



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: **Capital Advisors s.r.o.**, IČO 06366074
se sídlem Lublaňská 627/12, Praha 2 – Vinohrady
zastoupená JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem
se sídlem Pujmanové 882/25, Praha 4 – Podolí

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2021, č. j. 36295/21/5100-41453-712277,

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. 5620905/21/2002-00540-609327, č. j. 5621153/21/2002-00540-609327 a č. j. 5621330/21/2002-00540-609327, všechny ze dne 21. 6. 2021, a dále č. j. 5950346/21/2002-00540-609327, č. j. 5950912/21/2002-00540-609327, č. j. 5951071/21/2002-00540-609327, všechny ze dne 1. 7. 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 3 386 668 Kč na depozitní účet správce daně za zdaňovací období září 2020 až březen 2021. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a tyto 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 stala účastníkem podvodných řetězců plátců DPH, kdy žalobkyně v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených v oddílech B.2. příslušných kontrolních hlášení, ze kterých nebyla v řetězci články na pozici missing trader (popř. buffer) v tuzemsku DPH uhrazena nebo nebyla přiznána ve správné výši, a tudíž uhrazena do státního rozpočtu. Žalobkyně v detekovaných řetězcích vystupuje 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 září 2017 až duben 2021, údaje vykázané v kontrolním hlášení, analýzu bankovních účtů vedených na žalobkyni, 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 září 2020 až duben 2021 zapojila do řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci 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 to nebyla ona, ale dodavatelé jejího dodavatele, kdo porušil některou ze svých povinností na úseku DPH. Dále namítala, že správce daně je povinen řádně odůvodnit důvodné podezření, že bude doměřena daň a existenci důvodné obavy, že tato daň nebude v době doměření pro správce daně dobytá. V odůvodnění zajišťovacích příkazů správce daně prezentuje svá zjištění ohledně velkého množství plátců DPH a že dodavatelé těchto dodavatelů někdy dříve v rámci vzájemných plnění porušili své povinnosti na úseku DPH, nicméně s těmito skutečnostmi nemá žalobkyně nic společného ani jí nejsou známy. Dále uvedla, že pokud v případě některých přijatých plnění nebyla na bankovních účtech žalobkyně dohledána příslušná platba, pak byla uhrazena formou hotovostní, o čemž vždy existuje pokladní doklad. Tyto skutečnosti žalobkyně správci daně ještě předloží. Žalobkyně dále namítala, že pokud jde o otázku transakcí mezi ní a jejími dodavateli, faktické provedení zdanitelného plnění správce daně nikdy nerozporuje.
5. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný k odvolacím námitkám odkázal na judikaturu správních soudů a uvedl, že okolnosti, které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně. K předpokladu budoucího stanovení daně žalovaný uvedl, že řetězce transakcí jsou přehledně vyobrazeny v bodu 3.1 zajišťovacích příkazů, upozornil, že na počátku řetězců stály společnosti, u nich došlo k narušení neutrality daně, popsal nestandardnosti v řetězcích, zejména virtuální sídlo, absence provozovny, absence webových stránek, neobvyklý razantní nárůst plnění od srpna 2020, absence registrace k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, absence úhrad na účtu, absence bezhotovostních plateb dodavatelům apod. K příčinné souvislosti a objektivním okolnostem žalovaný uvedl, že žalobkyně vědět měla a mohla o vlastní účasti v podvodu na DPH, když za zdanitelná plnění nehradila bezhotovostně, ale sama za uskutečněná zdanitelná plnění přijímala peněžní prostředky bezhotovostně. Zdanitelná plnění žalobkyni poskytovaly společnosti, které se nijak neprezentovaly prostřednictvím internetu, dle veřejně dostupných zdrojů neplnily zákonné povinnosti a současně měly sídla na adresách s velkým počtem sídel jiných ekonomických subjektů. Na základě uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že jednotlivé subjekty v řetězci vykazují de facto totožné či obdobné rizikové znaky a mezi žalobkyní a jejími dodavateli nejsou poskytovány žádné bezhotovostní úhrady. Žalovaný dále doplnil, že tyto indicie vzbuzují zcela konkrétní pochybnosti o opakované účasti žalobkyně v podvodných řetězcích, ovšem v další fázi řízení bude nutné objasnit především ze strany žalobkyně řadu skutečností. Žalovaný dále dospěl k závěru, že struktura majetku žalobkyně, resp. její ekonomické ukazatele, nezavdávají předpoklad, že by v budoucnu byla daň uhrazena bez potíží. K pokusu žalobkyně o vyvedení exekvovaných prostředků z bankovního účtu na základě tvrzení, že tyto prostředky potřebuje pro svých 52 zaměstnanců, žalovaný uvedl, že na základě výsledků z vyhledávací činnosti dospěl k závěru, že pravděpodobně byl celý seznam zaměstnanců předložený žalobkyní vytvořen uměle za účelem vyvedení majetku postiženého správcem daně. K odvolacím bodům se dále žalovaný postupně vyjádřil, kdy rozlišil námitku řádné ekonomické činnosti, ekonomického ohrožení, užití nejzazšího prostředku, neznalosti žalobkyně o dalších článcích řetězce, nedostatek skutečností v daňovém spise, absenci rizikových znaků dodavatelů a absenci objektivních okolností a majetkovou situaci žalobkyně.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

6. **Žalobkyně** namítá absenci náležitého popisu důvodnosti doměření a její vědomé účasti na řetězci zasaženém chybějící DPH. Správce daně je povinen v zajišťovacím příkazu řádně odůvodnit budoucí pravděpodobnost stanovení daňové povinnosti na základě nyní zahájené daňové kontroly, a to přezkoumatelným způsobem. Žalobkyně k tomu upozorňuje, že zde tíží důkazní břemeno správce daně. Správce daně identifikuje okolnosti týkající se společností obsažených v identifikovaném řetězci, s nimiž ovšem z velké většiny žalobkyně nebyla v žádné obchodní interakci. Určuje-li státní registr, že dotyčná osoba je spolehlivým plátcem, žalobkyni nezbyvá, než se spolehnout na tento registr a dále nepátrat po otázce, zda subjekt plní své daňové povinnosti. Žalobkyně namítá, že jediná relevantní skutečnost předestřená správcem daně k unesení vědomostního testu je okolnost, že úplata za plnění probíhala bezhotovostní formou, kdy toto je ovšem dle žalobkyně zcela nedostatečné. Důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů nemůže být pouze ta skutečnost, že přijala plnění zasažené chybějící DPH. V takovém případě by se jednalo o tautologii, jelikož by samotné přijetí plnění bylo považováno za okolnost svědčící o tom, že příjemce plnění měl vědět, že toto plnění bylo zasaženo chybějící DPH.

7. Žalobkyně dále namítá, že otázka způsobu úhrady je otázkou smluvních ujednání mezi žalobkyní a jejími dodavateli, veškeré transakce byly vždy řádně uhrazeny a pokud v konkrétním případě nebyla přijatá faktura uhrazena bankovním převodem, byla uhrazena hotovostní formou, o čemž vždy existuje pokladní doklad. Správce daně tak neunesl důkazní břemeno, když uvedl pouze tuto skutečnost. Správce daně obdobně hodnotil hotovostní způsob platby mezi žalobkyní a jejími odběrateli, dle názoru žalobkyně však tento způsob plateb není ničím nezákonným, ale jedná se naopak o státem aprobovaný způsob úhrady závazků. Žalobkyně doplňuje, že v rámci odvolacího řízení doložila daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi, a stejně tak o předání hotovosti mezi žalobkyní a jejími dodavateli existují řádné pokladní doklady, které budou prověřeny v rámci probíhající daňové kontroly.
8. Jde-li o dřívější nedoplatky na daních, šlo o nedoplatky ve výši 11 000 Kč. Jedná se tak spíše o administrativní opomenutí.
9. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů predestiruje spojení v grafických znázorněních, k tomu žalobkyně namítá, že tyto skutečnosti jí nejsou známy, ani neměla možnost tyto skutečnosti jakkoli ověřit nebo s nimi být jakkoli obeznámena. Tyto skutečnosti nejsou součástí daňového spisu. Faktické provedení zdanitelného plnění správce daně nikdy nerozporuje a dodavatelé žalobkyně jsou spolehlivými plátcí DPH, žalobkyně tak doposud neměla možnost ověřit údajný fakturační řetězec.
10. Ke kritériu budoucí nedobytnosti DPH žalobkyně namítá, že správce daně vychází pouze z jedné jediné účetní závěrky (sestavené ke dni 31. 12. 2020). Skutečnosti nasvědčující nemožnosti uhrazení DPH však ze správního spisu nevyplývají. Nelze vycházet pouze ze skutečnosti, že žalobkyně nedisponuje v rozhodném okamžiku majetkem dostatečným k pokrytí budoucí hypotetické daně. Žalobkyně k tomu uvádí, že při poměru veškerých odpočtů DPH za cca dva roky podnikání a relevantního majetku v jeden rozhodný okamžik je velmi zkreslující vyžadovat, aby subjekt měl majetek dostatečný k pokrytí takové částky. Dle komentářové literatury by vydání zajišťovacího příkazu mělo být užito pouze v případě, že daňový subjekt postrádá majetkovou podstatu a jeho účelem je podvodné jednání. Žalobkyně odkázala i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, dle kterého je možné budoucí daň uhradit i postupně. Správce daně naopak v odůvodnění zajišťovacího příkazu sám označuje žalobkyni jako daňový subjekt vykonávající reálnou ekonomickou činnost.
11. Žalobkyně namítá, že v jejím případě není naplněn ani jeden z důvodů předvídaných rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, který konstatuje, že zajišťovací příkaz může být vydán i v situaci, kdy okruh indicií nasvědčující možné obavě o budoucí dobytost daně je nižší intenzity a svědčí o nedobré ekonomické situaci subjektu vzhledem k výši nesplatné daně.
12. K bodu 45 žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyně namítá, že trvá na oprávněnosti tohoto požadavku, tedy pokusu o vyvedení majetku z exekvovaného bankovního účtu, jelikož se jednalo o osoby, které byly na žalobkyni jako na zaměstnavatele převedeny na základě smlouvy o přechodu práv a povinností zaměstnavatele dle § 338 zákoníku práce. Žalobkyně konstatuje, že více k tomu uvádět nebude, jelikož tyto skutečnosti bude prokazovat v samotném daňovém řízení, a není v možnostech dokazování v rámci řízení o zajišťovacím příkazu tuto skutečnost prokázat. Přesto žalobkyně uvádí, že z její strany byl

tento úkon legálním úkonem a nemůže se jednat o další okolnost odůvodňující pochybnosti správce daně a žalovaného o budoucí dobytosti daně.

13. **Žalovaný** ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyni seznamoval se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, současně žalobkyni vyzval k tomu, aby se k nim vyjádřila. Žalobkyně však na toto seznámení žádným způsobem nereagovala. Žalovaný dále poukázal na mnohokrát soudy judikovanou subsidiaritu soudního přezkumu rozhodnutí, kdy tento přezkum nemůže nahrazovat prostředky, kterými žalobkyně disponovala v rámci veřejné správy. Žalovaný se tak jednáním žalobkyně dostal do nepříznivé procesní situace, kdy mu bylo znemožněno reagovat na vyjádření žalobkyně v rámci daňového řízení, a naopak pokud by nepřistoupil k seznámení žalobkyně dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění platném do 31. 12. 2022, musel by nést nepříznivé následky takového jednání. Navrhl proto, aby soud námitky směřující proti skutečnostem a názorům uvedeným v seznámení se zjištěnými skutečnostmi odmítl.
14. K námitce absence náležitého popisu důvodnosti doměření a vědomé účasti žalobkyně na řetězci zasaženém chybějící DPH žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, kde uvedl rizikové znaky přímých dodavatelů žalobkyně, a považuje tak minimálně za zarážející, že nyní žalobkyně tvrdí, že s těmito společnostmi nebyla z velké většiny v žádné obchodní interakci. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyni nebylo vytýkáno, že nevěděla, že její přímý dodavatel má nedoplatky, popř. že není registrován k dani z příjmu fyzických osob, ale je jí vytýkáno, že ji nevarovaly veřejně zjistitelné indicie o problémovosti jejích dodavatelů, např. pokud jde o sídlo, provozovnu, webové stránky, účetní závěrky. K registru nespolehlivých plátců žalovaný uvedl, že je to právě podnikatelský subjekt, který nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů, status nespolehlivého plátce je udělován ex post za dřívější pochybení, a ne každá nestandardnost může být postihnuta statusem nespolehlivého plátce.
15. K námitce o informacích v zajišťovacích příkazech a v grafických znázorněních, k nimž žalobkyně uvedla, že tyto skutečnosti jí nejsou známy, ani neměla možnost tyto skutečnosti jakkoli ověřit nebo s nimi být jakkoli obeznámena, žalovaný uvedl, že nelze klást k tíži správce daně, že žalobkyně obchodovala ve složitých obchodních řetězcích s větším množstvím plátců DPH, kdy se řetězce v průběhu času měnily.
16. K námitce neunesení vědomostního testu žalovaný uvedl, že samotné zapojení daňového subjektu v podvodném řetězci transakcí, nehledě na otázku dobré víry daňového subjektu, může založit dostatečnou pravděpodobnost stanovení daně jakožto jednu ze složek odůvodněné obavy směřující k vydání zajišťovacího příkazu. Smyslem zajišťovacího příkazu není jasně a s konečnou platností říct, zda žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo mohla vědět a za tímto účelem bude vedeno další dokazování.
17. Na námitku způsobu úhrady žalovaný uvedl, že platba v hotovosti není v rozporu se zákonem, nicméně pokud k platbám v hotovosti přistupují i další rizikové faktory, což v obchodních transakcích žalobkyně přistoupily, musí být platby v hotovosti hodnoceny jako nestandardní a rizikové jednání.
18. Žalovaný dále reagoval na tvrzení žalobkyně, že žádné skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně měla povědomí o účasti na podvodu, správce daně nepředestírá. Uvedené svědčí dle žalovaného o vnitřní rozpornosti žaloby či nepozornosti, neboť žalobkyně na jedné

straně namítá, že její vědomost je postavena pouze na úhradách v hotovosti a na druhé straně namítá, že o jejím povědomí nebylo v zajišťovacích příkazech nic uvedeno.

19. K námitce doložení daňových a pokladních dokladů žalovaný uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že předložené faktury mohou vypovídat o tom, že žalobkyně disponuje formálními důkazními prostředky, nikoli že o tomto bez dalších pochybností vypovídají. Žalovaný považuje konstatování žalobkyně za fabulace, která mají před soudem vyvolat dojem bezproblémovosti žalobkyně.
20. K námitce žalobkyně odkazující na smlouvu o přechodu práv a povinností zaměstnavatele žalovaný uvádí, že je zarážející, že žalobkyně s tímto vyjádřením přichází až ve fázi soudního řízení a že se jedná o obecná a ničím nepodložená tvrzení, kdy žalobkyně nemá snahu konkretizovat, od jaké společnosti měla údajně převzít zaměstnance.
21. **Žalobkyně** v replice uvedla, že prokázání vědomosti daňového subjektu o účasti tíží správce daně. Žalobkyně uvedla, že odůvodnění zajišťovacích příkazů mají sice téměř 50 stran, nicméně samotná podstata je koncentrována v bodu 3.4., který obsahuje pouze dva faktické body o dvou odstavcích a jsou jimi úhrada za přijaté plnění v hotovosti a účast na fakturačním řetězci. K indiciím, na které odkázal žalovaný, žalobkyně uvedla, že judikatura správních soudů neosvědčila tyto indicie, zejména ve vztahu k virtuálnímu sídlu a absenci webových stránek, jako indicie natolik intenzivní, aby samy o sobě nasvědčovaly tomu, že přijetím plnění od takové osoby povede k závěru o konstatování, že subjekt vědět měl a mohl, že se účastní řetězce zasaženého chybějící DPH. Žalobkyně uvedla, že všechny údajné indicie předestřené žalovaným jsou skutečnosti v tuzemsku zcela běžné, k tomu žalobkyně uvedla odkazy na dostupné články na internetu, vydané v rámci podnikatelských webů. Žalobkyně dále uvedla, že platby v hotovosti jsou indicií svědčící o podvodu na DPH pouze pokud působí spolu s dalšími relevantními okolnostmi, nicméně jak žalobkyně uvedla výše, jiné indicie uvedené žalovaným jsou rovněž zcela nedostatečné.

IV. Posouzení žaloby

22. Městský soud v Praze (dále jen „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. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Veškeré podklady a listiny, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Zároveň nebylo navrženo provedení důkazních prostředků, které by nebyly součástí správního spisu předloženého žalovaným.
23. Městský soud předesílá, 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

24. 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.*
25. 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 rozsudku 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.*“
26. K první žalobní námitce týkající se absence náležitého popisu 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. 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 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)

27. Městský soud k tomu doplňuje, že byť obecně pro účely vydání zajišťovacího příkazu není třeba prokázat zavinění daňového subjektu, zjištění nasvědčující vědomému a aktivnímu pokračování účasti v podvodném řetězci budou zpravidla patřit mezi závažné indicie pro zajištění daně a forma zavinění může mít odlišné účinky ve vztahu k naplnění podmínek zajišťovacího příkazu. Účast na podvodném řetězci totiž automaticky neznamená přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude stanovena a jsou zde obavy o její dobytost, a vždy je potřeba vážit, jaký význam mají konkrétní poznatky, které správce daně ve věci získal. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu sice není nutné prokázat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, ale to ještě neznamená, že se jedná o okolnost irelevantní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60). Jak nicméně potvrdil kasační soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2023, č. j. 2 Afs 91/2022-55, pro zajišťovací řízení 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 žalobkyně v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování. Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena, a do jisté míry tak mohou kompenzovat slabší intenzitu obav o dobytost daně (srov. rozsudky kasačního soudu sp. zn. 2 Afs 213/2016, body [52] až [54], či ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, body [29] až [31]). V případech, kdy správní orgány dospějí k závěru hodnotící zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce jako vědomé a aktivní, je tato skutečnost zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů a lze nepochybně souhlasit, že o této skutečnosti musí svědčit dostatečně silné indicie.
28. V posuzovaném případě však nenastala situace, že by zásadním důvodem pro splnění obou podmínek daných pro vydání zajišťovacích příkazů bylo právě vědomé a úmyslné zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a že by jí žalovaný kladl k tíži pouze tuto skutečnost. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vědomé zapojení do podvodu (resp. skutečnost, že žalobkyně měla a mohla vědět o podvodném jednání) zmínil jen při hodnocení první podmínky, kterou je pravděpodobnost budoucího stanovení daně. O naplnění první podmínky přitom svědčila celá řada neobvyklých okolností (virtuální sídlo; absence provozovny; absence webových stránek; od srpna 2020 neobvykle razantní nárůst plnění, oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím; absence registrace k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti; chybějící úhrady související s běžnou ekonomickou činností žalobkyně na účtech; přes 99% všech debetovaných finančních prostředků na bankovní účty

žalobkyně představují výběry hotovosti na pobočce v bance; absence bezhotovostních plateb dodavatelům, ačkoli mají zveřejněné bankovní účty; hotovostní výběry činěné obratem, či nejpozději do několika dnů poté, kdy dojde k připsání finančních prostředků na účet žalobkyně; výše hotovostních výběrů nezřídka překračující výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti). Skutečnost, zda se žalobkyně zapojila do podvodného řetězce vědomě či nevědomě, není pro naplnění této podmínky klíčová. Naplnění druhé podmínky spočívající v obavách o dobytost daně žalovaný založil čistě na hodnocení majetkové situace žalobkyně a jejím budoucím vývoji (viz bod [45] žalobou napadeného rozhodnutí a bod [32] tohoto rozsudku). Žalovaný v tomto ohledu žalobkyni vůbec nekladl k tíži skutečnost, že se měla vědomě účastnit podvodného řetězce. Nejedná se o případ, kdy by slabší intenzitu obav o dobytosti daně žalovaný kompenzoval argumenty o vědomém zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. V souladu s výše citovanou judikaturou tak lze považovat za bezpředmětné, zda existovaly dostatečně silné indicie o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu (téměř shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78, část IV.B).

29. V případech zasažených řetězovými podvody na DPH zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Správce daně je povinen přezkoumatelným způsobem uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Plnohodnotné dokazování sice nastává až v řízení o samotném vyměření daně, správce daně však má povinnost zohlednit ještě před vydáním zajišťovacích příkazů důkazní prostředky, které má k dispozici (srov. rozsudek městského soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018-87). První podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy existenci přiměřené pravděpodobnosti, že žalobkyni bude stanovena daň, správní orgány odůvodnily tím, že žalobkyni pravděpodobně bude v budoucnu doměřena DPH, neboť se ve zdaňovacím období září 2020 až březen 2021 stala účastníkem podvodných řetězců plátců DPH. Žalovaný uvedl, že řetězce transakcí doznaly v průběhu předmětných zdaňovacích období určitých změn, na jejich počátku stál nicméně vždy subjekt, u kterého došlo k narušení neutrality daně. Jednalo se o subjekty Pausania s.r.o., DIČ: CZ04480473, PRIME DEVELOPMENT s.r.o., DIČ: CZ02574560, MALDAWI Services s.r.o., DIČ: CZ04503210, Kubrima s.r.o., DIČ: CZ02630974, Merenditina s.r.o., DIČ: CZ04480481, DSB Consulting s.r.o. DIČ: CZ06656838. Městský soud na tomto místě uvádí, že správce daně v odůvodněních zajišťovacích příkazů podrobně a přesvědčivě popsal zapojení jednotlivých společností do detekovaného obchodního řetězce, popsal mechanismus jeho fungování, jakým způsobem se projevila účast žalobkyně v tomto podvodném řetězci a rovněž popsal svůj postup pro odhad daně k zajištění. V bodě 3.1 zajišťovacích příkazů popsal články jednotlivých řetězců, v bodě 3.2 popsal výši chybějící daně za období září 2020 až březen 2021, v bodě 3.3 v jednotlivých oddílech 3.3.1 až 3.3.13 následně rozvedl nestandardnosti detekované v rámci fakturačního řetězce ve vztahu ke všem dotčeným společnostem a v bodě 3.4 popsal příčinnou souvislost v chování žalobkyně s chybějící daní u článků na pozici tzv. missing trader a buffer. Správce daně zde rovněž upozornil, že žalobkyně debetuje ze svých bankovních účtů finanční prostředky prostřednictvím hotových výběrů nejčastěji obratem či nejpozději do několika hodin poté, co dojde k jejich připsání na bankovní účty, přičemž výše jednotlivých hotovostních výběrů za kalendářní den z bankovního účtu žalobkyně nezřídka překročila výši zákonného limitu (270 000 Kč) pro omezení plateb v hotovosti, což u správce daně vzbudilo pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona

č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný stručně shrnul skutkový stav, odvolací námitky žalobkyně a právní základ případu, který žalovaný následně aplikoval na skutkový stav posuzované věci. Zde žalovaný na různých místech opakovaně poukazoval a odkazoval na okolnosti uvedené v odůvodnění zajišťovacích příkazů a shrnul nestandardnosti v řetězcích, příčinnou souvislost i objektivní okolnosti. Správce daně i žalovaný tak uvedli přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec rizikových znaků jako indicií nižší síly, které přezkoumatelným způsobem odůvodňují pravděpodobnost budoucího stanovení daňové povinnosti. Žalovaný následně doplnil, že tyto indicie vzbuzují zcela konkrétní pochybnosti o opakované účasti žalobkyně v detekovaných podvodných řetězcích, nicméně v dalším řízení bude nutné objasnit řadu skutečností.

30. Soud obdobně hodnotí i druhou podmínku zajišťovacích příkazů, kterou je nedobytnost vymahatelnosti daně, kterou se správní orgány podle jeho názoru rovněž v dostatečném rozsahu zabývaly. Žalobkyně namítala, že správce daně vyšel pouze z jedné jediné účetní závěrky, sestavené k 31. 12. 2020, a nelze vycházet pouze ze skutečnosti, že žalobkyně nedisponuje v rozhodném okamžiku majetkem dostatečným k pokrytí budoucí hypotetické daně. Soud předně připomíná ustálenou rozhodovací praxi správních soudů, podle které může být zdrojem důvodných obav správce daně široká řada situací, pokud z nich vyplývá skutečně reálná důvodnost takové obavy ve vztahu ke konkrétnímu subjektu. Jedná se např. o chování daňového subjektu v minulosti a jeho aktuální ekonomickou situaci, a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností a které by mohly negativně ovlivnit výběr daně. Typově se může jednat o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, ale minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, 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 (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40, a dále srov i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 10 Afs 30/2017-68, ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015-53, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016- 29, či ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39).
31. Správce daně v bodě 6 odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl, že je nutno konstatovat majetkovou nedostatečnost s ohledem na předpokládanou výši vlastní daně. Přitom posuzoval výkonnost ekonomické činnosti žalobkyně za rok 2020 a vycházel z podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, k němu přiložených účetních výkazů a z přílohy k účetní závěrce a dospěl k závěru, že u žalobkyně existuje reálná hrozba insolvence, jelikož její zadlužení je ve výši 143,08 %, přičemž za „zdravé“ zadlužení je možné považovat zadlužení v hodnotách mezi 30 % a 60 %. Dále správce daně hodnotil výkonnost ekonomické činnosti žalobkyně na základě údajů o výstupech a vstupech v přiznáních k DPH, kdy uvedl, že za zdaňovací období leden 2021 až květen 2021 byla zjištěna souhrnná hodnota uskutečněných plnění (v základu daně) ve výši 11 453 187 Kč a souhrnná hodnota přijatých plnění (v základu daně) ve výši 11 409 293 Kč, z čehož vyplývá hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,004, a uvedené tak vypovídá o nízké výkonnosti žalobkyně ve vztahu k faktickému předmětu ekonomické činnosti žalobkyně. Správce daně dále hodnotil majetek žalobkyně a uvedl, že žalobkyně nevykázala dlouhodobý majetek a po nahlédnutí do příslušných registrů

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nezjistil, že by žalobkyně byla vlastníkem nemovité věci nebo motorového nebo přípojného vozidla. Správce daně také posuzoval finanční prostředky žalobkyně, kdy popsal pohyby na bankovních účtech žalobkyně, zůstatky a konstatoval, že žalobkyně opakovaně v minulosti během jednoho kalendářního dne debetovala formou hotovostních výběrů z bankovních účtů celkovou částku 512 000 Kč a vyšší, což správce daně hodnotil jako vysoce rizikové chování. Žalobkyně v hotovosti vybírala přes 99 % peněžních prostředků připsaných na své účty. Dle správce daně důvěryhodnost žalobkyně snižovala i neuhrazená daň na pozici missing trader a buffer a riziko plynoucí z účasti na daňovém podvodu. Tyto skutečnosti nicméně žalobkyni žalovaný již nevyčítal (srov. bod [45] žalobou napadeného rozhodnutí a bod [32] tohoto rozsudku), proto k ní ani soud v kroku posuzování předpokladu nedobytnosti daně nepřihlížel. Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, a rozsudky ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007-98, či ze dne 29. 11. 2012, č. j. 4 Ads 97/2012-66), případné nedostatky odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohou být napraveny druhostupňovým rozhodnutím, jelikož rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně tvoří jeden celek.

32. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí k předpokladu budoucího ohrožení výběru daně uvedl (v bodech 29 až 38, 45 a 78 až 92), že v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2020 žalobkyně vykázala jako výsledek hospodaření ztrátu ve výši 1 625 290 Kč, žalobkyně není vlastníkem nemovité věci ani motorového či přípojného vozidla, aktiva žalobkyně jsou tvořena výhradně oběžnými aktivy a pasiva byla tvořena vlastním kapitálem v záporné hodnotě 1 470 tis. Kč a cizími zdroji (závazky) v hodnotě 4 882 tis. Kč. Při zjišťování míry zadlužení tvořil podíl cizích zdrojů na aktivech 143,08 %. V období leden 2021 až květen 2021 byl podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění ve výši 1,004. K analýze bankovních účtů žalovaný uvedl, že přes 99 % peněžních prostředků připsaných na účty žalobkyně bylo vybráno v hotovosti, a to obratem nebo v řádu několika dnů od připsání na účet.
33. Závěry vedoucí k obavě z nedobytnosti dosud nestanovené daně tak žalovaný, resp. správce daně řádně opřel o náležitě zjištěné a aktuální skutečnosti týkající se majetkové situace a hospodaření žalobkyně. Soud se nemůže ztotožnit s námitkou žalobkyně, že správce daně vycházel pouze z jedné jediné účetní závěrky, sestavené k 31. 12. 2020, když hodnotil i další skutečnosti, zejména že žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem ani není vlastníkem žádného vozidla, její majetek tvoří pouze vysoce likvidní aktiva, příchozí finanční prostředky jsou následně ve více než v 99 % výši vybírány v hotovosti, výsledek hospodaření ke dni 31. 12. 2020 byl v podobě ztráty ve výši 1 625 290 Kč, míra zadlužení ve výši 143,08 % apod. V žalobou napadeném rozhodnutí je rovněž uveden náhled žalovaného na pokus žalobkyně o vyvedení exekvovaných prostředků z bankovního účtu na základě tvrzení, že tyto prostředky potřebuje pro svých 52 zaměstnanců, nicméně ke dni 23. 8. 2021 žalobkyně neměla u ČSSZ přihlášené jakožto zaměstnavatel žádné pracovníky a žalobkyně nikdy nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Městský soud tak považuje provedená zjištění za zcela dostatečné indicie o nestálosti majetku žalobkyně a nestandardnosti jejího ekonomického chování, které odůvodňují správními orgány vznesenou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. Ze strany správních orgánů proto byla odůvodněna i druhá podmínka zajišťovacích příkazů, tedy že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tuto námitku tak soud neshledal důvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

34. Soud rovněž doplňuje, že námitka žalobkyně ve vztahu k nedoplatku ve výši 11 368 Kč je spíše administrativním pochybením, byla hodnocena právě v kontextu výše uvedených skutečností (zadluženost, absence hmotného majetku, ztrátový výsledek hospodaření) odůvodňující obavu o budoucí dobytost daně. Soud souhlasí s daňovými orgány, že také dřívější vymáhání daňových nedoplatků na žalobkyni svědčí o tom, že nebyla v minulosti schopna uhradit sama a dobrovolně částku nižší hodnoty, přesto ale neuhrazení nedoplatku v minulosti nebylo jediným a zásadním argumentem pro obavu daňových orgánů z budoucí nedobytnosti daně. Ani tuto námitku žalobkyně proto soud neshledal důvodnou.
35. Obdobně byla v tomto kontextu hodnocena i námitka žalobkyně, že pokus o vyvedení majetku z exekvovaného bankovního účtu představoval oprávněný požadavek. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že právě v kontextu dalších zjištění (žalobkyně nikdy nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ke dni 23. 8. 2021 neměla u ČSSZ přihlášené jakožto zaměstnavatel žádné pracovníky) byl seznam předložený žalobkyni uměle vytvořený za účelem vyvedení majetku postiženého správcem daně, čemuž přisvědčuje rovněž časový rozměr věci, a tím je zvýšena obava o budoucí dobytost daně. Soud v tomto směru souhlasí s hodnocením žalovaného, že tato skutečnost zakládá důvodnou obavu o uhrazení v budoucnu stanované daně, když žalobkyně ponechává svá tvrzení pouze v obecné rovině, aniž by konkrétně prokázala, o jaké zaměstnance se jedná a jaká mzdová plnění vůči nim má, resp. co je podstatou pracovní činnosti těchto zaměstnanců. Jelikož žalobkyně sama nijak více nerozporuje názor žalovaného, že se jedná o uměle vytvořený seznam zaměstnanců vytvořený za účelem vyvedení exekvovaných peněžní prostředků z účtu, ani soud jej nemohl podrobit přezkumu. Obecné tvrzení žalobkyně uvedené v žalobě, dle kterého trvá na správnosti jejího postupu, avšak v nyní vedeném řízení není prostor pro prokázání oprávněnosti její snahy vyvést peněžní prostředky na platy zaměstnanců z exekvovaných bankovních účtu, nicméně považuje soud za zcela účelové a tendenční, neprokázané a až klamavé. Soud i doplňuje, že žalobkyně byla s názorem žalované v rámci odvolacího řízení seznámena postupem dle § 115 daňového řádu. Přesto na něj nijak nereagovala a v odvolacím řízení proti němu nebrojila.
36. K námitce žalobkyně, že v jejím případě není naplněn ani jeden z důvodů předvídaných rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 27/2014, který konstatuje, že zajišťovací příkaz může být vydán i v situaci, kdy okruh indicií nasvědčujících možné obavě o budoucí dobytost daně je nižší intenzity a svědčí o nedobré ekonomické situaci subjektu vzhledem k výši nesplacené daně, se soud vyjádřil již výše. 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 sp. zn. 10 Afs 140/2019, 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]). Správce daně popsal, jak měla být krácena DPH, jaký byl mechanismus fungování řetězce a jeho struktura, a jak se projevovala účast a role žalobkyně v podvodném obchodním řetězci a jeho zjištění mají dostatečnou oporu ve správním spisu. K indiciím nasvědčujícím možné obavě o budoucí dobytost daně se soud rovněž vyjádřil již výše.
37. Žalobkyně dále namítala, že otázka způsobu úhrady je otázkou smluvních ujednání mezi žalobkyní a jejími dodavateli, veškeré transakce byly vždy řádně uhrazeny a správce daně

neunesl důkazní břemeno. K tomu soud uvádí, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů analyzoval bankovní účty žalobkyně a uvedl, že výše jednotlivých hotovostních výběrů za kalendářní den nezřídka překročila výši zákonného limitu (270 000 Kč) pro omezení plateb v hotovosti, z čehož dovodil rizikové a nestandardní chování žalobkyně. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný hodnotil faktury, pokladní doklady a písemnosti označené jako zaúčtování dokladu, které žalobkyně předložila za účelem prokázání úhrad v hotovosti. Žalovaný je hodnotil tak, že ačkoli žalobkyně přijímala úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění bezhotovostně, nečinila tak vůči svým dodavatelům, ačkoli měli zveřejněné bankovní účty. Žalobkyně příloženými pokladními doklady rámcově potvrdila, že tímto jednáním dostala peněžní prostředky ze sféry vlivu správce daně, v důsledku čehož došlo ke zjevnému zastření toku peněžních prostředků, který by na bankovních účtech byl zcela zjevný. Na dokladech nebyla uvedena osoba, která doklady vystavila, podepsala a peníze v hotovosti převzala. Soud se s touto argumentací ztotožňuje, a naopak považuje za účelovou argumentaci žalobkyně, že způsob plateb v hotovosti sám o sobě není ničím nezákonný, ale jedná se naopak 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, 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, rozhodně spadají mezi zásadní ukazatele svědčící o nestandardnosti výkonu ekonomické činnosti žalobkyně.

38. Žalobkyně dále namítá, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů predestiruje spojení v grafických znázorněních, k nimž žalobkyně uvádí, že tyto skutečnosti jí nejsou známy, ani neměla možnost tyto skutečnosti jakkoli ověřit nebo s nimi být jakkoli obeznámena. Tyto skutečnosti nejsou dle žalobkyně součástí daňového spisu. Faktické provedení zdanitelného plnění správce daně dle žalobkyně nikdy nerozporoval a dodavatelé žalobkyně jsou spolehlivými plátcí DPH a žalobkyně tak neměla možnost ověřit údajný fakturační řetězec. Ani tuto námitku soud nehodnotí jako důvodnou. Pro vydání zajišťovacího příkazu zpravidla postačí přesvědčivě nastínit složení a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 213/2016). Ve správním spise je kromě jiného založena ke společností PRIME, Kubrima, MALDAWI, Timepiece, BESOCORP, COMPLETE, CorpusWatch, Daggrys, DSB, ERSTINO, Foundation of dreams, LZ Construction, Merenditina, NEWCOMMER, Pausania, Premier Class, PRIME DEVELOPMENT, REMINET Solutions, System Agency, TRICEGOn, QUEST LINE řada výpisů, zejména z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku, administrativního registru ekonomických subjektů a údajů o subjektech DPH. Žalobkyně v žalobních námitkách zůstala v obecné rovině, proto soud ve stejné míře obecnosti přezkoumal rozhodnutí napadené žalobou a zajišťovací příkazy a neshledal, že by v nich žalovaný a správce daně vycházeli z neosvědčených skutečností nezaložených ve správním spise. Jak již bylo uvedeno 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. Nelze souhlasit se žalobkyní, že žádné takové skutečnosti v zajišťovacích příkazech predestřeny nejsou. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, které společnosti, u nichž došlo k narušení neutrality daně, stály na počátku řetězců, v bodě 22 a násl. popsal

nestandardnosti v řetězcích a žalovaný rovněž zdůraznil, že správce daně v bodě 3 zajišťovacích příkazů detailně popsal, v čem spatřuje existenci daňového podvodu. Soud je tak názoru, že žalovaný i správce daně dostačujícím a přesvědčivým způsobem popsali zjištěné skutečnosti, včetně identifikace článků řetězce na pozici missing trader a buffer a identifikace jednotlivých nestandardností. Ani tuto námitku tak soud nepovažuje za důvodnou.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

39. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
40. 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 29. dubna 2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu