



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **Media Publicity s.r.o., IČ: 079 20 466**
sídlem Klimentská 1746/52, Praha 1,
zastoupena daňovým poradcem Rambousek a partner a.s.
sídlem Křišťanova 4, Praha 3, IČ: 64829391

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2021, č. j.: 32798/21/5100-41453-711866

takto:

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

Odůvodnění

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se domáhá zrušení rozhodnutí ze dne 26. 8. 2021, č. j.: 32798/21/5100-41453-711866, jímž žalovaný potvrdil 4 zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 7. 7. 2021, č. j. 5982498/21/2001-80541-110760, č. j.

5982801/21/2001-80541-110760, č. j. 5982999/21/2001-80541-110760, č. j. 5983257/21/2001-80541-110-760. Těmito zajišťovacími příkazy správce daně žalobkyni uložil, aby okamžikem vydání těchto příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec – říjen 2020, která nebyla doposud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 3.417.750 Kč.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul právní základ věci - ustanovení § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), východiska judikatury dle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31 a ze dne 31. 3. 2016, č. j. 7 Afs 4/2016 – 74, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86.
3. Konstatoval, že žalobkyně sídlí na virtuální adrese, nemá provozovnu, nemá zaměstnance, nevlastní žádné nemovitosti a nebyla zjištěna žádná její webová stránka. Byť byla zapsána do obchodního rejstříku k 21. 2. 2019, došlo se změnou osoby jednatele k 29. 6. 2020 k výrazným změnám v údajích uváděných v podávaných daňových přiznáních, kdy skokově došlo počínaje zdaňovacím obdobím červenec r. 2020 k nárůstu jak plnění uskutečněných, tak přijatých, přičemž vlastní daňové povinnosti jsou i při vysokém měsíčním obratu (3 - 44 mil. Kč měsíčně) neadekvátně nízké (2 - 12 tis. Kč měsíčně).
4. Dále uvedl, že ve zdaňovacím období červenec - říjen 2020 žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti ELIT SECURITY s.r.o. v celkové výši cca 13,7 mil. Kč ze základu daně ca 65,3 mil. Kč, což představuje 83% všech přijatých plnění žalobkyně. Správce daně analýzou bankovních účtů žalobkyně nezjistil žádné odchozí platby tomuto dodavateli za plnění od něho přijatá, ačkoliv správce daně zjistil, že výše závazků žalobkyně za tímto dodavatelem činí za zdaňovací období červenec - prosinec r. 2020 cca 79 mil. Kč.
5. O dodavateli ELIT SECURITY správce daně zjistil, že jeho předmětem činnosti by měla být ostraha majetku a osob, že se jedná o společnost bez jednatele zapsaného v obchodním rejstříku (v době obchodní spolupráce však dodavatel zapsaného jednatele i společníka měl), že sídlo je virtuální, že nemá zapsanou žádnou provozovnu, že na bankovních účtech nejsou identifikovány žádné příchozí ani odchozí platby související s jeho činností, že nemá evidované žádné zaměstnance, žádnou webovou stránku, nevlastní žádný nemovitý majetek. Zároveň nebylo zjištěno, že by společnost ELIT SECURITY v r. 2020 uskutečnila dovoz zboží ze třetích zemí či pořídila zboží nebo přijala služby z EU. Společnost od zdaňovacího období duben r. 2020 (vyjma červen a srpen r. 2020) nepodala daňová přiznání. Podává však kontrolní hlášení. Analýzou kontrolních hlášení správce daně zjistil, že společnost ELIT SECURITY vykazuje 99,9 % všech přijatých plnění v oddíle B3, tedy že se jedná o plnění s hodnotou do 10.000 Kč. Za zdaňovací období červenec - říjen r. 2020 by společnost musela přijmout minimálně 11.082 takových dokladů, což činí v průměru 2 771 dokladů měsíčně, a tedy cca 90 dokladů denně, včetně dní pracovního klidu.
6. Podle žalovaného existuje oprávněný předpoklad, že plnění, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, jsou fiktivní, neboť ani dodavatel ani žalobkyně nemají pro tvrzenou činnost ani materiální ani personální zázemí, za přijatá plnění není placeno,

nehledě na virtuální sídla. Na základě toho, že společnost ELIT SECURITY podala za uvedená období pouze kontrolní hlášení, a nikoliv daňová přiznání lze důvodně předpokládat, že kontrolní hlášení byla podána zejména proto, aby v systému párování údajů z nich nevznikaly rozdíly, které, jak je všeobecně a veřejně známo, jsou správcem daně prověřovány. Stejně tak lze důvodně předpokládat, že přijatá plnění vykázaná společností ELIT SECURITY v oddíle B3 kontrolních hlášení mají pouze eliminovat vysokou daňovou povinnost, která by jinak z titulu vystavených fiktivních dokladů pro odběratele vznikla.

7. Žalovaný byl názoru, že lze důvodně předpokládat, že budou doměřeny uplatněné nároky na odpočet DPH ze zdanitelných plnění, jejichž přijetí od dodavatele ELIT SECURITY daňový subjekt deklaroval za zdaňovací období červenec - říjen 2020. S velkou pravděpodobností budou v následném nalézacím (daňovém) řízení uplatněné nároky na odpočet posouzeny jako neoprávněné a uplatněné v rozporu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
8. Žalovaný uvedl, že správce daně stanovil kvalifikovaným odhadem ve smyslu § 167 odst. 4 věta první daňového řádu zajišťovacím příkazem zajišťovanou daňovou povinnost ve výši 3.417.750,00 Kč. Kvalifikovaný odhad zajištěné nestanovené daně plně koresponduje s výši žalobkyní nárokováných odpočtů na DPH za zdaňovací období červenec - říjen 2020, jež jsou shora označena jako plnění fiktivní.
9. Stran pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně správce daně analyzoval majetkové poměry žalobkyně na základě údajů účetní závěrky 2019 a na základě vybraných ukazatelů a hodnot za zdaňovací období červenec 2020 - leden 2021. Hodnotil i další skutečnosti, které zjistil o průběhu podnikání žalobkyně (nárůst konečného zůstatku nezaplacených pohledávek z 45 tis. Kč k 31. 12. 2019 na 42,5 mil. Kč k lednu r. 2021, nestandardní hodnota uskutečnitelných zdanitelných plnění ve výši 109 mil. Kč za zdaňovací období červenec 2020 - leden 2021 při dosažení velmi nízkého výsledku hospodaření cca 156 tis. Kč, pohyby na účtech, když žalobkyně neplatí své závazky a přesto vybírá značné částky v hotovosti, poskytování peněžních prostředků formou půjček dalším subjektům v řádech desítek milionů, aniž by žalobkyně měla splacené své závazky, jedná se přitom o vysokou hodnotu závazků, žalobkyně je předlužena, je zde riziko insolvence a daňové insolvence, žalobkyně není vlastníkem nemovitého majetku, nemá prostory, kde by mohl být hodnotný movitý majetek, zůstatek na účtu činí 100.000 Kč, přičemž nebyly zaznamenány platby za plnění od dodavatele, celková připsaná částka činila 70 mil. Kč).
10. U žalobkyně podle žalovaného nelze očekávat, že by byla dosud nestanovenou daňovou povinností schopna uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru), či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva).
11. Podle žalovaného jediným reálně postižitelným majetkem, který byl v době vydání zajišťovacích příkazů správcem daně znám, resp. jehož existenci předpokládal, tak byly peněžní prostředky deponované na bankovním účtu odvolatele, které jsou však i tak zcela nedostatečné. Vzhledem k silným okolnostem svědčících pro téměř žádnou dobytost daňových pohledávek v budoucnu stanovených a reálnou hrozbu insolvence (předlužení), shledal zde správce daně i nebezpečí z prodlení, a proto přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu ve spojení s ustanovením § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

12. Dále se žalovaný zabýval odvolacími námitkami žalobkyně. K nim s odkazem na řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedl, že institut zajišťovacího příkazu oproti nálezcímu řízení představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V rámci řízení o zajištění daně proto nelze dokazovat a přezkoumávat skutečnosti spojené se stanovením daně. Dále s odkazem na § 167 daňového řádu uvedl, že možná likvidačnost zajišťovacích příkazů v budoucnu není podmínkou pro jejich vydání.
13. Žalovaný se rovněž ztotožnil s názorem správce daně na absenci webové prezentace, nezveřejnění kontaktů a virtuálního sídla žalobkyně – jedná se o skutečnosti dokreslující charakter činnosti žalobkyně, nestandardní skutečnosti.
14. Žalovaný uvedl, že na doložených daňových dokladech je uveden jako předmět plnění poskytování reklamní kampaně v TV MŇAM a TV MŇAU a dále nákup respirátorů a roušek. Jednotlivá plnění byla vykazována v hodnotách stovek tisíc až miliónů Kč, zatímco k poskytování těchto plnění dodavatel ELIT SECURITY vykazoval přijatá plnění v oddíle B.3 kontrolních hlášení, což představuje doklady do 10.000 Kč za jedno plnění včetně DPH. Tyto skutečnosti vedou správce daně k závěru, že dodavatel nemohl poskytnout uvedená plnění, neboť k tomu neměl odpovídající přijatá plnění za nákup roušek a poskytnutí reklamní kampaně v TV MŇAM a TV MŇAU.
15. Výpisy likvidace faktur, kde je u části faktur uvedeno – „banka“ a u části „hotovost“ ještě neznačí, že takto deklarovaná platba proběhla. Bez nahlédnutí do účetnictví, včetně prověření zaúčtování těchto plateb na příslušných účtech s promítnutím do účetní závěrky, jež koresponduje na daňovými priznáními, předložený důkaz rozhodně provedení platby nedokládá.
16. Z předložených listin dále vyplývá, že přijatá plnění od dodavatele ELIT SECURITY byla žalobkyní hrazena v hotovosti. Žalovaný shrnul tvrzení žalobkyně, kterými odůvodnila průběh a tento způsob plateb. Uvedl, že s ohledem na epidemiologickou situaci související s výskytem koronaviru, kdy byla v dané době upřednostňována elektronická komunikace a bezhotovostní platební styk, se jeví uvedený způsob úhrad pochybný.
17. Dále žalovaný poukázal na analýzu kontrolních hlášení žalobkyně za období červenec až prosinec r. 2020. V něm žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele ELIT SECURITY v celkové výši základu daně 65.305.960 Kč a DPH 13.714.252 Kč, tj. celkem 79.020.212 Kč. Správce daně v zajišťovacích příkazech identifikoval na bankovních účtech odvolatele v období červenec r. 2020 až leden 2021 výběry v hotovosti ve výši 21,4 mil. Kč, což by případně postačilo k úhradě pouze 27 % plnění přijatých od dodavatele ELIT SECURITY. Dále správce daně zjistil, že neuhrazené pohledávky ke konci ledna 2021 činily 42,5 mil. Kč. Žalobkyně ve svém podání tvrdí, že část jejích závazků byla uhrazována z finančních prostředků přijímaných v hotovosti do pokladny daňového subjektu. I kdyby daňový subjekt přijal do konce ledna 2021 v hotovosti všechny neuhrazené pohledávky v celkové výši 42,5 mil. Kč, tato částka by nepostačovala na hotovostní úhradu do té doby neuhrazených závazků vůči dodavateli ELIT SECURITY v částce 57,6 mil. Kč. Rozdíl ve výši 15,1 mil. Kč tak zůstává neobjasněný.
18. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně hradila dodavateli ELIT SECURITY přijatá plnění ve výši milionů Kč v hotovosti, přičemž rozložila platby do jednotlivých dnů tak, aby nepřekročila zákonem stanovený limit pro platby v hotovosti (zákon č. 254/2004 Sb., o

omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů). Uvedený způsob úhrad předmětných plnění v hotovosti se nedá považovat za běžný postup, který je používán v běžném obchodním styku. Pokud by fakticky došlo k úhradě plnění přijatých od dodavatele ELIT SECURITY v hodnotě 57,6 mil. Kč z pohledávek uhrazených v hotovosti, musela by žalobkyně nejprve tuto částku v hotovosti přijmout od svých odběratelů, a dále tuto částku v jednotlivých dnech vyplácet zástupci p. H. v provozovně společnosti PROMOTION AGENCY. To vše v rozmezí července 2020 - ledna 2021 tj. 7 měsíců, což se odvolacímu orgánu jeví i s ohledem na epidemiologickou situaci jako nepravděpodobné. Za běžný postup lze považovat naopak přijímání a odesílání plateb z účtu, neboť společnosti tak činí svoje obchodování více transparentní, navíc tímto jednáním posilují svoji důkazní pozici a zajišťují si tak spolehlivou auditní stopu. Zmiňovaný způsob úhrad předmětných plnění je dle žalovaného netransparentní, obzvláště v případě, kdy jsou uhrazovány daňové doklady v milionových částkách. Takový postup obvykle volí daňové subjekty v případě, kdy chtějí úhradu přijatých plnění fakticky pouze předstírat, respektive, kdy chtějí předstírat, že k přijetí plnění uskutečněného dodavatelem došlo.

19. Žalovaný hodnotil i to, že k obchodní spolupráci s dodavatelem ELIT SECURITY žalobkyně předložila Smlouvu o obchodní spolupráci ze dne 1. 7. 2020 uzavřenou s M. H. (zastupování dodavatele na základě plné moci ze dne 1. 3. 2020). Předložená smlouva však neobsahuje konkrétnější smluvní ujednání týkající se předmětu spolupráce, odpovědnost obou smluvních stran, platební podmínky apod., které by dostatečně určitě upravovaly podstatné podmínky obchodu, zvláště v případě dlouhodobých obchodů ve vysokých hodnotách. Z uvedeného důvodu má odvolací orgán za to, že smlouva byla uzavřena pouze formálně. Žalobkyně doložila dále kopii plné moci, na základě které jednatel společnosti ELIT SECURITY, pan L. L., zplnomocňuje pana M. H., činit za společnost ELIT SECURITY veškeré právní či obchodní úkony bez jakéhokoliv omezení, a to na dobu neurčitou. Tato plná moc je datována dnem 1. 3. 2020, přičemž pan L. L. se stal jednatelem obchodní společnosti ELIT SECURITY dle notářského zápisu až dne 3. 3. 2020 (k ověření plné moci došlo dne 3. 3. 2020). Uvedená skutečnost vzbuzuje pochybnost o faktickém řízení společnosti.

III. Žaloba

20. Podle žalobkyně je nepodložený závěr žalovaného, že se jednalo o fiktivní plnění a že z těchto přijatých plnění bude doměřena daň.
21. Jednalo o plnění v době nouzového stavu, kdy byla účinnost zákona omezující platby v hotovosti pozastavena. Jednalo se o dobu, kdy byl nedostatek ochranných pomůcek, platby bylo nutno rychle realizovat. Představa žalovaného, že se mohl někdo dostavit třeba do tržnice SAPA a odkázat se na vládní doporučení o preferenci bezhotovostních plateb, je tak představou zcela absurdní a odporující reálné praxi dané doby. Zde také nakupoval údajně dodavatel žalobkyně svoje zboží, a proto je možné, že zde nakupoval na více zjednodušených dokladů. Ke kontextu je nutno podotknout, že se jednalo o období, kdy vláda České republiky nakupovala jednu roušku za 777,- Kč. Tohoto zboží byl nedostatek, vlastník zboží si mohl tvrdě a zcela jednostranně stanovit podmínky včetně podmínky platby v hotovosti.

22. Podle žalobkyně je rovněž nesprávný závěr, že z bankovních účtů byly vybrány finanční prostředky, které postačovaly pouze na úhradu 27% přijatých plnění. Žalovaný vůbec nevzal v úvahu fakt, a ani ho nezjišťoval, že žalobkyni žalobci hradili její odběratelé rovněž v hotovosti.
23. Nesprávný je závěr, že se jednalo o fiktivní plnění. Toto tvrzení žalovaný ničím nepodložil. Vzhledem k rychlosti vydání zajišťovacích příkazů, kdy žalovaný využil momentu překvapení a krátké lhůty v rámci odvolacího řízení, neměla žalobkyně prostor k předložení důkazů vyvracejících tvrzení žalovaného, že se jedná o fiktivní plnění. Žalobkyně proto soudu předložila vysílací plány a reklamní spoty, které byly realizovány, a to jak v originální podobě ve které byly vysílány, tak samotný záznam TV obrazovky, ze kterého je zřejmé, že spoty byly opravdu odvysílány.
24. Žalobkyně je názoru, že nemožnost hradit případnou daň je možno vztáhnout obecně na všechny podnikatelské subjekty. V praxi existuje pouze zanedbatelný počet subjektů, který pracuje s 21% procentním ziskem a tento si odkládá pro úhradu případné daně. Pokud tedy žalovaný uvede, že subjekt nebude mít finanční prostředky na úhradu případné daně, která by mohla být doměřena, tak tento argument potřebný pro vydání zajišťovacích příkazů je možno použít prakticky u všech daňových subjektů.
25. Podle žalobkyně nesplňují zajišťovací příkazy náležitosti na ně kladené právními předpisy i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 a ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016 – 26. Z nich vyplývá, že správce daně má povinnost zkoumat jak hmotněprávní důsledky s pravděpodobností, že daň bude doměřena, tak současně pravděpodobnost toho, zda daň bude v budoucnosti hůře vymahatelná než v současnosti.
26. V daném případě podle žalobkyně správce daně v rozporu s citovanou judikaturou vyhodnotil, že se jedná o daňový podvod, aniž by prokázal existenci daňového podvodu. Dále se v rozporu s judikaturou nepokusil prokázat, že daňový subjekt o daňovém podvodu, stal-li se vůbec, věděl nebo vědět mohl. Tím podle žalobkyně správce daně postupoval v rozporu s rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, který se zabýval vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu. V jiném rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 – 47, Nejvyšší správní soud připustil, že sídlo na virtuální adrese ještě neznamená rizikovitost podnikání takové společnosti.
27. Žalovaný podle žalobkyně své závěry o nedobytnosti daně nedostatečně zdůvodnil, jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný uvedl buď nepravdivé skutečnosti nebo skutečnosti, které nejsou relevantní. Žalobkyně tvrdí, že disponovala dostatečnou finanční hotovostí na bankovním účtu. Zároveň nebyly prokázány žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že se žalobkyně například snaží finanční hotovost vyvést pryč, nebo např. že prodává automobily, ruší nájem kanceláří ve svém sídle, případně jiné skutečnosti, ze kterých by bylo možné jakkoli dojít k závěru, že by žalobkyně v budoucnu neměla dostatek finančních prostředků nebo majetku na úhradu daně (resp. že by daň byla nedobytná, nebo její vybrání bylo spojeno se značnými obtížemi). Nebyla tedy splněná zákonná podmínka uvedená v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně poukázala na to, že zkoumat obavu je třeba individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.

28. Podle žalobkyně žalovaný zcela pomíjí konkrétní okolnost v podobě celosvětové pandemie COVID-19, a to včetně jejích legislativních důsledků, místo toho žalovaný argumentuje skutečnostmi, které jsou zcela obecné, a je možné je aplikovat na každý daňový subjekt. Část argumentů se shoduje s argumenty, kterými se správce daně snaží prokázat vědomé zapojení do daňového podvodu. Žalovaný dále uvádí rozbor finanční situace žalobkyně. Zcela však opomíjí, že se jedná o období v nouzovém stavu nebo o období dalších omezení a zákazů z důvodu zabránění šíření onemocnění COVID-19, kdy se zejména díky mimořádným opatřením vlády a ministerstva zdravotnictví v některých odvětvích prakticky zastavila ekonomická činnost. Rozbor žalovaného tak neodpovídá reálné skutečnosti a lze jej využít na většinu subjektů, které zakazy a omezení vlády a ministerstev zasáhly, a to přímo nebo jako subdodavatele subjektů, kterým byla omezena činnost.
29. Žalobkyně je názoru, že žalovaný uvedl řadu důvodů, na základě kterých se domnívá, že žalobkyně přijala fiktivní plnění, a proto jí bude doměřena daň. Zároveň uvádí důvody, proč se domnívá, že v budoucnu nebude schopna daň uhradit. Podle žalobkyně se jedná ve většině případů o domněnky a názory žalovaného. Ani jeden z důvodů tedy nelze z hlediska pravděpodobnosti označit za silný.
30. Dále k okolnostem doměření daně žalobkyně uvedla, že pokud má žalobkyně provozovnu na adrese sídla, tak není důvod, aby ji zvlášť hlásila. Ekonomickou činnost vykonávala ze svého sídla, což mohl žalovaný jednoduše zjistit řádně provedeným místním šetřením. Virtuální adresa, což navíc v tomto případě neodpovídá skutečnosti, není důvodem, aby subjekt nemohl vykonávat činnost. Platby v hotovosti byly prováděny v době nouzového stavu, kdy byla omezena účinnost zákona o omezení plateb v hotovosti. Platba v hotovosti byl v té době požadavek prodávajících, žalobkyně neporušila žádný zákon. Nejednalo o fiktivní plnění, žalovaný nevzal tato fakta vůbec v úvahu.
31. K tomu, že by později nebyla schopna uhradit daň, žalobkyně uvedla, že absence vlastnictví nemovitosti nemůže ovlivnit vydání zajišťovacího příkazu ani vymáhání daně v budoucnu, uváděná hrozba insolvence by mohla vydat zajišťovací příkaz na většinu daňových subjektů, pro výběry hotovosti z banky žádné limity stanoveny nejsou, tedy žalobkyně neporušila žádný zákonný limit pro omezení plateb v hotovosti. V době ekonomického propadu došlo k prodlení s platbami a subjekty vyžadovaly jistotu úhrady, kterou lze zajistit pouze úhradou v hotovosti. V době celosvětové pandemie COVID-19 byly finančně stabilizované firmy pouze ty, které vyrábí zdravotní prostředky a firmy napojené na dotace státního rozpočtu, je absolutně nemožné, aby na úhradu takové daně tvořila žalobkyně rezervu na bankovním účtu. Znamenalo by to totiž, že by musela pracovat s minimální marží 21%, což je v praxi nereálné.

IV. Vyjádření žalovaného

32. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně spočívala v tom, že žalobkyně s vysokou pravděpodobností (s cílem optimalizovat svoji daňovou povinnost) přijímala fiktivní plnění od společnosti ELIT SECURITY s.r.o., která žádnou ekonomickou činnost nevykonávala, a tudíž nemohla pro odvolatele uskutečnit zdanitelná plnění. Nadto je třeba zmínit, že se – i přes shora uvedené – jednalo v průměru o cca 90 zdanitelných plnění za měsíc. Proto správce daně s vysokou pravděpodobností predikoval, že žalobkyni bude doměřena daň v rozsahu uplatněných nároků na odpočet DPH, které jí nebudou v nalézacím (doměřovacím) řízení uznány. Pravděpodobnost budoucího nedobytnosti daně spočívala především v tom, že žalobkyně je předlužena (reálná hrozba insolvence) a jejím prakticky jediným a postižitelným majetkem jsou peněžní prostředky (deponované) na bankovním účtu, které jsou jednak zcela nedostatečné (z pohledu celkové hodnoty zajištění) a jednak jsou ze své povahy snadno a velmi rychle zcizitelné (převoditelné).
33. Žalovaný podotkl, že žalobkyně sporuje daňový podvod, avšak zde se jednalo o fiktivní plnění. Žalobní argumentace žalobkyně stran daňového podvodu je zcela lichá, neboť pravděpodobnost budoucího stanovení daně spočívala v existenci fiktivního plnění. Na druhou stranu pak žalobkyně hovoří v jednověté souvislosti o fiktivním plnění v bodě [6] a v bodě [23] části IV. Žalovaný namítl, že žalobkyně navrhuje provedení důkazů k prokázání toho, že se nejednalo o fiktivní plnění. Navrhuje je poprvé v soudním řízení, ačkoliv k tomu v rámci daňového řízení měla časový prostor. Podle žalovaného je již v soudním řízení správním tato možnost zapovězena, neboť to neaprobuje princip plné jurisdikce (§ 77 odst. 2 s. ř. s.), který je vyvažován zásadou subsidiarity soudního přezkumu správního pouze na redukované předkládání takových důkazních prostředků, které objektivně nemohly být uplatněny již v řízení daňovém, tzv. *nova producta* (důkazní prostředky, které vznikly až poté). Zajišťovací příkazy byly vydány (a rovněž doručeny) dne 7. 7. 2021 a rozhodnutí o odvolání bylo doručeno žalobci až dne 26. 8. 2021. Žalobce tak měl dostatek časového prostoru k předložení důkazů. Žalovaný v této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 10. 2019, č. j. 22 Af 5/2018-75, jenž se problematikou předkládání důkazů namísto daňového řízení až před soudem rovněž zabýval.
34. Žalovaný podotkl, že judikát, který popírá absenci virtuálního sídla, se týká registračního řízení (dobrovolná registrace k DPH), tudíž je nepřiléhavý. V daném případě spočívala pravděpodobnost budoucího stanovení daně v shledání existence fiktivních zdanitelných plnění, kdy jak žalobkyně, tak její dodavatel (ELIT SECURITY s.r.o.) nedisponovali pro jimi deklarovanou činnost materiálním ani personálním zázemím, za přijatá plnění nebylo žalobkyní hrazeno a oba dva disponovali virtuálními sídly, což je obsaženo v zajišťovacím příkaze a doloženo ve spise.
35. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně disponovala zůstatkem cca 100 tis. Kč. Jelikož hodnota zajištění činila cca 3,4 mil. Kč, jedná se o částku 34-krát menší. Závěru pro budoucí nedobytnost daně navíc svědčila i reálná hrozba insolvence.
36. Žalovaný si je vědom, že dle ustanovení § 3 odst. 2 písm. d) zákona o omezení plateb v hotovosti platí, že za krizového stavu (nouzového stavu) neplatí omezení plateb v hotovosti čili limit 270 tis. Kč / den. Nicméně v nouzovém stavu, kdy jsou všichni občané

vystaveni účinkům předmětné pandemie, nedává smyslu, aby byly preferovány platby v hotovosti na úkor plateb bezhotovostních, jak dovozuje žalobkyně. Za pandemie COVID-19 je právě na výsost důležité minimalizovat osobní styk, a nikoliv jej podporovat. Daná argumentace je rovněž nepřiléhavá i z důvodu časové relevance. Zajišťovanými zdaňovacími obdobími byl červenec – říjen roku 2020. Tedy v daných čtyřech měsících mělo údajně dojít k realizaci zdanitelných plnění. Překryv s nouzovým stavem byl však až od 5. října dále. Překryv s nouzovým stavem v rozsahu méně než jedné čtvrtiny není s to ospravedlnit údajné hotovostní platby v řádech milionů Kč. *Nota bene* nelze ani s ohledem na paradigma *due diligence* uzavřít, že si takto může počínat racionálně smýšlející plátce daně (podnikatel).

V. Replika žalobkyně

37. Argumentace zapojením do podvodného řetězce resp. vyvracením tohoto faktu není podle žalobkyně lichá. Žalovaný v zajišťovacím příkazu uvádí argumenty, které se týkají výhradně zapojení do daňového podvodu. Ze zajišťovacích příkazů není na 100% zřejmé, že jediným argumentem žalovaného je fiktivní plnění. Jedná se o argumenty týkající se virtuálního sídla a absence webových stránek. Toto jsou argumenty, které jsou používány při odůvodnění zapojení do daňového podvodu. Pokud byly roušky nakupovány u dodavatele a přímo osobně distribuovány odběratelům, mohl tuto činnost vykonávat i dodavatel s virtuální adresou. Vzhledem k okamžité potřebě roušek a jejich nedostatku nebylo potřeba je nabízet na webových stránkách. Protože nebylo zjevné, proč žalovaný uvádí tyto argumenty, bránila se proti těmto argumentům žalovaného žalobkyně tím, že se do daňového podvodu nezapojila.
38. Shromáždění důkazů bylo podle žalobkyně časově náročné, žalobkyně nejprve kontaktovala více daňových poradců, kteří by se případu ujali. Žalobkyně předložila některé důkazy v rámci odvolání a žalovaný na ně reagoval a nějakým způsobem se s nimi vypořádal. Pro doplnění dalších důkazů již nebyl prostor, dalším krokem byla pouze správní žaloba. Žalobkyně je dokládá především jako důkaz toho, že se s nimi snaží vyvrátit vyfabulované pochybnosti žalovaného, který je rovněž ničím neodůvodnil s výjimkou vlastních pocitů, jak by postupoval on, kdyby byl na místě podnikatele.
39. Žalovaný neuvádí svoji představu, jak by bylo možno roušky distribuovat bez osobního styku. V případě platby přes účet nese riziko buď prodávající, že mu nebude zapláceno, nebo v případě předplatby kupující, že mu zboží nebude dodáno. Žalobkyně poukázala na to, že ministerstvo vnitra kupovalo stejné roušky za 777,- Kč. Pokud tedy prodávající měl cenu více jak o řád menší, mohl si podle ní diktovat podmínky, za jakých svoje zboží prodá, a jednou z těchto podmínek byla platba v hotovosti, už jenom kvůli rychlé obrátce. Pokud žalovaný tvrdí, že se mu platby v hotovosti jeví jako nepravděpodobné, nese v tomto směru důkazní břemeno. Tvrzení žalovaného je nedostatečný důkaz. Žalobkyně nepotřebovala disponovat finančními prostředky na bankovních účtech, protože hotovost získávala naopak od svých odběratelů, což žalovaný nijak nezpochybnuje. Žalobkyně nenese odpovědnost za plnění svých povinností svého dodavatele Elit Security. Je to obdobný případ jako v případě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp.zn. 31 Af 33/2020, kdy se žalovaný snažil rovněž za porušení povinností dodavatele postihnout daňový subjekt – odběratele. Žalobkyně neměla možnost ověřovat si, jakým způsobem nabýval zboží její dodavatel. Pochybnosti žalovaného týkající se reklamy byly po upřesnění odvolacím orgánem vyvráceny důkazem.

VI. Jednání ve věci

40. Jednání ve věci se konalo dne 26. 4. 2022. Žalobkyně se z jednání omluvila a souhlasila s rozhodnutím bez její přítomnosti. Žalovaný setrval na dosavadním procesním postoji.
41. Městský soud na jednání neprovedl důkazy označené v žalobě pod čísly 1, 4 – 16, tj.: rozhodnutí o odvolání, prohlášení M. H. ze dne 20. 7. 2021, Smlouva o obchodní spolupráci žalobkyně s Elit Security z 1. 7. 2020, generální plná moc M. H. ze dne 1. 3. 2020, Smlouva o obchodní spolupráci žalobkyně s PROMOTION AGENCY ze dne 1. 7. 2020, úhrady přijatých faktur za měsíce červenec, srpen, září, říjen 2020, vydané faktury za měsíce červenec, srpen, září 2020 a reklamní spoty. Důkazy pod čísly 1, 4- 6 a 8 - 15 jsou podkladem daňového řízení a jsou součástí správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (vizte rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Důkazy reklamními spoty (příloha 16) a smlouvou žalobkyně s PROMOTION AGENCY (příloha 7) neprovedl městský soud z důvodů uvedených níže.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

42. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně městský soud vycházející ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
43. Podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že 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. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně. Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.
44. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z rozsáhlé související judikatury správních soudů vyplývá, že předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tedy přiměřená pravděpodobnost, že **a) daň bude v budoucnu stanovena**, a zároveň, že **b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi**. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 Nejvyšší správní soud konstatoval, že odůvodněnou obavou „*lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi*“

(silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“ Obdobně v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60 jmenovaný soud uvedl, že „[v]ýše uvedené nicméně neznamena, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich.“

45. K náležitostem odůvodnění zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29: „Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů“ (podtrženo městským soudem). Anebo v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, kde uvedl, že „naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně“ (podtrženo městským soudem).

a) důvody svědčící budoucímu stanovení daně

46. Nejvyšší správní soud k této podmínce setrvale judikuje, že „nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“ (rozsudky č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 ze dne 7. 1. 2016 nebo č. j. 6 Afs 160/2016 - 27 ze dne 1. 2. 2017).
47. To, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, bod 16); pro posouzení důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů je důležité toliko splnění podmínek § 167 daňového řádu.
48. Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, jež má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevylučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici.
49. Správce daně v zajišťovacích příkazech shrnul skutková zjištění z vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Charakterizoval žalobkyni – shrnul předmět jejího podnikání, osobu jednatele žalobkyně (změna nastala dne 29. 6. 2020 kdy původního jednatele Mgr. M. A.

nahradila V. F.), skutečnosti o sídle žalobkyně (hromadná adresa), o jejím účtu, o tom, jak plní povinnosti vůči Sbírci listin. Konstatoval, že žalobkyně nemá webovou prezentaci, není vlastníkem nemovitosti ani dopravního prostředku, nemá zaměstnance. Shrnul přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění žalobkyně v období leden 2020 – duben 2021, výši daně (daň na vstupu a na výstupu) a výši odpočtu či nadměrného odpočtu.

50. Správce daně poté identifikoval podezřelá přijatá plnění mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Ta se uskutečnila v období červenec – říjen 2020. Poukázal na to, že ve všech těchto měsících žalobkyně vykázala uskutečněná zdanitelná plnění v řádech milionů Kč a přijala plnění jen v o něco nižší částce, výsledná daň (rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu) se pak pohybovala v tomto období v rozmezí 351 – 4.683 Kč. Ve sledovaném období žalobkyně vykázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele ELIT SECURITY ve výši 84 -90 % všech přijatých zdanitelných plnění. Z provedené analýzy kontrolních hlášení vyplynulo, že žalobkyně za zdaňovací období červenec až prosinec 2020 celkem přijala od dodavatele ELIT SECURITY zdanitelná plnění ve výši základu daně 65 305 960 Kč a DPH 13 714 252 Kč, celkem 79 020 212 Kč, což představuje 82,9 % všech přijatých plnění daňového subjektu.
51. Správce daně v rámci analýzy bankovních účtů žalobkyně neidentifikoval žádné platby za přijatá plnění dodavateli ELIT SECURITY, přestože závazky vůči tomuto dodavateli za období červenec 2020 až prosinec 2020 činily více jak 79 mil. Kč. Tomu, že plnění nebyla dodavateli ELIT SECURITY uhrazena ani v hotovosti, odpovídá podle správce daně i skutečnost, že za analyzované období bylo z bankovních účtů žalobkyně vybráno v hotovosti 21,4 mil. Kč, což by případně postačilo k úhradě pouze 27 % přijatých plnění od tohoto dodavatele, a to bez ohledu na skutečnost, že žalobkyně dluží peněžní prostředky v hodnotě více jak 14,8 mil. Kč dalším dodavatelům.
52. Správce daně charakterizoval i dodavatele ELIT SECURITY jak předmětem podnikání, tak osobou jednatele (L. L. v době obchodů), shrnul skutečnosti o sídle dodavatele (hromadná adresa), o jeho účtech, o tom, jak plní povinnosti vůči Sbírci listin. Konstatoval, že dodavatel nemá webovou prezentaci, není vlastníkem nemovitosti ani dopravního prostředku, nemá zaměstnance.
53. Dále uvedl, že obchodní společnost ELIT SECURITY od dubna 2020 vyjma měsíců červen a srpen 2020 nepodala daňová přiznání k DPH; ve sledovaném období červenec až říjen 2020 však podala kontrolní hlášení. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti pak provedl analýzu těchto kontrolních hlášení.
54. Správce daně celkově shrnul, že žalobkyně se dle ekonomické činnosti uvedené v daňových přiznáních k DPH zabývá reklamní činností. Sídli na adrese, která je s největší pravděpodobností virtuálním sídlem, v živnostenském rejstříku nemá uvedenou žádnou provozovnu, nemá zaměstnance, svou ekonomickou činnost prostřednictvím webových stránek veřejně neprezentuje, což je u společnosti zabývající se reklamní činností velmi neobvyklé, zejména v posledních letech, kdy je reklama na internetu esenciální potřebou nejen reklamních společností, ale téměř všech podnikajících subjektů. Náhledem do kontrolního hlášení daňového subjektu za období červenec až prosinec 2020 bylo zjištěno, že nejvýznamnějším dodavatelem daňového subjektu v těchto obdobích byla obchodní společnost ELIT SECURITY. Dodavatel ELIT SECURITY od dubna 2020 (vyjma měsíců červen a srpen 2020) nepodal daňová přiznání k DPH, ve sledovaném období červenec 2020 až říjen 2020 podal pouze kontrolní hlášení, ve kterých vykázal 99,9 % pořízení

přijatých plnění v řádech desítek milionů Kč v oddílu B.3. Pokud by k přijetí těchto plnění mělo fakticky dojít, musel by dodavatel ELIT SECURITY během zdaňovacích období červenec až říjen 2020 přijmout minimálně 11 082 jednotlivých plnění v hodnotě 10 000 Kč včetně DPH za jedno plnění, v průměru by se jednalo o 90 takovýchto plnění denně včetně dní pracovního klidu. Na základě toho, že ELIT SECURITY podal za uvedená období pouze kontrolní hlášení a nikoliv daňová přiznání, lze podle správce daně důvodně předpokládat, že kontrolní hlášení byla podána zejména proto, aby v systému párování údajů z nich nevznikaly rozdíly, které jsou správcem daně prověřovány. Stejně tak lze důvodně předpokládat, že přijatá plnění vykázaná ELIT SECURITY v oddíle B. 3. kontrolních hlášení mají pouze eliminovat vysokou daňovou povinnost, která by jinak z titulu vystavených fiktivních dokladů pro odběratele vznikla.

55. Tomu, že přijatá plnění od dodavatele ELIT SECURITY jsou fiktivní, nasvědčuje podle správce daně také skutečnost, že dodavatel sídlil v době vykazování plnění pro daňový subjekt na hromadné adrese v bytovém domě, v živnostenském rejstříku nemá uvedenou žádnou provozovnu, kde by mohl svou činnost vykonávat popř., kde by přijímal zásadní rozhodnutí týkající se řízení společnosti. Obchodní společnost ELIT SECURITY dle zjištění správce daně nevlastní žádnou nemovitost ani vozidlo (pouze v rozvaze za rok 2019 vykazovala dlouhodobý majetek ve výši 554 tis. Kč, přičemž správce daně nedisponuje žádnými informacemi o tomto majetku, dodavatel ELIT SECURITY neuvádí žádnou provozovnu), nemá zaměstnance, svou ekonomickou činnost žádným způsobem veřejně neprezentuje, na bankovních účtech dodavatele nebyly od července 2020 správcem daně zaznamenány žádné příchozí ani odchozí platby související s činností společnosti. (ÚZ č. j.: 565620/21, příloha č. 1 a č. 2) Další indicií svědčící tomu, že dodavatel ELIT SECURITY je společnost účelově využívaná v průběhu roku 2020 k pouhému vystavování fiktivních faktur, je její převod na nového jednatele a nového společníka, kdy se podle správce daně jedná zjevně o převod na společnosti, které jsou v angažmá velkého množství podnikatelských subjektů, což nasvědčuje dále tomu, že se jedná o prázdné schránky s možností využití ke krácení příjmů státního rozpočtu.
56. Z výše uvedeného je podle správce daně zřejmé, že daňový subjekt s cílem optimalizovat svoji daňovou povinnost přijímal fiktivní plnění od obchodní společnosti ELIT SECURITY, která žádnou ekonomickou činnost nevykonávala, a tudíž nemohla pro daňový subjekt uskutečnit zdanitelná plnění uvedená v tabulce č. 2. Uvedenému svědčí také skutečnost, že jakkoli jsou daňovým subjektem vykazovaná uskutečněná zdanitelná plnění ve variabilních hodnotách, někdy v rámci milionů, někdy v řádech desítek milionů korun, vykazovaná přijatá zdanitelná plnění kopírují tyto hodnoty tak, aby vznikala v poměru k obratu zcela zanedbatelná vlastní daň. Takto vykazovaná marže je podle správce daně zcela absurdní, o její nerealnosti pak mimo jiné svědčí i absence úhrad takto vykazovaných přijatých plnění.
57. Z těchto důvodů správce daně považuje nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti ELIT SECURITY za zdaňovací období červenec - říjen 2020 za uplatněný v rozporu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH. Celková výše zajišťované daně činí 3 417 750,- Kč.
58. Žalobkyně v první řadě sporuje, že by deklarovala od svého dodavatele fiktivní plnění. Žalobkyně rovněž namítla, že se podle správce daně zapojila do daňového podvodu a že nebylo prokázáno vědomé zapojení žalobkyně do tohoto podvodu.

59. V první řadě se městský soud ztotožnil se žalovaným, že ani v napadeném rozhodnutí a ani v zajišťovacích příkazech správce daně či žalovaný netvrdí, že by žalobkyně byla zapojena do řetězce podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Oba orgány daňové správy toliko tvrdí, že motivem žalobkyně mohlo být optimalizování její daňové povinnosti. To však neznamená, že by v tomto jednání shledaly orgány daňové správy jednání mající znaky účasti v řetězci daňového podvodu na DPH. Správce daně neměl proto důvod prokazovat vědomou účast žalobkyni na daňovém podvodu. Městský soud podotýká, že ani za předpokladu, že by byla žalobkyně v řetězci daňového podvodu zapojena, ve fázi zajišťovacího příkazu by správce daně k prokazování jejího vědomého zapojení ani nebyl povinen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 ze dne 11. 6. 2014 nebo č. j. 4 Afs 129/2018 - 42 ze dne 26. 7. 2018, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28 ze dne 30. 11. 2016).
60. V projednávané věci jde o faktury za dodavatelské služby, které správce daně shledal jako fiktivní. Fiktivnost plnění vyplývá dle správce daně a žalovaného ze souhrnu několika zjištěných skutečností. Transakce mezi žalobkyní a jejím dodavatelem vykazovaly následující podezřelé okolnosti:
- uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění ve sledovaném období se pohybovala v řádech milionů Kč v téměř vyrovnané bilanci, výsledná daň se pak v tomto období pohybovala do 5.000 Kč.
 - Ve sledovaném období žalobkyně vykázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele ELIT SECURITY ve výši 84 -90 % všech přijatých zdanitelných plnění. Kontrolní hlášení dodavatele uvádí, že by dodavatel v období od července do října 2020 měl přijmout 11082 jednotlivých plnění v hodnotě 10000 Kč, což za toto období vychází na 90 přijatých plnění denně, dodavatel však neměl personální ani materiální zázemí k uskutečnění takových nákupů, ze kterých by byly kompletovány dodávky v řádu mil. Kč.
 - Správce daně v rámci analýzy bankovních účtů žalobkyně neidentifikoval žádné platby za přijatá plnění dodavateli ELIT SECURITY, přestože závazky vůči tomuto dodavateli za období červenec 2020 až prosinec 2020 činily více jak 79 mil. Kč. Vybráno v hotovosti bylo jen 21,4 mil. Kč, což by případně postačilo k úhradě pouze 27 % přijatých plnění od tohoto dodavatele. Stejně tak neidentifikoval na účtech dodavatele ELIT SECURITY přijaté platby za uskutečněná plnění související s podnikatelskou činností.
 - Dodavatel ELIT SECURITY od dubna 2020 vyjma měsíců červen a srpen 2020 nepodal daňová přiznání k DPH; ve sledovaném období červenec až říjen 2020 však podal kontrolní hlášení.
 - Žalobkyně i dodavatel sídlili v době vykazování plnění pro daňový subjekt na hromadné adrese v bytovém domě, v živnostenském rejstříku neměli uvedenou žádnou provozovnu, nevlastnili žádnou nemovitost ani vozidlo, neměli zaměstnance, svou ekonomickou činnost žádným způsobem veřejně neprezentovali, na bankovních účtech dodavatele nebyly od července 2020 správcem daně zaznamenány žádné příchozí ani odchozí platby související s činností společnosti. Žalobkyně rovněž nemá webovou prezentaci, není vlastníkem nemovitosti ani dopravního prostředku, nemá zaměstnance.

61. Dle faktur bylo předmětem plnění dodavatele pro žalobkyni zajištění reklamních spotů v TV Mňau a TV Mňam a dodávky roušek či respirátorů FFP2. Tento obchod probíhal mezi společnostmi, které neměly dostatečné personální vybavení a své podnikání veřejně neprezentují. Ani po analýze bankovních účtů navíc nevyplývalo, že by úhrady za služby proběhly bezhotovostně, úhrady v hotovosti se pak orgánům daňové správy nejevily jako pravděpodobné vzhledem k objemu částek za vystavené faktury. Uvedená zjištění, pokud by byla řádně prokázána orgány daňové správy, jsou podle názoru městského soudu silné indicie vzbuzující pochybnosti o tom, že obchody skutečně proběhly tak, jak bylo deklarováno předloženými fakturami.
62. Žalobkyně spornou činí především otázku plateb za dodané služby.
63. K žalobě k prokázání svých tvrzení přiložila několik důkazů s tím, že jejich shromáždění bylo časově náročné a nemohla je proto předložit v daňovém řízení (v žalobě jsou tyto důkazy označeny pod čísly 4 – 16). Městský soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně většinu těchto důkazů doložila již v odvolacím řízení. Žalobkyně k důkazu v žalobě nově navrhla pouze reklamní spoty (příloha 16), a nově navrhla i důkaz Smlouvou o obchodní spolupráci ze dne 1. 7. 2020 mezi žalobkyní a společností PROMOTION AGENCY s.r.o. o zajištění provozovny (příloha 7).
64. Judikatura k navrhování důkazů ke skutkovým okolnostem v daňových věcech je toho názoru, že na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (takto rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, ve věci KCK Cykloport - Mode, spol. s r. o., č. 1906/2009 Sb. NSS). V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232).
65. Byť žalobkyně tvrdí, že vydání zajišťovacích příkazů bylo pro ni překvapivé, je zjevné, že drtivou většinu podkladů, jichž se dovolává i v řízení před soudem, byla schopna předložit již v daňovém řízení. Městský soud je toho názoru, že pokud žalobkyně v rámci odvolacího řízení měla dostatečný prostor předložit objemné množství faktur, v jejich možnostech proto nepochybně bylo i doložení několika reklamních spotů, kterými hodlala prokazovat reálnost plnění či mohla doložit i Smlouvy o své spolupráci se společností PROMOTION AGENCY s.r.o. (zejména proto, že byla smluvní stranou této smlouvy, tu proto měla mít k dispozici).
66. Žalobkyně v žalobě nijak konkrétně přítom netvrdí a neprokazuje, jaké okolnosti jí významně bránily předložit právě tyto podklady již v daňovém řízení. Městský soud je proto toho názoru, že právě tyto důkazy v řízení před soudem již dodatečně provést ani nelze, tyto důkazy proto neprovedl.
67. Městský soud v dalším kroku hodnotil skutkový stav o platbách, jak jej zjistily orgány daňové správy a přezkoumal jejich závěry. Žalobkyně k odvolání předně předložila faktury vystavené v předmětném období dodavatelem ELIT SECURITY a k nim

odpovídající výdejové pokladní doklady žalobkyně (tyto podklady doložila i k žalobě). Předložila rovněž faktury, které vystavila svým odběratelům ve stejném období a k nim připojila příjmové doklady potvrzené těmito odběrateli.

68. Z těchto podkladů vyplývá, že faktury od dodavatele za dodaná plnění žalobkyně obdržela a že dodavatel ELIT SECURITY potvrdil přijetí fakturovaných částek hlavní pokladnou žalobkyně. Z faktur v období červenec - září 2020 vyplývá, že byly vystaveny za zajištění reklamních spotů v TV Mňau a TV Mňam pro odběratele žalobkyně (např. Dux, Dahostav, Nový rybník). Z faktur v období říjen 2020 vyplývá, že byly vystaveny za zajištění reklamních spotů v TV Mňau a TV Mňam pro odběratele žalobkyně (např. Dux, Dahostav, Nový rybník) a rovněž za dodávku roušek či respirátorů pro žalobkyni (většinou několik desítek tisíc kusů za jednu dodávku a to i v rozmezí několika málo dní – fa 20110034 ze dne 9. 10. 2020 na 80.000 ks, fa 201100039 následně 13. 10. 2020 na 170.000 ks či fa. 201100042 dne 16. 10. 2020 na 120.000 ks atp.).
69. Z doložených faktur za měsíce červenec – srpen 2020 vyplývá, že žalobkyně vystavila faktury za jí poskytnuté služby dodavatelům DUX PRAHA, s.r.o., DAHOSTAV, s.r.o., VRTAL s.r.o., PROMOTION AGENCY, s.r.o. a potvrzuje přijetí plateb v hotovosti od těchto dodavatelů. Ve všech případech doložených žalobkyní šlo o služby zajištění reklamních spotů v TV Mňau a TV Mňam.
70. Z dalších doložených faktur za měsíc říjen 2020 vyplývá, že žalobkyně vystavila faktury za jí poskytnuté služby dodavatelům Relax Nový Rybník, s.r.o., DUX PRAHA, s.r.o., DAHOSTAV, s.r.o., VRTAL s.r.o., PROMOTION AGENCY, s.r.o., G-car s.r.o., STAVOSLUŽBA Praha, s.r.o., LOGIK, s.r.o., D.F.Rent & Trade s.r.o., A&T HK spol. s r.o., ARTCONTENT s.r.o. Předmětem byly většinou dodávky roušek a respirátorů těmto odběratelům či reklamní spoty pro G-car s.r.o., VRTAL s.r.o., PROMOTION AGENCY, s.r.o., DUX PRAHA, s.r.o., DAHOSTAV, s.r.o., Relax Nový Rybník, s.r.o.
71. Jak již bylo opakovaně konstatováno, správce daně ani žalovaný neshledali, že by v souvislosti s dodávanými službami od ELITE SECURITY žalobkyně učinila ze svých účtů platby bezhotovostně (dodavatel tyto platby neevidoval recipročně na svých účtech). Platby podle tvrzení žalobkyně (což dokládala smlouvou s dodavatelem ze dne 1. 7. 2020) probíhaly v hotovosti. Doloženými podklady se pak žalobkyně snažila prokázat, že byly tyto platby skutečně takto hrazeny.
72. Městský soud předesílá, že argumentaci žalobkyně neshledal věrohodnou a to ani s přihlédnutím k námitkám poukazujícím na specifika nakupování služeb v době nouzového stavu.
73. Z předložených podkladů vyplývá, že platby měly být uskutečněny v řádech desítek tisíc Kč (mnohdy i několik set tisíc Kč) pravidelně v krátkých časových intervalech po celé měsíce (např. ve dnech 10. 7., 13. 7., 14. 7., 15. 7., 16. 7., 20. 7., 21. 7., 22. 7., 23. 7., 28. 7., 7. 8., 17. 8., 18. 8., 20. 8., 21. 8. nebo 7. 9., 8. 9., 10. 9., 11. 9., 14. 9., 15. 9., 16. 9., 17. 9, 21. 9., či 1. 10., 2. 10., 5. 10., 6. 10, 7. 10., 8. 10., 9. 10., 12. 10., 13. 10., 14. 15. 16. 10. 2020 atp.), dle podkladů mělo dojít k úhradě jen pár dní po vystavení faktur, přičemž splatnost byla ve fakturách stanovena delší (většinou 1 měsíc).
74. K úhradě těchto faktur by žalobkyně v hotovosti musela mít tedy připravenou hotovost. Dle doložených vystavených faktur od jejich odběratelů (a přiložených potvrzení) žalobkyně měla v hotovosti „pokladnou“ přijmout v měsíci červenci 2020 celkem 4 x

250.000 Kč, v měsíci srpen 2020 celkem 4x 250.000 Kč, v září 2020 celkem 5x 250.000 Kč, v říjnu 2020 11x 250.000 Kč, 1x 242.000 Kč, 1x 76.700 Kč, 1x 16.735 Kč. Za faktury pro dodavatele ELITE SECURITY měla žalobkyně v měsíci červenci 2020 uhradit 3.448.500 Kč, v srpnu 2020 uhradit 3.448.500 Kč, v září 2020 uhradit 3.630.000 Kč, v říjnu 2020 uhradit 9.165.750 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že z přijatých plnění od svých odběratelů žalobkyně nemohla plnění v daném měsíci pro dodavatele v hotovosti uhradit jednoduše proto, že inkasovaná částka od odběratelů nedosahovala (ani v jednom z období) v daném měsíci výše úhrady, kterou byla zavázána svému dodavateli. Vzhledem k tomu, že dle podkladů žalobkyně měla hradit faktury dodavateli průběžně po dobu celého měsíce, minimálně k části plateb by hotovostí od svých dodavatelů ani nedisponovala. Že by zbytek hotovosti dosahovala výběrem z účtů, žalobkyně netvrdí a konkrétně tento zdroj financování úhrad neprokazuje.

75. Podstata fiktivnosti plnění tedy dle orgánů daňové správy spočívá nikoliv v tom, že by bylo např. zpochybněno odvysílání reklamních spotů či dodávka zdravotnického materiálu, ale v nevěrohodnosti žalobkyní deklarovaných finančních toků za tyto služby. Vzhledem k průběhu dokladovaných transakcí je městský soud toho názoru, že žalobkyně úhradu služeb platbami v hotovosti věrohodně neprokázala. Žalobkyně tedy neprokázala, že za přijaté plnění skutečně zaplatila. Podezření správce daně, že deklarovaná plnění mohou být fiktivní, je tedy podle názoru městského soudu na místě.
76. Městský soud proto shrnuje, že správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež vedou k tomu, že přijatá plnění od dodavatele ELITE SECURITY byla fiktivní, a že tyto skutečnosti dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. První podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů tak byla splněna.

b) důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně

77. Nejvyšší správní soud ke splnění této druhé podmínky opakovaně konstatoval, že *„závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. [...] To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zobledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“* (Rozsudky č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 ze dne 12. 9. 2018 nebo č. j. 6 Afs 373/2017 - 38 ze dne 17. 10. 2018).
78. V naposled uvedeném rozsudku jmenovaný soud dodal, že *„[v]ydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. 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 [podtrženo městským soudem]. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované*

neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 AfS 251/2017 – 40).“

79. Správce daně v této části zajišťovacích příkazů vycházel ze samotného cíle sledovaného daňovým subjektem, jehož základním úmyslem je zvýšení zisku prostřednictvím neoprávněného snížení vlastní daňové povinnosti uplatněním nároku na odpočet daně na základě fiktivních dokladů. S ohledem na uvedené skutečnosti měl proto správce daně obavu, že by kroky směřující k prověřování daňové povinnosti a majetkové situace daňového subjektu mohly vést k vyvedení exekvovatelného majetku mimo dosah správce daně a tím ke zmaření cíle sledovaného institutem zajištění daně.
80. Správce daně dále analyzoval bankovní účty žalobkyně (vedený u Raiffeisenbank, a.s. a Fio banka, a.s.) a výpisy o pohybech na těchto účtech. Konstatoval přijaté a odchozí platby v rozhodném období.
81. Z analýzy bankovního účtu u Raiffeisenbank, a.s. vyplynulo, že v období od vzniku účtu (od 3. 7. 2020) do konce ledna 2021 byly na bankovní účet daňového subjektu průběžně připsovány kreditní platby v celkové výši 64 069 365 Kč. Daňový subjekt vystavil v období od července 2020 do ledna 2021 daňové doklady v celkové hodnotě 109 425 369 Kč včetně DPH, na tento bankovní účet tedy bylo uhrazeno 58,6 % všech poskytnutých plnění. Za stejné období došlo na tomto bankovním účtu k debetním pohybům ve výši 64 059 718 Kč, z čehož 20 895 000 Kč činily výběry v hotovosti, tj. cca 32,6 % z celkově připsaných peněžních prostředků. Zbylé debetní transakce ve výši 43 164 718 Kč byly provedeny bezhotovostně. V rámci analýzy tohoto účtu správce daně zjistil, že žalobkyně z tohoto účtu poskytla půjčky ve výši 27 mil Kč, vrátila půjčky a byly připsány dvě kreditní platby za půjčku.
82. Nebyly však nebyly zaznamenány žádné platby, které by souvisely s úhradou přijatých zdanitelných plnění od dodavatele ELIT SECURITY, přestože daňový subjekt dle vykázaných hodnot pořídil v období červenec až prosinec 2020 od tohoto dodavatele plnění v celkové výši 65 305 960 Kč a DPH 13 714 252 Kč.
83. Z analýzy bankovního účtu u Fio banky vyplynulo, že v období od 1. 1. 2020 do 2. 3. 2021 byly na bankovní účet průběžně připsovány kreditní platby v celkové výši 2 841 786 Kč. Dle charakteru bezhotovostních plateb se převážně jednalo o úhrady od odběratelů. Za stejné období došlo na tomto bankovním účtu k debetním pohybům ve výši 2 921 035 Kč, z čehož 524 000 Kč činily výběry v hotovosti, tj. cca 18 % z připsaných finančních prostředků. Za analyzované období byly dále převážně provedeny neidentifikované platby kartou v celkové výši 2 044 000 Kč, bezhotovostní převody peněžních prostředků v řádu jednotek tisíců Kč u jednotlivých plateb v celkové výši 167 388 Kč a bezhotovostní výběr klienta s uvedením názvu protiúctu č. X S. N. ve výši 185 000 Kč.
84. Rovněž na tomto bankovním účtu nebyly zaznamenány žádné platby, které by souvisely s úhradou přijatých zdanitelných plnění od dodavatele ELIT SECURITY.

85. Správce shrnul tyto analýzy následovně. Daňový subjekt dle hodnot vykázaných v kontrolních hlášeníh za období červenec 2020 až leden 2021 uskutečnil zdanitelná plnění v celkové výši 109 425 369 Kč (včetně DPH), přičemž za stejné období byly na bankovních účtech daňového subjektu připsány peněžní prostředky celkem ve výši 66 911 151 Kč. Neuhrazené pohledávky tak ke konci ledna 2021 činily 42 514 218 Kč. Daňový subjekt svým dodavatelům (se započítáním nespárovaných plateb) za období červenec 2020 až leden 2021 uhradil bezhotovostním způsobem celkem 14,6 mil. Kč z celkové částky 109,5 mil. Kč, což činilo pouze 13 % všech vykázaných přijatých plnění za toto období. Správce daně na bankovních účtech daňového subjektu identifikoval výběry v hotovosti ve výši 21,4 mil. Kč, což by případně postačilo k úhradě pouze 27 % přijatých plnění od dodavatele ELIT SECURITY, a to bez ohledu na skutečnost, že daňový subjekt dále dluží peněžní prostředky v hodnotě více jak 14,8 mil. Kč dalším dodavatelům. Daňový subjekt navzdory svým závazkům vůči dodavatelům v období červenec 2020 až leden 2021 poukazoval peněžní prostředky jako půjčky dalším osobám v řádu desítek milionů Kč. Přestože správce daně nedisponuje konkrétními informacemi, u kterých půjček byl daňový subjekt v pozici věřitele a dlužníka, i přes započtení výše uvedené částky půjček 27 mil. Kč do pohledávek daňového subjektu, celková výše závazků daňového subjektu převyšuje celkovou výši pohledávek.
86. Z analýzy bankovních účtů daňového subjektu dále správci daně vyplynulo, že k výběrům peněžních prostředků v hotovosti, platbám kartou nebo převodům na bankovní účty docházelo týž den nebo v několika následujících dnech po připsání peněžních prostředků od odběratelů. U peněžních prostředků na těchto bankovních účtech tedy nemůže správce daně z důvodu výrazné variability jejich stavu a jejich vysoké likvidity předpokládat, že by mohly být využity pro budoucí uhrazení dosud nestanovené daně a to i vzhledem k tomu, že u subjektu, který nedovoleně optimalizoval svoji daňovou povinnost neoprávněně uplatněným nárokem na odpočet DPH z fiktivních plnění v řádu mil. Kč, nelze dobrovolnou úhradu dodatečně stanovené daňové povinnosti očekávat.
87. Správce daně rovněž analyzoval aktiva a pasiva žalobkyně z dostupných účetních výkazů a daňových priznání za zdaňovací období kalendářního roku 2019 (z rozvahy, výkazu zisku a ztrát).
88. Majetek žalobkyně nevykazoval žádný dlouhodobý majetek a celková hodnota jeho aktiv (136 tis. Kč) je o 3 281 000 Kč nižší než pravděpodobná výše daně, která bude daňovému subjektu dodatečně stanovena. Žalobkyně byla předlužená, výše závazků (171 tis. Kč) převyšovala výši disponibilních zdrojů v aktivech (136 tis. Kč).
89. Správce daně přihlédl i k tomu, že v období od 21. 2. 2019 do 29. 6. 2020 byl jednatelem a společníkem daňového subjektu Mgr. Bc. M. A., který se dle znalosti správce daně z jiných daňových řízení zabývá i zřizováním a prodejem ready made společností. Lze předpokládat, že skutečná činnost daňového subjektu byla zahájena až s jednatelkou a jediným společníkem daňového subjektu V. F. od 29. 6. 2020, čemuž odpovídá i nárůst obrátů na DPH počínaje měsícem červenec 2020 z řádu jednotek tisíc Kč na více než 3 mil. Kč.
90. Dle hodnot vykázaných v daňových tvrzeních k DPH za jednotlivé měsíce roku 2020 došlo k výraznému nárůstu objemu přijatých a uskutečněných plnění, tzn. nákladů a výnosů na řády desítek milionů Kč, přesto potencionální výsledek hospodaření za rok 2020 bez uplatnění dalších provozních nákladů, které nepodléhají DPH (např. odpisy hmotného

majetku) činí pouze 156 112 Kč. za období roku 2021 jsou správci daně známé pouze za období leden až duben 2021, přičemž daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání k DPH přijatá plnění v celkové výši 36 275 783 Kč a uskutečněná plnění ve výši 37 871 716 Kč. Rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými plněními, potažmo předpokládaný výsledek hospodaření za leden až duben 2021 činí 1 595 933 Kč. Správci daně nejsou známy náklady společnosti, které generují plnění přijatá od neplátců DPH. Z daňových přiznání k DPH za období leden 2020 až duben 2021 rovněž nevyplývá, že by daňový subjekt pořídil dlouhodobý majetek.

91. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt není vlastníkem žádného dopravního prostředku, nevlastní žádnou nemovitou věc, sídlí na hromadné adrese, v živnostenském rejstříku nemá uvedenu žádnou provozovnu, nelze ani předpokládat, že by na úhradu v budoucnu stanovené daně mohl čerpat úvěr, jelikož bez hmotné záruky nebudou bankovní ústavy ochotny daňovému subjektu takový objem finančních prostředků zapůjčit. Tato skutečnost by rovněž neumožnila povolit daňovému subjektu úhradu dosud nestanovené daně ve splátkách, přičemž s ohledem na hospodářský výsledek dosažený daňovým subjektem lze mít i obavu o úhrady jak splátek případného úvěru, tak splátek v případě povolení úhrady této daně ve splátkách. Předdeslal, že z těchto důvodů nelze brát v potaz ani povolení posečkání daně.
92. Žalobkyně namítla, že ekonomickou činnost vykonávala z místa sídla, provozovnu má na adrese sídla, absence vlastnictví nemovitosti nemůže odůvodnit zajišťovací příkaz. Hrozba insolvence potenciálně platí pro každou společnost.
93. Městský soud přisvědčil obecně názoru žalobkyně, že sídlo na virtuální (hromadné) adrese, absence provozovny v živnostenském rejstříku nemusí být samo o sobě znakem pochybností o stanovení daně či její nedobytnosti. Ve svém souhrnu a ve spojení s dalšími popsányi okolnostmi však tyto okolnosti svědčí o nestandardních poměrech a obchodních zvyklostech žalobkyně. Správce daně i žalovaný tyto skutečnosti nehodnotili jako důvod k vydání zajišťovacích příkazů. I těmito skutečnostmi však charakterizovali žalobkyni a podmínky, v jakých uskutečnila svou podnikatelskou činnost a to zejména v souvislosti s napadanými fiktivními plněními. Orgány finanční správy takto shledaly, že žalobkyně nevlastní žádný možný postižitelný majetek – movitý či nemovitý majetek. A rovněž nedisponuje na účtech dostatečnými finančními prostředky, přestože objem transakcí v průběhu sledovaného období obsáhl desítky milionů Kč. Pokud má žalobkyni sídlo na virtuální adrese, kde sídlí řada dalších společností, nevlastní dopravní prostředek, není jim proto znám movitý majetek, který by eventuálně mohl sloužit k vydobytí daně. To platí tím spíše, nevlastní – li žalobkyně žádný nemovitý majetek. Úvahy o hrozbě insolvence jsou potom logickým důsledkem srovnání finanční bilance žalobkyně tak, jak ji vysledovaly orgány finanční správy z pohybů na účtech žalobkyně.
94. Ze všech těchto důvodů podle názoru městského soudu vyplývá, že budoucí úhrada daně je vlivem finanční a majetkové bilance žalobkyně ohrožena a to svědčí závěru, že bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
95. Všechny zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem vydání, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení (ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty). Tento účinek zajišťovacích příkazů odůvodnil správce daně tím, že žalobkyně vědomě uplatňuje daňové odpočty z fiktivních plnění, jejichž cílem je neoprávněné krácení daně, a proto nelze

předpokládat dobrovolnou úhradu v budoucnu stanovené daně, což ve světle výše uvedených zjištění ve věci majetkové situace daňového subjektu, kdy je veškerý zjištěný majetek daňového subjektu tvořen pouze vysoce likvidními finančními prostředky, umocňuje nebezpečí z prodlení.

96. Tato část zajišťovacích příkazů i napadeného rozhodnutí předmětem sporu není. Městský soud proto jen pro úplnost konstatuje, že orgány daňové správy srozumitelně odůvodnily, proč bylo nezbytné spojit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou daňovou exekucí.

VIII. Závěr a náklady řízení

97. Městský soud shrnuje, že správní orgány přezkoumatelně vylíčily logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně identifikují podezřelé plnění poskytnuté pro žalobkyni od jejího dodavatele, které jsou s vysokou pravděpodobností fiktivní, u nichž je důvodný předpoklad svědčící tomu, že daň bude u těchto transakcí žalobkyni stanovena a i to, že jsou zde silné obavy o budoucí nedobytnosti takto stanovené daně. Podmínky k vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu byly tedy naplněny.
98. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
99. O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti, proto mu městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

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.

V Praze dne 26. 4. 2022

JUDr. Slavomír Novák v. r.
předseda senátu