



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **STUPA Cars s. r. o.**, IČO 07767587
sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha 1
zastoupená společností UNTAX, s. r. o., IČO 25260537
sídlem U Továren 256/14,3 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2021, čj. 9341/21/5100-41453-711335

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a žalobní argumentace

1. Zásadní otázkou pro nyní posuzovanou věc je oprávněnost zajišťovacích příkazů, které vydal finanční úřad k zajištění daně z přidané hodnoty žalobkyně za červenec, srpen a září 2020. Předpokládaná výše daně byla za tato tři období celkem 3 589 323 Kč a tuto částku měla žalobkyně složit jako jistotu na depozitní účet finančního úřadu.
2. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání vůči třem zajišťovacím příkazům. Žalovaný měl shodně s finančním úřadem za to, že existuje dostatečná pravděpodobnost, že žalobkyni bude stanovena daň a výběr této daně je ohrožen. Dle finančních orgánů byla žalobkyně zapojena do řetězce, který byl pravděpodobně zasažen podvodem na DPH. Žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje X

s těmito závěry nesouhlasí a napadené rozhodnutí považuje za nezákonné a částečně i za nepřezkoumatelné. Její rozsáhlou žalobní argumentaci lze rozdělit na námitky týkající se předpokladu budoucího stanovení daňové povinnosti, námitky týkající se předpokladu nedobytnosti daně a námitky ohledně nedodržení lhůty pro rozhodnutí o odvolání.

3. Ohledně **prvního předpokladu** žalobkyně namítá, že závěr žalovaného neobstojí při aplikaci tzv. *Axel Kittel* testu (vyplývajícího z rozsudku Soudního dvora z 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04). Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že tento test se vůbec v řízení o zajištění daně nepoužije. Má za to, že při vydání zajišťovacího příkazu na základě předpokladu budoucího doměření DPH je nutné prokázat s přiměřenou pravděpodobností alespoň to, že v důsledku daňového podvodu existuje daňová ztráta, přičemž obchodní transakce daňového subjektu jsou spojeny s tímto podvodem (tedy první tři otázky vymezené testem). Argumentace žalovaného se s odvolací argumentací zcela míjí.
4. Závěry žalovaného jsou dle žalobkyně též v rozporu s judikaturou správních soudů. Ta vyžaduje, aby správce daně prokázal zapojení daňového subjektu do řetězové obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Žalovaný i finanční úřad však dospěli k závěru o zapojení žalobkyně pouze do fakturačního řetězce zasaženého daňovým podvodem. Tento rozdíl je zásadní, neboť fakturační řetězec na rozdíl od řetězové obchodní transakce nevyžaduje konkrétní zdanitelné plnění. Není z něj proto zřejmé, jaké plnění si jednotlivé články řetězce dodaly. Správce daně musí prokázat konkrétní transakci, nikoliv pouze existenci fakturačního řetězce. Žalovaný ani finanční úřad však neprokázali zasažení jakékoli transakce daňovým podvodem.
5. Orgány finanční správy zmiňují v řetězci společnosti Carspeed s. r. o. (dále jen „Carspeed“), STI Construct Engineering s. r. o. (dále jen „STI“), Berniks CZ s. r. o. (dále jen „Berniks“) a Power source s. r. o. (dále jen „Power“). Dle zajišťovacích příkazů společnosti Carspeed a STI neoprávněně uplatnily nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v jejich jednotlivé hodnotě do 10 000 Kč. Uplatněné nároky jsou dle finančního úřadu fiktivní. Žalobkyně má za to, že závěr o fiktivní povaze je neslučitelný se závěrem o daňovém podvodu. Žalovaný rezignoval na určení konkrétní transakce zasažené daňovým podvodem. Jeho tvrzení, že zdanitelná plnění přijatá žalobkyní jsou zasažena daňovým podvodem proto, že její dodavatel pravděpodobně krátil svoji daňovou povinnost, je v rozporu s vymezením daňového podvodu. K případnému odeprání nároku na odpočet DPH by totiž v takovém případě došlo nikoli v důsledku účasti žalobkyně na obchodní transakci zasažené daňovým podvodem, ale již v důsledku jejího zapojení do sítě obchodních vztahů mezi ekonomickými subjekty, z nichž některé selhaly při plnění svých daňových povinností. Tvrzení žalovaného ohledně plnění zasažených podvodem navíc neodpovídá grafickému znázornění řetězců mezi žalobkyní a ostatními subjekty, které je uvedené v zajišťovacím příkazu za červenec 2020. Finanční orgány dále argumentovaly neodvedením DPH společností Berniks za všechna tři zdaňovací období. Zjištěné skutečnosti však nevypovídaly nic o příčinách neodvedení daně. Navíc žalovaný na rozdíl od finančního úřadu v napadeném rozhodnutí předpokládá faktickou existenci plnění, za které společnost Berniks daň nevykázala. Tento nesoulad má dle žalobkyně význam pro posouzení pravděpodobnosti existence daňového podvodu.
6. Žalobkyně též poukázala na to, že ačkoliv závěry zajišťovacích příkazů stojí na skutkových zjištěních ohledně jiných daňových subjektů, nejsou tato zjištění v příkazech úplně uvedena. Není proto zřejmé, u kterých subjektů a za jaké období prověřovaly finanční

orgány daňovou povinnost a z jakých důvodů ji případně doměřily. Tato zjištění jsou však podstatná pro identifikaci chybějící daně. Finanční úřad je měl v odůvodnění řádně a úplně popsat a žalobkyni tyto poznatky předestřít, aby se k nim mohla vyjádřit. Finanční orgány však podklady shromážděné v souvisejících řízeních neučinily součástí správního spisu a žalobkyně se s nimi nemohla seznámit. Žalobkyně proto navrhla provedení důkazů z těchto souvisejících řízení.

7. Žalobkyně nesouhlasí ani s okolnostmi, které žalovaný a finanční úřad označili za nestandardní a nasvědčující spáchání daňového podvodu. Předně poukázala na to, že okolnosti se netýkají transakcí, ale jednotlivých subjektů. Finanční orgány však nijak nedoložily (např. relevantními daty), že nestandardní okolnosti jsou rizikové. Z ničeho proto neplyne, že by virtuální sídla a absence internetových stránek byla riziková. Ani případnou rizikovost subjektu však nelze použít jako klíčový důkaz rizikovosti transakce. Nelze totiž předpokládat, že určitá riziková skupina subjektů se účastní pouze daňových podvodů. Nesprávný je dle žalobkyně též závěr žalovaného, že jednotlivé okolnosti, které samy o sobě nejsou podezřelé, mohou být podezřelé ve svém souhrnu. Taková úvaha (přechod kvantity v kvalitu) by byla přípustná pouze tehdy, pokud by byla podložena empirickými daty. Tak tomu ovšem není.
8. Jednotlivé okolnosti navíc žalobkyně řádně vysvětlila. Je zcela běžnou obchodní praxí, že se příjmy inkasují převážně bezhotovostně a výdaje se provádějí převážně v hotovosti. Žalobkyně považuje běžnost této praxe za notorietu a nespatřuje v ní nic podezřelého. Žalobkyně v odvolání tyto skutečnosti popsala a její tvrzení lze doložit účetními záznamy. V roce 2019 žalobkyně hradila své závazky v hotovosti 94 dodavatelům z celkového počtu 158. V roce 2020 hotově hradila 45 dodavatelům a bezhotovostně 47. Žalovaný se s těmito skutečnostmi nijak nevypořádal. Skutečnost, že žalobkyně vybrala opakovaně částky přesahující limit pro hotovostní platby je nepodstatná, neboť se jedná o limit pro platby nikoliv pro výběr. Žalobkyně opomenula registrovat svůj druhý bankovní účet (vedený v EUR), nicméně pohyby na tomto účtu nijak nesouvisí s případným daňovým podvodem. Z účtu žalobkyně platila svým dodavatelům z jiných členských států EU a na účet jí posílala valuty potřebné k těmto úhradám společnost Akcenta CZ a. s. (dále jen „Akcenta“) Tuto skutečnost žalobkyně finančnímu úřadu sdělila, ten se s ní však dostatečně nevypořádal. S touto argumentací se nevypořádal ani žalovaný, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Skutečnost, že většina plateb z registrovaného účtu žalobkyně odcházela na účty neregistrované u správce daně, také není nijak podstatná. Správce daně ani žalovaný totiž nevedli, že by tyto platby byly úplatami za plnění v rámci popsaných obchodních řetězců. Nestandardní okolností nemůže být ani to, že jednatelé společností Carspeed, STI a Berniks jsou Ukrajinci. Žalovaný zcela nesprávně pouze na základě národnosti jednatelů předpokládá negativní důsledky pro výběr daní v podobě nemožnosti tyto osoby kontaktovat. Nesprávný je též závěr žalovaného, že absence zaměstnanců u subjektů zapojených v řetězci svědčí o tom, že se jedná o prázdné schránky. Žalovaný ani nijak nedoložil, že subjekty bez zaměstnanců jsou více rizikové. Žalobkyně má provozovnu na uvedené adrese a pro prokázání této skutečnosti navrhovala výslech pracovníka, který byl přítomen místnímu šetření finančního úřadu a s úředníky hovořil. Žalovaný postupoval nezákonně, pokud ho nevyslechl.
9. Žalobkyně dále uvedla, že má za to, že z odůvodnění finančního úřadu i žalovaného vyplývá, že dle nich došlo k naplnění předpokladů pro použití institutu ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně měl proto přistoupit k použití tohoto institutu a to ve vztahu ke konkrétní transakci. Žalovaný se s touto odvolací argumentací nevypořádal, a jeho rozhodnutí je i z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Žalobkyně v této souvislosti též navrhl, aby soud doplnil dokazování ohledně toho, zda byla dodavatelům žalobkyně stanovena pravomocně daň.

10. Ohledně **druhého předpokladu** žalobkyně uvedla, že v jejím případě nedobytnost daně nehrozí a závěry finančních orgánů jsou nedostatečné. Finanční úřad posuzoval v zásadě pouze rentabilitu tržeb a opomenul jiné metody posouzení ekonomické výkonnosti i prognózu budoucího ekonomického vývoje žalobkyně. Finanční úřad opomenul zejména ukazatel likvidity a ukazatel peněžních toků. Žalovaný tato pochybení nenapravil a s odvolací argumentací se dostatečně nevypořádal.
11. Finanční orgány nevyložily neurčitý pojem *obavy o budoucí dobytost daně* s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti, ale vymezily ho zcela obecně tak, že jejich závěry lze vztáhnout na všechny plátce, kteří mají virtuální sídlo a nevlastní nemovitý majetek ani zaměstnance. Žalovaný nijak neodůvodnil svůj závěr, že je nadbytečné zpracování prognózy budoucího ekonomického vývoje žalobkyně. Finanční úřad disponoval údaji o aktuální podobě aktiv žalobkyně, nicméně k nim nepřihlédl.
12. Finanční orgány navíc daly neodůvodněně přednost veřejnému zájmu na potírání daňových úniků a na zajištění řádného výběru daní oproti veřejnému zájmu na zachování soukromého podnikání. Takto ovšem nelze postupovat zejména v době světové pandemie koronaviru, o čemž svědčí i deklarované záměry vlády ČR.
13. Žalobkyně na rámec výše uvedených dvou okruhů námitek dále namítla, že žalovaný **nevydal své rozhodnutí v zákonné lhůtě** 30 dnů od podání odvolání. Zajišťovací příkazy se proto staly neúčinnými.

II. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Zdůraznil, že žalobkyně nepředkládá žádné konkrétní argumenty, které by vyvracely závěry o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně se opakovaně zapojila do řetězu, v rámci kterého si společnosti přeproductovaly plnění pravděpodobně zasažené daňovým podvodem. Žalobkyně z těchto plnění uplatnila za tři po sobě jdoucí daňová období odpočet ve výši přesahující 3,5 milionu Kč. Žalobkyně v odvolání ani žalobě nevyvrací konkrétní zjištění, ale argumentuje v obecné rovině. Žalovaný je nadále přesvědčen, že byly naplněny všechny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.
15. K námitkám týkajících se **prvního předpokladu** žalovaný uvedl následující. *Axel Kittel* test se provádí v řízení o stanovení daně. Finanční orgány se zabývaly všemi relevantními okolnostmi potřebnými pro vydání zajišťovacího příkazu – detekovaly konkrétní řetězce, předběžně určily chybějící daň, zjistily konkrétní nestandardní okolnosti poukazující na existenci podvodu i to, že se žalobkyně do těchto obchodů zapojila přinejmenším z nedbalosti. Není podstatné, že se tak nestalo pod hlavičkou výše uvedeného testu. Z odůvodnění je též zřejmé, že žalobkyně byla zapojena do faktických obchodů. Finanční orgány nevycházely z toho, že se jedná výhradně o fakturační či formální řetězce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí též jasně uvedl, že pravděpodobně fiktivní plnění u společnosti Carspeed a STI mělo sloužit jako prostředek ke snížení daně na výstupu. Tento postup maskování daně na výstupu neoprávněným uplatněním daně na vstupu činí

chybějící daň hůře zjistitelnou a jedná se o běžnou metodu daňových podvodů. Finanční úřad jednoznačně určil konkrétní plnění identifikací dodavatelů, od nichž je žalobkyně přijala, a údaje, které zapojené subjekty vykazovaly o tomto plnění ve svých daňových přiznáních a kontrolních hlášeníh. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodu 40 nesprávně popsal řetězec, neboť zaměnil dva subjekty. Tato chyba v psaní však nemá vliv na srozumitelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí. Mezi zajišťovacími příkazy a napadeným rozhodnutím není žádný rozpor ohledně plnění, které společnost Berniks nevykázala. Žalobkyně pouze vytrhuje části vět z jejich kontextu. Daňové spisy subjektů zapojených do podvodného řetězce nemusí být součástí spisového materiálu v zajišťovacím řízení. Žalobkyně odkazuje opět na judikaturu, která se týká řízení nalézacího.

16. Finanční orgány též řádně vysvětlily, proč považují zjištěné okolnosti za nestandardní. Plyne z nich, že se dotčené subjekty nesnažily oslovovat potenciální klienty z řad veřejnosti a nemají materiální a personální zázemí. S konkrétními zjištěními však žalobkyně opět nepolemizuje. Zjištěné okolnosti přitom popisují charakter řetězce, do kterého byla žalobkyně zapojena, a mají význam pro posouzení obezřetnosti, s kterou žalobkyně k transakcím přistupovala. Pojem prázdná schránka je běžně známý a z kontextu odůvodnění je zřejmé, co jím žalovaný myslí. Na trhu s motorovými vozidly (kde žalobkyně podniká) neexistují žádné důvody pro hotovostní platby, a nelze je proto považovat za běžné. S ohledem na výši úplat jde naopak o postup nestandardní. Žalobkyně přijímala platby bezhotovostně, ale svým dodavatelům v rámci řetězce platila pravděpodobně hotově. Tento dvojí režim nemá zjevný důvod a žalobkyně ho neosvětlila. Takový postup též svědčí o minimálně nedbalostním zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého daňovým podvodem. Nestandardní je i skutečnost, že žalobkyně nenahlásila jeden ze svých účtů a prováděla z něj platby na účty neregistrované u správce daně. Finanční orgány netvrdily, že se jedná o platby za plnění poskytované v rámci pravděpodobně podvodných řetězců. I tak se ovšem jedná o skutečnost významnou, neboť dokládá žalobkynino porušení povinnosti, která má za cíl zamezovat krácení DPH. Na této úvaze nic nemění ani vysvětlení, že jeden z účtů, na který platby posílala je společnosti, od níž nakupovala valuty. Žalovaný nemusel vyslechnout fyzickou osobu, která měla dosvědčit existenci provozovny žalobkyně. Žalobkyně v odvolacím řízení neuvedla, jaký vztah k ní tato osoba má, a místní šetření existenci provozovny nepotvrdilo. Úvahy žalobkyně o institutu ručení nejsou pro posuzovanou věc nijak podstatné.
17. K námitkám ohledně **druhému předpokladu** žalovaný uvedl, že finanční orgány dostatečně zjistily majetkové poměry žalobkyně, aby mohly uzavřít, že je zde důvodná obava o budoucí vymahatelnosti daně. Svá zjištění postavily na konkrétních a v odůvodnění popsanych skutečnostech.
18. Žalovaný je zároveň přesvědčen, že **neporušil zákonem stanovenou lhůtu**. Odvolání podala žalobkyně 15. 12. 2020. Prvním dnem lhůty bylo 16. 12. 2020, 17. 12. 2020 finanční úřad vyzval žalobkyni k doplnění odvolání, čímž došlo ke stavení lhůty dle § 34 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobkyně doplnila odvolání 5. 2. 2021, lhůta pokračovala v plynutí od 12. 2. 2021 a její poslední den vycházel na sobotu 13. 3. 2021, přičemž se konec posunul na první pracovní den, tj. 15. 3. 2021. Tento den žalovaná napadené rozhodnutí vydala.

III. Další vyjádření účastníků

19. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného **repliku**, v níže rozvedla svoji žalobní argumentaci.
20. Ohledně prvního předpokladu setrvala na tom, že se žalovaný nevypořádal s aplikací *Axel Kittel* testu, a zdůraznila, že zásadní otázku, na kterou žalovaný nedopověděl, je, zda byly obchodní transakce žalobkyně spojeny s daňovým podvodem. Žalovaný ani finanční úřad přitom vůbec neidentifikovali konkrétní obchodní transakci žalobkyně, která měla být zasažena daňovým podvodem. Zopakovala i svou argumentaci ohledně rozlišení obchodního a fakturačního řetězce s tím, že finanční orgány vůbec neidentifikovaly zboží dodávané v rámci popsaného řetězce a omezily se pouze na formální propojení subjektů do fakturačních řetězců. Neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH ze zřejmě fiktivních plnění některými společnostmi (dodavateli žalobkyně) zapojenými ve fakturačním řetězci není obchodní transakcí zasaženou daňovým podvodem. Judikatura totiž vylučuje zasažení fiktivního plnění daňovým podvodem. V této souvislosti žalobkyně citovala z usnesení Soudního dvora EU z 14. 4. 2021, sp. zn. C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*. Žalobkyně setrvala i na své další argumentaci. Hojně citovala z judikatury vztahující se k nalézacímu řízení o odepření nároku na odpočet DPH. Závěry této judikatury je dle žalobkyně třeba vztáhnout i na zajišťovací řízení. Žalobkyně též zopakovala svoji argumentaci ohledně nedostatků zjištěných nestandardních okolností. Argumentaci žalovaného považuje za příliš obecnou a má za to, že dostatečně vysvětlila, proč platba v hotovosti představuje v jejím případě běžnou obchodní praxi. Chce-li žalovaný prokázat opak, musí nejprve prokázat standard v daném oboru i u plátce samého a následně prokázat rozdílný postup v obchodech zatížených daňovým podvodem. Nad rámec žaloby žalobkyně uvedla, že hotovost používá na nákup náhradních dílů, což musí být žalovanému známo. Dále zopakovala argumentaci ohledně své provozovny a svědka, jehož výslech žalovanému navrhla.
21. Ohledně druhého předpokladu žalobkyně též zopakovala svoji žalobní argumentaci a uvedla, že žalovaný se s ní ve vyjádření nevypořádal. Časté výběry hotovosti jsou v případě žalobkyně odůvodněné a nelze je ztotožňovat se zbavováním se majetku. Žalovaný též zcela nepatřičně bagatelizuje argumentaci žalobkyně ohledně zájmu na zachování soukromého podnikání.
22. Žalobkyně rozvedla svoji argumentaci ohledně zmeškání lhůty pro rozhodnutí o odvolání. Souhlasí s tím, že konec lhůty měl připadnout na sobotu. Má však za to, že se lhůta neposouvá na nejbližší pracovní den, neboť toto pravidlo zakotvené v § 33 odst. 4 daňového řádu se vztahuje pouze na lhůty stanovené správcem daně.
23. Žalovaný v **duplice** taktéž setrval na své předchozí argumentaci, kterou z větší části v jiných obměnách zopakoval. Finanční orgány popsaly, z jakých subjektů se řetězec skládá a na základě jakých skutečností lze předpokládat, že je zasažen podvodem. Popsaly i to, že žalobkyně se do těchto transakcí opakovaně zapojila a to nikoliv náhodně či nahodile. Pravděpodobně fiktivní plnění se týkalo jiných článků řetězce a nijak nevylučuje závěr o existenci (jiného) plnění zasaženého daňovým podvodem. Pojem *fakturační řetězec* je pouze zkráceným označením pro konkrétní řetězec a nemá specifický význam předurčující právní kvalifikaci. Plnění pravděpodobně zasažená daňovým podvodem finanční úřad v zajišťovacích příkazech dostatečně popsal. Finanční úřad čerpal poznatky o jiných subjektech buď z jejich daňových přiznání či z veřejných zdrojů. Relevantní podklady jsou součástí spisového materiálu. Ty, které jsou kryty povinností mlčenlivosti, jsou založeny ve vyhledávací části, přičemž žalobkyně mohla nahlédnout do soupisu této

části. Finanční orgány žádné informace nezatajovaly. Finanční orgány též dostatečně popsaly okolnosti, které považovaly za nestandardní. Dále uvedl, že ani z nových tvrzení žalobkyně není zřejmé, proč by placení hotovosti mělo být v jejím případě běžné. Žalovaný zopakoval i svoji další argumentaci k jednotlivým námitkám žalobkyně. Obsáhleji se věnoval námitce překročení lhůty pro rozhodnutí o odvolání. Zdůraznil, že se v nyní posuzovaném případě jedná o lhůtu procesní, pro kterou obecně platí § 33 odst. 4 daňového řádu. Ten stanoví obecný režim pro počítání času a odpovídá obdobným ustanovením v jiných právních předpisech. Žalovaný nenachází žádný relevantní důvod pro to, aby se v případě lhůty pro rozhodnutí o odvolání postupovalo jinak.

24. Žalobkyně zaslala soudu **tripliku**. V ní zopakovala svoji předchozí argumentaci a na jejím podkladu popsala, proč nepovažuje argumentaci žalovaného za správnou. Vzhledem k tomu, že argumenty uvedené v triplice jsou v zásadě shodné s výše shrnutou argumentací žalobkyně, nepovažuje soud za potřebné je zde opětovně rekapitulovat.

IV. Obsah správního spisu

25. Ze spisového materiálu soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
26. Finanční úřad identifikoval pro období červenec 2020 řetězec pravděpodobně zasažený daňovým podvodem, který tvoří společnosti Berniks, Carspeed a STI na pozici tzv. missing trader a společnost Power a žalobkyně na pozici tzv. buffer. Žalobkyně vykázala v kontrolním hlášení pro tento měsíc 100 % svých vstupů od společnosti Carspeed a Power a uplatnila nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění. Společnost Carspeed vykázala v kontrolním hlášení 100 % svých vstupů v celkové výši 8 809 863 Kč v sekci B3, tedy plnění do 10 000 Kč bez identifikace dodavatele. Z těchto plnění společnost Carspeed uplatnila nárok na odpočet daně. S ohledem na množství plnění a další okolnosti (viz dále bod 29) uzavřel správce daně, že se pravděpodobně jedná o fiktivní plnění, o které společnost Carspeed snížila svoji daňovou povinnost. Společnost Power vykázala 100 % svých vstupů od společností STI a Berniks a uplatnila nárok na odpočet daně z těchto plnění. Zároveň 100 % výstupů, které vykázala, byly pro žalobkyni. Společnost STI vykázala v kontrolním hlášení 100 % svých vstupů v celkové výši 5 374 726 Kč také v sekci B3 a uplatnila z těchto plnění nárok na odpočet daně. Z obdobných důvodů jako u společnosti Carspeed považoval správce daně i tyto vstupy za pravděpodobně fiktivní plnění. Společnost Berniks žádná plnění pro společnost Power nevykázala. Vzhledem k tomu, že společnosti Carspeed a STI pravděpodobně nepřiznaly a neuhradily DPH ve správné výši a společnost Berniks nepřiznala a neuhradila DPH vůbec, dospěl finanční úřad k předběžnému závěru, že žalobkyní uplatněný nárok na odpočet nebude uznán. Chybějící daň identifikoval výslovně u společností Carspeed, STI a Berniks.
27. Finanční úřad identifikoval pro období srpen 2020 řetězec pravděpodobně zasažený daňovým podvodem, který tvoří společnosti Berniks a STI na pozici tzv. missing trader a společnost Power a žalobkyně na pozici tzv. buffer. Žalobkyně vykázala v kontrolním hlášení pro tento měsíc 99,32 % svých vstupů od společnosti Power a uplatnila nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění. Společnost Power vykázala 100 % svých vstupů od společností STI a Berniks a uplatnila nárok na odpočet daně z těchto plnění. Společnost STI vykázala v kontrolním hlášení 100 % všech svých výstupu pro společnost Power. Zároveň shodně jako v červenci 2020 vykázala 100 % svých vstupů v celkové výši 2 087 452 Kč v sekci B3 a uplatnila z těchto plnění nárok na odpočet daně. S ohledem na množství plnění jako i další okolnosti (viz dále bod 29) uzavřel správce daně, že se pravděpodobně

jedná o fiktivní plnění, o které společnost STI snížila svoji daňovou povinnost. Společnost Berniks žádá plnění pro společnost Power nevykázala. Vzhledem k tomu, že společnost STI pravděpodobně nepřiznala a neuhradila DPH ve správné výši a společnost Berniks nepřiznala a neuhradila DPH vůbec, dospěl finanční úřad k předběžnému závěru, že žalobkyní uplatněný nárok na odpočet nebude uznán. Chybějící daň identifikoval výslovně u společností STI a Berniks.

28. Finanční úřad identifikoval pro období září 2020 řetězec pravděpodobně zasažený daňovým podvodem, který tvoří společnost Berniks na pozici tzv. missing trader a společnost Power a žalobkyně na pozici tzv. buffer. Žalobkyně vykazala v kontrolním hlášení pro tento měsíc 98,42 % svých vstupů od společnosti Power a uplatnila nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění. Společnost Power vykazala 100 % svých vstupů od společnosti Berniks a uplatnila nárok na odpočet daně z těchto plnění. Společnost Berniks žádá plnění pro společnost Power nevykázala. Vzhledem k tomu, že posledně jmenovaná nepřiznala a neuhradila DPH vůbec, dospěl finanční úřad k předběžnému závěru, že žalobkyní uplatněný nárok na odpočet nebude uznán. Chybějící daň identifikoval výslovně u společnosti Berniks.
29. Finanční úřad dále zjistil, že všechny zapojené společnosti mají virtuální sídlo, nemají žádné zaměstnance, často neplní své daňové povinnosti, jsou u nich evidovány nedoplatky, které musely být v některých případech vymáhány exekučně, a vyjma žalobkyně nemají tyto společnosti zapsanou provozovnu, internetovou prezentaci a jejich jednatelem jsou osoby s bydlištěm v zahraničí. Společnost Power a Carspeed navíc nemají v obchodním rejstříku zveřejněné aktuální účetní závěrky. Z těchto důvodů správce daně uzavřel, že se nejedná o ojedinělé podnikatelské selhání, ale pravděpodobně o daňový podvod. Účast žalobkyně na tomto řetězci hodnotil finanční úřad především s přihlédnutím k tomu, že neplatila za přijatá plnění bezhotovostně na účet dodavatelů zveřejněný dle § 96 odst. 2 zákona o DPH, ačkoliv tak učinit mohla. Uzavřel proto, že žalobkyně za plnění buď platila hotově, neplatila vůbec, nebo je hradila jinou formou (např. započtením).
30. Finanční úřad provedl místní šetření na adrese sídla žalobkyně. Zjistil, že její jméno ani jméno jednatele není uvedeno na zvoncích. Na shodné adrese sídlí více než tisíc subjektů, jedná se proto o virtuální sídlo. Finanční úřad provedl též místní šetření na adrese žalobkyniny zapsané provozovny. V záznamu je uvedeno, že kontrola proběhla na adrese Pražská 296, 250 81 Nehvizdy. Na místě se nacházela velká plechová hala. Na jedné straně byl název společnosti TIR autoservis s. r. o. s uvedenou adresou „Nehvizdy, Družstevní 296“. Název žalobkyně se na místě nikde nenacházel, ani z jiných okolností nevyplývalo, že by zde žalobkyně měla fakticky svoji provozovnu, kde by vykonávala ekonomickou činnost. Žalobkyně k 18. 11. 2020 nevlastnila žádnou nemovitost a byla vlastníkem jednoho vozidla s tím, že hodnota obdobných vozidel se pohybuje od 299 000 Kč do 590 000 Kč. Žalobkyně má webové stránky, na kterých uvádí, že se věnuje prodeji zánovních vozů. Žalobkyně nemá žádné zaměstnance. Jediný jednatel žalobkyně měl od jejího založení do 21. 8. 2020 trvalé bydliště zapsané na městském úřadě.
31. Finanční úřad též provedl rozsáhlou analýzu pohybu prostředků na bankovním účtu žalobkyně, který registrovala dle § 96 zákona o DPH. Analyzoval pohyby za období od 1. 7. 2020 do 26. 10. 2020. Zjistil, že žalobkyně svým dodavatelům v jednotlivých měsících neplatila za přijatá plnění bezhotovostně na zveřejněné účty. Bezhotovostně nehradí ani běžnou režii jako je vodné a stočné či náklady související s běžnou ekonomickou činností. Dále zjistil, že podstatnou část debetovaných prostředků žalobkyně vybírá (z bankomatu či

na pobočce) zpravidla záhy či jen pár dní poté, co jí jsou finanční prostředky připsány na účet. Takto žalobkyně vybrala 22,01 % všech debetovaných prostředků (6 640 200 Kč) Jednotlivé vybírané částky často překračují limit stanovený pro hotovostní platby. I bezhotovostní platby na účty činí žalobkyně obratem po přijetí finančních prostředků a odesílá je na další bankovní účty.

32. Finanční úřad zjistil, že žalobkyně v rozporu se svou povinností dle § 96 odst. 1 zákona o DPH neregistrovala jeden ze svých bankovních účtů. Provedl i jeho analýzu. Zjistil, že účet je veden v eurech, většina prostředků přichází bezhotovostně z účtu neregistrovaného dle § 96 odst. 1 zákona o DPH. Většina prostředků poté odchází na zahraniční účty.
33. Finanční úřad vydal tři zajišťovací příkazy, a to za období červenec, srpen a září 2020. Jimi uložil žalobkyni zajistit úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty. Důvody vedoucí k vydání jednotlivých zajišťovacích příkazů byly obdobné a týkaly se řetězců specifikovaných výše. Finanční úřad identifikoval chybějící daň, nestandardní okolnosti v rámci řetězce i u žalobkyně a popsal, v čem spatřuje příčinnou souvislost mezi jednáním žalobkyně a chybějící daní.
34. Uzavřel, že žalobkyně pravděpodobně dodává konečným zákazníkům v tuzemsku ojetá motorová vozidla, která pořizuje bez DPH. Prodej zákazníkům by byl zatížen vysokou daňovou povinností, proto žalobkyně uměle navyšuje vstupy u DPH plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem. Žalobkyni z řetězce plyne výhoda spočívající právě v možnosti uplatnit nárok na odpočet daně, která nebyla přiznána a uhrazena ve správné výši, nebo nebyla přiznána vůbec. S ohledem na zjištěné okolnosti přitom žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem. Výši zajišťované daně odhadl finanční úřad na základě informací o zboží, které žalobkyně pořídila z jiných členských států EU. Obavu o nedobytnost daně odůvodnil skutečností, že žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým hmotným majetkem, nevlastní žádnou nemovitost a pouze jeden automobil v hodnotě pohybující se mezi 299 000 Kč až 590 000 Kč. Její majetek představují primárně finanční prostředky na účtech, které jsou jednak obecně velmi likvidní, jednak žalobkyně všechny finanční prostředky obratem vybírá v hotovosti či odesílá na jiné účty. Zůstatek na jejich účtech je tak velmi proměnlivý. Žalobkyně v rozvaze pro rok 2019 uvedla zásoby zboží v hodnotě 3 008 000 Kč, nicméně není jasné, o jaké zboží se jedná a kde se nachází. Zisk za rok 2019 vykázala žalobkyně ve výši 180 488 Kč. Rentabilita tržeb (podíl výsledku hospodaření na ročním úhrnu obrátu) je 0,013, což znamená, že žalobkyně generovala zisk ve výši jedné setiny celkového obrátu. Podíl uskutečněných a přijatých plnění za období, kdy je žalobkyně plátkyní DPH, je 0,9597, což odpovídá záporné výkonnosti žalobkyně ve vztahu k faktickému předmětu ekonomické činnosti. Přijatá zdanitelná plnění jsou navíc zpochybněna podezřením o zapojení do daňového podvodu. V přiznáních k DPH za leden až září 2020 nevykázala žalobkyně žádný pořizovaný majetek. Finanční úřad uzavřel, že žalobkyně nemá dostatečný majetek, její majetek je vysoce likvidní a její schopnost generovat zisk je minimální. Žalobkyně nevytváří žádné majetkové rezervy, a proto zde existuje riziko, že v budoucnu vyměřená daň bude nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
35. Žalobkyně se proti zajišťovacím příkazům odvolala 15. 12. 2020. Finanční úřad ji vyzval k doplnění blanketních odvolání 17. 12. 2020. Lhůtu k doplnění finanční úřad žalobkyni na její žádost prodloužil a žalobkyně všechna tři odvolání doplnila 5. 2. 2021. Žalobkyně namítala obdobné skutečnosti jako nyní v žalobě a argumentovala, že není splněna ani jedna z podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. K existenci provozovny uvedla, že ta

se nachází na jiné adrese, než bylo uvedeno v živnostenském rejstříku a je personálně i technicky vybavena. Osoby provádějící místní šetření provozovnu navštívily a hovořily s panem M. B., jehož výslech navrhl. K platbám společnosti Power uvedla, že finančnímu úřadu musí být z předložených dokladů zřejmé, že žalobkyně hradila dodávky hotově. K platbám v hotovosti žalobkyně uvedla, že se jedná o její běžnou obchodní praxi. Navíc šlo o požadavek společnosti Power. K odvolání předložila pouze úvěrovou smlouvu z 29. 9. 2020 na částku 65 000 Kč na nákup motocyklu.

36. Žalovaný odvolání zamítl napadeným rozhodnutím. Ztotožnil se se závěry finančního úřadu a jeho argumentace je obdobná argumentaci předestřené v soudním řízení. Pro naplnění předpokladu pravděpodobného budoucího stanovení daně shledal spíše slabší důvody, nicméně silné důvody shledal pro naplnění druhého předpokladu, odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Uvedl, že samotná platba v hotovosti vzbuzuje určité pochybnosti o obezřetnosti žalobkyně, nicméně nevylučuje její náhodné a nevědomé zapojení. K tomuto zjištění však přistupují další okolnosti popsané v příkazech, které naplnění předpokladu odůvodňují. U druhé podmínky vyšel ze stejných skutečností jako finanční úřad a zdůraznil četné výběry v hotovosti, které žalobkyně prováděla.
37. Finanční úřad zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za období července, srpen a září 2020 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění.

V. Posouzení věci soudem

38. Soud věc projednal a rozhodl o ní přednostně dle § 56 odst. 1 část věty za středníkem zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Důvodem pro tento postup byla povaha zajišťovacích příkazů, které jsou významným zásahem do vlastnických práv daňového subjektu.
39. Ve věci se konalo ústní jednání v souladu s § 49 s. ř. s.
40. Žalobkyně setrvala na své argumentaci i procesním návrhu. Zdůraznila závažnost zásahu, který pro ni zajišťovací příkazy představují, a uvedla, že v jejím případě není splněna ani jedna z podmínek pro jejich vydání. Zopakovala, že fiktivní plnění není daňovým podvodem a že plnění od jejích dodavatelů nebylo žádným podvodem zasaženo. Žalobkyně od svých dodavatelů nakupuje náhradní díly, za které hradí v hotovosti na základě požadavku dodavatelů. Upozornila i na pochybení žalovaného, který neprovedl výslech navrženého svědka a nijak se nezabýval tím, jaká má žalobkyně aktiva. V její provozovně se přitom nachází dostatečné množství zásob.
41. Žalovaný odkázal na svá písemná vyjádření a setrval na svém procesním návrhu. Shrnul důvody, které naplňují obě dvě zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a zdůraznil, že se jimi jak on, tak finanční úřad podrobně zabýval. Žalovaný též zopakoval svoji argumentaci k počítání běhu lhůty a to, že o odvolání rozhodl včas.
42. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
43. Žaloba byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou.
44. Žaloba není důvodná.
45. Žalobkyně vznesla v žalobě řadu námitek. Některé z nich se týkaly koncepčního a obecného přístupu k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu,

některé konkrétního posouzení její věci ze strany finančních orgánů a některé jsou spíše při o konkrétní formulaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů. Soud předesílá, že má za to, že finanční úřad i žalovaný řádně a dostatečně odůvodnili své závěry a jimi zjištěné skutečnosti jsou dostatečné pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval podrobně žalobkyninými odvolacími námitkami, které jsou v podstatné části podobné námitkám žalobním. S jeho posouzením se soud ztotožňuje. Za takové situace soud přistoupil k odůvodnění svého rozsudku tak, že namísto vypořádání všech dílčích žalobních námitek shrne, z jakých důvodů má za to, že finanční orgány postupovaly správně a v souladu se zákonem. Takový postup je zcela v souladu s nároky kladenými na odůvodnění rozsudku (srov. nálezy Ústavního soudu ze 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, a z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek Nejvyššího správního soudu z 8. 2. 2021, čj. 5 Afs 87/2018-39; všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná online na <http://nalus.usoud.cz/>, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz).

V.A Obecně k zajišťovacím příkazům

46. Podle § 167 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době své vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz* (odst. 1). *Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky* (odst. 2).
47. Podle § 103 zákona o DPH *brozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání*.
48. Předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, že (i) daň bude v budoucnu stanovena, a (ii) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. V rozsudku ze 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, konstatoval Nejvyšší správní soud, že odůvodněnou obavu „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“. V rozsudku z 19. 12. 2018, čj. 9 Afs 330/2017-60, jmenovaný soud doplnil, že „výše uvedené nicméně neznamená, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich“.
49. K náležitostem odůvodnění zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku z 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29: „Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění

rozhodnutí správních orgánů“. Obdobně v rozsudku z 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, kde uvedl, že „naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně“.

50. Zajišťovací příkaz je institut předstižného a dočasného charakteru. Skutečnosti, které má správce daně povinnost zkoumat při jeho aplikaci, nejsou shodné se skutečnostmi, které zkoumá a prokazuje v nalézacím řízení při doměření DPH. Při vydávání zajišťovacího příkazu nejde totiž o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, a z 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015-45). Při vydávání zajišťovacího příkazu rovněž není na místě obšírně prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisejí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 18/2015-48 a rozsudek z 8. 1. 2021, čj. 5 Afs 362/2019-32).

51. Odkazy žalobkyně na požadavky kladené judikaturou na finanční orgány v rámci nalézacího řízení proto nejsou bez dalšího přenositelné na vydání zajišťovacího příkazu. Z ničeho též neplyne, že by finanční orgány musely své odůvodnění formulovat v rámci *Axel Kittel* testu. Ten dovodil Soudní dvůr právě pro řízení o doměření DPH. Z výše shrnuté judikatury jednoznačně plyne, jaké skutečnosti musí finanční orgány zkoumat a vyložit v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Dle zdejšího soudu není důvod přenášet strukturu testu *Axel Kittel* i do řízení o zajišťovacích příkazech.

V.B Důvody svědčící o budoucímu stanovení daně

52. V souladu s výše uvedenými obecnými závěry Nejvyšší správní soud k první podmínce setrvale judikuje, že „nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“ (již citovaný rozsudek čj. 4 Afs 22/2015-104 a rozsudek z 1. 2. 2017, čj. 6 Afs 160/2016-27). Těmto svým povinnostem finanční úřad i žalovaný dostáli.

53. Finanční úřad jasně uvedl, že žalobkyni pravděpodobně nebudou uznány nároky na odpočet, neboť plnění, které žalobkyně obdržela od svých dodavatelů, byla zasažena

daňovým podvodem. V červenci bylo takto zasaženo 100 % žalobkyniných vstupů, v srpnu 99,32 % a září 98,42 %. Pravděpodobný daňový podvod spočívá zjednodušeně řečeno v tom, že v rámci identifikovaných řetězců společnosti Carspeed a STI vykázaly v kontrolním hlášení příjmy, které jsou nejspíše fiktivní, a na podkladu těchto příjmů uplatnily nárok na odpočet daně, čímž snížily svoji daňovou povinnost. Společnost Berniks nevykázala pro společnost Power žádná plnění, ačkoliv společnost Power vykázala příjmy od této společnosti a opět uplatnila příslušný nárok na odpočet daně. Takový postup je podvodným jednáním, který má za následek daňový únik (srov. např. nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, bod 33 až 37 odůvodnění). Identifikace řetězce je zcela dostatečná. Úvahy žalobkyně o tom, že fakturační řetězec by mohl být jakýkoliv řetězec společností spojených pouze fakturovaným plněním, není v projednávané věci relevantní. V případě žalobkyně totiž nejde o pouhou fakturaci jedním z mnoha dodavatelů žalobkyně. Osoby zapojené do řetězce jsou dodavateli žalobkyně, kteří tvoří naprosto drtivou většinu jejích plnění (v případě července dokonce všechna plnění).

54. Skutečnosti, na kterých finanční orgány své závěry založily, mají oporu ve správním spise. V jeho neveřejné části jsou obsaženy též dokumenty týkající se ostatních společností zapojených do řetězce. Soud ověřil, že z těchto listin vyplývají skutková zjištění (zejména vstupy a výstupy vykázané v kontrolních hlášeních), které z nich finanční orgány učinily.
55. Zdejší soud se ztotožňuje se závěrem finančních orgánů, že plnění, které vykázaly v rozhodných obdobích společnosti STI a Carspeed, v části B3 kontrolních hlášení jsou podezřelá. Tato plnění tvořila 100 % vstupů obou společností a jejich objem je tak velký, že sám o sobě vyvolává pochybnosti o tom, že se jedná o reálná opakující se plnění do výše 10 000 Kč (např. společnost Carspeed by musela v červenci přijmout přes tisíc plnění ve výši 9 999 Kč, tedy 35 plnění každý den). Společnost Berniks plnění na vstupu vůbec nevykázala. Ve spojení s dalšími zjištěními finančního úřadu (naprostá absence veřejné prezentace těchto společností i zákonem požadovaných dokumentů v obchodním rejstříku, neexistence zaměstnanců, virtuální sídlo, obtížně kontaktovatelní jednatelé s bydlištěm mimo ČR a opakované neplnění daňových povinností) měl finanční úřad dostatečný podklad pro závěr, že identifikované řetězce jsou pravděpodobně zasaženy daňovým podvodem. Chybějící daň finanční úřad v zajišťovacích příkazech identifikoval a z odůvodnění je též zřejmé, z čeho dovedl, že v případě popsaných řetězců je porušení daňové neutrality pravděpodobně následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.
56. Finanční orgány se též řádně a dostatečně zabývaly vztahem žalobkyně k podvodnému řetězci. Soud opět souhlasí s jejich závěrem, že je v posuzované věci dána dostatečná pravděpodobnost, že žalobkyni bude odmítnut odpočet, neboť o podvodném jednání vědět mohla a měla. Příjmy zasažené daňovým podvodem tvořily opakovaně téměř 100 % přijatých plnění, které žalobkyně vykázala. Žalobkyně neplatila za tato plnění bezhotovostně a vzhledem k absenci veřejných informací o předmětu podnikání dodavatelů není ani zřejmé, zda se jedná o plnění reálná a co bylo případně jejich předmětem. Dodavatelské společnosti přitom disponovaly účtem zveřejněným dle § 96 odst. 2 zákona o DPH, a žalobkyně proto mohla plnění hradit bezhotovostně.
57. Ani v odvolání žalobkyně nevyjasnila, o jaké plnění se mělo jednat. Teprve v řízení před soudem bez jakéhokoliv důkazního návrhu uvedla, že mělo jít o náhradní díly a že za plnění platila v hotovosti na žádost dodavatelů. Toto vysvětlení však není pro posuzovanou věc nijak podstatné. Zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně

svých tvrzení, jakož i to, zda správce daně unesl své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH, může být předmětem pouze řízení ve věci doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29, bod 16); pro posouzení důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů je důležité splnění podmínek § 167 daňového řádu. Z těchto premis oba správní orgány vyšly a odůvodnění napadeného rozhodnutí není v tomto ohledu vnitřně rozporné.

V.C Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně

58. Nejvyšší správní soud ke splnění druhé podmínky opakovaně konstatoval, že *„závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamena ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. [...] To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“* (rozsudky z 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29, a ze 17. 10. 2018, čj. 6 Afs 373/2017-38). V naposled uvedeném rozsudku jmenovaný soud dodal, že *„zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obrátem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu z 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017-40)“.*
59. Finanční úřad odhadl daň, která bude žalobkyni pravděpodobně doměřena, na částku 3 589 323 Kč. Dospěl přitom k závěru, že je u žalobkyně ohrožen budoucí výběr daně.
60. Svůj závěr finanční orgány odůvodnily skladbou majetku žalobkyně, četnými výběry hotovosti z bankovních účtů, nenahlášením jednoho z bankovních účtů a nízké schopnosti žalobkyně tvořit zisk. I tato zjištění považuje soud za dostatečná a odůvodňující závěr o naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.
61. Žalobkyně vykazovala v daňovém přiznání za rok 2019 významnější aktiva pouze ve formě krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů a zásob. Žádný dlouhodobý majetek žalobkyně nevykazovala. Žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a její sídlo je tzv. virtuální. Z jejího účtu neodchází ani standardní platby za režijní náklady. Z movitých věcí větší hodnoty se správci daně podařilo dohledat pouze osobní automobil v hodnotě mezi 299 000 Kč až 590 000 Kč.
62. Taková zjištění by sama o sobě nebyla dostatečná. Skladba aktiv a složení majetku totiž mohou odrážet specifikace podnikatelského oboru, neboť ne každá podnikatelská činnost vyžaduje vlastnictví nemovitosti nebo jiného dlouhodobého majetku. Soud považuje za

podstatný především pohyb na bankovním účtu žalobkyně, který zveřejnila dle § 96 odst. 2 zákona o DPH. Pohyby na těchto účtech finanční úřad podrobně analyzoval a vyplývá z nich, že žalobkyně naprostou většinu příchozích finančních prostředků obratem (zpravidla v řádu dnů) vybírá v hotovosti. V důsledku takového jednání se již tak vysoce likvidní majetek žalobkyně stává pro správce daně potenciálně ještě hůře dosažitelný. Finanční orgány proto toto jednání a složení majetku správně hodnotily tak, že zvyšuje hrozbu budoucí nedobytnosti daně. Takové úvahy jsou zcela v souladu s výše citovanými závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 373/2017-38.

63. Správný je i poukaz finančních orgánů na nestandardní způsob podnikání žalobkyně, která přijímala platby bezhotovostně na svůj bankovní účet, nicméně za plnění dodavatelů bezhotovostně neplatila. Takový postup je při výši měsíčních vstupů, které žalobkyně od dodavatelů vykazala, nutno považovat za nestandardní. Žalobkyně sice v odvolání (a následně v žalobě) uvedla, že se jedná o běžnou obchodní praxi, nicméně tato svá tvrzení nijak nerozvedla a pouze uvedla, že nakupuje automobily v zahraničí. Takové tvrzení nicméně nijak neosvětluje hotovostní platby dodavatelům žalobkyně, kteří jsou českými obchodními společnostmi. Ze správního spisu ani podkladů, které předložila žalobkyně, nevyplývá, že by hotovostní platby byly její běžnou obchodní praxí. Nejedná se v žádném případě ani o notorietu, kterou by nebylo třeba dokazovat.
64. Relevantní je pro naplnění druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu i skutečnost, že žalobkyně v rozporu se svými povinnostmi neregistrovala jeden ze svých bankovních účtů u správce daně. Správce daně se totiž musí při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu zabývat mj. i celkovým přístupem daňového subjektu k plnění veřejnoprávních povinností (srov. rozsudek zdejšího soudu z 30. 1. 2019, čj. 9 Af 33/2017-49, č. 3887/2019 Sb. NSS).
65. Finanční orgány dále opřely své rozhodnutí o závěr, že na adrese, kde má být provozovna žalobkyně, se její provozovna nenachází. Finanční úřad na místě, kde měla žalobkyně hlášenou provozovnu, provedl místní šetření a provozovnu nenalezl, proto vyšel z toho, že žalobkyně provozovnu na hlášené adrese nemá, a nelze proto ani zjistit stav jejích zásob. Žalobkyně v odvolání proti příkazům navrhovala, aby žalovaný vyslechl osobu, se kterou měli pracovníci finančního orgánu hovořit. Zároveň vysvětlila, že došlo k pochybení při zápisu provozovny do živnostenského rejstříku a byla nesprávně zapsána adresa Pražská 282, Nehvizdy. Provozovna se nachází v sousední ulici na adrese Družstevní 296, Nehvizdy. Nesprávný údaj se však v živnostenském rejstříku nacházel pouze jeden den a hned byl opraven.
66. Žalovaný nevyslechl navrženého svědka a k nesprávně uvedené adrese uvedl, že místní šetření proběhlo v objektu č. p. 296 a bylo provedeno v ulici Družstevní nikoliv Pražská. Šlo tedy o správný objekt, v němž má být provozovna žalobkyně.
67. Soud souhlasí s žalobkyní, že zde finanční úřad pochybil, nejedná se však o pochybení, které by mělo vliv na nezákonnost zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí. V úředním záznamu z místního šetření se totiž opakovaně uvádí adresa „Pražská 296“ – tedy správné číslo popisné, nesprávný název ulice. Z fotografické přílohy k úřednímu záznamu je však zřejmé, že místní šetření proběhlo na správném místě. Je zde jednak vyfocena cedulka s čp. 296, jednak je na ceduli společnosti TIR Autoservis na plechové hale čitelná adresa „Nehvizdy, Družstevní 296“. Soud proto nemá pochyby, že místní šetření bylo provedeno na adrese Družstevní 296 (v tomto ohledu se soud vyjádřil částečně

nepřesně v rámci stručného odůvodnění rozsudku při jeho vyhlášení). Žalovaný se s tímto pochybením vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně ale dostatečně. V takové situaci nebylo ani třeba vyslýchat navrženého svědka. Z úředního záznamu neplyne, že by pracovníci finančního úřadu s kýmkoliv během šetření hovořili a z fotek je patrné, že se zde provozovna žalobkyně nenachází. Žalobkyně nadto ani neuvedla, jaký má vztah k navrhovanému svědkovi (zaměstnanec přitom žádné nemá).

68. Finanční orgány se též řádně věnovaly ekonomické výkonnosti žalobkyně. Srovnaly výši souhrnné hodnoty uskutečněných plnění a přijatých plnění za celé období, v němž je žalobkyně registrovaná jako plátkyně DPH, přičemž z nich vyšla záporná výkonnost žalobkyně ve vztahu k faktickému předmětu ekonomické činnosti. Velmi nízká byla i zjištěná rentabilita tržeb, které finanční úřad zjistil. Žalobkyně při ročním úhrnu obrátu 13 541 000 Kč vykázala hospodářský výsledek 180 000 Kč. Tato zjištění považuje soud za dostatečná pro závěr, že ekonomická činnost žalobkyně nezaručuje, že bude schopná pravděpodobně doměřenou daň zaplatit ze své ekonomické činnosti. Žalobkyně oponovala těmto závěrům poukazem na to, že existují i jiné metody, jak měřit ekonomickou výkonnost subjektu. Konkrétní výpočty či analýzy však nepředstavila a její argumenty zůstaly opět ve velmi obecné rovině. Finanční orgány přitom nemají povinnost provádět všechny možné analýzy ekonomické činnosti daňového subjektu. Postačí, že zjištěný skutkový stav představuje dostatečný podklad pro závěr, že ekonomická činnost daňového subjektu negeneruje dostatečný zisk pro úhradu předpokládané daně. Tento standard finanční orgány v projednávané věci naplnily.
69. Soud proto shrnuje, že v případě žalobkyně byla splněna i podmínka hrozící nedobytnosti daně. Žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem, výše prostředků na jejích bankovních účtech je velmi proměnlivá, přičemž žalobkyně prostředky zpravidla obratem z účtu vybírá či odesílá na účty třetích osob. Obchodování žalobkyně vykazuje nestandardní znaky, které ani v odvolání nevysvětlila. Na adrese její provozovny se provozovna ani žádné zásoby nenachází. Žalobkyně nevytváří zisk, který by byl dostatečný pro úhradu předpokládané výše daně. Finanční orgány tyto své závěry správným postupem zjistily a dostatečně odůvodnily. Žalobní námitky ohledně nenaplnění druhé podmínky nejsou důvodné.

V.D Překročení lhůty k rozhodnutí o odvolání

70. Žalobkyně namítla, že žalovaný rozhodl o jejím odvolání po uplynutí zákonné lhůty, čímž se zajišťovací příkazy staly neúčinnými.
71. Dle § 168 odst. 1 daňového řádu platí, že *pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.*
72. V projednávané věci není mezi účastníky sporu o jednotlivých rozhodných datech, která plynou jednoznačně i ze správního spisu. Žalobkyně se odvolala v úterý 15. 12. 2020, prvním dnem lhůty byla středa 16. 12. 2020 (§ 33 odst. 2 daňového řádu). Správce daně žalobkyni 17. 12. 2020 vyzval k doplnění odvolání, a tímto dnem došlo proto ke stavení běhu lhůty (§ 34 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně odvolání doplnila v pátek 5. 2. 2021, přičemž dle § 34 odst. 1 daňového řádu se lhůta stavěla od vydání výzvy k doplnění do pátého pracovního dne od doplnění odvolání. Pátým pracovním dnem byl pátek 12. 2.

2021, proto od 13. 2. 2021 běžela dál třicetidenní lhůta k rozhodnutí o odvolání, přičemž z ní doposud uběhl pouze jeden den. Poslední den lhůty připadl na sobotu 13. 3. 2021.

73. Mezi účastníky je spor o to, zda lhůta skončila v sobotu 13. 3. 2021, nebo zda se posunula na pondělí 15. 3. 2021, kdy žalovaný o odvolání rozhodl. Rozhodné je, zda se v posuzované věci uplatní pravidlo § 33 odst. 4 daňového řádu, že *případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny*.
74. Žalobkyně v této souvislosti odkazovala na nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS). V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě uplynutí hmotněprávní lhůty pro vyměření daně stanovené v § 148 odst. 1 daňového řádu se § 33 odst. 4 tohoto zákona neaplikuje. Zároveň uvedl, že „*pravidla upravená v § 33 daňového řádu se vztahují na procesní lhůty stanovené správcem daně (zavazují tedy osobu zúčastněnou na správě daní), jak lze dovodit již ze samotného řazení uvedeného ustanovení v zákoně a nadepsané rubriky*“ (bod 25 citovaného rozsudku).
75. V nyní posuzované věci nejde o počítání lhůty hmotněprávní. Lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu je nepochybně lhůtou procesní. Stanovuje jí procesní předpis a upravuje lhůtu k učinění určitého úkonu (rozhodnutí o odvolání) v odvolacím řízení. Již proto nejsou závěry o vyloučení § 33 odst. 4 daňového řádu, které Nejvyšší správní soud vyslovil v citovaném rozsudku, přenositelné na nyní projednávanou věc.
76. Zdejší soud navíc nesouhlasí s výkladem Nejvyššího správního soudu, že § 33 daňového řádu se vztahuje pouze na počítání lhůt správcovských, nikoliv na zákonné procesní lhůty, které vázou správce daně. Nejvyšší správní soud svůj výklad opřel o systematický výklad § 32, 33 a 34 daňového řádu (bod 25 až 32 odůvodnění citovaného rozsudku). Tento výklad však dle zdejšího soudu k vyslovenému závěru nevede. Hlava II části druhé daňového řádu je nazvána „Lhůty“. V § 32 jsou upravena pravidla pro určení lhůty správcem daně (správcovské lhůty). V § 33 jsou pravidla pro počítání času a v § 34 pravidlo stavení lhůty pro případ, že je běh lhůty pro správce daně vázán na podání osoby zúčastněné na správě daní. Ze samotného řazení těchto ustanovení za sebe nelze dovodit závěr, že se § 33 vztahuje pouze k správcovským lhůtám a takový závěr neplyne ani z nadpisu § 33, který zní pouze „Počítání času“. Z textu § 33 tento závěr také neplyne, neboť se v něm vždy hovoří o „lhůtě“ bez jakéhokoliv přívlastku. Pravidlo o posunu konce lhůty na nejbližší následující pracovní den zakotvené v § 33 odst. 4 je zároveň zcela standardním pravidlem počítání běhu lhůt, a to jak procesních [srov. § 57 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, § 40 odst. 3 s. ř. s., § 40 odst. 1 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu], tak hmotněprávních (srov. § 607 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Soud je proto přesvědčen, že § 33 daňového řádu upravuje obecná pravidla pro počítání běhu procesních (zákonných i správcovských) lhůt, a vztahuje se tedy i na počítání lhůty dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Ke stejnému závěru dochází i komentářová literatura (Lichnovský, O. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck. 2021, s. 146; Baxa, J. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer. 2011, § 33).
77. Pouze na okraj soud uvádí, že i pokud by byl správný výklad, že se § 33 odst. 4 nevztahuje na lhůtu dle § 168 odst. 1 daňového řádu, nemělo by to na závěr o zachování lhůty žádný vliv. Daňový řád nikde nestanoví, že by u všech lhůt určených pro správce daně končila lhůta striktně poslední den lhůty bez ohledu, na jaký den konec lhůty připadne. V případě absence pravidla pro určení konce lhůty by bylo nutné postupovat analogicky podle

ustanovení jiných procesních předpisů. U všech předpisů připadajících v úvahu (s. ř., s. ř. s., o. s. ř.) by byl závěr stejný – konec procesní lhůty, jejíž poslední den připadá na sobotu, neděli nebo státní svátek, nastává nejbližší následující pracovní den.

78. V tomto ohledu je též přílehlavý odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu ze 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb., ve věci *suspenzivního veta prezidenta republiky*. V něm Ústavní soud dospěl k závěru, že pravidlo počítání času, které posouvá konec lhůty na nejbližší pracovní den, je obecným právním principem. Zákonodárce má možnost výslovně upravit pravidla počítání času odlišně, ale pokud tak neučiní, je třeba postupovat dle tohoto principu. V posuzované věci zákonodárce výslovně nestanovil odlišná pravidla pro počítání konce lhůty pro správce daně, proto by bylo v případě závěru, že § 33 odst. 4 daňového řádu se na lhůtu dle § 168 odst. 1 daňového řádu nepoužije, nutné postupovat podle tohoto obecného principu.
79. Z výše uvedených důvodů soud proto shrnuje, že žalovaný rozhodl o odvolání v zákonné lhůtě.

VI. Závěr a náklady řízení

80. Soud dospěl s ohledem na vše výše uvedené k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, a žalobu proto zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
81. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků nepřiznal jejich náhradu. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, nevznikly mu však žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

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 7. října 2021

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu