



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **POKLIET s.r.o.**  
sídlem Karlovo náměstí 290/16, Nové Město, Praha 2  
zastoupena JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem  
sídlem Zenklova 66/230, Praha 8 - Kobylisy

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2021, č. j. 17231/21/5100-41456-712609,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů zamítnuta odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 15. 3. 2021,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

č. j. 1854069/21/2002-00540-609327 a č. j. 1854370/21/2002-00540-609327 (dále také společně jen „zajišťovací příkazy“) a zajišťovací příkazy potvrzeny. Správce daně I. stupně zajišťovacími příkazy vydanými podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a účinnými a vykonatelnými okamžikem vydání, uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 488 528 Kč, a to za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 ve výši 143 405 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 ve výši 345 123 Kč.

2. Správce daně I. stupně dospěl k závěru, že se žalobkyně zapojila v rámci řetězce obchodních korporací do obchodních transakcí zasažených chybějící daní z přidané hodnoty. Za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 zmapoval správce daně I. stupně jeden řetězec plátců daně z přidané hodnoty, v němž byly zapojeny společnosti Kopmit servis s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o. a žalobkyně. Za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 zmapoval správce daně I. stupně celkem tři řetězce plátců daně z přidané hodnoty, v nichž byly zapojeny společnosti Metal & Technology s.r.o., Baldesara, s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., VID Praha s.r.o., KARUBOS s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o. a žalobkyně. Všechny řetězce podle správce daně I. stupně vykazovaly znaky podvodného řetězce, jehož účelem je krácení daně z přidané hodnoty.
3. Na základě těchto zjištění dospěl správce daně I. stupně k předběžnému závěru, že žalobkyně za uvedená zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných jako přijatých od společností Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o., Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., KARUBOS s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o. neoprávněně.
4. Správce daně I. stupně proto vyslovil předpoklad, že prokáže, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 odpovídající dani ze zdanitelných plnění přijatých od společností Italy frigo, s.r.o. a VINI-G, s.r.o. v celkové výši 143 404,80 Kč a hodnota odpočtu daně na vstupu bude snížena o 143 405 Kč a že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 odpovídající dani ze zdanitelných plnění přijatých od společností Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., KARUBOS s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o. v celkové výši 345 122,82 Kč a hodnota odpočtu daně na vstupu bude snížena o 345 123 Kč.
5. Správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech také posoudil majetkovou situaci žalobkyně a dospěl k závěru, že hodnota majetku žalobkyně je v porovnání s předpokládanou výší daně, kterou by měla žalobkyně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 a 3. čtvrtletí 2020 dle jeho odhadu uhradit, nedostatečná. Správce daně I. stupně rovněž dospěl k závěru, že se v případě žalobkyně nejedná o finančně stabilní subjekt, který by vlastnil nemovité věci či movité věci značné hodnoty a nemá ani významný počet zaměstnanců. Zjištěné ekonomické ukazatele vypovídají o nízké výkonnosti žalobkyně a vysoké míře zadlužení. Jediný správci daně I. stupně známý majetek žalobkyně tvoří přípojné vozidlo v hodnotě přibližně 10 až 20 tis. Kč a prostředky na bankovním účtu, jejichž výše však kolísá, protože žalobkyně téměř bezprostředně po jejich připsání veškeré Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

prostředky z tohoto účtu buď převádí na jiné účty, nebo, a to v převážné míře, vybírá v hotovosti. Nelze proto předpokládat, že by žalobkyně byla schopna vyměřenou daň uhradit z prostředků získaných svojí podnikatelskou činností, anebo že by mohla na její úhradu získat prostředky od třetích subjektů. Jelikož podle správce daně I. stupně existuje přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň, přičemž důvody, nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude žalobkyni stanovena, považoval správce daně I. stupně za silné, neboť se podle něj zapojila vědomě do podvodných daňových řetězců a zároveň podle jeho názoru byly zjištěny silné důvody, že stanovená daň bude v budoucnu nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, přistoupil správce daně I. stupně k vydání zajišťovacích příkazů.

6. Podle názoru správce daně I. stupně hrozilo v dané věci také nebezpečí z prodlení, protože jediný majetek žalobkyně, který je mu znám, tvoří kromě přípojného vozidla pouze peněžní prostředky na bankovním účtu žalobkyně. Tyto peněžní prostředky lze z účtu převést nebo je vybrat v hotovosti téměř okamžitě, což žalobkyně opakovaně činí, čímž se stanou pro správce daně nedosažitelnými. Proto správce daně I. stupně stanovil účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů dnem jejich vydání.
7. Proti zajišťovacím příkazům brojila žalobkyně dvěma odvoláními, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
8. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení, shrnul odvolací důvody (námitky) žalobkyně, vymezil právní základ posuzované věci, aplikoval jej na zjištěný skutkový stav a vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobkyně.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že má za to, že správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech řádně popsal strukturu příslušných řetězců, a to včetně grafického zobrazení, popsal obchodní operace mezi články řetězce, charakteristiku jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti v řetězcích i chybějící daň, objektivní okolnosti svědčící o zapojení žalobkyně do jednotlivých řetězců i kvalifikovaný odhad daně k zajištění za dotčená zdaňovací období. Zjištění správce daně I. stupně tak podle žalovaného postačují k vyslovení odůvodněného závěru, že v daném případě existuje předpoklad, že v důsledku účasti žalobkyně na daňovém podvodu jí bude v budoucnu doměřena daň. Ačkoliv objektivní okolnosti popsané správcem daně I. stupně nedosahují takové kvality, aby bylo možné již v řízení o zajištění daně bez dalšího konstatovat vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu a dospět tak k závěru, že je dán silný předpoklad stanovení daně, umožňují podle žalovaného tato zjištění učinit předběžný závěr, že žalobkyně není pouhým náhodným účastníkem řetězců, který o existenci daňového podvodu nemohl mít povědomí.
10. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále konstatoval, že se v podstatě ztotožňuje s hodnocením existence předpokladu budoucího ohrožení výběru daně tak, jak jej v zajišťovacích příkazech provedl správce daně I. stupně. Jediný konkrétní zjištěný majetek žalobkyně významné hodnoty představují peněžní prostředky na účtu. Ty jsou však majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stability ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobkyně, která vybírá peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti. Výše závazků žalobkyně převyšuje výši jejích pohledávek a současně ani nelze odhlédnout od značné zadluženosti žalobkyně. Žalovaný proto dospěl k závěru, že v dané věci byla naplněna rovněž obava, že

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, přičemž tato obava je postavena na silných důvodech, neboť masivní hotovostní výběry z účtu žalobkyně ve spojení s její současnou majetkovou nedostatečností a zadlužeností lze považovat za ekvivalent vyvádění jejího majetku, což je považováno za silný důvod pro odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.

11. Dále žalovaný uvedl, že skutečnost, že při vydání zajišťovacích příkazů hrozilo nebezpečí z prodlení, vyplývá zejména ze struktury majetku žalobkyně, kterou tvoří žádný hodnotný dlouhodobý majetek, nýbrž pouze oběžná aktiva. Prostředky na bankovním účtu jsou velmi rizikovou majetkovou hodnotou, neboť je lze ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což také žalobkyně pravidelně a ve značných objemech činí. Současně je v této souvislosti nutné zohlednit také vysokou míru zadlužení žalobkyně.
12. Na základě uvedených skutečností žalovaný uzavřel, že v posuzovaném případě shledal slabší předpoklad, že daň bude v budoucnu žalobkyni stanovena, ten je však kompenzován silnými důvody stran obavy o budoucí úhradu daně.

## II. Žaloba

13. Žalobkyně v úvodu podané žaloby zrekapitulovala průběh řízení před žalovaným a uvedla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl k nikoli zcela srozumitelným závěrům ohledně vyhodnocení předpokladu, že zajištěná daň bude žalobkyni v budoucnu stanovena.
14. Žalobkyně dále uvedla, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s odvolacími námitkami žalobkyně, které uplatnila proti zajišťovacím příkazům, přičemž s některými se nevypořádal vůbec a z tohoto důvodu žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a v určitém rozsahu též za nepřezkoumatelné. Žalobkyně proto své odvolací námitky uplatňuje v podané žalobě opakovaně, jako důvody žalobní.
15. Žalobkyně dále namítala, že správce daně I. stupně k vydání zajišťovacích příkazů pristoupil, aniž by předtím vůči žalobkyni uplatnil a provedl jakýkoli kvalifikovaný zákonný kontrolní postup, či úkon, směřující ke stanovení takto následně zajišťované daně, resp. jejího doměření. Správce daně I. stupně i žalovaný předpokládá, že daň bude v budoucnu v zajišťované výši žalobkyni doměřena a svojí údajně důvodnou obavu, že doměřená daň bude nedobytná, odůvodnili pouze svými úvahami, konstrukcemi, či indiciemi údajně vyplývajícími ze správce daně I. stupně deklarované vyhledávací činnosti v převážné míře zaměřené do oblastí a na témata mimo vliv žalobkyně, ze kterých měly vyplynout dokonce závěry o vědomém zapojení žalobkyně do jakéhosi podvodného fakturačního řetězce zaměřeného na soustavné a systematické krácení daně z přidané hodnoty. Tento postup správce daně I. stupně považuje žalobkyně za nezákonný.
16. Žalobkyně veškerá zcela reálná plnění, která přijala a z nichž si uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, rovněž poskytla, vyfakturovala svým odběratelům a z fakturovaných částek řádně a v zákonných lhůtách odvedla daň v zákonné výši. Žalobkyně proto odmítá závěry, resp. dokonce správcem daně I. stupně deklarované a žalovaným převzaté pouhé předpoklady dovozující účast žalobkyně v údajném podvodném fakturačním řetězci, dovozené pouze z obchodních vazeb dodavatelů žalobkyně s dalšími podnikatelskými subjekty, z nichž správce daně I. stupně identifikoval jakýsi subjekt v pozici *missing trader*, aniž by tyto závěry byly vztaženy k jakémukoli

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

konkrétnímu plnění, které žalobkyně přijala od svých dodavatelů a toto rovněž poskytla svým odběratelům. Tyto závěry jsou navíc podle žalobkyně v hrubém rozporu s aktuální judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), jak plyne například z rozhodnutí ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, z něhož žalobkyně rozsáhle citovala. Z této judikatury vyplývá, že závěry ohledně protiprávního fakturačního řetězce, jehož se žalobkyně údajně účastnila, by bylo možno bylo možné učinit pouze a výlučně na základě kvalifikovaných šetření vztahujících se k dodání zboží či služeb a nikoli pouze na základě jakýchkoli úvah či dokonce pouhých předpokladů správce daně I. stupně dovozených zcela bez dalšího ze zjištění, že mezi jistými subjekty v určitém období byly identifikovány jakési obchodní vazby, aniž bylo kvalifikovaně potvrzeno, jaká konkrétní plnění byla předmětem těchto vazeb.

17. Žalobkyně dále s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž opět obsáhle citovala, uvedla, že ačkoli riziková skladba aktiv může ve spojení s dalšími indiciemi nižší síly tvořit ucelený a logický obraz majetkové situace daňového subjektu, jenž založí důvodnou obavu, že budoucí vyměřená daň nebude zaplácena, sama o sobě k naplnění této podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nepostačuje. Skladba aktiv a složení majetku totiž mohou odrážet specifika daného podnikatelského oboru a dovedení závěrů správce daně I. stupně ve vztahu k „majetkové nedostatečnosti“ daňového subjektu do důsledků by mohlo znamenat, že důvodná obava z dobytosti dosud nestanovené daně by existovala u každého daňového subjektu, který by nevlastnil nemovitost, loď, letadlo atd. anebo předem nesložil u správce daně dostatečnou peněžní jistotu, což odporuje povaze zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku při správě daní. Správce daně I. stupně navíc opřel své obavy ve vztahu k žalobkyni výlučně o pouhé spekulace a domněnky, které však nemají žádnou oporu v reálném konání ani fungování žalobkyně, neboť zdaleka nedokládají žádné cílené zbavování se majetku anebo jiné účelové kroky žalobkyně vedoucí k vyhnutí se placení daní. Vytýká-li správce daně I. stupně žalobkyni, že velkou část svých závazků hraď prostřednictvím hotovostních plateb, žalobkyně je přesvědčena, že v řádně vedeném daňovém řízení bude schopna důvody, které jí k tomu vedly obhájit.
18. Žalobkyně dále uvedla, že považuje-li jí správce daně I. stupně za nedůvěryhodný daňový subjekt z toho důvodu, že se mu nepodařilo dohledat její internetové stránky, jejichž prostřednictvím by nabízela své služby nebo zboží, žalobkyně doposud necítila potřebu své podnikatelské aktivity prezentovat ve virtuálním prostředí sociálních sítí a vůbec doposud neuvažovala o tom, že by se svými klienty právě prostřednictvím těchto sítí komunikovala. Žalobkyně i bez podpory takových komunikačních kanálů, byla a i nyní je schopna plně naplnit své kapacity. Ve vztahu k závěrům správce daně I. stupně ohledně virtuálního sídla žalobkyně, žalobkyně upozornila, že správce daně I. stupně provedl místní šetření dne 12. 3. 2021, tedy v době, kdy byl vyhlášen nouzový stav v souvislosti s epidemií onemocnění COVID-19, jenž zahrnoval i omezení provozování podnikatelské činnosti a pohybu osob. Vzhledem k tomu, že žalobkyně průběžně a prakticky okamžitě reaguje na veškeré písemnosti, které jsou jí daňovou správou zasílány, nemohou být tyto závěry správce daně I. stupně správné a správné tak nemohou být ani z nich dovozené závěry o nezákonných aktivitách žalobkyně.
19. Za naprosto nepřijatelné označila žalobkyně rovněž závěry správce daně I. stupně, že se žalobkyně může dopouštět porušení § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti tím, že prováděla ze svého účtu hotovostní výběry, které za kalendářní den přesáhly výši tímto Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zákonem stanoveného limitu, což správce daně I. stupně vedlo k závěru o nestandardním chování žalobkyně. Žalobkyně trvá na tom, že výběr hotovosti z vlastního účtu není platbou, na kterou se zákon o platbách v hotovosti vztahuje a žalobkyně se tak tímto jednáním žádného porušení zákona nedopustila.

20. Za nepřipustné považuje žalobkyně závěry správce daně I. stupně, že svým dodavatelům neposkytuje úhrady za přijatá zdanitelná plnění bezhotovostními převody na bankovní účty. Správce daně I. stupně tímto závěrem zcela popřel skutečnost, že daňové subjekty si v souladu se zákonnou smluvní volností mohou posouvat splatnost faktur, či se dohodnout jinak, případně že je věcí příslušného subjektu, aby nesl důsledky neuhrazení faktur svým obchodním partnerům a že správce daně do takto nastavených vztahů nemá žádné právo zasahovat a již vůbec není oprávněn tyto záležitosti komentovat a dovozovat z nich daňové relevantní souvislosti.
21. Žalobkyně dále uvedla, že ani kde dni podání této žaloby není žádný z dodavatelů a odběratelů žalobkyně kromě společnosti Italy frigo, s.r.o. zapsán v evidenci plátců daně z přidané hodnoty jako nespolehlivý plátc. Dokonce i společnost Italy frigo, s.r.o. byla do této evidence zavedena až poté, co s ní již žalobkyně ukončila spolupráci, a v době, které se netýkají zajišťovací příkazy. Také z tohoto důvodu považuje žalobkyně za neakceptovatelné závěry, že žalobkyně vstoupila do obchodních vztahů s dodavateli, o nichž mohla z veřejně dostupných zdrojů zjistit, že se jedná o rizikové subjekty. Správce daně I. stupně navíc podle žalobkyně tím, že v zajišťovacích příkazech uvedl informace o subjektech, se kterými nebyla žalobkyně v žádném styku, vybočil z limitů povinnosti mlčenlivosti stanovené v daňovém řádu.
22. Dále žalobkyně uvedla, že správce daně I. stupně porušil v neprospěch žalobkyně princip neutrality daně z přidané hodnoty, neboť zpochybnil žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu, avšak bez dalšího akceptoval žalobkyní přiznanou daň na výstupu, avšak nezabýval se již tím, zda dodavatelé, jimž žalobkyně za jimi poskytnuté plnění poskytla úhradu, řádně odvedli příslušnou související daň. Podle žalobkyně měl správce daně I. stupně tento princip dodržet i v případě, kdy předběžně stanovoval vyšší daně, jež může být žalobkyni v budoucnu doměřena. Jelikož jej však správce daně I. stupně nedodržel, postupoval v rozporu se základním principem správy daní, dle něhož musí správce daně dbát toho, aby byla daň stavena po právu, tj. ve správné výši.
23. Žalobkyně dále uvedla, že její majetkové poměry tak, jak byly zjištěny správcem daně I. stupně, nesvědčí o ničem jiném, než že by byla schopna zajištěnou daň postupně uhradit, k čemuž však nedostala příležitost, neboť její účet byl bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů postižen vydáním exekučních příkazů.
24. Dále žalobkyně uvedla, že trvá na tom, že plnění od svých dodavatelů, kteří buď nebyli vůbec, nebo alespoň v době spolupráce s žalobkyní zatíženi statutem nespolehlivé osoby, převzala v jí deklarovaném rozsahu, tato poskytla svým odběratelům, řádně přiznala související daně a tyto též řádně a včas uhradila. Závěry správce daně I. stupně, z nichž vyplývá, že žalobkyně takto nepostupovala, vnímá žalobkyně jako svévolné zcela nepodložené a zejména pak bezdůvodné.
25. Žalobkyně dále uvedla, že je řádně fungující společností, která doposud řádně plnila své daňové závazky, a proto nelze v žádném případě vyloučit, že by byla s to, byť s vynaložením určitého úsilí, budoucí stanovenou daň postupně zcela zaplatit a nelze zcela ani vyloučit, že by měla možnost za tímto účelem čerpat úvěr.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

26. Dále žalobkyně uvedla, že je jí známe, že budoucím obtížím při vymáhání daně může svědčit z obecného hlediska riziková skladba jejích aktiv a vysoká likvidita jejího majetku tvořeného převážně zůstatky na bankovních účtech a hotovosti v pokladně. Žalobkyně nicméně trvá na tom, že žádná z těchto okolností nepředstavuje silný důvod nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně ve smyslu žalobkyní citované judikatury správních soudů. Vzhledem k dosavadní bezproblémové daňové historii žalobkyně, výši disponibilních oběžných aktiv a zejména absenci konkrétních kroků žalobkyně, jež by o budoucí nedobytnosti daně svědčily, postrádá žalobkyně v úvahách správce daně I. stupně a rovněž tak v úvahách žalovaného přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění této podmínky pro uplatnění zajištění daně. Zjištění správce daně I. stupně ohledně relevantních okolností svědčících budoucím obtížím při vymáhání daně tak žalobkyně považuje za neúplná, částečně nepřezkoumatelná a spekulativní. Indicie zjištěné správcem daně I. stupně jsou samy o sobě velmi slabé a netvoří ucelený a logický řetězec indicií nižší síly dokládající, že žalobkyně nebude s to v budoucnu stanovenou daň uhradit.
27. Žalobkyně dále namítala, že nebyly dány důvody, aby správce daně I. stupně stanovil okamžitou účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Podle žalobkyně z jí citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důvodem pro takový postup správce daně I. stupně není bez dalšího zjištění, že žalobkyně nedisponuje stálým majetkem a že jistou část svých peněžních prostředků vybírá z bankovního účtu a drží je v hotovosti, pokud k tomuto jednání žalobkyně docházelo, jak vyplývá ze zjištění správce daně I. stupně, po celém jím analyzované období. Správce daně I. stupně stanovením okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů fakticky vyloučil možnost, aby žalobkyně zajištěnou daň uhradila dobrovolně. Zjištěné majetkové poměry žalobkyně a její daňová historie přitom zjevně neodůvodňovaly závěr správce daně I. stupně, že by takový způsob úhrady nebyl možný, neboť neměl dostatečnou oporu v konkrétních krocích žalobkyně, z nichž by vyplývala její snaha se uhrazení daně vyhnout.
28. Žalobkyně dále uvedla, že nemůže souhlasit se závěry žalovaného, který zamítl odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům s tím, že v nich uvedené důvody jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, že stejně tak i ostatní zajišťovacích příkazech uvedené skutečnosti dostatečně dokládají stanovenou výši zajišťované částky a tedy i požadované jistoty a že odvoláním napadená rozhodnutí rovněž dostala veškerým obsahovým požadavkům, které jsou na ně kladeny.
29. Podle žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí možnost budoucího stanovení daně opřel výlučně o předpoklad, že žalobkyně byla vědomým účastníkem podvodného fakturačního řetězce, který nicméně dovodil pouze z faktu, že žalobkyně byla v určitém období v jistých a ve většině případů pouze ve zprostředkovaných obchodních vztazích s některými subjekty označenými správcem daně I. stupně jako účastníci těchto řetězců. Žalovaný byl nadto schopen takovéto závěry učinit, aniž by, stejně jako správce daně I. stupně, poukázal na konkrétní plnění, která měla být předmětem podvodné fakturace. Žalobkyně rovněž považuje závěry žalovaného o zapojení žalobkyně do systému podvodné fakturace za zmatečné, neboť v zajišťovacích příkazech, které napadla odvoláním, nebyla vymezena žádná příčinná souvislost mezi jednáním žalobkyně a neodvedenou daní na úrovni článku řetězce na pozici *missing trader* a žalobkyně navíc s těmito subjekty nikdy v žádném obchodním styku nebyla.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

30. Co se týče předpokladu nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, žalovaný podle žalobkyně v napadeném rozhodnutí své závěry opřel pouze o závěry správce daně I. stupně uvedené v zajišťovacích příkazech, aniž by jakkoli přihlédl k žalobkyní namítaným skutečnostem, že žalobkyně je od svého založení v roce 2017 stabilně fungující společností s trvalým sídlem, zapsaným v příslušných registrech vedených příslušným rejstříkovým soudem, živnostenským úřadem a rovněž v databázích správců daní, se stabilní vlastnickou základnou a stabilním jednatelem, který po celou dobu své existence neměl žádný konflikt s žádným správním orgánem a dokonce ani se svým správcem daní ohledně plnění svých daňových povinností.
31. V závěru podané žaloby žalobkyně uvedla, že odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje řadu tvrzení, která nemají žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu a v řadě případů ani v zákonných ustanoveních upravujících aplikaci natolik invazivních zásahů jakými zajišťovací příkazy bezpochyby jsou, kdy navíc řada takovýchto tvrzení se vzájemně vylučují a činí tak rozhodnutí a zejména jeho odůvodnění v poměrně velkém rozsahu nesrozumitelným. Žalobkyni z celkového kontextu odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný právo na vydání zajišťovacího příkazu chápe jako absolutní, kdykoli a vůči komukoli realizovatelné a víceméně jako nedotknutelné, např. v situaci, kdy správce daně pojme jakékoli podezření, např. že daňový subjekt navýšil své obraty, či snad, že hradil své závazky hotovostními platbami, neboť takto v pojetí správce daně I. stupně a ostatně i v pojetí žalovaného, ukrývá svůj majetek mimo vliv a dosažitelnost ze strany správce daně. Žalovaný při rozhodování o odvolání žalobkyně zcela rezignoval na závěry vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. z rozsudků ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 a ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 - 27), z níž vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, 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, přičemž existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně, a že 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.

### III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

32. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, neboť napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní tvrzenou nezákonností ani nesprávností a žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal veškeré odvolací námitky žalobkyně.
33. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně v žalobě, jak ostatně sama avizovala, jako žalobní body uplatnila především námitky, které uvedla v odvolání proti zajišťovacím příkazům. Tyto námitky již žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal, a protože na jejich vypořádání zde uvedeným způsobem trvá, odkázal ve vztahu k těmto námitkám na příslušné části napadeného rozhodnutí. V podané žalobě žalovaný identifikoval pouze tři námitky, které žalobkyně uplatnila nad rámec námitek obsažených v odvolání, a to námitku, že aplikace zajišťovacích příkazů byla v případě žalobkyně zcela nepřiměřená, že žalovaný odvolacích námitky žalobkyně vypořádal nedostatečným způsobem (konkrétně Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

námítky proti vyhodnocení předpokladu budoucího stanovení daně, předpokladu budoucího ohrožení výběru daně a námítky související s limitem hotovostních plateb) a některé z námitek nebyly vypořádány vůbec a námítka, že úvaha žalovaného ve vztahu k budoucímu stanovení daně je zcela nesrozumitelná.

34. Žalovaný dále zrekapituloval, že na základě skutečností, podrobně popsaných v zajišťovacích příkazech a v napadeném rozhodnutí správce daně I. stupně předběžně dovedl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění v celkové výši 488 528 Kč neoprávněně, a to z důvodu zapojení do podvodného obchodního řetězce. Správce daně v zajišťovacích příkazech podrobně popsal strukturu podvodného řetězce, a to včetně grafického zobrazení, popsal jednotlivé obchodní operace mezi články řetězce, charakteristiku jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti v řetězci, objektivní okolnosti, chybějící daň i kvalifikovaný odhad daně k zajištění. Při zajištění daně je přitom významná v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 a ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019 - 58) samotná účast žalobkyně v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty, nikoliv vědomost žalobkyně o účasti na podvodu. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně pak žalovaný s ohledem na skutkové okolnosti vyhodnotil jako slabší.
35. Co se týče obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně, tu žalovaný hodnotil jako silnou, a to z toho důvodu, že žalobkyně nedisponuje dlouhodobým majetkem nebo nemovitými věcmi a zjištěný majetek žalobkyně v podobě oběžných aktiv je majetkem, který ze své podstaty neskytá záruku stability ani v krátkém časovém horizontu. To platí tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobkyně, která v krátké době po jejich připsání vybírá peněžní prostředky ze svého bankovního účtu z velké části v hotovosti i ve výši přesahující denní limit pro hotovostní platby. Toto jednání žalobkyně lze považovat za ekvivalentní vyvážení jejího majetku, což je dle judikatury důvodem pro silnou intenzitu obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně. Rentabilita ekonomické činnosti žalobkyně přitom byla vyhodnocena jako nízká, což nezaručuje, že by žalobkyně byla schopna z výnosů svého podnikání uhradit v budoucnu stanovenou daň a není reálné, že by mohla být budoucí daňová povinnost žalobkyně hrazena například formou úvěru.
36. Žalovaný rovněž vyhodnotil, že v případě žalobkyně hrozilo nebezpečí z prodlení, neboť ze struktury majetku žalobkyně vyplývá, že jí netvoří žádný hodnotný hmotný majetek, nýbrž pouze oběžná aktiva. Peněžní prostředky na bankovním účtu, kterým žalobkyně disponuje, jsou majetkem velmi rizikovým, neboť je lze ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což žalobkyně pravidelně a ve značných objemech činila. Současně také žalovaný přihlédl k vysoké míře zadlužení žalobkyně, která převyšuje 90 %.
37. K námitce porušení zásady přiměřenosti žalovaný uvedl, že v rámci posuzování zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech posoudil také možnost úhrady dosud nestanovené daně na základě výsledků hospodářské činnosti žalobkyně, přičemž z ekonomických ukazatelů žalobkyně dovedl, že toto nelze předpokládat, stejně jako nelze předpokládat možnost uhradit v budoucnu stanovenou daň např. využitím úvěru od třetí osoby, a to z důvodu nezdravé míry zadlužení a absence dlouhodobého majetku, který by mohl sloužit jako zástava při realizaci úhrady formou úvěru od třetí osoby. Tím správce daně I. stupně odůvodnil, proč nešlo využít jiný institut k zajištění daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

38. K námitkám týkajícím se nedostatečného vypořádání odvolacích námitek žalovaný uvedl, že žalobkyně nekonkretizovala, které námitky žalovaný nevypořádal vůbec. Proto žalovaný může jen konstatovat, že žádné nevypořádané námitky neshledal. Co se týče vypořádání námitek týkajících se vyhodnocení předpokladu budoucího stanovení daně a předpokladu budoucího ohrožení výběru daně, žalovaný odkázal na vypořádání těchto námitek v napadeném rozhodnutí a zopakoval, že pro existenci předpokladu stanovení daně v dané věci je podstatná samotná účast žalobkyně v podvodném řetězci. Dále žalovaný uvedl, že byť je žalobkyně fungujícím podnikatelským subjektem, se stabilní vlastnickou strukturou a stabilním jednatelem, nelze ji s ohledem na další zjištěné skutečnosti označit za standardní podnikatelský subjekt. K vypořádání námitek týkající se výběru hotovosti z účtu žalobkyně, žalovaný uvedl, že správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech nepřisoudil žalobkyni porušení zákona o omezení plateb v hotovosti. Jak již žalovaný konstatoval v napadeném rozhodnutí, správce daně I. stupně v rámci hodnocení nestandardního chování žalobkyně konstatoval, že některé jednotlivé hotovostní výběry z účtu žalobkyně převyšují výši stanovenou tímto zákonem.
39. Žalovaný dále uvedl, že co se týče nesrozumitelnosti úvah o budoucím stanovení daně, v napadeném rozhodnutí se nejprve ztotožnil se závěrem správce daně I. stupně, že plnění v popsáných řetězcích byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, což je výchozí podmínka pro to, aby mohl být konstatován předpoklad budoucího stanovení daně žalobkyni. Následně pak žalovaný konstatoval, že zjištění správce daně I. stupně postačují k vyslovení odůvodněného závěru, že v daném případě existuje předpoklad, že v důsledku účasti žalobkyně na daňovém podvodu jí bude v budoucnu doměřena daň. Současně také s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dodal, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Po konstatování existence předpokladu budoucího stanovení daně pak v napadeném rozhodnutí hodnotil sílu předpokladu budoucího stanovení daně se závěrem, že s ohledem na dosud zjištěné objektivní okolnosti nemohl konstatovat silný předpoklad stanovení daně, neboť v uvedené věci neshledal objektivní okolnosti bez dalšího svědčící o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na dani, přitom však s ohledem na tyto zjištěné objektivní okolnosti současně vyloučil, že žalobkyně byla pouhým náhodným účastníkem podvodného řetězce, který o existenci daňového podvodu nemohl mít povědomí. Proto následně v napadeném rozhodnutí uzavřel, že předpoklad stanovení daně shledává v uvedené věci slabším. To je pak v souladu s touto částí rozhodnutí, v níž žalovaný shrnul naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů s konstatováním, že v posuzovaném případě shledal slabší předpoklad stanovení daně a také s touto částí, v níž vypořádal námitky žalobkyně ve vztahu k existenci předpokladu budoucího stanovení daně a v níž opětovně zopakoval svoje hodnocení předpokladu daně.
40. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že způsob, jakým správce daně I. stupně vymezil jím detekované podvodné řetězce, zdaleka nelze hodnotit tak, že správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech podrobně popsal strukturu podvodného řetězce, jednotlivé obchodní operace mezi články řetězce, charakteristiku jednotlivých článků řetězce, nestandardnosti v řetězci, objektivní okolnosti, chybějící daň i kvalifikovaný odhad daně k zajištění. Žalobkyně naopak trvá na tom, že správce daně takto nevymezil vůbec nic. Pro vymezení řetězce coby podvodného fakturačního řetězce by bylo nutné jednoznačně vymezit nejen samotné podvodné plnění, k němuž by se podvodná fakturace měla vztahovat, ale rovněž by bylo nutné identifikovat všechny subjekty, které se na takto Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

identifikované podvodné fakturaci účastní. Na jedné straně by bylo zcela nezbytné vymezit subjekt v postavení *broker* či *profit taker* tedy subjekt, který uplatňuje nezákonně nárok na odpočet daně, dále by bylo nutné identifikovat subjekt či subjekty v postavení *buffer* tedy nárazník, který brání odhalení podvodného řetězce a na konci řetězce by bylo nutné kvalifikovaně vymezit subjekt v postavení *missing trader*, tedy subjekt který daň vztahující se ke konkrétní podvodné fakturaci neuhradí. Správce daně I. stupně, ale ani žalovaný se vůbec nenamáhal vymezit předmět údajné podvodné fakturace, ale ani subjekt v postavení *profit taker* či *broker* a nakonec ani neuhrazenou daň v případě subjektu v pozici *missing trader* nebyli schopni vztáhnout ke konkrétnímu plnění a vlastně vůbec nebyli schopni vymezit roli žalobkyně v řetězci. Jelikož správce daně I. stupně ani žalovaný prokazatelně nevymezili srozumitelným způsobem žádný fakturační řetězec, kterého se měla žalobkyně účastnit a ani roli žalobkyně v něm, nemohli ani legitimně odůvodnit předpoklad, že daň bude žalobkyni ve výši dovozené správcem daně I. stupně v budoucnu doměřena. Žalobkyně tedy trvá na tom, že ani správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech ani žalovaný v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě neuvedli důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné.

41. Žalobkyně dále uvedla, že trvá na tom, že ani správce daně I. stupně ani žalovaný doposud nevymezili jakýkoli srozumitelný důvod, ze kterého by bylo možné dovodit nějakou příčinnou souvislost mezi jednáním žalobkyně, která doposud veškeré své daňové povinnosti plnila řádně a včas a jednáním jakéhosi dalšího subjektu, se kterým žalobkyně nikdy nebyla v žádném kontaktu, a kterému byla přisouzena pozice *missing trader*, ze které by bylo možné dovodit jakoukoli participaci žalobkyně na neuhrazení daně tímto subjektem.
42. Žalobkyně proto opakovaně namítla, že žalovaný nejenže nevymezil srozumitelně předpoklad budoucího stanovení daně ani jako slabší, ale nevymezil jej vůbec.
43. Žalobkyně dále uvedla, že odmítá závěry žalovaného o jakési virtualitě svého sídla, či absence jakékoli své provozovny a zpochybnění svých podnikatelských aktivit. Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila, že v situaci, kdy veškeré své výkony provádí v prostorách svých odběratelů, nepotřebuje udržovat nákladné prostory vlastního sídla a plně jí dostačuje toto vést v úrovni jakési korespondenční adresy a zopakovala, že její sídlo je řádně zapsáno v příslušných rejstřících i databázi správce daně a že za celou dobu své existence nečelila žádnému opatření ze strany orgánů finanční správy a že by měl žalovaný v rámci řízení zohlednit skutečnost, že plně využívá komunikaci se svým správcem daně cestou datových schránek, rozhodnutí jí doručena prakticky vždy okamžitě ze své datové schránky vyzvedávala a neprodleně na ně vždy reagovala.
44. Žalobkyně rovněž zopakovala, že odmítá závěry žalovaného přisuzující žalobkyni nedostatečnou obezřetnost při výběru svých obchodních partnerů v postavení dodavatelů a v konečném důsledku též přisouzení k tíži žalobkyně jakýchsi závadových indicií vymezených žalovaným ve vztahu k těmto obchodním partnerům. Žalobkyně tedy i nadále trvá na tom, že reálné plnění od svých dodavatelů, kteří nebyli zatíženi statutem nespolehlivé osoby, převzala v jí řádně deklarovaném rozsahu, toto poskytla svým odběratelům a řádně přiznala související daně, které řádně a včas uhradila. Žalobkyně znovu odmítla, že by se dopustila porušení zákona o omezení plateb v hotovosti tím, že ze svého účtu v několika málo případech provedla výběr hotovosti ve výši překračující limit stanovený tímto zákonem, případně tím, jakým způsobem hradila závazky svým dodavatelům. Žalobkyně také zopakovala svou námitku, že napadené rozhodnutí obsahuje Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

řadu tvrzení, která nemají žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu a v řadě případů ani v zákonných ustanoveních upravujících aplikaci natolik invazivních zásahů jakými jsou zajišťovací příkazy a řada v něm uvedených tvrzení se vzájemně vylučuje a činí tak napadené rozhodnutí a zejména jeho odůvodnění v poměrně velkém rozsahu nesrozumitelným.

45. V závěru repliky žalobkyně uvedla, že zajišťovací příkazy jsou nástrojem, který v sobě zahrnuje omezení vlastnického práva zaručeného Ústavou. Aby mohly být zajišťovací příkazy v souladu s právem použity, musí být míra a rozsah omezení přiměřené ve vztahu k prostředkům a k cíli, který omezení vlastnictví sleduje. Stupeň pravděpodobnosti odůvodněný správcem daně stran budoucí hospodářské situace daňového subjektu, jakož i výše stanovené daně vyjadřují ve svém souhrnu uvedenou míru proporcionality. Institut zajišťovacího příkazu byl zákonodárcem přijat k použití výlučně v případech, kde existují zcela konkrétní indicie svědčící o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření daňového subjektu a zároveň o nedobytnosti či o značných a nikoli o běžných obtížích při výběru daně v budoucnu. Tedy u osob v nepříznivém ekonomickém stavu, u nichž z různých důvodů hrozí větší množství exekucí, vyvedení majetku mimo daňový subjekt, insolvence či další rizika způsobující nebezpečí vzniku dlouhodobě neuhrazeného daňového dluhu. Žalobkyně trvá na tom, že ona v takovéto pozici zdaleka není a nikdy nebyla a i z tohoto důvodu trvá na tom, že aplikace zajišťovacích příkazů vůči ní byla v jejím případě zcela nepřiměřená, nedůvodná a jak vyplývá z napadeného rozhodnutí i ze zajišťovacích příkazů, nebyla ani řádně odůvodněná.

#### IV. Další vyjádření žalovaného a žalobkyně

46. Žalovaný se k replice žalobkyně vyjádřil v podání ze dne 26. 8. 2021. V tomto podání žalovaný uvedl, že trvá na tom, že správce daně I. stupně při analýze příslušných obchodních transakcí zjistil existenci chybějící daně, která nebyla v jednotlivých zdaňovacích uhrazena subjekty Kopmit servis s.r.o. a Metal & Technology s.r.o. (správcem daně I. stupně označeni jako *missing trader*), a to ve výši 4 733 539 Kč a 15 468 936 Kč. Kromě chybějící daně zjistil správce daně I. stupně řadu nestandardností, které vylučují jako důvod vzniku chybějící daně podnikatelské selhání a svědčí závěru, že v popsanych řetězcích došlo k podvodu na dani. Důvodem existence pravděpodobného budoucího doměření daně žalobkyni je právě účast žalobkyně (označené správcem daně I. stupně jako *buffer*) v podvodných obchodních řetězcích, v důsledku které správce daně předpokládá odmítnutí žalobkyni uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně I. stupně své závěry obsáhle a srozumitelně odůvodnil a jeho odůvodnění je podloženo důkazy obsaženými v předloženém spisovém materiálu. Nelze proto přisvědčit námitce žalobkyně, že jednotlivé podvodné řetězce byly vymezeny nedostatečně či nesrozumitelně. Nadto nebylo povinností správce daně I. stupně popsat úplně všechny subjekty zúčastněné na podvodu na dani, jak se domnívá žalobkyně, ani vztáhnout chybějící daň ke konkrétnímu plnění. Podstatné v rámci vydání zajišťovacího příkazu je pouze odůvodněné konstatování existence podvodu na dani a účasti daňového subjektu na takovém podvodu. Stejně tak je v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu irelevantní posouzení otázky případné vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu.
47. Žalovaný dále uvedl, že ačkoliv správce daně vyhodnotil sídlo žalobkyně jako virtuální, nejednalo se o rozhodující aspekt odůvodněné obavy, nýbrž o indicii, která zakládala, spolu s dalšími indiciemi, charakteristiku žalobkyně jako nestandardního podnikatelského subjektu bez odpovídajícího podnikatelského zázemí. Žalobkyně sama v replice připustila, Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

že nepotřebuje udržovat v rámci svého sídla nákladné prostory a plně jí dostačuje mít své sídlo pouze jako korespondenční adresu, čímž sama v podstatě potvrzuje, že její sídlo je sídlem pouze virtuálním, nikoliv faktickým.

48. Dále žalovaný uvedl, že otázka, zda žalobkyně dostatečně prověřila své obchodní partnery, je ve vztahu k otázce zákonnosti zajišťovacích příkazů zcela bezvýznamná. Správce daně se otázky prověřování obchodních partnerů v zajišťovacích příkazech věnoval nad rámec zkoumání naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť posouzení otázky dobré víry daňového subjektu stran jeho účasti v podvodném řetězci není předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu.
49. Žalovaný dále uvedl, že trvá na tom, že žalobkyně se svými finančními prostředky nakládala nestandardně, a to zejména s ohledem na skutečnost, že nehradila plnění přijatá od svých dodavatelů převody na účet, ačkoliv tyto subjekty mají registrované bankovní účty u správce daně, ale sama od svých odběratelů platby na svůj účet přijímala.
50. Dále žalovaný uvedl, že trvá na tom, že veškerá tvrzení v žalobou napadeném rozhodnutí mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, což je doloženo správními spisy, předloženými soudu. Stejně tak nelze odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí shledat nesrozumitelným.
51. Žalovaný dále uvedl, že pokud žalobkyně namítá, že žalovaný zcela ignoroval judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tak odůvodnění napadeného rozhodnutí je s touto judikaturou zcela v souladu a obsahuje popis objektivních skutečností, zakládajících oba aspekty odůvodněné obavy, a to jak ve vztahu k pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, tak ve vztahu k obavě z dobytosti v budoucnu stanovené daně a oba aspekty byly zkoumány individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Postup správce daně ani žalovaného nelze rovněž s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu považovat za nepřiměřený.
52. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného podáním ze dne 3. 9. 2021, v němž uvedla, že trvá na tom, že pokud správce daně I. stupně a návazně ani žalovaný nevymezili srozumitelně jimi údajně identifikované podvodné fakturační řetězce z hlediska podvodného plnění, které jimi mělo protékat, a současně ani nevymezili začátek ani konec řetězce a zároveň neidentifikovali srozumitelně subjekt, vůči kterému a v jehož prospěch měla žalobkyně plnit roli *buffer*, pak žádný podvodný řetězec nevymezili, a tedy prokazatelně nemohli ani dospět ke srozumitelnému závěru o účasti žalobkyně na něm. Vůči žalobkyni tak bylo aplikováno „*ručení*“ za daň neuhrazenou jiným subjektem, aniž by byl nějakým způsobem vymezen předmět plnění, k němuž se měla neuhrazená daň vztahovat, a to dokonce v době, kdy nebyli účastníci řetězce zatíženi statutem nespolehlivého plátce. Aplikaci zajišťovacích příkazů vůči žalobkyni proto nelze hodnotit jinak, než jako zcela nezákonnou.
53. Žalobkyně dále zaslala soudu podání, v němž soud informovala o tom, že správce daně I. stupně zahájil vůči žalobkyni řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcu daně podle zákona o dani z přidané hodnoty a svém postupu v tomto řízení a následně i podání, v němž soud informovala, že správce daně I. stupně vydal rozhodnutí, jímž rozhodl, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem podle zákona o dani z přidané hodnoty.
54. Žalobkyně ani žalovaný se již ve věci dále nevyjádřili.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

## V. Obsah správního spisu

55. Ze správních spisů městský soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
56. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 vykázala žalobkyně daň na výstupu ve výši 159 839 Kč ze základu daně 761 138 Kč, uplatnila odpočet daně ve výši 155 797 Kč z přijatých zdanitelných plnění ve výši 741 892 Kč, čímž jí vznikla povinnost zaplatit daň ve výši 4 042 Kč.
57. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 vykázala žalobkyně daň na výstupu ve výši 532 221 Kč ze základu daně 2 534 386 Kč, uplatnila odpočet daně ve výši 351 547 Kč z přijatých zdanitelných plnění ve výši 1 674 035 Kč, čímž jí vznikla povinnost zaplatit daň ve výši 180 674 Kč.
58. Dne 15. 3. 2021 vydal správce daně I. stupně zajišťovací příkazy, které byly žalobkyni doručeny téhož dne. Správce daně I. stupně učinil současně s vydáním zajišťovacích příkazů pokus vyrozumět žalobkyni o vydání zajišťovacích příkazů, o čemž vyhotovil úřední záznam ze dne 15. 3. 2021, č. j. 1854911/21/2002-00540-609327.
59. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání ze dne 6. 4. 2021, která byla správci daně I. stupně doručena dne 6. 4. 2021. V obou podaných odvoláních žalobkyně shodně namítala stejně jako v podané žalobě, že zajišťovací příkazy neobsahují logický a ucelený řetězec indicií, jenž by dostatečně odůvodňoval, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena povinnost uhradit dodatečně stanovenou daň, že se žádného podvodného daňového řetězce neúčastnila, že správce daně I. stupně porušil vůči žalobkyni princip neutrality daně z přidané hodnoty, že informace, z nichž správce daně I. stupně vycházel, neposkytují dostatečnou oporu pro jeho závěr o budoucí nedobytnosti daně nebo o značných potížích při jejím vymáhání, že skladba aktiv žalobkyně sama o sobě nepostačuje ke vzniku důvodné obavy, že v budoucnu vyměřená daň nebude zaplacená, že správce daně I. stupně nesprávně interpretoval informace o žalobkyni zjištěné z veřejně dostupných zdrojů a nesprávně ji považuje za nedůvěryhodný subjekt, u něhož existuje nebezpečí nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, že závěry správce daně I. stupně o ekonomické situaci žalobkyně nejsou dostatečně podloženy a náležitě odůvodněné, že nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností, že správce daně I. stupně porušil povinnost mlčenlivosti tím, že v zajišťovacích příkazech uvedl řadu informací kromě žalobkyně i o dalších subjektech a že správce daně I. stupně porušil vydáním zajišťovacích příkazů cíl správy daní a jejich vydání je projevem jeho libovůle.
60. Napadeným rozhodnutím, doručeným žalobkyni dne 5. 5. 2021 žalovaný odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

## VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

61. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem soudu v podání ze dne 2. 6. 2021 souhlasila a žalovaný s tímto postupem soudu nevyslovil nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť soud shledal, že veškeré listiny potřebné pro posouzení a rozhodnutí věci jsou součástí Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

předložených správních spisů, jimiž se dokazování neprovádí, (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117) a soud tedy žádné důkazy v řízení neprováděl.

62. Žaloba není důvodná.

#### VII. a. Obecná východiska

63. 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 její 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).
64. K povaze zajišťovacího příkazu se opakovaně ve své judikatuře vyjadřoval Nejvyšší správní soud. Tuto judikaturu shrnul například v bodě 14 rozsudku dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, v němž uvedl: **„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. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 9, vyslovil, že je „správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené.“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 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 vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: **„Pojistkou proti hroziící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“** Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde zdejší soud dovodil, že „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

*stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně však uvedl, že „[p]okud bude možno odůvodněnou obavou ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“ (zvýraznění doplněno zdejší soudem).*

65. Z právě uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu může být správcem daně vydán pouze za současného splnění dvou podmínek, a to existence odůvodněné obavy (přiměřené pravděpodobnosti), že příslušnému daňovému subjektu bude dosud nevyměřená daň v budoucnu stanovena a zároveň, že tato v budoucnu stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Naplnění obou těchto podmínek musí být v zajišťovacím příkazu odpovídajícím způsobem odůvodněno, správce daně v něm tedy musí přezkoumatelným způsobem vyložit, nejen, jak dospěl závěru, že daňovému subjektu může být v budoucnu stanovena daň, ale i jak dospěl k závěru, že v budoucnu stanovená daň může být nedobytná nebo vybrána jen s velkými obtížemi.
66. Žalobkyně některé své žalobní námitky týkající se vad napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících zajišťovacích příkazů formulovala pouze v obecné rovině, soud proto připomíná, že platí, že míra obecnosti žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) určuje míru obecnosti v jaké je soud povinen a rovněž oprávněn jednotlivé žalobní body vypořádat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, body 31 a 32). Je to tedy obsah a kvalita žaloby, co v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), neboť není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42).
67. Jelikož žalobkyně, jak ostatně sama uvádí, v podané žalobě uplatnila v převážné míře shodné námitky jako v odvolání, soud rovněž připomíná, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47).
68. Soud dále připomíná, že správní soud při přezkumu správního rozhodnutí posuzuje jeho zákonnost a zákonnost řízení, které mu předcházelo. Při hodnocení zákonnosti správního rozhodnutí musí soud posoudit, zda správní rozhodnutí ob stojí, přičemž vychází z toho, že prvostupňové rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80 a ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47).

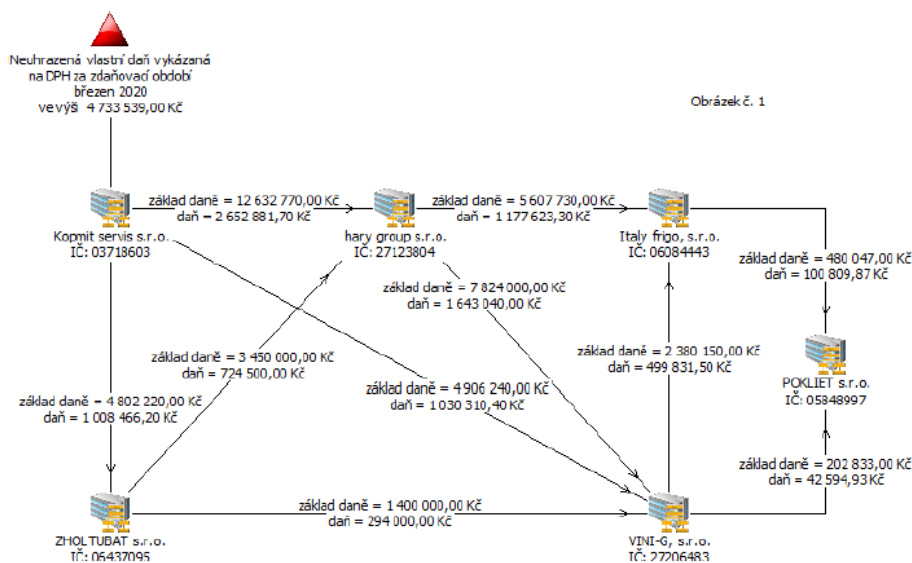
#### *VIII. b. Důvody svědčící budoucímu stanovení daně*

69. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda v daném případě byla splněna první podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů, a sice že v případě žalobkyně existovala v době jejich vydání přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň.
- Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

70. Pro naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu obvykle postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Ze správcem daně předložených indicií musí být přitom patrné, že účast příslušného subjektu na v takovém řetězci není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 35, ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018 - 48, bod 34, ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019 - 63, bod 18, a ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78, bod 25).
71. Správce daně I. stupně identifikoval celkem čtyři řetězce, které byly podle jeho názoru zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, v nichž byla podle jeho zjištění zapojena žalobkyně. V bodech 3 a 4 zajišťovacích příkazů správce daně I. stupně podle názoru soudu podrobně a přesvědčivě popsal, jakým způsobem mělo dojít ke krácení daně v jednotlivých řetězcích, jaký byl mechanismus fungování jednotlivých řetězců a jaká byla jejich struktura (včetně grafického vyobrazení) i jak se projevovala účast žalobkyně v těchto řetězcích a jaká byla její role v nich. Žalovaný pak tato zjištění shrnul v bodech [12] až [19] napadeného rozhodnutí a jejich hodnocení provedl v bodech [20] až [24]. Zjištění správce daně I. stupně vycházejí z pokladů, které jsou součástí správního spisu a jeho zjištění obsahu těchto podkladů také odpovídají.
72. V měsíci březen 2020 byla žalobkyně zapojena do řetězce obchodních transakcí, v němž figurovaly společnosti Kopmit servis s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o. Včetně žalobkyně tedy v řetězci figurovalo 6 článků. V tomto období vykázala žalobkyně přijatá zdanitelná plnění od společností Italy frigo, s.r.o. a VINI-G, s.r.o., a v souvislosti s nimi uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 143 404,80 Kč, což představovalo 92,05 % všech vykázaných zdanitelných plnění přijatých žalobkyní v tomto období.
73. Žalobkyně vykázala 64,71 % zdanitelných plnění jako přijatých od společnosti Italy frigo, s.r.o., která vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 100 809,87 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti hary group s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 177 623,30 Kč, což představovalo 70,62 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti VINI-G, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 499 831,50 Kč, což představovalo 29,98 % všech přijatých zdanitelných plnění. Dále žalobkyně vykázala 27,34 % zdanitelných plnění jako přijatých od společnosti VINI-G, s.r.o., která vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 42 594,93 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti Italy frigo, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 499 831,50 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Kopmit servis s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 030 310,40 Kč, což představovalo 34,72 % všech přijatých zdanitelných plnění, zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 294 000 Kč, což představovalo 9,91 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti hary group s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 643 040 Kč, což představovalo 55,37 % všech přijatých zdanitelných plnění.
74. Společnost hary group s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VINI-G, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 643 040 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti Italy frigo, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 201 327,05 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Kopmit servis s.r.o. Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zahrnující daň na vstupu ve výši 2 652 881,70 Kč, což představovalo 78,55 % všech přijatých zdanitelných plnění a zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 724 500 Kč, což představovalo 21,45 % všech přijatých zdanitelných plnění.

75. Společnost ZHOLTUBAT s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VINI-G, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 294 000 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti hary group s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 724 500 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Kopmit servis s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 008 466,20 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění.
76. Společnost Kopmit servis s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 008 466,20 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti hary group s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 2 652 881,70 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VINI-G, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 072 190,70 Kč. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 vykázala společnost Kopmit servis s.r.o. vlastní daň odpovídající součtu daní na výstupu zahrnutých v plněních poskytnutých společností ZHOLTUBAT s.r.o., hary group s.r.o. a VINI-G, s.r.o. v celkové výši 4 733 539 Kč. Tuto daň společnost Kopmit servis s.r.o. neuhradila.
77. Pro přehlednost soud připojuje grafické znázornění řetězce, jak jej uvedl správce daně I. stupně na str. 11 zajišťovacího příkazu č. j. 1854069/21/2002-00540-609327.



78. Na základě těchto vazeb správce daně I. stupně vymezil role jednotlivých společností v popsaném řetězci tak, že společnost Kopmit servis s.r.o. plnila roli *missing trader*, tedy subjektu, jenž z vykázaných poskytnutých zdanitelných plnění neodvedl daň, a ostatní zapojené společnosti včetně žalobkyně plnily roli *buffer*, tedy mezičlánků, které přijímaly a dále v řetězci poskytovaly plnění, která měla původ v plnění vykázaných společnostmi Kopmit servis s.r.o. Žalobkyně pak na základě těchto plnění, která vykázala jako přijatá od společností Italy frigo, s.r.o. a hary group s.r.o., uplatnila za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 nárok na odpočet daně ve výši 143 405 Kč, resp. prostřednictvím uplatněného nároku snížila svou daňovou povinnost právě o tuto částku, když za zdaňovací období 1. čtvrtletí

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

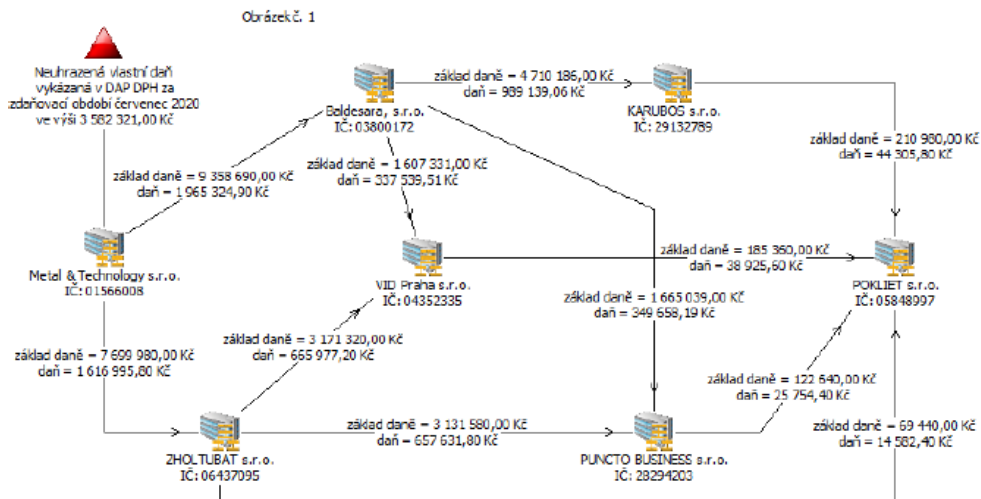
roku 2020 vykázala daň na výstupu ve výši 159 839 Kč, daň na vstupu 155 797 Kč a vznikla jí tak povinnost uhradit daň ve výši 4 042 Kč.

79. V měsících červenec až září 2020 byla žalobkyně zapojena do řetězců obchodních transakcí, v nichž figurovaly společnosti Metal & Technology s.r.o., Baldesara, s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., VID Praha s.r.o., KARUBOS s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o. Včetně žalobkyně tedy v řetězcích figurovalo 7 článků. V tomto období vykázala žalobkyně přijatá zdanitelná plnění od společností KARUBOS s.r.o. (35,98 % všech přijatých plnění), PUNCTO BUSINESS s.r.o. (27,83 % všech přijatých plnění), VID Praha s.r.o. (24,41 % všech přijatých plnění), ZHOLTUBAT s.r.o. (7,17 % všech přijatých plnění) a Baldesara, s.r.o. (2,78 % všech přijatých plnění), což představovalo celkem 98,17 % všech žalobkyní vykázaných přijatých zdanitelných plnění, a v souvislosti s nimi uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 345 122,82 Kč.
80. V měsíci červenec 2020 vykázala společnost KARUBOS s.r.o. uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 44 305,80 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 989 139,06 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost VID Praha s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 38 925,60 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 337 539,50 Kč, což představovalo 33,64 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 665 977,20 Kč, což představovalo 66,36 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost PUNCTO BUSINESS s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 25 754,40 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 349 658,19 Kč, což představovalo 34,71 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 657 631,80 Kč, což představovalo 65,29 % všech přijatých zdanitelných plnění.
81. Společnost ZHOLTUBAT s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 665 977,20 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti PUNCTO BUSINESS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 657 631,80 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Metal & Technology s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 616 995,80 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění.
82. Společnost Baldesara, s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 337 539,51 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti KARUBOS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 989 139,06 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti PUNCTO BUSINESS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 349 658,19 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Metal & Technology s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 965 324,90 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění.
83. Společnost Metal & Technology s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 965 324,90 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 616 995,80 Kč. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

období červenec 2020 vykázala společnost Metal & Technology s.r.o. vlastní daň odpovídající součtu daní na výstupu zahrnutých v plněních poskytnutých společností Baldesara, s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o. v celkové výši 3 582 321 Kč. Tuto daň společnost Metal & Technology s.r.o. neuhradila.

84. Pro přehlednost soud připojuje grafické znázornění řetězce, jak jej uvedl správce daně I. stupně na str. 12 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327.

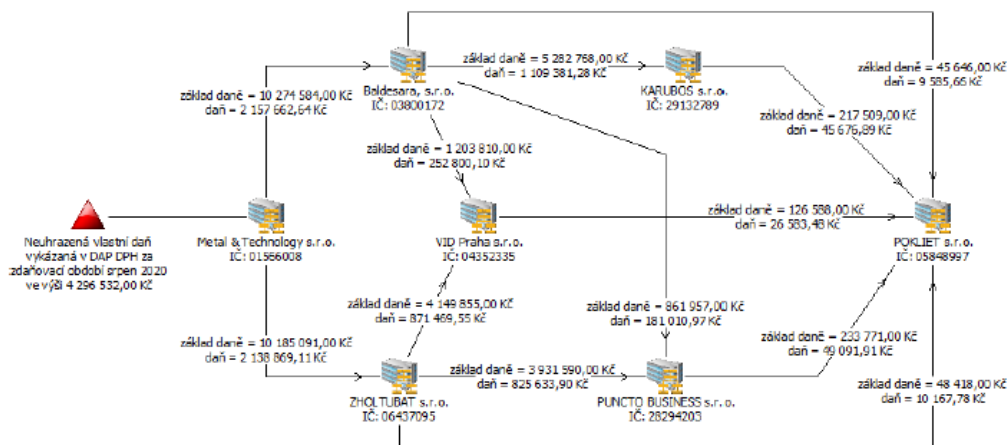


85. V měsíci srpen 2020 vykázala společnost KARUBOS s.r.o. uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 45 676,89 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 109 381,28 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost PUNCTO BUSINESS s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 49 091,91 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 181 010,97 Kč, což představovalo 17,98 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 825 633,90 Kč, což představovalo 82,02 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost VID Praha s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na vstupu ve výši 26 583,48 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 252 800,10 Kč, což představovalo 22,49 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 871 469,55 Kč, což představovalo 77,51 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost ZHOLTUBAT s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 10 167,78 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 871 469,55 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti PUNCTO BUSINESS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 825 633,90 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Metal & Technology s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 2 138 869,11 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost Baldesara, s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 9 585,66 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 252 800,10 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti KARUBOS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 1 109 381,28 Kč, a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti PUNCTO BUSINESS s.r.o.
- Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zahrnující daň na výstupu ve výši 181 010,97 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Metal & Technology s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 2 157 662,64 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění.

86. Společnost Metal & Technology s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 2 157 662,64 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 2 138 869,11 Kč. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2020 vykázala společnost Metal & Technology s.r.o. vlastní daň odpovídající součtu daní na výstupu zahrnutých v plněních poskytnutých společnostem Baldesara, s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o. v celkové výši 4 296 532 Kč. Tuto daň společnost Metal & Technology s.r.o. neuhradila.
87. Pro přehlednost soud připojuje grafické znázornění řetězce, jak jej uvedl správce daně I. stupně na str. 12 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327.

Obrázek č. 2

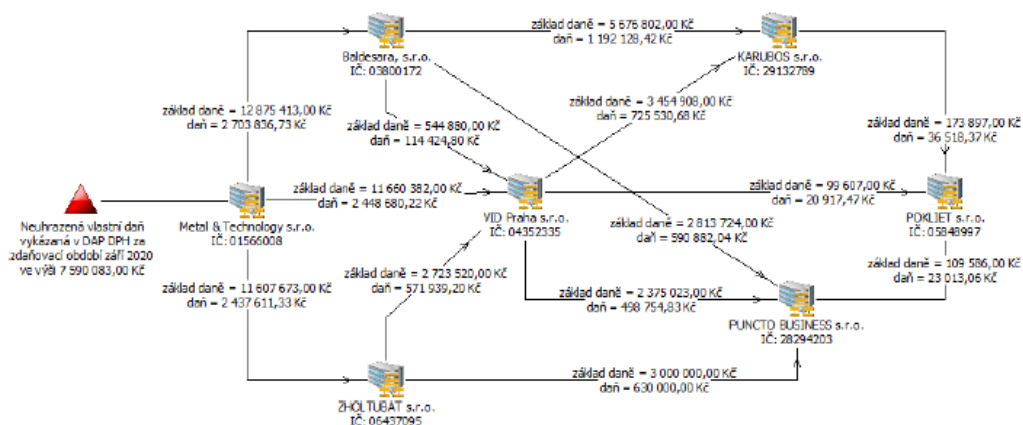


88. V měsíci září 2020 vykázala společnost KARUBOS s.r.o. uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 36 518,37 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 725 530,68 Kč, což představovalo 37,83 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 1 192 128,42 Kč, což představovalo 62,17 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost PUNCTO BUSINESS s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 23 013,06 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 590 882,04 Kč, což představovalo 34,36 % všech přijatých zdanitelných plnění, zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 630 000 Kč, což představovalo 36,64 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 498 754,83 Kč, což představovalo 29 % všech přijatých zdanitelných plnění. Společnost VID Praha s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyni zahrnující daň na výstupu ve výši 20 917,47 Kč, zdanitelná plnění poskytnutá společnosti KARUBOS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 725 530,68 Kč a zdanitelná plnění poskytnutá společnosti PUNCTO BUSINESS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 498 754,83 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Metal & Technology s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 2 448 680,22 Kč, což představovalo Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

78,11 % všech přijatých zdanitelných plnění, zdanitelná plnění přijatá od společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 114 424,80 Kč, což představovalo 3,65 % všech přijatých zdanitelných plnění, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 571 939,20 Kč, což představovalo 18,24 % všech přijatých zdanitelných plnění.

89. Společnost ZHOLTUBAT s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 571 939,20 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti PUNCTO BUSINESS s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 630 000 Kč, a zdanitelná plnění přijatá od společnosti Metal & Technology s.r.o. zahrnující daň na vstupu ve výši 2 437 611,33 Kč, což představovalo 100 % všech přijatých zdanitelných plnění.
90. Společnost Metal & Technology s.r.o. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti Baldesara, s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 2 703 836,73 Kč, uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti ZHOLTUBAT s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 2 437 566,18 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá společnosti VID Praha s.r.o. zahrnující daň na výstupu ve výši 2 448 680,22 Kč. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2020 vykázala společnost Metal & Technology s.r.o. vlastní daň odpovídající součtu daní na výstupu zahrnutých v plněních poskytnutých společnostem Baldesara, s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o. a VID Praha s.r.o. v celkové výši 7 590 083 Kč. Tuto daň společnost Metal & Technology s.r.o. neuhradila.
91. Pro přehlednost soud připojuje grafické znázornění řetězce, jak jej uvedl správce daně I. stupně na str. 13 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327.

Obrázek č. 3



92. Na základě těchto vazeb správce daně I. stupně opět vymezil role jednotlivých společností v popsáných řetězcích tak, že společnost Metal & Technology s.r.o. plnila roli *missing trader*, tedy subjektu, jenž z vykázaných poskytnutých zdanitelných plnění neodvedl daň, a ostatní zapojené společnosti včetně žalobkyně plnily roli *buffer*, tedy mezičlánků, které přijímaly a dále v řetězci poskytovaly plnění, která měla původ v plnění vykázaných společností Metal & Technology s.r.o. Žalobkyně pak na základě těchto plnění, které vykázala jako přijatá od společností KARUBOS s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., VID Praha s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o. a Baldesara, s.r.o., uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 345 123 Kč, resp. prostřednictvím uplatněného nároku snížila svou daňovou povinnost právě o tuto částku, když za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2020 vykázala

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

daň na výstupu ve výši 532 221 Kč, daň na vstupu 351 547 Kč a vznikla jí tak povinnost uhradit daň ve výši 180 674 Kč.

93. Správce daně I. stupně také v souvislosti se všemi popsányými řetězci vylíčil nestandardnosti, které v jejich rámci detekoval.
94. Všechny společnosti, které tvořily jednotlivé články řetězců nacházejících se před žalobkyní, mají sídlo na adresách, kde mají zapsány sídla řádově nejméně stovky dalších subjektů. Lze tak předpokládat, že se jedná o virtuální sídla, na nichž tyto společnosti nesídlí a nevykonávají zde svou činnost. Žádná z těchto společností rovněž nenahlásila správci daně I. stupně adresu provozovny a žádná z nich nemá ani provozovnu zapsanu v živnostenském rejstříku a není tedy zřejmé, kde svou ekonomickou činnost vykonávají. U žádné ze společností s výjimkou společnosti Metal & Technology s.r.o. nebylo zjištěno, že by svou činnost prezentovala prostřednictvím internetových stránek a že by tímto způsobem nabízela své zboží či služby, ačkoliv vykázaly poskytnutí zdanitelných plnění v řádu stovek tisíc až miliónů Kč. Statuárními orgány všech těchto společností jsou osoby cizí státní příslušnosti a jejich uváděná bydliště se nacházejí mimo Českou republiku. Většina společností neplní řádně svou povinnost ukládat do sbírky listin obchodního rejstříku účetní závěrky a související informace (společnost Kopmit servis s.r.o. ji splnila naposledy za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, společnost ZHOLTUBAT s.r.o. ji neplní počínaje obdobím od 1. 1. 2018, společnosti hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., Metal & Technology s.r.o., Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o. a KARUBOS s.r.o. od data založení, tedy od 6. 2. 2004, 10. 5. 2017, 8. 4. 2013, 16. 2. 2015, 1. 9. 2015 a 10. 12. 2012, společnost PUNCTO BUSINESS s.r.o. ji nesplnila v letech 2014, 2018 a 2019).
95. Společnosti Kopmit servis s.r.o., Metal & Technology s.r.o. a KARUBOS s.r.o. nejsou registrovány k silniční dani a přiznání k této dani nepodávají. Společnosti ZHOLTUBAT s.r.o., Italy frigo, s.r.o. a PUNCTO BUSINESS s.r.o. sice k silniční dani registrovány jsou, avšak společnost ZHOLTUBAT s.r.o. přiznání k této dani za rok 2020 nepodala, společnost Italy frigo, s.r.o., jej podala naposledy za kalendářní rok 2018 a společnost PUNCTO BUSINESS s.r.o. za kalendářní rok 2016. Je tedy pravděpodobné, že tyto společnosti nedisponují žádnými motorovými vozidly, která by využívaly ke své ekonomické činnosti. Společnost Metal & Technology s.r.o. není registrována k dani z příjmů fyzických osob. Společnosti Kopmit servis s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., Italy frigo, s.r.o., VID Praha s.r.o. a PUNCTO BUSINESS s.r.o. k dani z příjmů fyzických osob jsou registrovány, avšak vyúčtování k této dani za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 nepodaly. Tyto společnosti tak pravděpodobně nemají žádné zaměstnance, což není v souladu s vykonáváním běžné ekonomické činnosti.
96. Společnost Kopmit servis s.r.o. měla u správce daně I. stupně evidovány vysoké nedoplatky, a to v řádu jednotek až desítek miliónů Kč, které byly správcem daně vymáhány prostřednictvím exekučního příkazu a v případě nedoplatku dani z přidané hodnoty pro jeho nedobytnost odepsány. Rovněž společnost Metal & Technology s.r.o. měla registrovány u správce daně I. stupně vysoký nedoplatek na dani z přidané hodnoty v řádu desítek miliónů Kč i další nedoplatky v řádech jednotek až stovek tisíců Kč, které byly správcem daně vymáhány prostřednictvím exekučních příkazů.
97. Správce daně I. stupně evidoval daňové nedoplatky i u řady dalších subjektů zapojených do jím detekovaných řetězců, a to u společností ZHOLTUBAT s.r.o. (nedoplatek na dani z přidané hodnoty v řádu miliónů Kč), hary group s.r.o. (nedoplatky včetně nedoplatku na

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

dani z přidané hodnoty v celkové výši dosahující řádově miliónů Kč), Italy frigo, s.r.o. (nedoplatky na daních včetně daně z přidané hodnoty v celkové výši dosahující řádově stovek tisíc Kč), VINI-G, s.r.o., KARUBOS s.r.o., VID Praha s.r.o. (nedoplatek na dani z přidané hodnoty v řádu sto tisíc Kč), Baldesara, s.r.o. (nedoplatek na dani z přidané hodnoty v řádu stovek tisíc Kč), PUNCTO BUSINESS s.r.o. (nedoplatek na dani z přidané hodnoty v řádu desítek tisíc Kč). U většiny uvedených společností evidoval správce daně I. stupně daňové nedoplatky včetně nedoplatků na dani z přidané hodnoty i v minulosti (ZHOLTUBAT s.r.o. - v rádech desítek až stovek tisíců Kč, hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o. - za účelem jejich vymáhání opakovaně vydával správce daně I. stupně exekuční příkazy, Baldesara, s.r.o.)

98. Společnosti Kopmit servis s.r.o. byla rovněž z důvodu neprokázání nároku na odpočet daně správcem daně doměřena v minulosti daň z přidané hodnoty. Společnostem VINI-G, s.r.o. a KARUBOS s.r.o. nebyl správcem daně v minulosti uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Některé ze společností zapojených v jednotlivých řetězcích podaly daňová přiznání za určitá zdaňovací období až poté, co je k jejich podání správce daně vyzval (Metal & Technology s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., VINI-G, s.r.o., VID Praha s.r.o., KARUBOS s.r.o.), nebo je dokonce nepodaly vůbec (hary group s.r.o. VINI-G, s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o.). Společnosti Kopmit servis s.r.o., hary group s.r.o. a Italy frigo, s.r.o. byly označeny jako nespolehlivý plátce podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, a to dne 18. 8. 2020, 1. 8. 2020 a 10. 11. 2020.
99. Je zřejmé, že většina správcem daně I. stupně uváděných zjištění samozřejmě nemohla být žalobkyni v období března, června, července a srpna 2020, kdy měla přijímat jí vykázaná plnění, známa, ale podle názoru soudu se pro posouzení povahy řetězců, do nichž byla žalobkyně zapojena, jedná nepochybně o relevantní indicie nasvědčující tomu, že v jednotlivých řetězcích byly zapojeny v podstatě pouze daňové subjekty, které porušili nebo dokonce opakovaně porušovali své povinnosti vztahující se ke správě daní, a to včetně správy daně z přidané hodnoty, přičemž je zřejmé, že v některých případech se jednalo o porušení tak závažná, že v jejich důsledku proti nim byla vedena daňová exekuce nebo byly označeny za nespolehlivé plátce daně.
100. Ve vztahu k žalobkyni učinil správce daně I. stupně následující zjištění. Rovněž sídlo žalobkyně se nachází na adrese, kde má zapsáno sídlo několik stovek dalších subjektů (ke dni 12. 3. 2021 celkem 324), přičemž, jak vyplynulo z místního šetření konaného správcem daně I. stupně, ač byla na objektu nacházejícím se na adrese shodném s adresou sídla žalobkyně umístěna tabulka s jejím názvem, nebylo možno žalobkyni na tomto místě kontaktovat. Nenacházel se zde zvonek s jejím názvem ani jménem jejího jednatele a vchod do objektu byl uzamčen. Správce daně I. stupně tak učinil i v případě žalobkyně závěr, že se jedná o sídlo virtuální, v němž žalobkyně svou ekonomickou činnost nevykonává. Také žalobkyně neoznámila správcem daně žádnou adresu provozovny, v níž by mohla svou ekonomickou činnost vykonávat a žádnou adresu provozovny nemá žalobkyně zapsanu ani v živnostenském rejstříku. Ani žalobkyně neprezentuje svou činnost a nenabízí své zboží či služby prostřednictvím internetu, a to přesto, že dlouhodobě (za zdaňovací období září 2017 až prosinec 2019 a 1. čtvrtletí 2020 až 4. čtvrtletí 2020) vykazuje za kalendářní měsíc či čtvrtletí poskytování planění v hodnotě stovek tisíc až miliónů Kč. Ohledně vlastní ekonomické činnosti žalobkyně dospěl správce daně I. stupně na základě provedených šetření k závěru, že žalobkyně poskytuje svým odběratelům v převážné míře služby spočívající v zajišťování pracovníků pro práce v rostlinné výrobě. Analýzou Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

bankovního účtu žalobkyně správce daně I. stupně zjistil, že 99,71 % finančních prostředků, které byly v analyzovaném období na její účet připsány, pocházelo od subjektů, které žalobkyně vykázala v kontrolních hlášeních za měsíce leden až březen a červenec až září 2020 jako příjemce jí poskytnutých plnění. Žádnému ze svých dodavatelů (Italy frigo, s.r.o. a VINI-G, s.r.o., a KARUBOS s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o. a Baldesara, s.r.o.), od nichž měla přijímat zdanitelná plnění v rámci obchodních řetězců, do nichž byla zapojena v měsících březen, červenec, srpen a září, však žalobkyně za přijatá plnění neplatila ve formě bezhotovostních převodů na jejich účty, ačkoliv tak činit mohla, neboť všichni tyto dodavatelé měli registrovány a zveřejněny účty dle 96 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně prostřednictvím svého bankovního účtu ani neprováděla úhrady režijních nákladů běžně souvisejících s provozem obchodní korporace (za vedení účetnictví, vodné, stočné apod.). Dále správce daně I. stupně zjistil, že 69,61% všech finančních prostředků z účtu žalobkyně bylo vyčerpáno formou hotovostních výběrů, jejichž výše dvakrát překročila limit pro platby v hotovosti stanovený zákonem o omezení plateb v hotovosti a že žalobkyně finanční prostředky přijaté na svůj účet pravidelně vyčerpává ať již prostřednictvím výběrů hotovosti nebo převodem na jiné účty nejpozději do několika dnů poté, co dojde k jejich připsání.

101. Správce daně I. stupně rovněž vyložil, v čem spatřuje příčinnou souvislost mezi jednáním žalobkyně a neodvedenou daní u článků řetězců na pozici *missing trader* (Kopmit servis s.r.o. a Metal & Technology s.r.o.). Pokud by žalobkyně za vykázaná přijatá plnění od společností Italy frigo, s.r.o. a VINI-G, s.r.o., a KARUBOS s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o. a Baldesara, s.r.o., z nichž si za 1. a 3. čtvrtletí roku 2020 uplatnila nárok na odpočet daně, prováděla úhrady na jejich účty, mohly by být finanční prostředky připsané na účty těchto článků řetězců správcem daně I. stupně postiženy exekucí, neboť správce daně I. stupně u těchto daňových subjektů eviduje nedoplatky na dani a ke vzniku daňového zvýhodnění v podobě neodvedené daně by nedošlo.
102. Na základě všech výše uvedených zjištění dospěl správce daně I. stupně k předběžnému závěru, že žalobkyně se ve zdaňovacích obdobích 1. a 3. čtvrtletí zapojila do řetězců, jejichž účelem bylo krácení daně z přidané hodnoty v rámci daňového podvodu. Činnost žalobkyně podle zjištění správce daně I. stupně spočívá v poskytování služeb jí dodávanými pracovníky. Vstupy žalobkyně tak představují především mzdové náklady, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Tato situace je ze strany obdobných subjektů často řešena nezákonným způsobem prostřednictvím uplatňování zdanitelných plnění na vstupu s nárokem na odpočet daně zatížených daňovým podvodem, nebo přímo prostřednictvím uplatňování fiktivních vstupů. To platí podle správce daně I. stupně i pro žalobkyni, a proto navyšuje své vstupy plněními zatíženými daňovým podvodem nebo plněními fiktivními, přičemž tyto vstupy představovaly 92,05% z celkových vstupů za březen 2020 a 98,17% z celkových vstupů za 3. čtvrtletí 2020. Nárok na odpočet daně z vykázaných zdanitelných plnění přijatých od společností Italy frigo, s.r.o. a VINI-G, s.r.o., a KARUBOS s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o. a Baldesara, s.r.o. si proto z důvodu zapojení do podvodných řetězců uplatnila žalobkyně neoprávněně.
103. Ačkoliv jednotlivé správcem daně I. stupně zjištěné okolnosti by samy o sobě nebylo možno považovat za dostatečný doklad zapojení o žalobkyně do podvodných daňových Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

řetězců, ve svém souhrnu podle názoru soudu představují dostatečně silný soubor indicií nasvědčujících tomu, že se žalobkyně do těchto řetězců zapojila. Na základě zjištění učiněných správcem daně I. stupně ve vztahu k jednotlivým společnostem zapojeným do jím popsaných řetězců není v podstatě pochyb o tom, že články těchto řetězců na pozici *missing trader* Kopmit servis s.r.o. a Metal & Technology s.r.o. neodvedly daň v řádu milionů Kč z jimi vykázaných poskytnutých plnění, přičemž i z přechozího jednání těchto společností, kdy si neplnily své daňové povinnosti, měly nedoplatky na daních, které byly vymáhány prostřednictvím exekučních příkazů, nasvědčují tomu, že se nejedná o jednorázové podnikatelské selhání. To dokresluje i skutečnost, že tyto společnosti sídlí na virtuálních adresách, nemají patrně žádné zaměstnance a neplní své povinnosti vůči obchodnímu rejstříku. Stejný závěr pak lze učinit i ve vztahu k dalším článkům jednotlivých řetězců na pozici *buffer*, které se v nich byly zapojeny na pozicích před žalobkyní, společnostem ZHOLTUBAT s.r.o., hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o. a Baldesara, s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., VID Praha s.r.o., KARUBOS s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o. Všechny tyto společnosti rovněž mají virtuální sídla, většinou nedisponují žádnými zaměstnanci, neplní své povinnosti vůči správci daně ani obchodnímu rejstříku a jsou daňovými dlužníky. Tyto články si také veškerá plnění, jak vyplývá z popisu jednotlivých řetězců správcem daně I. stupně a kontrolních hlášení, které jsou součástí správního spisu, poskytovaly v podstatě pouze mezi sebou. K plněním mezi jednotlivými články řetězců včetně žalobkyně přitom docházelo po poměrně dlouhou dobu 3 měsíců, přičemž všechny zapojené subjekty vykazovaly správcem daně I. stupně popsané indicie po celou dobu, kdy tato plnění měla probíhat, přičemž se jednalo o desítky až stovky plnění měsíčně. Rovněž žalobkyně vykazovala v rámci přijatých plnění více než 90 % plnění jako plnění přijatá od společností zapojených do jednotlivých řetězců. O nestandardním jednání žalobkyně pak svědčí zejména to, že pravidelně ze svého účtu vybírala převážnou většinu finančních prostředků v hotovosti, a to vždy krátce poté, byly na její účet připsány úhrady za plnění, která poskytovala svým dodavatelům a to, že naopak za plnění, která vykazovala jako přijatá od subjektů zapojených do jednotlivých řetězců popsaných v zajišťovacích příkazech, buď těmto subjektům neplatila vůbec, nebo způsobem, který se nepodařilo identifikovat.

104. Soud je proto přesvědčen, že existence podvodných daňových řetězců popsaných správcem daně I. stupně v zajišťovacích příkazech nebyla pouhou spekulací správce daně I. stupně či žalovaného, ale jejich možná existence, jakož i pravděpodobnost zapojení žalobkyně do nich je založena na dostatečně silném logickém okruhu provázaných indicií, které správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech odpovídajícím způsobem popsal a závěry, které z nich učinil, srozumitelně odůvodnil. Lze proto s dostatečnou mírou pravděpodobnosti vyslovit předpoklad, že žalobkyni nemusí být v budoucnu uznán jí uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Byť se podle názoru soudu nejedná o takové indicie, které by nasvědčovaly závěru o vědomé a aktivní účasti žalobkyně v podvodných řetězcích, tedy o silné důvody, jak dovedil správce daně I. stupně na str. 33 zajišťovacího příkazu č. j. 1854069/21/2002-00540-609327, resp. na str. 41 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327, ztotožňuje se soud s názorem žalovaného uvedeným v bodech [23] a [24] napadeného rozhodnutí, že sice závěr o vědomém zapojení žalobkyně do podvodných řetězců na základě správcem daně I. stupně popsaných okolností v této fázi učinit nelze, avšak v daném případě je dostatečná pro učinění závěru o pravděpodobném budoucím stanovení daně již samotná účast žalobkyně v popsaných řetězcích. Podmínku

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně tak lze v dané věci považovat za splněnou.

### *VIII. c. Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*

105. Dále se soud zabýval otázkou, zda v daném případě byla splněna druhá podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy že v případě žalobkyně existovala v době jejich vydání přiměřená pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovená žalobkyni může být nedobytná, nebo její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
106. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Naplnění této podmínky je nezbytné posuzovat na základě zcela jiných skutečností, které zohledňují majetkovou strukturu daňového subjektu, jeho solventnost, výsledky hospodaření postavení na trhu, ekonomický vývoj, dosavadní daňovou kázeň apod. a pro závěr o důvodnosti obav o budoucí dobytost daně je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správci daně dostupné skutečnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, bod 27 a ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38, bod 26 a 28).
107. Správce daně I. stupně se situací žalobkyně zabýval v bodě 6 zajišťovacích příkazů. Žalovaný toto hodnocení shrnul v bodech [25] až [29] a vyjádřil se k němu v bodě [30] napadeného rozhodnutí. Veškeré závěry správce daně I. stupně vycházejí z pokladů, které jsou součástí správního spisu a jeho zjištění obsahu těchto podkladů i odpovídají.
108. Z přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019, k němu přiložených účetních výkazů a z přílohy k účetní závěrce vyplývá, že ke dni 31. 12. 2019 dosáhla žalobkyně výsledku hospodaření ve výši 33 525 Kč (před zdaněním, přičemž daň vykazala ve výši 6 270 Kč) a ročního úhrnu čistého obrátu 9 001 783 Kč, aktiva žalobkyně v celkové výši 1 817 tis. Kč se skládala z oběžných aktivy ve výši 620 tis. Kč (z toho krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů 491 tis. Kč) a z časového rozlišení aktiv ve výši 1 197 tis. Kč, pasiva byla tvořena vlastním kapitálem ve výši 122 tis. Kč a cizími zdroji ve výši 1 695 Kč a žalobkyně vykazala tři zaměstnance. Z uvedených údajů také vyplývá správcem daně I. stupně zjištěná vysoká míra celkové zadluženosti a nízká rentabilita tržeb žalobkyně, kdy podíl cizích zdrojů na celkových aktivech dosahuje hodnoty 93,29 % a poměr výsledku hospodaření a tržeb hodnoty 0,003.
109. Z přehledu údajů z daňových přiznání žalobkyně pak vyplývá, že za zdaňovací období září 2017 až prosinec 2019 a 1. čtvrtletí 2020 až 4. čtvrtletí 2020 uskutečnila žalobkyně zdanitelná plnění v celkové výši 18 854 012 Kč a přijala zdanitelné plnění v celkové výši 14 251 431 Kč, z čehož vyplývá hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,3229. Z úředního záznamu ze dne 12. 3. 2021, č. j. 1820958/21/2000-11443-608967 vyplývá, že správce daně I. stupně náhledem do katastru nemovitostí zjistil, že žalobkyně není vlastníkem žádných nemovitých věcí a náhledem do centrální evidence motorových vozidel zjistil, že žalobkyně vlastní přípojné vozidlo, jehož hodnota se dle zjištění správce daně I. stupně pohybuje v rozmezí od 12 931 Kč do 20 834 Kč. Z výpisů z účtu žalobkyně za období od 3. 1. 2020 do 28. 2. 2021. správce daně I. stupně zjistil, že výše zůstatku na účtu žalobkyně značně kolísá, a to až k částkám ve výši tisíců či desetitisíců Kč a že ke dni 28. 2. 2021 činila výše zůstatku na účtu žalobkyně 60 852,53 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

110. Správce daně I. stupně na základě těchto zjištění konstatoval, že žalobkyně disponuje pouze vysoce likvidním aktivy a žádným dlouhodobým majetkem, který by mohl být s ohledem na vymahatelnost v budoucnu stanovené daně správcem daně I. stupně snáze postižitelným. Vzhledem k vysoké míře celkové zadluženosti a nízké rentabilitě tržeb žalobkyně nelze přitom očekávat, že by dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 a 3. čtvrtletí 2020 mohla žalobkyně uhradit z výsledků své hospodářské činnosti nebo že by na úhradu této doposud nestanovené daně mohl být žalobkyni s ohledem na vykázanou výši zisku, hodnotu závazků a absenci dlouhodobého majetku poskytnut úvěr ze strany třetí osoby. Rovněž hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,3229 o nízké výkonnosti žalobkyně. Jelikož žalobkyně na svůj účet přijímá bezhotovostní platby, které nejpozději během několika dní po jejich připsání čerpá, přičemž převážnou část (69,61 %) čerpá prostřednictvím výběrů v hotovosti, není podle správce daně I. stupně zjištěná hodnota výše zůstatku žalobkyně ke dni 28. 2. 2021 vypovídající, neboť žalobkyně již v minulosti celkem ve třech případech během jednoho dne vyčerpala prostřednictvím výběrů hotovosti ze svého účtu částky, které několikanásobně přesáhly výši tohoto zůstatku. Výše zůstatku na účtu žalobkyně navíc značně kolísá. Žalobkyně přitom nikdy nebyla dosud vystavena úhradě tak vysoké částky daně, jako je ta, která by jí měla být za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 a 3. čtvrtletí 2020 doměřena. Tato částka je v hrubém nepochopitelně s celkovou výší daně z přidané hodnoty 611 378 Kč, kterou dosud žalobkyně za celkem 32 zdaňovacích období (září 2017 až prosinec 2019 a 1. čtvrtletí 2020 až 4. čtvrtletí 2020) přiznala. Správce daně I. stupně proto shledal hodnotu majetku žalobkyně nedostatečnou v porovnání s předpokládanou výší daně, kterou by měla žalobkyně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 a 3. čtvrtletí 2020 dle jeho odhadu uhradit a uzavřel, že existují silné důvody, že v době vymahatelnosti stanovené daně bude tato daň nebytná, nebo její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
111. Žalovaný se zjištěními správce daně I. stupně v napadeném rozhodnutí ztotožnil a dodal, že jediný konkrétní zjištěný majetek žalobkyně významné hodnoty, peněžní prostředky na účtu, jsou majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stability ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobkyně, která vybírá peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti. Tyto hotovostní výběry také oslabují i případný argument tvorby zisku žalobkyní jako zdroj pro budoucí úhradu daně, neboť i tento vytvořený zisk, kumulovaný průběžně na bankovním účtu, je součástí výběrů hotovosti z účtu. Ačkoliv žalobkyně ke dni 31. 12. 2019 evidovala krátkodobé pohledávky ve výši 491 tis. Kč, jejichž skladba a bonita není žalovanému známa a jejich výše je nižší než žalobkyní evidované krátkodobé závazky z obchodních vztahů ve výši 846 tis. Kč a výše závazků tak převyšuje výši pohledávek. V souvislosti s hodnocením majetkové situace nelze odhlédnout ani od značné zadluženosti odvolatele, která činí 93,29 %. Ve světle výše uvedeného společně s absencí skutečného sídla, provozoven, neexistencí webové prezentace služeb tudíž nelze žalobkyni označit za stabilní ekonomický subjekt. V případě žalobkyně tak byla obava, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Tato obava je přitom postavena na silných důvodech, neboť masivní hotovostní výběry z účtu žalobkyně ve spojení s její majetkovou nedostatečností a zadlužeností lze považovat za jednání ekvivalentní vyvádění majetku žalobkyně, což je považováno za silný důvod pro odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

112. Soud se s uvedeným závěry správce daně I. stupně a žalovaného ztotožňuje. Žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem ani žádným dlouhodobým majetkem movitým, který by bylo možno považovat za majetek vyšší hodnoty. Za takový majetek nelze rozhodně považovat přívěsný vozík v hodnotě nanejvýš nízkých desítek tisíc Kč, tedy v hodnotě, která je vzhledem k předpokládané výši v budoucnu stanovené daně nedostatečná, a o němž navíc není známo, kde se nalézá a zda by jej bylo možno za účelem úhrady daně vůbec postihnout. Významnější majetek žalobkyně tvoří oběžná aktiva. Tento majetek by bylo možno za účelem úhrady daně postihnout jen s obtížemi, neboť rovněž není známo jeho umístění, skladba a tudíž ani jeho reálná, nikoliv jen účetní hodnota uváděná v účetních výkazech. Může se navíc jednat o majetek vysoce likvidní, který by mohl být velice rychle převeden do vlastnictví třetích subjektů, čímž by bylo jeho postižení správcem daně I. stupně znemožněno. Za jediný skutečný majetek žalobkyně, který by mohl být využit na úhradu v budoucnu stanovené daně, je zůstatek na bankovním účtu žalobkyně. Zjištěný zůstatek by však na úhradu daně nepostačoval, navíc jeho výše se v čase mění a vzhledem k tomu, že žalobkyně částky, které jsou jí připsány na účet, následně během velice krátké doby zcela pravidelně převádí ve prospěch jiných účtů nebo vybírá v hotovosti, nelze ani očekávat, že by žalobkyně v případě, že jí bude daň doměřena, disponovala dostatečnými finančními prostředky pro její úhradu. Poměr výsledku hospodaření a tržeb (0,003) i hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění (1,3229) svědčí o nízké ekonomické výkonnosti žalobkyně a podíl cizích zdrojů na celkových aktivech (93,29 %) o vysoké míře její zadluženosti. Jelikož žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem významnější hodnoty, je skutečně značně nepravděpodobné, že by se žalobkyni podařilo získat pro úhradu daně prostředky od třetích osob na základě zápůjčky, úvěru apod., neboť by nemohla na základě svých ekonomických výsledků doložit, že by byla schopna poskytnuté prostředky splatit a ani za jejich poskytnutí nabídnout záruku. To platí tím spíše, že žalobkyni může být uložena povinnost uhradit daň ve výši 488 528 Kč, která téměř dosahuje výše, kterou byla žalobkyně dosud povinna uhradit za období od září roku 2017 do září roku 2020, tedy za tři roky své činnosti (611 378 Kč). Majetek žalobkyně tedy fakticky tvoří jen zůstatky na bankovním účtu, jeho výše je proměnlivá a pro úhradu daně nedostatečná. Jedná navíc o majetek vysoce likvidní, který může být fakticky kdykoliv odčerpán a stát se tak pro správce daně I. stupně nedosažitelným. Toto zjištění zcela logicky odůvodňuje obavu správce o budoucí dobytost vyměřené daně. Je rovněž nepochybné, že žalobkyně ze svého účtu pravidelně téměř 70 % připsaných finančních prostředků v podstatě obratem vybírá v hotovosti a tyto prostředky se tak stávají pro orgány finanční správy nedosažitelnými. Uvedené okolnosti pak představují podle názoru soudu především ve svém souhrnu silné důvody nasvědčující tomu, že daň v budoucnu vyměřená daň žalobkyni bude v době své splatnosti nedobytná, nebo vymahatelná jen se značnými obtížemi, což kompenzuje relativně nižší sílu důvodů nasvědčujících tomu, že daň může být žalobkyni stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104). Podmínku pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně tak lze v dané věci rovněž považovat za splněnou.

*VIII. d. Námitky žalobkyně týkající se naplnění podmínek vydání zajišťovacích příkazů*

113. Soud se dále zabýval jednotlivými námitkami, jimiž žalobkyně zpochybňovala závěry žalovaného a správce daně I. stupně týkající se předpokladu, že žalobkyni nebude uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši uplatněné v daňovém přiznání za

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí roku 2020 a námitkami týkajícími se důvodů svědčících o budoucí nedobytnosti stanovené daně.

114. Žalobkyně namítala, že správce daně I. stupně k vydání zajišťovacích příkazů přistoupil, aniž by předtím vůči žalobkyni uplatnil a provedl jakýkoli kvalifikovaný zákonný kontrolní postup, či úkon, směřující ke stanovení následně zajišťované daně, resp. jejího doměření. Žalobkyně veškerá zcela reálná plnění, která přijala a z nichž si uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, rovněž poskytla, vyfakturovala svým odběratelům a z fakturovaných částek řádně a v zákonných lhůtách odvedla daň v zákonné výši. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Soudního dvora *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19 rovněž namítala, že závěry ohledně protiprávního fakturačního řetězce, jehož se žalobkyně údajně účastnila, by bylo možno bylo možné učinit pouze a výlučně na základě kvalifikovaných šetření vztahujících se k dodání zboží či služeb a nikoli pouze na základě jakýchkoli úvah či dokonce pouhých předpokladů správce daně I. stupně dovozených zcela bez dalšího ze zjištění, že mezi jistými subjekty v určitém období byly identifikovány jakési obchodní vazby, aniž bylo kvalifikovaně potvrzeno, jaká konkrétní plnění byla předmětem těchto vazeb. Stejných pochybení se podle ní dopustil i žalovaný.
115. K těmto námitkám žalobkyně soud uvádí, že v případě vydávání zjišťovacích příkazů se nejedná o prokazování skutkového stavu, ale o zjišťování indicií, které nasvědčují tomu, že existuje důvodná obava, že daň bude daňovému subjektu v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Nelze proto požadovat po správci daně, aby při vydávání zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti důležité pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, body 44 až 46). Při vydávání zajišťovacích příkazů tedy není na místě obsírně prokazovat otázky, které souvisí se stanovením daně, neboť v takovém případě by správce daně stanovoval daň v podstatě dvakrát. Pro vydání zajišťovacích příkazů je proto významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit možnost budoucího doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13, na který ve svém vyjádření poukázal také žalovaný).
116. Je tedy zřejmé, že vydání zajišťovacích příkazů či napadeného rozhodnutí nemusel předcházet postup v podobě daňové kontroly či vyměřovacího řízení, tedy postupy, které souvisí se stanovením samotné daně. Nebylo rovněž povinností správce daně I. stupně, resp. žalovaného, aby před vydáním zajišťovacích příkazů, resp. napadeného rozhodnutí detailně zjišťovali, jaká konkrétní plnění (zboží, či služby) žalobkyně od jednotlivých subjektů zapojených v detekovaných řetězcích přijala a zda a komu tato plnění následně poskytla. V tomto ohledu je rovněž nepřiléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, neboť otázky, jimiž se Soudní dvůr v tomto rozsudku zabýval, se netýkaly zajišťovacího řízení, ale řízení vyměřovacího (srov. bod 23 tohoto rozsudku), neboť jak již bylo uvedeno, při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, kdežto v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, bod 34). V této fázi daňového řízení také není potřeba se zabývat otázkou, zda žalobkyně byla v dobré víře, že není příjemcem plnění zasaženého daňovým podvodem (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 140/2019 - 78, bod 31 a č. j. 4 Afs 129/2018 - 42, bod 32) a podmínkou vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zajišťovacích příkazů není ani vědomá a aktivní účast žalobkyně v podvodných řetězcích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 34).

117. Tyto žalobní námitky nejsou důvodné.
118. Žalobkyně dále namítala, že považuje-li jí správce daně I. stupně za nedůvěryhodný daňový subjekt z toho důvodu, že se mu nepodařilo dohledat její internetové stránky, jejichž prostřednictvím by nabízela své služby nebo zboží, žalobkyně doposud necítila potřebu své podnikatelské aktivity prezentovat ve virtuálním prostředí sociálních sítí a vůbec doposud neuvažovala o tom, že by se svými klienty právě prostřednictvím těchto sítí komunikovala. Žalobkyně dále nesouhlasila se závěry správce daně I. stupně, že její sídlo je pouze virtuální, neboť místní šetření provedl správce daně I. stupně v době, kdy byl vyhlášen nouzový stav, jenž zahrnoval i omezení provozování podnikatelské činnosti a pohybu osob. Žalobkyně přitom průběžně a prakticky okamžitě reaguje na veškeré úkony ze strany daňových orgánů. Za nepřijatelné považovala v tomto ohledu žalobkyně rovněž závěry, že může dopouštět porušení zákona o omezení plateb v hotovosti tím, že prováděla ze svého účtu hotovostní výběry, které za kalendářní den přesáhly výši tímto zákonem stanoveného limitu, což správce daně I. stupně vedlo k závěru o nestandardním chování žalobkyně. Za nepřípustné považovala žalobkyně v tomto ohledu také závěry správce daně I. stupně, že svým dodavatelům neposkytuje úhrady za přijatá zdanitelná plnění bezhotovostními převody na bankovní účty.
119. K této námitce žalobkyně soud předně uvádí, že správce daně I. stupně své závěry, že sídlo žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku je sídlem virtuálním a žalobkyně na tomto místě svou ekonomickou činnost nevykonává, založil na zjištěních, které soud považuje za přesvědčivé, a to bez ohledu na to, zda místní šetření prováděl v době, kdy byl omezen pohyb osob i provozování podnikatelské činnosti. Dle zjištění správce daně I. stupně shrnutých v bodě 3.3.6 zajišťovacího příkazu č. j. 1854069/21/2002-00540-609327 a v bodě 3.3.7 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327 se sídlo žalobkyně se nachází v několika patrové budově s bytovými jednotkami, jejíž přízemí je využíváno k podnikatelským účelům. Je tedy jen stěží představitelné, že v takové budově by mohlo skutečně vykonávat svou činnost všech 324 subjektů, které mají na adrese, na níž se tato budova nachází své sídlo zapsáno. Jedná se přitom o objekt, který nepochybně slouží právě k účelu spočívajícím v poskytování služby v podobě zapsání sídla a dalších služeb s tím souvisejících, neboť v objektu byla v době místního šetření inzerována nabídka těchto služeb, a to včetně služby přebírání pošty. Na objektu se sice nacházela tabulka s názvem žalobkyně, avšak absentoval zde zvonek, na němž by bylo uvedeno jméno žalobkyně. Ostatně i sama žalobkyně ve své replice k vyjádření žalovaného uvedla, že v situaci, kdy veškeré své výkony žalobce provádí v prostorách svých odběratelů, nepotřebuje udržovat nákladné prostory vlastního sídla a plně jí dostačuje toto vést v úrovni jakési korespondenční adresy. Ani žalobkyně tedy v podstatě nepochybně, že ve svém sídle žádnou ekonomickou činnost nevykonává.
120. Se žalobkyní lze jistě souhlasit v tom, že absence internetových stránek, zjištění správce daně I. stupně, že se žalobkyni na adrese jejího sídla nepodařilo kontaktovat a že se jedná s největší pravděpodobností o virtuální sídlo, kde formálně sídlí několik stovek dalších subjektů, že ze svého účtu opakovaně vybírá vyšší částky v hotovosti, a to v některých případech i v takové výši, která překračuje limit pro provádění hotovostních plateb stanovený zákonem, či že není zřejmé, jakým způsobem poskytuje svým dodavatelům úhrady za přijatá plnění, resp. že tyto úhrady svým dodavatelům zapojeným do správcem Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

daně I. stupně popsaných řetězců neprováděla formou bezhotovostních převodů, není dokladem toho, že je žalobkyně nedůvěryhodným daňovým subjektem zapojeným do podvodných obchodních transakcí.

121. Ve svém souhrnu však tato zjištění představují významné indicie posilující podezření, že se žalobkyně do podvodných daňových řetězců zapojila. Neexistence internetových stránek, virtuální sídlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46, bod 38, který, byť se týká neuznání nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty, je v tomto dílčím závěru jistě aplikovatelný), jakož i hotovostní výběry významných částek z účtu krátce po připsání peněžních prostředků (být se nemusí jednat o jednání v rozporu se zákonem o omezení plateb v hotovosti, což skutečně v případě žalobkyně zjištěno nebylo) a absence bezhotovostních plateb dodavatelům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019 - 78, bod 29) jsou totiž obecně považovány za znaky nasvědčující zapojení příslušného subjektu do nestandardních obchodních transakcí, jejichž účelem je získání neoprávněné daňové výhody. Žalobkyně přitom ve svých námitkách neuvedla žádná konkrétní tvrzení, jimiž by zpochybňovala nebo dokonce vyvracela, že tyto znaky v jejím případě jejímu zapojení do obchodních řetězců, jejichž cílem bylo realizovat podvod na dani z přidané hodnoty, nenasvědčují a že tedy orgány finanční správy právě v jejím případě tyto znaky vyhodnotily nesprávně, v důsledku čehož dospěly k nesprávnému závěru o existující přiměřené pravděpodobnosti, že bude žalobkyni v budoucnu stanovena daň.
122. Tyto žalobní námitky také nejsou důvodné.
123. Žalobkyně dále uvedla, že považuje za neakceptovatelné závěry správce daně I. stupně, že vstoupila do obchodních vztahů s dodavateli, o nichž mohla z veřejně dostupných zdrojů zjistit, že se jedná o rizikové subjekty. Správce daně I. stupně navíc podle žalobkyně tím, že v zajišťovacích příkazech uvedl informace o subjektech, se kterými nebyla žalobkyně v žádném styku, vybočil z limitů povinnosti mlčenlivosti stanovené v daňovém řádu.
124. Správce daně I. stupně na str. 25 zajišťovacího příkazu č. j. 1854069/21/2002-00540-609327 ve vztahu ke společnostem Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o., od nichž žalobkyně vykázala přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020, a na str. 33 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327 ve vztahu ke společnostem Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., KARUBOS s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o., od nichž žalobkyně vykázala přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020, vždy v části, ve které se zabýval účastí žalobkyně v obchodních transakcích zasažených podvodem, skutečně konstatoval, že ačkoliv je z veřejně dostupných informačních zdrojů zjištělné, že tyto společnosti mají pravděpodobně virtuální sídlo, na kterém fakticky nesídlí a nevykonávají zde žádnou ekonomickou činnost, a nemají zapsány žádné provozovny, ani tyto veřejně zjištělné rizikové indicie nevarovaly žalobkyni, která si tak při svém obchodním jednání počínala neobezřetně až nezodpovědně, neboť neučinila standardní opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, a pravděpodobně si ani neověřovala důvěryhodnost a ekonomické zázemí svých dodavatelů, čímž by minimalizovala možnost zapojení se do podvodného řetězce. Případně tyto skutečnosti žalobkyně zkoumala, a pokud stejně jako správce daně I. stupně rizikové indicie ohledně adresy sídla a absence provozovny svých dodavatelů zjistila, pak je ignoroval, do obchodních transakcí s nimi vstoupila a plnění od nich přijala.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

125. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů však nevyplývá, že by správce daně I. stupně své závěry o zapojení žalobkyně do obchodních řetězců, které vyhodnotil jako podvodné, založil právě nebo pouze jen na předpokladu, že žalobkyně si dostatečně neproověřila důvěryhodnost svých dodavatelů. Z obsahu odůvodnění naopak podle názoru soudu vyplývá, že se jednalo pouze o konstatování zasazené do kontextu dalších zjištění a vyřčené pouze jako podpůrný, nikoliv zásadní argument. Ani žalobkyně ve své námitce ostatně neuvedla žádná konkrétní tvrzení, z nichž by bylo možno dovozovat, že je přesvědčena, že právě skutečnost, že správce daně I. stupně konstatoval, že si žalobkyně své dodavatele neproověřila, byla důvodem, proč správce daně I. stupně učinil závěr o jejím zapojení do těchto řetězců. Žalobkyně dokonce ani nijak nezpochybňovala pravdivost tohoto tvrzení správce daně I. stupně. To, že správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech v rámci své argumentace rovněž vyslovil názor, že si žalobkyně v rámci svých jím popsaných obchodních vztahů počínala podle něj nezodpovědně, neboť si neověřila, s jakými subjekty do těchto vztahů vstupuje, případně zjištěná rizika ignorovala, tak závěry správce daně I. stupně o zapojení žalobkyně do příslušných obchodních řetězců nijak neoslabuje ani nezpochybňuje, a tudíž ani nijak nezpochybňuje jeho závěr o existenci přiměřené pravděpodobnosti, že bude žalobkyni v budoucnu stanovena daň.
126. Skutečnost, že správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech při popisu jednotlivých řetězců, v nichž byla žalobkyně zapojena, uvedl názvy všech subjektů, které se mu v rámci těchto řetězců podařilo identifikovat, tedy nejen žalobkyně a těch společností, od nichž žalobkyně vykázala přijatá plnění, tedy i těch, s nimiž žalobkyně nebyla v přímém obchodním styku, pak na správnost ani zákonnost zajišťovacích příkazů či napadeného rozhodnutí nemá žádný vliv. I kdyby tímto postupem skutečně byla porušena povinnost mlčenlivosti stanovená v § 52 daňového řádu, což je podle názoru soudu jen stěží představitelné, a ani žalobkyně v tomto ohledu žádná konkrétní tvrzení nepředložila, nemohlo by dojít k porušení této povinnosti vůči žalobkyni jakožto jedinému adresátu zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí, ale pouze vůči dalším subjektům, jejichž názvy správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech uvedl, a tedy ani k dotčení jejich práv, ale pouze práv třetích osob. K hájení těchto práv přitom žalobkyně povolána není.
127. Tyto žalobní námitky rovněž nejsou důvodné.
128. Žalobkyně dále namítala, že správce daně I. stupně porušil v neprospěch žalobkyně princip neutrality daně z přidané hodnoty, neboť zpochybnil žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu, avšak bez dalšího akceptoval žalobkyni priznanou daň na výstupu, avšak nezabýval se již tím, zda dodavatelé, jimž žalobkyně za jimi poskytnuté plnění poskytla úhradu, řádně odvedli příslušnou související daň. Podle žalobkyně měl správce daně I. stupně tento princip dodržet i v případě, kdy předběžně stanovoval výši daně, jež může být žalobkyni v budoucnu doměřena. Žalobkyně rovněž namítala, že plnění od svých dodavatelů převzala, v jí deklarováném rozsahu převzala, poskytla svým odběratelům, řádně priznala související daň a tyto uhradila.
129. Jak již soud uvedl, vydání zajišťovacího příkazu nepředchází dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 15). Zjišťování a prokazování toho, zda žalobkyně od svých dodavatelů jí vykázaná přijatá zdanitelná plnění skutečně přijala, za tato plnění jim skutečně zaplatila a zda tito dodavatelé z těchto úhrad poskytnutých žalobkyni odvedli příslušnou daň, zda je žalobkyně využila v rámci své ekonomické Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

činnosti (poskytla svým odběratelům, jak uvádí) a tedy, zda v případě těchto plnění byly na straně žalobkyně v souvislosti s těmito plněními naplněny formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně v žalobkyní uplatněné výši a rovněž toho, zda se případně nejednalo o nárok uplatňovaný podvodným nebo zneužívajícím způsobem, teprve bude předmětem dalších řízení vedených příslušným správcem daně. Teprve v těchto řízeních bude postaveno najisto, zda žalobkyni nárok na odpočet z přijatých plnění náleží, či nikoliv. Pouze pokud bude právě v těchto řízeních prokázáno, že žalobkyně přijala plnění, o kterých věděla nebo mohla vědět, že jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, nemohl by jí být nárok na odpočet skutečně přiznán (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52, bod 35 až 40 nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, body 24 až 28). Samotným vydáním zajišťovacích příkazů tedy nemohlo vůči žalobkyni k narušení principu neutrality daně z přidané hodnoty dojít, neboť o jejím nároku na odpočet daně dosud nebylo rozhodnuto.

130. Nebylo tedy ani povinností správce daně I. stupně před vydání zajišťovacích příkazů zjišťovat, zda příslušní dodavatelé žalobkyně (Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o., Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., KARUBOS s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o.) z plnění, které žalobkyně vykážala jako přijatá od těchto dodavatelů, tyto dodavatelé řádně odvedli daň, neboť pro vydání při vydání zajišťovacích příkazů bylo podstatné pouze zjištění, že existuje přiměřená pravděpodobnost, že nárok na odpočet daně z těchto plnění bude žalobkyni v budoucnu odepřen. Tomuto požadavku v projednávaném případě podle názoru soudu orgány finanční správy z důvodů, které vložil soud v bodech 69 až 104 tohoto rozsudku, dostaly. V souladu s těmito zjištěními také provedly odhad výše předpokládané dodatečné daňové povinnosti za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 (143 405 Kč) a 3. čtvrtletí 2020 (345 123 Kč), odpovídající právě výši nároků na odpočet daně, které žalobkyně v těchto zdaňovacích obdobích uplatnila v souvislosti s plněními, která vykážala v těchto zdaňovacích obdobích jako přijatá právě od společností Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o., Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., KARUBOS s.r.o. a ZHOLTUBAT s.r.o.
131. Výši plnění, která žalobkyně vykážala za zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí 2020 jako poskytnutá, a výši s nimi spojené daně, správce daně I. stupně nezpochybnil (viz str. 26 zajišťovacího příkazu č. j. 1854069/21/2002-00540-609327 a str. 34 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327). Žalobkyně proti jeho závěrům v odvolání proti zajišťovacím příkazům a nakonec ani v podané žalobě nijak nebrojila. Správce daně I. stupně postupoval proto podle názoru soudu správně, když výši daně na výstupu vykázanou žalobkyní za tato zdaňovací období (159 839 Kč a 532 221 Kč) bez dalšího akceptoval, hodnotu žalobkyní nárokováných odpočtů snížil právě o částky 143 405 Kč a 345 123 Kč odpovídající jeho odhadu výše předpokládané dodatečné daňové povinnosti žalobkyně, aniž by předpokládanou výši daně na výstupu jakkoliv změnil, a uložil žalobkyni v zajišťovacích příkazech povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, právě ve výši odpovídající těmto částkám.
132. Ani tato žalobní námitka není důvodná.
133. Žalobkyně namítala, že ačkoli riziková skladba aktiv může ve spojení s dalšími indiciemi nižší síly tvořit ucelený a logický obraz majetkové situace daňového subjektu, jenž založí důvodnou obavu, že budoucí vyměřená daň nebude zaplácena, sama o sobě k naplnění této podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nepostačuje. Skladba aktiv a složení majetku totiž mohou odrážet specifika daného podnikatelského oboru. Žalovaný pak podle Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

žalobkyně v napadeném rozhodnutí své závěry ohledně předpokladu nedobytnosti v budoucnu stanovené daně opřel pouze o závěry správce daně I. stupně uvedené v zajišťovacích příkazech, aniž by jakkoli přihlédl k žalobkyní namítaným skutečnostem, že žalobkyně je od svého založení v roce 2017 stabilně fungující společností s trvalým sídlem, zapsaným v příslušných registrech vedených příslušným rejstříkovým soudem, živnostenským úřadem a rovněž v databázích správců daní, se stabilní vlastnickou základnou a stabilním jednatelem, který po celou dobu své existence neměl žádný konflikt s žádným správním orgánem a dokonce ani se svým správcem daní ohledně plnění svých daňových povinností.

134. K této námitce soud uvádí, že otázkou, zda v případě žalobkyně byla naplněna také druhá podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu tedy, že v případě žalobkyně existovala v době jejich vydání přiměřená pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovená žalobkyni může být nedobytná, nebo její vybrání spojeno se značnými obtížemi, se soud podrobně zabýval v bodech 105 až 112 tohoto rozsudku. V podrobnostech proto soud odkazuje na tuto část odůvodnění rozsudku, které v rámci vypořádání žalobní námitky jen stručně zrekapituluje.
135. Žalobkyně má nepochybně pravdu, že samotná skladba aktiv daňového subjektu nemusí být dostatečným důvodem pro založení důvodných obav (přiměřené pravděpodobnosti), že v budoucnu stanovenou daň tento subjekt neuhradí. Není samozřejmě ani povinností daňových subjektů vlastnit dlouhodobý majetek či jiná aktiva tak vysoké hodnoty, která by již při prvním nahlédnutí do účetních výkazů takového subjektu mohla svědčit o vysoké pravděpodobnosti případného uspokojení jeho budoucích daňových povinností z těchto aktiv. Naopak je právem každého subjektu, aby skladbu svých aktiv přizpůsobil svým možnostem, podnikatelské strategii a cílům, kterých hodlá svou ekonomickou činností dosahovat, a to i s ohledem na oblast, v níž své podnikatelské aktivity vykonává.
136. Správce daně I. stupně ani žalovaný však své závěry o existenci silných důvodů nasvědčujících tomu, že daň v budoucnu vyměřená daň žalobkyni bude v době své splatnosti nedobytná, nebo vymahatelná jen se značnými obtížemi, nezaložili pouze na zjištěních o skladbě aktiv žalobkyně. Tyto závěry vycházejí rovněž z vyhodnocení ekonomických ukazatelů, svědčících o nízké ekonomické výkonnosti žalobkyně a nízké rentabilitě tržeb, což logicky vede k pochybnostem, že by byla žalobkyně schopna prostředky na úhradu předpokládané daně schopna vygenerovat svoji vlastní činností, a o vysoké zadluženosti žalobkyně, která takřka vylučuje v kombinaci s absencí dlouhodobého majetku a nízkou výkonností možnost, že by mohla žalobkyně získat prostředky na úhradu daně získat od třetích osob. Jedná se přitom o daňovou povinnost výrazně vyšší, než jako dosud žalobkyně plnila. Rovněž kolísající výše zůstatku na bankovním účtu žalobkyně vzbuzuje důvodné pochybnosti, že by žalobkyně měla k dispozici dostatek prostředků na úhradu daně. Tyto pochybnosti pak posiluje správcem daně I. stupně zjištěné a v zajišťovacích příkazech popsané jednání žalobkyně spočívající v tom, že žalobkyně částky, které jsou jí připsány na účet, následně během velice krátké doby pravidelně převádí ve prospěch jiných účtů a z převážné většiny vybírá v hotovosti. Tato zjištění tak podle názoru soudu především ve vzájemné souvislosti představují ve svém souhrnu dostatečně silné důvody nasvědčující tomu, že v budoucnu vyměřenou daň žalobkyně nebude schopna uhradit, neboť vymožené bude spojeno se značnými obtížemi.
137. Žalobkyně má pravdu v tom, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí (konkrétně v bodě [30]) se závěry správce daně I. stupně, že byla v případě žalobkyně naplněna důvodná obava, že předpokládaná daňová povinnost žalobkyně bude v době její vymahatelnosti Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

nedobytná v podstatě ztotožnil, aniž by v něm přímo reagoval na námitku žalobkyně, že „*daňový subjekt, který má od svého založení v únoru 2017 stále stejného společníka i jednatele a za celou dobu své existence nečelil žádnému opatření orgánů finanční správy, trvá na tom, že rovněž uvedené maximálně tak potvrzuje zcela předpojatý přístup správce daně vůči daňovému subjektu a závěry takto formulované odmítá v plném rozsahu.*“ uplatněnou shodně v bodě 32 obou odvolání proti zajišťovacím příkazům, v němž žalobkyně proti tomuto závěru správce daně I. stupně brojila. To však nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje, neboť z jeho odůvodnění je zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že závěr správce daně I. stupně, že v případě žalobkyně existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovená žalobkyni může být nedobytná je založen na dostatečných zjištěních, která zakládají silné důvody pro existenci obavy o budoucí nedobytnost daně. Tím také žalobkyní uplatněnou námitku implicitně zohlednil v tom smyslu, že ani skutečnost, že žalobkyně je od svého založení v roce 2017 stabilně fungující společností s trvalým sídlem, zapsaným v příslušných registrech vedených příslušným rejstříkovým soudem, živnostenským úřadem a rovněž v databázích správců daní, se stabilní vlastnickou základnou a stabilním jednatelem, který po celou dobu své existence neměl žádný konflikt s žádným správním orgánem a dokonce ani se svým správcem daní ohledně plnění svých daňových povinností, není s to dostatečně silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že v budoucnu vyměřená daň nebude žalobkyní uhrazena, oslabit natolik, aby nebylo možno tuto podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů i přesto považovat za splněnou.

138. Tato žalobní námitka také není důvodná.
139. Žalobkyně dále namítala, že je řádně fungující společností, která doposud řádně plnila své daňové závazky, a proto nelze v žádném případě vyloučit, že by byla s to, byť s vynaložením určitého úsilí, budoucí stanovenou daň postupně zcela zaplatit a nelze zcela ani vyloučit, že by měla možnost za tímto účelem čerpat úvěr.
140. Jak již soud uvedl výše, ekonomické ukazatele žalobkyně svědčící o její vysoké zadluženosti a nízké výkonnosti nenasvědčují tomu, že by žalobkyně byla schopna získat dostatek prostředků k úhradě daně z vlastní činnosti a existuje jen velmi pravděpodobnost, že by skutečně mohla získat prostředky potřebné na její zaplacení z externích zdrojů. Ani jednu z možností samozřejmě zcela vyloučit neleze, avšak pravděpodobnost, že by tímto způsobem mohla žalobkyně skutečně úhradu budoucí daně provést, je podle názoru soudu minimální. Ostatně ani žalobkyně sama tato svá tvrzení nijak blíže nekonkretizovala ani nedoložila (např. dokladem o stavu prostředků v pokladně, odhadem svých očekávaných finančních výsledků založeným na sjednaných budoucích zakázkách, odkazem na uzavřené smlouvy, či přijaté objednávky, poukazem na jednání s možnými poskytovateli úvěru či finanční záruky nebo ručiteli apod.), a to ani v odvolání proti zajišťovacím příkazům ani v žalobě proti napadenému rozhodnutí a závěr o existenci důvodné obavy o budoucí nedobytnost daně jimi nijak nevyvrací.
141. Tato žalobní námitka rovněž není důvodná.
142. Žalobkyně dále namítala, že nesouhlasí se závěry žalovaného, že důvody uvedené v zajišťovacích příkazech jsou dostačující pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti a že i ostatní v zajišťovacích příkazech uvedené skutečnosti dostatečně dokládají stanovenou výši zajišťované částky a tedy i požadované jistoty a že odvoláním napadená rozhodnutí rovněž dostala veškerým obsahovým požadavkům, které jsou na ně kladeny.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

143. Žalobkyně v této své námitce podrobněji nspecifikovala, v čem konkrétně se závěry žalovaného uvedenými v napadeném rozhodnutí nesouhlasí. Soud proto k této žalobní námitce může jen v obecné rovině konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč se žalovaný ztotožnil se závěrem žalovaného, že v případě žalobkyně existuje obava, že předpokládaná daňová povinnost žalobkyně bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a že je tato obava postavena na silných důvodech (viz body [25] až [31] napadeného rozhodnutí). Argumentace žalovaného je přitom srozumitelná, není vnitřně rozporná a jeho závěry jsou logické a soud, jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku, je považuje i za správné.
144. Co se týče stanovené výše zajišťované daně, žalobkyně rovněž nijak nekonkretizovala, v čem spatřuje nesprávnost závěru žalovaného, že výše zajišťované daně byla správcem daně I. stupně určena nesprávně. Soud proto může opět jen obecně uvést, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí (zejména v bodech [15] a [16]) ztotožnil s její výší tak, jak ji stanovil správce daně I. stupně v bodě 5 zajišťovacích příkazů, tedy 143 405 Kč a 345 123 Kč. Jak již soud rovněž uvedl výše v bodech 129 až 131 tohoto rozsudku, takto stanovenou výší zajišťované daně považuje soud za stanovenou správně a v souladu se zjištěními správce daně I. stupně, neboť takto stanovená výše zajišťované daně odpovídá výši daně z přidané hodnoty související se žalobkyní vykázanými přijatými plněními, které mohla být zasažena daňovým podvodem.
145. Žalobkyně také blíže neuvedla, v čem považuje za nesprávný závěr žalovaného, že zajišťovací příkazy dostaly veškerým obsahovým požadavkům, které jsou na ně kladeny. Soud proto znovu jen obecně uvádí, že se ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným v bodě [33] napadeného rozhodnutí, že zajišťovací příkazy obsahují veškeré zákonem stanovené náležitosti a v jejich odůvodnění jsou přezkoumatelným způsobem uvedeny veškerá zjištění i závěry, které správce daně I. stupně na jejich základě učinil a které jej k vydání zajišťovacích příkazů vedly, a to zejména v bodech 3 a 4 týkajících se zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených chybějící daní, v bodě 5, v němž je proveden odhad výše daně k zajištění a v bodě 6 týkajícím se důvodností obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně.
146. Ani tyto žalobní námitky nejsou důvodné.

#### *VIII. e. Okamžitá účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů*

147. Žalobkyně namítala, že nebyly dány důvody, aby správce daně I. stupně stanovil okamžitou účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Podle žalobkyně z jí citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důvodem pro takový postup správce daně I. stupně není bez dalšího zjištění, že žalobkyně nedisponuje stálým majetkem a že jistou část svých peněžních prostředků vybírá z bankovního účtu a drží je v hotovosti, pokud k tomuto jednání žalobkyně docházelo, jak vyplývá ze zjištění správce daně I. stupně, po celém jím analyzované období. Správce daně I. stupně stanovením okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů fakticky vyloučil možnost, aby žalobkyně zajištěnou daň uhradila dobrovolně. Zjištěné majetkové poměry žalobkyně a její daňová historie přitom zjevně neodůvodňovaly závěr správce daně I. stupně, že by takový způsob úhrady nebyl možný, neboť neměl dostatečnou oporu v konkrétních krocích žalobkyně, z nichž by vyplývala její snaha se uhrazení daně vyhnout.
148. Podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

149. Správce daně I. stupně důvody, které ho vedly k vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou účinností a vykonatelností, vložil na str. 33 zajišťovacího příkazu č. j. 1854069/21/2002-00540-609327, resp. 41 a 42 zajišťovacího příkazu č. j. 1854370/21/2002-00540-609327. Nebezpečí z prodlení spočívalo podle správce daně I. stupně v tom, že jediným majetkem žalobkyně mimo přípojného vozidla, který je správcem daně I. stupně znám, jsou pouze prostředky na bankovním účtu žalobkyně. Vzhledem k tomu, že peněžní prostředky lze z účtu převádět nebo vybrat prakticky okamžitě, jak ostatně i žalobkyně činí, hrozí podle správce daně I. stupně, že tento známý majetek bude převeden na účet třetí osoby, či vybrán v hotovosti, čímž se stane pro správce daně nedosažitelným. Žalovaný se pak s těmito důvody ztotožnil v bodě [52] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žalobkyně disponuje z podstatné části vysoce likvidním majetkem v podobě peněžních prostředků na bankovním účtu, nevlastní žádné hodnotné movité či nemovité věci. Zjištěné vlastnictví oběžných aktiv je pak obecně jako majetková hodnota velmi rizikové, neboť tato aktiva lze ve velmi krátkém čase převést mimo dosah správce daně, což žalobkyně vysokými hotovostními výběry také činí. Žalobkyně navíc vykazuje vysokou míru zadlužení, která přesahuje 90 %. U žalobkyně proto existuje vyšší intenzita obavy o dobytost daně a aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je tak v dané věci podle žalovaného na místě.
150. Soud také tyto závěry správce daně I. stupně a žalovaného považuje za správné, přezkoumatelné a odpovídajícím způsobem odůvodněné. Při posuzování otázky, zda v daném případě existuje nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, totiž mohou vycházet finanční orgány ze stejných indicií, které byly podkladem pro závěr o existenci obavy o budoucí nedobytnost daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86 a ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018 - 39).
151. Jediným dalším majetkem kromě přívěsného vozíku, o němž lze s jistotou tvrdit, že jím žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů disponovala, jsou finanční prostředky na jejím bankovním účtu. Tento majetek žalobkyně má také na rozdíl od dalšího případného majetku žalobkyně bezpochyby reálnou hodnotu. Žalobkyně přitom převážnou část tohoto svého jediného majetku odčerpává prostřednictvím výběrů hotovosti a není tak zřejmé, jaký je jeho další osud. Ačkoliv pochopitelně nelze zcela vyloučit, že by žalobkyně po doručení zajišťovacích příkazů byla ochotna prostředky, které by měla k dispozici na bankovním účtu, využít alespoň k částečnému uhrazení požadované jistoty, nelze rovněž vyloučit, že by naopak došlo k jejich neprodlenému výběru, staly by pro správce daně nedosažitelnými a úhradu předpokládané daně by tak nebylo čím zajistit. Pokud tedy žalobkyně nevlastní v podstatě žádný majetek dlouhodobého charakteru, ať ji movitý či nemovitý, vzhledem k vysoké míře její zadluženosti existuje jen minimální pravděpodobnost, že by mohla prostředky k úhradě své budoucí daňové povinnosti získat od třetích stran a veškeré prostředky ze svého účtu téměř obratem čerpá, a to v převážné míře v hotovosti, svědčí tyto indicie o hrozbě nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 279/2019 - 40, bod 27).
152. Žalobkyně v podané žalobě neuváděla žádná konkrétní tvrzení, jimiž by tyto závěry zpochybňovala nebo dokonce vyvracela (například jakým způsobem a z jakých prostředků Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

či s využitím jakých externích zdrojů hodlala povinnost uloženou jí v zajišťovacích příkazech splnit, nebo zda jí případně po doručení zjišťovacích příkazů v rozsahu v jakém nebyla uspokojena z finančních prostředků na jejím účtu, sama dobrovolně splnila apod.). Podle názoru soudu proto nebylo vzhledem ke zjištěným majetkovým poměrům žalobkyně i popsanému jednání nepřiměřené, že zajišťovací příkazy byla správcem daně I. stupně vydány jako okamžitě účinné a vykonatelné. I když je zajišťovací příkaz nejzazším a prostředkem při správě daní, což platí zejména v případě zjišťovacího příkazu okamžitě účinného a vykonatelného, je také současně jediným skutečně efektivním prostředkem, který může zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 - 26) a podmínky pro jeho vydání byly v daném případě splněny.

153. Tato žalobní námitka není důvodná.

#### *VIII. f. Vady rozhodnutí*

154. Soud se dále zabýval námitkami týkajícími se vad napadeného rozhodnutí.

155. Žalobkyně v této souvislosti v obecné rovině namítala, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s jejími odvolacími námitkami, které uplatnila proti zajišťovacím příkazům, a s některými námitkami se nevypořádal vůbec.

156. Podle konstantní judikatury takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, proč správní orgán nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, trpí vadou nepřezkoumatelnosti (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005 - 65, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130). Požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí však neznamená, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, bod 41). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, bod 74).

157. Jelikož rozhodnutí správních orgánů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, námitky uplatněné v odvolání proto může odvolací správní orgán vypořádat i tím způsobem, že se ztotožní se závěry správního orgánu prvního stupně, které v rozhodnutí o odvolání převezme, nebo se na ně odkáže (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86), čímž může implicitně odpovědět na námitky odvolatele tak, že je neshledal důvodnými (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, bod 73).

158. V rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, bod 45 Nejvyšší správní soud přímo ve vztahu k zajišťovacím příkazům vyslovil závěr, že „*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.*“

159. Soud především konstatuje, že otázkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se musí v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zabývat i z úřední povinnosti, a pokud by dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou skutečně trpí, byl by povinen jej pro vady řízení zrušit. Žádnou z výše uvedených vad, které by mohly způsobovat

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí ani napadeného rozhodnutí, a k nimž byl povinen přihlížet z úřední povinnosti, však soud neshledal.

160. Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům brojila dvěma obsahově shodnými odvoláními ze dne 6. 4. 2021. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zahrnul námitky žalobkyně do jednotlivých odvolacích důvodů (A. 1 - námitka, že v zajišťovacích příkazech není přezkoumatelným způsobem uveden logický a ucelený řetězec, jenž dostatečně odůvodňuje budoucí stanovení daně; A. 2 - námitky, že závěry ohledně účasti žalobkyně na podvodném řetězci, může správce daně učinit pouze a výlučně na základě kvalifikovaných šetření, že správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, že obchodní partneři žalobkyně nebyli nespolehlivými plátcí a že skutečnost že porušovali své povinnosti vůči správce daně nelze klást k tíži žalobkyně, že žalobkyně přijala plnění od svých dodavatelů, poskytla je dále svým odběratelům, řádně přiznala daň a daň řádně a včas uhradila); A. 3 - námitka, že správce daně I. stupně zpochybnil nárok žalobkyně na odpočet daně na vstupu, avšak akceptoval žalobkyní přiznanou daň na výstupu; B. 1 - námitka, že informace shromážděné správcem daně I. stupně nejsou dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání, neboť zjištění správce daně I. stupně jsou neúplná, částečně nepřezkoumatelná a převážně založená na pouhých spekulacích; B. 2 - námitky, že riziková skladba aktiv žalobkyně sama o sobě nepostačuje k založení důvodné obavy, že budoucí vyměřená daň nebude zaplacená, že neexistují konkrétní kroky žalobkyně, které by budoucí nedobytnosti daně svědčily a zjištění správce daně I. stupně jsou v tomto ohledu neúplná, spekulativní a částečně nepřezkoumatelná, a že intenzita indicií, na základě kterých byla postavena existence obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně, je velmi slabá; B. 3 - námitky účelové interpretace informací z veřejně přístupných zdrojů (žalobkyně namítla, že neměla potřebu prezentovat své podnikatelské aktivity na internetu a odmítla závěry správce daně ohledně virtuality svého sídla, absence provozovny a porušování zákona o omezení plateb v hotovosti); B. 4 - námitky nedostatečně a náležitě odůvodněných závěrů o ekonomické situaci žalobkyně (žalobkyně namítala, že zjištěné majetkové poměry svědčí o tom, že by byla schopna daň alespoň částečně uhradit a že nelze vyloučit, že by mohla na úhradu daně čerpat úvěr); C - námitka, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností byly nedostatečné; D - námitka, že správce daně I. stupně porušil mlčenlivost dle § 52 a násl. daňového řádu; E - námitka, že správce daně I. stupně porušil cíl správy daní, jímž je stanovení daně ve správné výši a že vydání zajišťovacích příkazů je projevem libovůle) v bodě [5] na straně 2 až 4 napadeného rozhodnutí. Z obsahu podaných odvolání nevyplývá a žalobkyně to ani netvrdí, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí některou z odvolacích námitek žalobkyně v rámci jím vymezených odvolacích důvodů opomněl zrekapitulovat.
161. K námitce zahrnuté do odvolacího důvodu A. 1 žalovaný v bodech [34] až [36] napadeného rozhodnutí zrekapituloval podmínky, za nichž je možno přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu a konstatoval, že v případě žalobkyně správce daně I. stupně své úvahy, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň a v jaké konkrétní výši, i že se žalobkyně nikoliv jako náhodný účastník zapojila do obchodního řetězce vykazujícího znaky krácení daně z přidané hodnoty řádně a přezkoumatelně odůvodnil, přičemž odkázal na příslušné části zajišťovacích příkazů. Žalovaný se proto neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že správce daně I. stupně učinil závěr o existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně u žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období, aniž by v zajišťovacích příkazech uvedl konkrétních indicie, které ho k takovému závěru vedly.
- Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

162. K námitkám zahrnutým do odvolacího důvodu A. 2 žalovaný v bodech [37] až [39] napadeného rozhodnutí uvedl, že není podstatné, jakým způsobem správce daně I. stupně zjistil skutečnosti, základající důvodnou obavu, že žalobkyně realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty. Zákonnou podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazu totiž není provedení žádných „kvalifikovaných šetření“ jako je například postup k odstranění pochybností či daňová kontrola. Správce daně I. stupně proto nebyl povinen činit svůj závěr o možné účasti žalobkyně na daňovém podvodu pouze na základě těchto šetření, jak tvrdí žalobkyně. Dále žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně namítá, že správce daně I. stupně si v dané věci nečinil úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, neboť při vydávání zajišťovacích příkazů zkoumá nikoliv otázku viny, ale naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Při vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.
163. K námitce zahrnuté do odvolacího důvodu A. 3 žalovaný v bodech [40] a [41] napadeného rozhodnutí uvedl, že není v rozporu s principem neutrality systému daně z přidané hodnoty, pokud je daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. Smyslem odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je právě ochrana tohoto systému včetně respektování principu neutrality daně z přidané hodnoty, navíc riziko odepření nároku na odpočet daně má daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu a ochránit ty daňové subjekty, které daň řádně odvádějí. Daň, kterou žalobkyně přiznala na výstupu, správce daně I. stupně nezpochybnil, a proto vycházel z její výše tvrzené žalobkyní. Otázka její výše je tedy v dané věci bez významu.
164. K námitkám zahrnutým do odvolacího důvodu B. 1 žalovaný v bodech [42] a [43] napadeného rozhodnutí uvedl, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování. Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokazané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Zatímco v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a časově náročnější, v řízení o vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Co se týká skutečností, na základě kterých správce daně I. stupně dospěl k závěru o existenci odůvodněné obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně, mezi ty patří zejména nedostatek majetku žalobkyně, která nevlastní žádný dlouhodobý majetek kromě přívěsného vozíku a jediným zjištěným majetkem významné hodnoty jsou prostředky na bankovním účtu žalobkyně. Tento majetek však ze své podstaty není zárukou majetkové stability žalobkyně, a to tím spíše v souvislosti s chováním žalobkyně, která vybírá ze svého bankovního účtu peněžní prostředky z velké části v hotovosti. Závazky žalobkyně také převyšují její pohledávky, její ekonomická výkonnost je nízká a žalobkyně je navíc vysoce zadlužena. Správce daně I. stupně proto podle žalovaného přezkoumatelným způsobem v zajišťovacích příkazech odůvodnil existenci obavy ohledně budoucí dobytosti daně a jeho úvaha nebyla založena na pouhých spekulacích.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

165. K námitkám zahrnutým do odvolacího důvodu B. 2 žalovaný v bodech [44] až [47] napadeného rozhodnutí uvedl, že není povinností podnikatelských subjektů vlastnit stálá aktiva, avšak v situaci, kdy určitý subjekt vlastní výlučně oběžná aktiva a je vysoce zadlužen, nelze jej označit za stabilní. To platí tím spíše v případě žalobkyně, která má pouze virtuální sídlo, nemá evidované provozovny, neprezentuje své služby na internetu, většinu jejích debetních operací na účtu představují výběry v hotovosti a vůči svým obchodním partnerům neprovádí bezhotovostní úhrady, ačkoliv mají evidované bankovní účty, avšak sama na svůj účet platby od svých odběratelů přijímá. Absence nemovitého či dlouhodobého majetku však není jediným důvodem, proč správci daně I. stupně vznikla důvodná obava o dobytost v budoucnu stanovené daně a správce daně I. stupně v zajišťovacích příkazech podrobně popsal veškeré indicie, které ho k tomuto závěru vedly. Ze zjištění správce daně I. stupně také vyplývá, že vzhledem k tomu, že žalobkyně nedisponuje majetkem, který by mohl být vyžit k zajištění úvěru, je v jejím případě ztížena možnost, že by v budoucnu mohla získat prostředky k úhradě v budoucnu stanovené daně například formou úvěru. Dále žalovaný uvedl, že namítá-li žalobkyně, že správce daně I. nevycházel při svých závěrech z konkrétních kroků žalobkyně, toto tvrzení žalobkyně se nezakládá na pravdě. Podstatným důvodem vzniku a existence obavy ohledně budoucí dobytosti daně, je skutečnost, že žalobkyně disponuje výlučně vysoce likvidním majetkem, zejména peněžními prostředky na účtu. V rámci posuzování ekonomického chování odvolatele pak správce daně v rámci analýzy bankovního účtu žalobkyně zjistil, že v krátkém časovém úseku po připsání prostředků na účet žalobkyně tyto prostředky vybírá v hotovosti, a to ve značných částkách.
166. K námitkám zahrnutým do odvolacího důvodu B. 3 žalovaný v bodech [48] a [49] napadeného rozhodnutí uvedl, že charakteristika žalobkyně vyplývá ze zjištění správce daně I. stupně, která jsou obsažena ve správním spise. Z těchto zjištění je zřejmé, že sídlo žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku není jejím skutečným sídlem, na čemž nemění ničeho, že místní šetření bylo správcem daně provedeno v rámci nouzového stavu. Stejně tak žalobkyně nemá evidovány žádné provozovny. Z veřejně dostupných zdrojů pak nelze dohledat o činnosti žalobkyně žádné informace. Tyto atributy doplňuje absence dlouhodobého majetku žalobkyně a další nestandardnosti v podobě finančních operací žalobkyně, které prostředky ze svého účtu vybírá ve vysokých objemech v hotovosti krátce po jejich připsání. Žalobkyni proto nelze charakterizovat jako standardní a stabilní podnikatelský subjekt s odpovídajícím zázemím. Dále žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně namítá, že samotné výběry z účtu nejsou nezákonné, rozhodně je nelze označit za standardní a jsou jednou z indicií, která zvyšuje obavu o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že žalobkyně svým dodavatelům nehradí za přijatá plnění prostřednictvím bezhotovostních převodů na účet, přitom však platby od svých odběratelů za jí poskytnutá plnění na svůj účet přijímá.
167. K námitkám zahrnutým do odvolacího důvodu B. 4 žalovaný v bodech [50] a [51] napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně rozporuje závěry správce daně I. stupně pouze v obecné rovině a svoje ekonomické ukazatele nekomentuje ani neobhájuje. Dále žalovaný zrekapituloval zjištění správce daně I. stupně ohledně majetku žalobkyně, nakládání s prostředky na účtu, pohledávek a závazků, zadluženosti, sídla, provozoven a neexistence webové prezentace služeb nabízených žalobkyní a uzavřel, že z uvedeného je zřejmé, že skutečnosti zjištěné správcem daně I. stupně odpovídají jeho závěrům uvedeným v zajišťovacích příkazech. Žalovaný dále uvedl, že ačkoliv žalobkyně konstatovala, že nelze v jejím případě zcela vyloučit, že by měla možnost čerpat úvěr, neuvedla žádné konkrétní Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

skutečnosti, které by nasvědčovali tomu, že by měla možnost financování formou úvěru získat. Jedná se tedy jen o obecné tvrzení deklarující teoretickou možnost, jejíž realizaci si lze představit s ohledem na skutkový stav jen velmi obtížně.

168. K námitce zahrnuté do odvolacího důvodu C žalovaný v bodě [52] napadeného žalovaný uvedl, že se plně ztotožňuje s důvody, které vedly správce daně I. stupně k závěru, že v daném případě hrozí nebezpečí z prodlení a které popsal správce daně I. stupně v příslušných částech zajišťovacích příkazů. Tyto důvody vyplývají zejména ze skutečnosti, že žalobkyně disponuje z podstatné části vysoce likvidním majetkem v podobě peněžních prostředků na bankovním účtu a nevlastní žádné hodnotné movité či nemovité věci. Vlastnictví oběžných aktiv je obecně velmi rizikovou majetkovou hodnotou, neboť ji lze ve velmi krátkém čase převést mimo dosah správce daně, což vysokými hotovostními výběry žalobkyně činí. Nadto nelze dle názoru žalovaného odhlédnout od vysoké míry zadlužení žalobkyně, které přesahuje 90 %. Je tak logické, že u žalobkyně existuje vyšší intenzita obavy o dobytost daně.
169. K námitce zahrnuté do odvolacího důvodu D žalovaný v bodech [53] a [54] napadeného rozhodnutí uvedl, že není příslušný v odvolacím řízení ve věci zajištění daně meritorně přezkoumávat porušení mlčenlivosti správcem daně I. stupně a dodal, že ani hypotetické porušení této povinnosti nemá vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. Na okraj pak žalovaný dodal, že v daném případě k porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany správce daně nemohlo dojít, neboť informace o obchodních transakcích a třetích osobách, které se ze zajišťovacích příkazů žalobkyně dozvěděla, byly v zajišťovacích příkazech uvedeny z důvodu jejich souvislosti s dotčením práv a povinností žalobkyně správou daní, neboť jsou podstatným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkazy jsou založeny na účasti žalobkyně v podvodných řetězcích, kterých se logicky účastní i subjekty od odvolatele odlišné, přičemž právě uvedení údajů o těchto osobách, stejně jako o jejich transakcích je nezbytné pro to, aby byly zajišťovací příkazy řádně odůvodněny a následně mohly být také přezkoumány.
170. K námitce zahrnuté do odvolacího důvodu E žalovaný v bodech [55] a [56] napadeného rozhodnutí uvedl, že v rámci vydání zajišťovacích příkazů nelze aplikovat princip správného stanovení daně, neboť zajišťovací příkazy jsou vydávány v rámci řízení při placení daní, nikoliv v rámci nalézacího řízení, ve kterém je stanovována daň. V rámci vydání zajišťovacích příkazů ke stanovení daně nedochází, správce daně pouze učiní kvalifikovaný odhad v budoucnu stanovené daně, přičemž skutečná výše daňové povinnosti bude stanovena až po ukončení nalézacího řízení. Princip stanovení daně ve správné výši tak musí být respektován v rámci nalézacího, v tomto případě doměřovacího, řízení. Dále žalovaný uvedl, že správce daně I. stupně v daném případě postupoval výhradně v souladu s právními předpisy a judikaturou správních soudů a nečinil žádné úkony, které nemají oporu v právu. K vydání zajišťovacích příkazů přistoupil ve fázi, kdy nashromáždil ohledně činnosti a majetku žalobkyně dostatek informací popsaných v odůvodnění zajišťovacích příkazů, které podle názoru žalovaného správně vyhodnotil. V daném případě existovala přiměřená rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce, což je dáno už samotným faktem, že institut zajišťovacího příkazu je právně upraven a podléhá stanoveným podmínkám, za jejichž splnění je správce daně oprávněn zajišťovací příkaz využít. Správce daně tak nepostupoval svévolně a zajišťovací příkazy nejsou projevem jeho libovůle.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

171. Z uvedeného je zřejmé, že se žalovaný ke všem odvolacím důvodům v napadeném rozhodnutí explicitně vyjádřil, a to v bodech [34] až [56] napadeného rozhodnutí a žádnou žalobkyní uplatněnou odvolací námitku vypořádat neopomněl. Byť je jeho argumentace v některých případech stručná, považuje jí soud ve vztahu ke všem žalobkyní uplatněným námitkám za srozumitelnou a jednotlivé námitky dostatečným způsobem vypořádávající.
172. Tato žalobní námitka není důvodná.
173. V závěru podané žaloby žalobkyně v obecné rovině namítla, že odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje řadu tvrzení, která nemají žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu a v řadě případů ani v zákonných ustanoveních upravujících aplikaci natolik invazivních zásahů jakými zajišťovací příkazy bezpochyby jsou, kdy navíc řada takovýchto tvrzení se vzájemně vylučují a činí tak rozhodnutí a zejména jeho odůvodnění v poměrně velkém rozsahu nesrozumitelným.
174. Žalobkyní vytýkané nedostatky, pokud by jimi napadené rozhodnutí skutečně trpělo, by opět měly za následek jeho nepřezkoumatelnost, a to z důvodu nesrozumitelnosti. Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je totiž takové rozhodnutí, ze kterého nelze seznat, jak správní orgán vůbec rozhodl, což může být založeno absencí výroku rozhodnutí, nedostatky jazykového vyjádření výroku nebo vnitřní rozporností. Dalším případem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu nesrozumitelnosti rozhodnutí může být výrok správního orgánu, který nemá oporu v zákoně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000 - 29). Nesrozumitelné je rovněž rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, jež správní orgán vedly k vydání rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24), či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78).
175. Jelikož žalobkyně ve své námitce nijak nespécifikovala, která tvrzení žalovaného podle jejího názoru nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, či s jakými zákonnými ustanoveními mají být podle žalobkyně jeho tvrzení v rozporu a v čem spatřuje nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, může soud také pouze jen v obecné rovině konstatovat, že takové vady napadeného rozhodnutí neshledal.
176. Žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí (body [1] až [4]) stručně shrnul dosavadní stav řízení, následně shrnul odvolací námitky žalobkyně (bod [5]), vymezil právní základ případu ([6] až [10]) a ten aplikoval na projednávanou věc (body [11] až [33]) a v závěru vypořádal odvolací námitky žalobkyně (body [34] až [56]). Co se týče zjištěného skutkového stavu, vycházel žalovaný ze zjištění správce daně I. stupně, která dále nijak nedoplňoval. Veškerá zjištění, která správce daně I. stupně učinil, přitom vycházejí z podkladů, které jsou součástí správního spisu, který správce daně I. stupně ve věci vedl. Při vypořádávání jednotlivých odvolacích námitek se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v převážné míře ztotožnil se závěry správce daně I. stupně a pouze v určité míře je korigoval a doplnil vlastní argumentací. Žádné závěry žalovaného, k nimž v napadeném rozhodnutí dospěl, a to ať již se jedná o závěry vyslovené přímo jím, anebo o závěry správce daně I. stupně, které žalovaný převzal, se zjištěným skutkovým stavem tak, jak vyplývá z obsahu správního spisu, v rozporu nejsou. Žalovaný na tento skutkový stav také aplikoval příslušná ustanovení daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty, a to způsobem, který není v rozporu s jejich obsahem, účelem ani smyslem. Žalovaný také závěry správce daně I. stupně interpretoval srozumitelným a vzájemně souladným Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

způsobem a srozumitelná a bezrozporná je i vlastní argumentace žalovaného obsažená v napadeném rozhodnutí, a tato argumentace a závěry z ní vyplývající rovněž není v rozporu s převzatými závěry správce daně I. stupně. Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, na základě čeho dospěl žalovaný k závěru, že žádná ze žalobkyní uplatněných námitek není důvodná, a proč výrokem napadeného rozhodnutí odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

177. Tato žalobní námitka také není důvodná.

## VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

178. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že napadené rozhodnutí je částečně nepřezkoumatelné a nesrozumitelné, že nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť orgány finanční správy nedisponovaly dostatečně silnými indiciemi, na jejichž základě by mohly učinit závěr, že žalobkyně byla zapojena do daňových řetězců zasažených krácením odvodů daně z přidané hodnoty, že v případě žalobkyně nesprávně vyhodnotily, že bude-li žalobkyni v budoucnu stanovena daň, existuje důvodná obava, že tato daň nebude žalobkyní uhrazena a že i kdyby důvody pro vydání zajišťovacích příkazů byly dány, nehrozilo v případě žalobkyně nebezpečí z prodlení, které by odůvodňovalo vydání zajišťovacích příkazů účinných a vykonatelných okamžikem jejich vydání. Soud však žádný z uplatněných žalobních bodů neshledal důvodným, jelikož dospěl k závěru, že orgány finanční správy přezkoumatelným a srozumitelným způsobem popsaly logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jenž dostatečně odůvodňuje jejich závěr, že na základě jimi popsaných fakturačních řetězců, v nichž byla žalobkyně zapojena, existuje přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň, kterou bude povinna uhradit, a že existují silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že stanovená daň nebude žalobkyní v budoucnu uhrazena a zároveň dostatečně přesvědčivým způsobem odůvodnily, proč hrozilo v případě žalobkyně nebezpečí z prodlení odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů účinných a vykonatelných okamžikem jejich vydání. Soud rovněž neshledal žádnou vadu, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a pro kterou by bylo potřeba napadené rozhodnutí zrušit, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
179. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Právo na náhradu nákladů proto nemá ani jeden z nich.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-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.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 30. března 2022

**JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.