



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

žalobkyně: **FRIHETEN Invest s.r.o.**, IČO 07543999
se sídlem Světová 523/1, Praha 8 - Libeň
zastoupená JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem
se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8 - Kobylisy

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2021, č. j. 27427/21/5100-41453-712140,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zajišťovacími příkazy č. j. 5537032/21/2008-80541-208845, č. j. 5537819/21/2008-80541-208845, č. j. 5538266/21/2008-80541-208845, č. j. 5538654/21/2008-80541-208845, č. j. 5538945/21/2008-80541-208845, č. j. 5539225/21/2008-80541-208845, všechny ze dne 16. 6. 2021 (dále jen „zajišťovací příkazy“), uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to složením jistoty v celkové výši 717 213 Kč na depozitní účet správce daně za zdaňovací období listopad 2020 až duben 2021. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.
2. Důvod, pro který správce daně považuje za pravděpodobné, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena DPH, spočívá v tom, že se žalobkyně za předmětná zdaňovací období opakovaně zapojila do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, konkrétně do fakturačních řetězců, jejichž účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Žalobkyně vystupovala v detekovaných řetězcích na pozici buffer.
3. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů shrnul provedené místní šetření, hodnoty vykázané žalobkyní v přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období leden 2019 až duben 2021, údaje vykázané v kontrolním hlášení, bankovní účty vedené na žalobkyni, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených chybějící daní včetně popisu nestandardnosti detekované v rámci fakturačního řetězce na pozici missing trader a buffer a na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že se žalobkyně ve zdaňovacím období listopad 2020 až duben 2021 zapojila do řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Dále správce daně uvedl, že na základě doposud získaných dokladů, listin a informací byly shledány objektivní okolnosti doprovázející plnění zasažená podvodem, jichž se daňový subjekt účastnil a tyto dále rozvedl.
4. Žalobkyně v podaném odvolání uvedla, že správce daně neprovedl žádné kvalifikované šetření ve vztahu k samotnému daňovému subjektu. Dále namítala, že správce daně nevymezil pozici brokera, neboť teprve v takovém případě by správce daně mohl hovořit o podvodném řetězci. Dle žalobkyně závěry správce nemají reálný základ, ze závěrů správce daně nelze odvozovat jakoukoli vědomou účast žalobkyně na detekovaném podvodném fakturačním řetězci, a správce daně tak zcela prokazatelně popřel princip neutrality DPH. Správce daně rovněž neprokázal existenci důvodné obavy z budoucí nedobytnosti daně.
5. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný k odvolacím námitkám uvedl, že správce daně zjistil na základě poznatků z vlastní činnosti i analýzou dat z kontrolních hlášení žalobkyně a uvedených společností opakované zapojení žalobkyně ve zdaňovacích obdobích listopad až prosinec 2020 a leden až duben 2021 do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, jejichž grafické znázornění je obsaženo v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Do řetězců jsou zapojeny společnosti sídlící na virtuálních sídlech, nemající žádný majetek ani zázemí, žádné webové stránky, jejichž jednatele jsou cizí státní příslušníci převážně ze třetích zemí, navíc se mezi dodavateli žalobkyně objevuje personální propojenost, dodavatelé žalobkyně také neplní své povinnosti vůči správci daně, společnosti se v jednotlivých zdaňovacích obdobích pouze střídají na různých pozicích v řetězci. Žalovaný uvedl, že

žalobkyně musela mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti. Žalovaný tak měl za to, že existuje slabší důvod stran budoucího předpokladu stanovení daňové povinnosti.

6. K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně žalovaný uvedl, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek. Jediným movitým majetkem je automobil značky Škoda Octavia zaevidovaný v roce 2017, jehož cena je mezi 239 899 Kč a 249 999 Kč. Žalobkyně vlastnila i další vozidlo, které však dne 31. 5. 2021 převedla na třetí osobu. Mezi nejvýznamnější majetek žalobkyně patří likvidní aktiva - finanční prostředky na bankovním účtu. Sídlo žalobkyně je sídlem virtuálním, žalobkyně nemá v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou adresu provozovny, nemá funkční webové stránky, v roce 2020 nevykázala žádné zaměstnance, v roce 2021 vykázala pouze dva kmenové zaměstnance, vykazuje vysokou míru zadluženosti, kdy více než 94 % majetku je financováno z cizích zdrojů, krátce po přijetí plateb jsou finanční prostředky vybírány z bankovního účtu žalobkyně v hotovosti (80 % všech debetů), z bankovního účtu nebyly realizovány žádné bezhotovostní úhrady režijních nákladů souvisejících s běžnou ekonomickou činností žalobkyně a výše jednotlivých hotovostních výběrů za kalendářní den z bankovního účtu žalobkyně velmi často překračuje výši zákonného limitu (270 000 Kč). Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, žalobkyni označil za nefungující společnost. Žalovaný proto uzavřel, že existují silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně. Jako podstatnou skutečnost spatřuje žalovaný v tom, že relevantním majetkem žalobkyně jsou pouze likvidní aktiva.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalované a replika žalobkyně

7. **Žalobkyně** v první části shrnula své již jednou uplatněné námitky proti zajišťovacím příkazům, zejména skutečnost, že správce daně nevymezil ani neidentifikoval v žádném z uvedených řetězců žádný subjekt, který by vystupoval na pozici broker, a dále nevymezil konkrétní plnění, které mělo být simulované a nemělo žádný reálný a ekonomicky odůvodněný základ. Správní orgány se nesnažily prokázat postavení žalobkyně v podvodném fakturačním řetězci. Dle žalobkyně tak předpoklad, že daň bude v budoucnu vyměřena, nemá žádný reálný základ, proto dle žalobkyně není důvodné řešit ani naplnění předpokladu, že daň bude v době její splatnosti nedobytná. Nepostačí totiž naplnit pouze jeden důvod pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně k tomu odkazuje na usnesení Soudního dvoru Evropského unie ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft, ze kterého vyplývá, že podvodný fakturační řetězec je nutné vztáhnout ke konkrétnímu plnění a účast jednotlivých zúčastněných subjektů na něm je nutné vymezit přesvědčivě.
8. Žalobkyně dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jelikož správce daně i žalovaný dovodili pozici žalobkyně na pozici buffer, avšak vycházeli pouze z nesouvisejících indicií, v řadě případů zcela vadně vyhodnocených, a tato pozice jí tak byla přisouzena zcela nedůvodně a bez příčinné souvislosti. Žalovaný se dle žalobkyně ani řádně nevypořádal s námitkami uvedenými v odvolání.
9. Žalovaný žalobkyni přikládal k tíži, že nedisponuje webovými stránkami, i když správce daně výslovně v zajišťovacích příkazech uvedl, že žalobkyně má webové stránky www.friheten.cz.
10. Žalobkyně k nedostatečné obezřetnosti při výběru obchodních partnerů uvádí, že vždy plně důvěřovala záznamům v oficiálních databázích vedených příslušnými státními orgány a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

spolupracovala pouze s obchodními partnery, které v databázi plátců DPH neměly statut nespolehlivého plátce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, žalobkyně uvedla, že plnění od svých dodavatelů převzala v jí řádně deklarovaném rozsahu, toto poskytla svým odběratelům, řádně přiznala související daně a tyto též řádně a včas uhradila.

11. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, žalobkyně namítá, že žalovaný rezignoval na nutné odůvodnění rozhodnutí o zajišťovacích příkazech.
12. Dle žalobkyně byla porušena zásada zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně, když zajišťovací příkazy mají být použity toliko u daňových subjektů, u nichž hrozí exekuce, vyvedení majetku mimo daňový subjekt, insolvence či další rizika způsobující nebezpečí vzniku dlouhodobě neuhrazeného daňového dluhu.
13. **Žalovaný** ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. Žalovaný zdůraznil, že zajišťovací příkaz samotnou daň ani její výši nestanoví, nýbrž se jedná o rozhodnutí předběžné povahy v podobě dočasného prozatímního prostředku k zajištění účelu správy daní, které není vydáváno na základě dokazování, ale na základě skutečností (indicií) zakládajících důvodnou obavu. V řízení o zajištění daně je specifikace předmětu plnění, o jaké konkrétní zboží či služby se jedná, zcela irelevantní. V řízení o zajišťovacím příkazu je rozhodující samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, nikoliv jeho vědomost o podvodném jednání či účasti na něm.
14. K námitce nesprávných závěrů ohledně pravděpodobnosti doměření daně žalovaný uvedl, že při vydání zajišťovacího příkazu je povinen podvodný řetězec detekovat, identifikovat chybějící daň, identifikovat nestandardnosti subjektů a obchodování. Skutečnost, že v zajišťovacích příkazech není popsána pozice broker, neznamená, že v těchto obchodních transakcích tento článek nevystupuje či neexistuje. Zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasazených chybějící daní je podrobně rozebráno v bodě 3) v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Žalobkyní uváděnou judikaturu žalovaný nepovažuje za přílehlavou.
15. Žalovaný dále reagoval na tvrzení žalobkyně k obezřetnosti při výběru obchodních partnerů a uvedl, že žalobkyni nebyla kladena k tíži všechna zjištění stran rizikovosti subjektů v řetězci, ale že o tom, že se účastní obchodování stíženého podvodem na DPH vědět měla a mohla.
16. K námitce týkající se nesprávných závěrů ohledně předpokladu budoucí nedobytnosti daně, žalovaný uvedl, že majetková nedostatečnost žalobkyně spolu se zjištěnými nestandardnostmi v její ekonomické činnosti jsou ve svém souhrnu rizikovými faktory, které mohou vyvolávat obavu o schopnosti žalobkyně daň uhradit. Rovněž uvedl, že virtualita sídla nebyla hlavním důvodem vydání zajišťovacího příkazu, pouze podtrhla odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně, když se na adrese sídla žalobkyně nenachází žádný majetek.
17. Žalovaný rovněž uvedl, že pravidelné vybírání částek v hotovosti není v rozporu se zákonem, avšak v rámci vyhledávací činnosti byly správcem daně zjištěny velmi četné hotovostní výběry a také celkové hotovostní výběry za kalendářní den, které překračovaly opakovaně výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti. Způsob nakládání s peněžními prostředky je nutné hodnotit i s ohledem na další majetkové zázemí žalobkyně.

18. K námitce porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti žalovaný uvedl, že správce daně shromáždil dostatek indicíí nasvědčujících tomu, že předpoklad budoucího stanovení daně je založen na důvodech slabších, ale dostačujících, a obava o budoucí dobytost daně je založena na silném důvodu, který doplňují a podporují důvody další, slabší. Zákonné podmínky vydání zajišťovacích příkazů tak byly splněny.
19. **Žalobkyně** v replice uvedla, že trvá na tom, že musí být vymezena pozice buffer ve vztahu k tomu, kdo je takto chráněn, a ve vztahu k plnění, které má být ochráněno. Žalobkyně rovněž opakovaně namítá, že zajišťovací a exekuční příkazy jí byly doručeny bez předchozího kontrolního či jiného postupu, během kterého nemohla svoji majetkovou situaci či záměry do budoucna předestřít. Žalobkyně rovněž namítá, že hotovostními platbami může hradit své náklady či závazky, které jí plynou z obchodního styku, a naprosto odmítá, že podstatou podnikání by mělo být hromadění majetku daňovými subjekty tak, aby mohly být vytvořeny podmínky k úhradě pouze dedukovaných daňových povinností.

IV. Posouzení žaloby

20. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) 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. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání.
21. Městský soud rovněž doplňuje, že k četným odkazům žalobkyně uvedeným v žalobě na námitky uplatněné v odvolání soud nemohl přihlídnout. Tyto pouhé odkazy na jí uváděná tvrzení v odvolání totiž nejsou způsobitým žalobním bodem, na základě něhož by soud mohl a měl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba obsahovat *žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*. Tvrzené důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí musí být tedy v podané žalobě uvedeny výslovně; odkaz na jiná podání žalobkyně a tam uváděnou argumentaci je z hlediska vymezení rozsahu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí nepostačující. Z uvedených důvodů se soud nemohl zabývat argumenty, které žalobkyně uváděla v odvolání či ve vyjádření učiněném v průběhu správního řízení, ale nikoli již v podané žalobě. Považovala-li žalobkyně i tyto argumenty za významné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v přezkumném soudním řízení, měla je vtělit do žaloby; pokud tak neučinila, nemůže k nim soud přihlížet. V tomto ohledu je judikatura správních soudů zcela ustálená (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 As 284/2018-38).
22. Městský soud předeseílá, že se problematikou zákonnosti zajišťovacích příkazů již v minulosti opakovaně zabýval, např. v rozsudcích ze dne 29. 2. 2024, č. j. 5 Af 10/2021, ze dne 3. 10. 2022, č. j. 18 Af 12/2022-56, a ze dne 26. 7. 2023, č. j. 5 Af 48/2019-70, s jejichž dílčími závěry se právě rozhodující senát ztotožňuje a neshledává důvodu se od nich zásadně odchylovat. V dalším posouzení z nich proto bude vycházet.
23. 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.

24. Nejvyšší správní soud se opakovaně ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, a v něm citovaná judikatura) vyjádřil k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i k požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány. Zajišťovací příkaz označil 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 ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. K povaze zajišťovacího příkazu se dále výstižně vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, č. 3975/2020 Sb. NSS, v němž konstatoval, že *„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, č. j. 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).“* Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval. Městský soud na tomto místě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud v obecné rovině k důvodům pro vydání zajišťovacího příkazu konstatoval, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Kasační soud dále uvedl, že *„lze rovněž souhlasit s tím, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem 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.“*
25. K žalobní námitce týkající se absence důvodnosti doměření a vědomé účasti na řetězci zasaženém chybějící DPH, soud uvádí následující. Správní orgány spojovaly naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů s účastí žalobkyně v řetězci zasaženém podvodem na DPH. K otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, kdy Nejvyšší správní soud uvedl, že *„je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 uskutku 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 rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018-39, nebo ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, který rovněž potvrdil, že „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.“)

26. Podle ustálené judikatury pro splnění předpokladu přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, a z předložených indicií je patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78, sp. zn. 2 Afs 213/2016, bod [35], ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63, bod [18], či ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48, bod [34]). Této povinnosti správní orgány dostaly. Správce daně popsal, jak měla být krácena DPH, jaký byl mechanismus fungování řetězce a jeho strukturu, a jak se projevovala účast a role žalobkyně v podvodném obchodním řetězci. Jeho zjištění mají zároveň dostatečnou oporu ve správním spisu.
27. Správce daně v kapitole 3.1 zajišťovacích příkazů konstatoval, že opakovanou účast žalobkyně v obchodních transakcích zasažených zkrácenou DPH byla zjištěna za jednotlivá zdaňovací období listopad 2020 až duben 2021. Ve zdaňovacím období listopad 2020 byl zmapován řetězec sestávající z žalobkyně a společností Metal & Technology s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., Baldesara s.r.o. a KARUBOS s.r.o. Na pozici missing trader vystupovala společnost Metal & Technology s.r.o., ostatní společnosti vystupovaly na pozici buffer. Ve zdaňovacím období prosinec 2020 vystupovala na pozici missing trader společnost ZHOLTUBAT s.r.o., společnosti Baldesara, KARUBOS a žalobkyně na pozici buffer. Ve zdaňovacím období leden 2021 vystupovala na pozici missing trader společnost Mxstav trade s.r.o., společnosti ARTASTGROUP s.r.o., CIHELNA s.r.o. a žalobkyně na pozici buffer. Ve zdaňovacích obdobích únor až duben 2021 vystupovala na pozici missing trader společnost Mxstav trade s.r.o., společnosti ARTASTGROUP s.r.o., MONSELYK s.r.o. a žalobkyně na pozici buffer.
28. V kapitole 3.2 zajišťovacích příkazů správce daně popsal výši chybějící daně v řetězci, např. v listopadu roku 2022 byla chybějící daň identifikována ve výši 4 512 364,50 Kč a např. v lednu roku 2021 byla chybějící daň ve výši 1 423 700 Kč.
29. V kapitole 3.3 zajišťovacích příkazů správce daně popsal nestandardnosti detekované v rámci fakturačního řetězce u dodavatelů či subdodavatelů žalobkyně. Jednalo se o sídla společností

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

na virtuálních adresách, absence provozoven, majetku, zázemí či webových stránek společností, absenci zaměstnanců. Dále správce daně poukázal na skutečnost, že jednatele společností mají trvalé bydliště mimo ČR a rovněž na neplnění povinnosti vůči správci daně. Např. společnost ZHOLTUBAT s.r.o. podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 až poté, co k tomu byla správcem daně vyzvána, obdobně též podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2020 až poté, co k tomu byla správcem daně vyzvána a také nevložila do sbírky listin obchodního rejstříku účetní výkazy za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do doby vydání zajišťovacího příkazu. Obdobně i společnost Baldesara s.r.o. nedisponovala provozovnou, ze které by mohla vykonávat ekonomickou činnost, neměla vlastní webové stránky, měla nedoplatek z titulu DPH ve výši 921 347 Kč, jediným jednatelem byla osoba s trvalým pobytem mimo ČR a nevložila účetní výkazy do sbírky listin obchodního rejstříku.

30. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný upozornil, že existence daňového podvodu bude ověřena až v rámci nalézacího řízení, nicméně konstatoval, že vstupy, u kterých si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, činí za předmětná zdaňovací období – 96 % z celkových vstupů za listopad 2020, 36,79% z celkových vstupů za prosinec 2020, 98,63% z celkových vstupů za leden 2021, 44,84% z celkových vstupů za únor 2021, 89,48% z celkových vstupů za březen 2021 a 98,13% z celkových vstupů za duben 2021.
31. Výše popsané skutečnosti dle městského soudu zcela odpovídají nutnému odůvodnění zajišťovacích příkazů tak, jak jej vymezila judikatura správních soudů.
32. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ve vztahu k nalézacímu řízení uvedl, že *„po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně.“* Tím méně je takový požadavek důvodný v zajišťovacím řízení, když správce daně posuzuje podvodný řetězec jako celek a není nutné, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (missing trader, buffer, broker) (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2023, č. j. 10 Afs 179/2021-90, bod [46], ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 239/2022-54, bod [33], nebo rozsudek městského soudu ze dne 5. 3. 2024, č. j. 11 Af 17/2023-85). V posuzovaném případě se daňové orgány rolí žalobkyně v podvodné struktuře zcela dostatečně zabývaly a skutečnost, že nebyla vymezena pozice broker, na posouzení věci nic nemění, neboť byl popsán dostatečně konkrétně podvodný řetězec, jehož se žalobkyně účastnila.
33. K žalobkyní odkazovanému usnesení Soudního dvoru Evropského unie ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft, soud uvádí, že se tento spor netýkal problematiky zajišťovacích příkazů. Soudní dvůr konstatoval, že pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, nárok na odpočet jí lze odeprít pouze tehdy, pokud se na základě objektivních okolností prokáže, že věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb zakládajících nárok na odpočet účastnila plnění, které bylo součástí takového úniku, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci. Toto usnesení se tak týkalo až následného vyměřovacího řízení, nikoliv již předchozího zajišťovacího řízení, kde není nutné prokázat vědomost daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu (či alespoň to, že daňový subjekt měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu vědět). Odkaz žalobkyně proto soud nepovažuje za příléhavý.

34. K námitce žalobkyně sporující přezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí soud uvádí, že se jedná o zcela obecnou námitku. Městský soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, 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. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (již citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 3/2008, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30, nebo z nedávné doby i např. rozsudek kasačního soudu ze dne ze dne 28. 3. 2024, č. j. 9 As 253/2023-32). Žalobkyně v podané žalobě tolika uvedla, že správní orgány vycházely z nesouvisejících indicií, vadně vyhodnocených, jejich závěry o pozici žalobkyně (buffer) jsou nedůvodné a jsou vyhodnoceny bez příčinné souvislosti. Soud na danou velmi obecnou námitku může rovněž pouze velmi obecně uvést, že ji neshledal důvodnou. Zejména správce daně v zajišťovacích příkazech popsal i graficky schéma podvodných řetězců, kde i identifikoval žalobkyninu roli. S mírou potřebnou pro vydání zajišťovacích příkazů rovněž popsal nestandardnosti vyskytující se u žalobkyně, které odpovídají její pravděpodobné účasti na daňovém podvodu (viz bod 3.3.4, resp. 3.3.5 v případě zajišťovacího příkazu za listopad roku 2020).
35. Námitce žalobkyně, že žalovaný pochybil, když konstatoval absenci webových stránek žalobkyně, soud přisvědčuje potud, že žalovaný v tomto bodu chybně v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl zjištění správce daně o žalobkyni. Správce daně v zajišťovacích příkazech žalobkyni skutečně nepřikládal k tíži, že by neměla webové stránky. Tuto chybu nicméně soud považuje za ne zcela významnou vadu žalobou napadeného rozhodnutí, která nemůže zvrátit zbytek zjištěných skutečností. Žalovaný absenci webových stránek žalobkyni přičítal k tíži při hodnocení předpokladu budoucího ohrožení výběru daně. V ostatních skutečnostech, ve kterých žalovaný spatřoval ohrožení budoucího výběru daně, již žalovaný nepochybil (viz bod [6] tohoto rozsudku) a žalobkyně je ani nesporné.
36. K výběru obchodních partnerů soud uvádí, že ve vlastním zájmu žalobkyně je, aby si v rámci přijetí opatření s cílem vyhnout se účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem své potenciální obchodní partnery řádně prověřila. Žalobkyně nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů a status nespolehlivého plátce je udělován až následně za dřívější pochybení. Soud nepovažuje za dostatečné k vyvázání se z odpovědnosti řádně prověřovat své obchodní partnery pouze nahlédnutím do evidence spolehlivých plátců. Jak bylo uvedeno již výše, v řízení o zajišťovacích příkazech se navíc nezkoumá vědomost daňového subjektu o své účasti na daňovém podvodu, ale postačuje pouze dostatečně popsat existenci daňového podvodu. K žalobkyni odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 252/2017 soud uvádí, že tento se netýkal zajišťovacích příkazů, ale až následného stanovení daně, proto obdobně jako výše zmíněné usnesení Soudního dvora Evropské unie, ani tento rozsudek není na posuzovanou věc přílehlavý.
37. Pokud jde o žalobkyni namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, a požadavek, aby zajišťovací příkazy byly vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně, soud uvádí, že správce daně této povinnosti dostal, když v bodě 3.2 odůvodnění zajišťovacích příkazů s odkazy na kontrolní hlášení uvedl, proč byla

stanovena povinnost zajistit daň právě v dané výši. V kapitole 5 správce daně předložil kvalifikovaný odhad daně k zajištění za vymezená zdaňovací období. Správce daně tak dostal povinnosti vztáhnout zajišťovací příkazy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.

38. Soud dodává, že obě podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny, proto dle městského soudu nebyla porušena zásada zdrženlivosti a přiměřenosti. Dle soudu žalobkyně zužuje aplikovatelnost zajišťovacího příkazu na situace, kdy jsou daňové subjekty v nepříznivém ekonomickém stavu. Zcela jistě totiž mohou být zajišťovací příkazy použity i na situace, kdy nic nenasvědčuje tomu, že by daňový subjekt měl jakékoliv ekonomické problémy, nicméně většina jeho majetku je ve formě likvidních aktiv, tedy ve formě velmi rychle převoditelných finančních prostředků. Tak tomu je i v právě posuzované věci žalobkyně.
39. Soud neshledal důvodnou ani námitku absence předchozího kontrolního postupu před vydáním zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz je samostatným rozhodnutím předběžné povahy. Lze jej vydat, pokud je odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že bude v době vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými potížemi. Smyslem zajišťovacích příkazů a navazujících exekučních příkazů je právě předběžné a rychlé zajištění finančních prostředků z důvodu obavy z budoucí nedobytnosti daně. Je tak zcela logické, že správce daně nedal žalobkyni možnost svoji majetkovou situaci a budoucí záměry popsat. Učinil-li by tak, mohl by zmařit následné vydání zajišťovacích příkazů. Zmiňoval-li žalovaný ve svém vyjádření, že žalobkyně mohla své majetkové poměry více rozvést, je dle soudu zjevné, že tím myslel v odvolacím nebo následném soudním řízení.
40. Žalobkyně dále namítá, že hotovostními platbami mohla hradit své náklady a závazky. Soud k tomu konstatuje, že časté výběry hotovosti z účtů v částkách přesahující limity pro hotovostní platby a hotovostní hrazení svých závazků, byť nemusí být v rozporu se zákonem, v souvislosti s dalšími zjištěními, kdy žalobkyně např. debetuje finanční prostředky prostřednictvím hotovostních výběrů obratem či nejpozději do několika dnů poté, co dojde k připsání finančních prostředků na účet žalobkyně a výše jednotlivých hotovostních výběrů často překračuje výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti, rozhodně spadají mezi zásadní ukazatele svědčící o nestandardnosti výkonu ekonomické činnosti žalobkyně a přispívají k výše uvedeným pochybnostem.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

41. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
42. 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.

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 dne 30. dubna 2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu