebo jsou vybírány v hotovosti krátce po jejich připsání na bankovní účet. S ohledem na výše uvedené skutečnosti správce daně konstatoval, že zde existuje odůvodněná obava, že po ukončení nalézacího řízení a následném doměření vlastní daně, bude daň v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Soud konstatuje, že daňové orgány vyčerpávajícím způsobem popsaly důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně. Soud se ztotožnil i se závěrem daňových orgánů, že v případě žalobce existovalo zásadní nebezpečí z prodlení, neboť žalobce je zadlužený, nevlastní žádný dlouhodobý hmotný majetek a peněžní prostředky z účtu převádí na neregistrované účty, příp. vybírá v hotovosti, přičemž nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH může pramenit ze stejných okolností, které byly důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 274/2021 ze dne 15. 12. 2021). Soud naopak nevěšel na argumentaci žalobce, že správce daně za ním evidoval nedoplatky v zanedbatelné výši 11 000 Kč, přičemž se dle žalobce jednalo spíše o administrativní pochybení. Soud má za to, že tento nedoplatek na dani, spolu s nedoplatky na daních v minulosti a zejména s přihlédnutím ke všem výše konstatovaným skutečnostem (zadluženost, absence hmotného majetku, ztrátový výsledek hospodaření) odůvodňují obavu o budoucí dobytost daně.

28. K odkazu žalobce týkající se jeho vysoké míry obratu, soud konstatuje, že se nejedná o ukazatel, který by sám o sobě zaručoval bezproblémové ekonomické fungování. Soud naopak přisvědčuje logickému závěru žalovaného, že vysokého obratu budou typicky dosahovat např. tzv. průtokové subjekty – tedy subjekty, které plnění nakoupí a obratem s minimální marží prodají tedy i tzv. buffer v podvodném řetězci.
29. K námitce žalobce, že o faktickém přijetí plnění dle faktur správce daně rovněž nemá pochybnosti, resp. takové pochybnosti nepředestírá, soud uvádí následující. Žalobci nebylo správcem daně vytýkáno, že by si nárokoval odpočet z neexistujících zdanitelných plnění. Žalobci bylo naopak vytýkáno, že uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od článků řetězce zasažených chybějící DPH, identifikovaných správcem daně na pozici „buffer“. Žalobce tedy sice prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, avšak zároveň byly zjištěny okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH vylučují, právě takovou okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64). V případě, pokud by bylo zpochybněno faktické uskutečnění zdanitelných plnění, nemohl by správce daně ani logicky dojít k předběžnému závěru o účasti žalobce v podvodném řetězci.
30. Městský soud tak uzavírá, že v případě předmětných zajišťovacích příkazů byly naplněny veškeré předpoklady pro jejich vydání. Správcem daně byly v bodech 2) – 4) zajišťovacích příkazů popsány okolnosti, které svědčí o důvodném předpokladu budoucího stanovení daně a zároveň v bodě 6) zajišťovacích příkazů byly popsány okolnosti, svědčící o odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně.
31. Soud nad rámec uvedeného dodává, že podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Dle Ústavního soudu *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* [nález sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 (N 26/52 SbNU 247)]. Městský soud ve světle citované judikatury v dané věci postupoval, neboť vypořádal podstatu žalobních námitek a nestíhá jej tudíž povinnost reagovat i na všechny další dílčí námitky vznesené žalobcem.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

32. Lze tak uzavřít, 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.

33. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly, proto nebyly soudem přiznány.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 27.02.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu