



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Martina Bobáka a Štěpána Výborného ve věci

žalobkyně

**HELING, s.r.o., IČO: 278 86 905**  
sídlem Jirčanská 12, Praha 4  
zastoupena Rambousek a partner a.s., IČO: 648 29 391  
sídlem Křišťanova 1544, Praha 3

proti

žalovanému

**Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2021, č. j. 34828/21/5100-41453-711335,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

## Odůvodnění:

### I.

#### Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkazy dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vydané Finančním úřadem pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dne 15. 7. 2021, č. j. 6126519/21/2012-00540-105442, č. j. 6127006/21/2012-00540-105442, č. j. 6127493/21/2012-00540-105442; dne 12. 7. 2021, č. j. 6061221/21/2012-00540-105442, č. j. 6067494/21/2012-00540-105442; dne 13. 7. 2021, č. j. 6087417/21/2012-00540-105442, č. j. 6087709/21/2012-00540-105442, č. j. 6087960/21/2012-00540-105442; dne 15. 7. 2021, č. j. 6127812/21/2012-00540-105442; dne 16. 7. 2021, č. j. 6179077/21/2012-00540-105442, č. j. 6182347/21/2012-00540-105442, č. j. 6185193/21/2012-00540-105442, č. j. 6217896/21/2012-00540-105442, č. j. 6218351/21/2012-00540-105442, č. j. 6217531/21/2012-00540-105442; a dne 30. 7. 2021, č. j. 6627221/21/2012-00540-105442 (dále jen „zajišťovací příkazy“).
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Správce daně vydal zajišťovací příkazy k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) složením jistoty v celkové výši 5 439 926 Kč za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2019, leden až říjen roku 2020, a leden až duben roku 2021. Žalobkyně napadla zajišťovací příkazy odvoláním.
4. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejprve věnoval splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu. Žalovaný uvedl, že se žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích přinejmenším z nedbalosti účastnila podvodných řetězců plátců DPH, a to na pozici „buffer“. Tato skutečnost měla mít dle žalovaného za následek odepření nároku na odpočet DPH; měla vést k budoucímu stanovení daně. Žalovaný rozvedl svou úvahu následovně.
5. Žalovaný ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí roku 2019 identifikoval fakturační řetězec pravděpodobně zasažený daňovým podvodem. Řetězec se skládal ze společností Bella ekostav s.r.o. v likvidaci (dále jen „společnost Bella“) na pozici „missing trader“, Empezar s.r.o. (dále jen „společnost Empezar“) na pozici „buffer“ a žalobkyně na pozici „buffer“. Žalovaný dospěl k předběžnému závěru, že žalobkyni bude zřejmě odepřen nárok na odpočet DPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společnosti Empezar. Žalovaný zjistil chybějící daň u společnosti Bella, která nepodala daňové přiznání, a to ani na výzvu správce daně. Správce daně vyměřil daň a společnost Bella ji neuhradila. Subjekty v řetězci neměly provozovnu, ani žádné zaměstnance, neměly žádnou internetovou prezentaci (webové stránky, inzerci, reference, atd.), neplnily své povinnosti při správě daní, byly u nich evidovány nedoplatky, které musely být v některých případech vymáhány v rámci exekučního řízení. Žádná z popsaných společností neplnila svou zákonnou povinnost zakládat účetní závěrky do obchodního rejstříku. Společnost Bella neměla užívací titul ke svému zapsanému sídlu, tudíž zde ani fakticky nesídlila a Krajský soud v Ostravě vydal usnesení o jejím zrušení s likvidací. Žalovaný zjistil u společnosti Empezar, kromě uvedených nestandardností, že osoba oprávněná za tuto společnost jednat Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

měla bydliště zapsané na ohlašovně příslušného úřadu a kromě nedoplatků a pozdního podávání daňových přiznání u této společnosti byla v minulosti několikrát zjištěna nesprávně tvrzená daň, což vedlo k nutnosti jejího správného stanovení z moci úřední. Ke dni 2. 9. 2020 byla společnost Empezar veřejně označena za nespolehlivého plátce.

6. Žalovaný při hodnocení účasti žalobkyně na popsaném daňovém podvodu přihlédl zejména k tomu, že žalobkyně svému dodavateli naplatila za přijatá zdanitelná plnění bezhotovostně na účet zveřejněný za tímto účelem dle ustanovení § 96 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) v plné výši, a to přestože tak učinit mohla. Žalovaný porovnal čísla dokladů a variabilních symbolů dílčích plateb a zjistil, že žalobkyně provedla bezhotovostním převodem úhradu odpovídající pouze 22,63 % z celkové výše úplat a zbývající část buď bez zřejmého důvodu provedla jiným způsobem úhrady, v hotovosti či např. zápočtem, případně za plnění v plné výši nezaplatila. Skutečnost, že společnost Empezar měla jednatele s bydlištěm na ohlašovně příslušného úřadu, je do jisté míry riziková, stejně jako skutečnost, že tato společnost neměla provozovnu, ani internetovou prezentaci a nezakládala účetní závěrky do obchodního rejstříku. Žalobkyně o svém dodavateli nemohla z veřejně dostupných zdrojů získat žádné informace. Nebylo proto zřejmé, zda a jak vůbec žalobkyně tohoto svého obchodního partnera prověřovala. Žalobkyně nepostupovala s běžnou mírou obezřetnosti, resp. s takovou mírou obezřetnosti, aby minimalizovala riziko zapojení do podvodu na DPH.
7. Žalovaný odhalil totožný fakturační řetězec ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2019. Jednalo se o řetězec fungující ve stejném složení a schématu jako v případě předchozího zdaňovacího období. K chybějící dani žalovaný dodal, že ta nebyla společností Bella tvrzena, a to ani na výzvu správce daně, a nebyla tak ani ze strany této společnosti uhrazena. Žalobkyně přijala v tomto zdaňovacím období v rámci předmětného řetězce plnění od společnosti Empezar, které uhradila bezhotovostně jen v nepatrné části odpovídající 4,67 % celkového objemu úplat.
8. Žalovaný zjistil totožný fakturační řetězec také ve zdaňovacím období leden roku 2020. Společnost Bella nepřiznala DPH, a to ani na výzvu správce daně, a daň neuhradila. Žalobkyně v rámci tohoto řetězce přijala plnění od společnosti Empezar, ale vůbec za něj bezhotovostně nezaplatila.
9. Žalovaný ve zdaňovacích obdobích únor až červenec 2020 určil pravděpodobně podvodný řetězec ve složení: Archi Praha s.r.o. („missing trader“, dále jen „společnost Archi“), společnost Empezar a žalobkyně (oba na pozici „buffer“). Žalovaný zjistil chybějící daň u společnosti Archi, která ani na výzvu správce daně nepodala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2020 a daň nezaplatila. U společnosti Archi byla zjištěna rovněž celá řada nestandardností značné intenzity: virtuální sídlo, chybějící majetková a personální vybavenost, neplnění povinností při správě daně, evidence značných nedoplatků, nezveřejňování účetní závěrky a veřejné označení za nespolehlivého plátce (od 30. 6. 2020). Žalobkyně za plnění od společnosti Empezar bezhotovostně nezaplatila.
10. Žalovaný ve zdaňovacím období srpen a září 2020 identifikoval dva fakturační řetězce za účasti společnosti Archi („missing trader“), společnosti Empezar („buffer“), společnosti REBYT CZ s.r.o. („missing trader“, dále jen „společnost REBYT“), společnosti Bird CZ s.r.o. („buffer“, dále jen „společnost Bird“) a žalobkyně. Pro první řetězec „Archi – Empezar – žalobkyně“ platila stejná zjištění jako v předchozích zdaňovacích obdobích. V tomto zdaňovacím období byl zjištěn také druhý řetězec, na jehož počátku stála společnost

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

REBYT, která DPH nepřiznala, ani nezaplatila. Dalším článkem byla společnost Bird a následně žalobkyně. Společnosti REBYT a Bird vykazovaly obdobné nestandardnosti: pravděpodobně nesídlily ve svých zapsaných sídlech, neměly žádnou internetovou prezentaci, neměly zaměstnance ani vozidla, byly u nich evidovány nedoplatky. U společnosti REBYT musely být nedoplatky v minulosti exekvovány, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 nepodala tato společnost daňové přiznání k DPH ani na výzvu správce a neplnila povinnosti spojené se zakládáním účetních závěrek do obchodního rejstříku. Jediný jednatel společnosti Bird měl zapsané bydliště na ohlašovně příslušného úřadu. Žalobkyně nezaplatila bezhotovostně za žádné plnění přijaté od společnosti Empezar nebo Bird (ve zdaňovacím období září 2020 žalobkyně zaplatila bezhotovostně společnosti Bird 15% z celkového objemu úplat za přijatá plnění) a nepovažovala za rizikové, že v sídle společnosti Bird sídlilo mnoho dalších společností, jednatel měl bydliště na ohlašovně a společnost neměla vlastní web.

11. Zdaňovací období říjen roku 2020 se vyznačovalo řetězcem skládajícím se ze společností Bird („missing trader“) – REBYT („buffer“) – žalobkyně („buffer“). Žalovaný zjistil chybějící daň u společnosti Bird, jelikož nepřiznala a neuhradila daň z plnění uskutečněných pro společnost REBYT a pro žalobkyni. Žalobkyně zaplatila na bankovní účet přibližně polovinu celkové ceny, zbývající částka ve výši cca 600 000 Kč byla zaplacená v hotovosti, nebo jiným způsobem, nebo nebyla vůbec zaplacená.
12. Žalovaný odhalil ve zdaňovacích obdobích leden a únor roku 2021 dva pravděpodobně podvodné řetězce. První ve složení TALODE CZ s.r.o. („missing trader“, dále jen „společnost TALODE“) – EVELIAN Solution s.r.o. („buffer“, dále jen „společnost EVELIAN“) – žalobkyně („buffer“). Druhý ve složení společnost REBYT („missing trader“) – společnost Bird („buffer“) – žalobkyně („buffer“). Žalovaný dospěl k předběžnému závěru, že žalobkyni zřejmě bude odepřen nárok na odpočet DPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností EVELIAN a Bird. Chybějící daň správce daně identifikoval u společností TALODE, EVELIAN a REBYT. Společnosti TALODE a EVELIAN vykazovaly nepravděpodobně velký objem přijatých plnění do 10 000 Kč uvedených v oddíle B3 jejich kontrolních hlášení, kdy vzhledem k tomu, o kolik jednotlivých plnění by se muselo jednat, lze usuzovat, že se jedná o plnění pravděpodobně fakticky nepřijatá (fiktivní). Tímto postupem si tyto společnosti neoprávněně snížily vlastní daňovou povinnost, když z daně na výstupu odečetly daň na vstupu z fiktivních plnění. Daňová povinnost tak byla tvrzena v nesprávné výši, a tudíž ani nebyla ve správné výši zaplacená. Společnost REBYT vykazovala přijetí zdanitelných plnění značného objemu od společnosti, která byla označována správcem daně z důvodu anonymizace jako A s.r.o., přičemž této společnosti nejenže byla z moci úřední zrušena registrace k DPH, ale z dalších shromážděných poznatků o této společnosti bylo nepravděpodobné, že by tato společnost vůbec vyvíjela nějakou činnost, a tudíž byla schopna vygenerovat plnění takovéto hodnoty. Kromě typických znaků tzv. prázdné schránky (virtuální sídlo, žádné majetkové a personální zázemí apod.) vykazoval tento subjekt i znaky, které svědčí závěru, že již žádnou činnost nevykonával, byl označen jako nespolehlivý plátc, byla mu zrušena registrace k DPH a obchodní podíl jediného společníka byl exekučně postižen. Žalovaný považoval za vysoce pravděpodobné, že tato společnost žádné plnění společnosti REBYT nedodala a ta pak z formálně tvrzených plnění uplatnila odpočet DPH. Tímto postupem, obdobně jako v případě společností TALODE a EVELIAN, došlo k neoprávněnému snížení daňové povinnosti společnosti REBYT, daň tak nebyla ve správné výši tvrzena, ani zaplacená.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

13. Žalovaný upozornil, že společnost TALODE měla virtuální sídlo, neměla provozovnu, webovou prezentaci, zaměstnance ani vozidla, byly u ní evidovány nedoplatky, nezveřejňovala účetní závěrky. Jednatel této společnosti měl bydliště zapsané na ohlašovně příslušného úřadu, byl jednatelem jiné společnosti, která byla veřejně označena za nespolehlivého plátce a jeho obchodní podíl ve společnosti TALODE byl exekučně postižen. Společnost EVELIAN neměla provozovnu, webovou prezentaci, zaměstnance, ani vozidla, byly u ní evidovány nedoplatky a nezveřejňovala účetní závěrky. Také její jednatel měl bydliště zapsané na ohlašovně příslušného úřadu. Žalobkyně nepostupovala obezřetně, když nevzala tyto okolnosti v potaz, nemluvě o tom, že za plnění přijatá od společností Bird a EVELIAN nezaplatila bezhotovostně.
14. Ve zdaňovacím období březen roku 2021 šlo dle žalovaného o pravděpodobně podvodné fakturační řetězce za účasti společností Archi, REBYT (obě v pozici „missing trader“), Bird („buffer“), Securiva s.r.o. („missing trader“, dále jen „společnost Securiva“) a žalobkyně („buffer“). Žalovaný měl předběžně za to, že žalobkyni zřejmě bude odepřen nárok na odpočet DPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností Bird a Securiva. Žalovaný zjistil chybějící daň u společností Archi, která se objevovala již v dřívějších zjištěných řetězcích, REBYT a Securiva. Společnost Archi nepodala za toto zdaňovací období daňové přiznání k DPH a daň ani nezaplatila. Společnost REBYT vykázala přijatá plnění značného objemu od společnosti A s.r.o., která lze z důvodů výše uvedených se značnou pravděpodobností považovat za fiktivní, čímž došlo k neoprávněnému uplatnění odpočtu DPH z těchto formálně tvrzených plnění. Společnost Securiva vykázala v oddílu B3 kontrolního hlášení přijetí značného objemu plnění, kdy vzhledem k tomu, jak vysokému počtu plnění by tento objem odpovídal, lze důvodně předpokládat, že k faktickému přijetí těchto plnění nedošlo a odpočet daně tak byl taktéž uplatněn neoprávněně. Společnost Securiva neměla provozovnu, webové stránky, zaměstnance a vozidla. Správce daně u této společnosti opakovaně evidoval nedoplatky, přičemž již dříve musel přistoupit k jejich exekučnímu vymáhání. Žalobkyně neplatila společností Bird a Securiva bezhotovostně.
15. A konečně ve zdaňovacím období duben roku 2021 žalovaný odhalil pravděpodobně podvodné fakturační řetězce za účasti společností Archi, REBYT (obě „missing trader“), Bird („buffer“), La estructura spol. s r. o. (dále jen „společnost La estructura“), Demi Glace Gold s. r. o. (obě v pozici „missing trader“, dále jen „společnost DGG“), EVELIAN a žalobkyně (obě v pozici „buffer“). Také v tomto případě měl žalovaný předběžně za to, že žalobkyni zřejmě bude odepřen nárok na odpočet DPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností Bird a EVELIAN. Žalovaný zjistil chybějící daň u společností Archi, REBYT, Bird, La estructura, DGG a EVELIAN. Společnost Archi nepodala daňové přiznání, a to ani na výzvu správce daně, a daň neuhradila. Společnost REBYT pravděpodobně neoprávněně uplatnila odpočet DPH z plnění, jež měla přijmout od společnosti A s.r.o., nadto ke dni vydání zajišťovacího příkazu nepodala daňové přiznání a daň ve správné výši neuhradila. Společnosti La estructura, DGG a EVELIAN vykázaly ve svých kontrolních hlášeních takový objem plnění do 10 000 Kč, zahrnutých do oddílu B3, že vzhledem k tomu, o jaký počet plnění by se muselo jednat, lze důvodně pochybovat o fakticitě jejich přijetí. U společností La estructura a DGG byly zjištěny obdobné stále se opakující okolnosti jako například absence provozovny, webových stránek, zaměstnanců a vozidel, nezveřejnění účetních závěrek a evidence nedoplatků. Obchodní podíl společníka společnosti DGG byl exekučně postižen.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

16. Žalovaný shrnul, že žalobkyně nebyla pouhým nahodilým účastníkem daňového podvodu, ale mohla a měla o neobvyklostech posuzovaných transakcí vědět. Žalobkyně se po dobu minimálně dvou let zapojovala do obchodů vyznačujících se tím, že dodavatel jejího dodavatele či přímo její dodavatel určitým způsobem zkrátili daň. Žalobkyně v těchto obchodech bez zřejmého důvodu zásadně upřednostňovala platbu v hotovosti, s výjimkou zdaňovacího období říjen 2020, v němž bezhotovostní platba představovala úhradu za cca polovinu objemu přijatých plnění. Ve většině popsanych zdaňovacích období nedošlo k žádné bezhotovostní úhradě. U žalobkyně a jejího dlouhodobého dodavatele, společnosti Empezar, který nakupoval zdanitelná plnění výhradně od dvou subjektů, které neodváděly z těchto plnění daň, byla zjištěna taková míra provázanosti a úzké spolupráce, že společnost Empezar v nedávné minulosti využívala IP adresu registrovanou na žalobkyni k činění podání pro daňovou správu. Navíc se vždy jednalo o krátké řetězce, kdy daň byla zkrácena hned za dodavatelem žalobkyně. Dle žalovaného bylo pochybné, že by žalobkyně neměla či nemohla mít po dobu celých dvou let podezření, že jí byla přeprokována plnění zatížená chybějící daní. Žádný z jejích dodavatelů se z veřejně dostupných zdrojů nejevil jako subjekt, který by se běžným způsobem propagoval a disponoval adekvátním majetkovým a personálním zázemím odpovídajícím objemům poskytovaných plnění. Nebylo ani zřejmé, jak žalobkyně navázala s těmito subjekty obchodní spolupráci a jakým způsobem je prověřila. Plnění přijatá v rámci výše popsanych řetězců představovala naprostou většinu celkového objemu žalobkyní přijatých plnění, kdy tento podíl činil méně než 90 % jen ve dvou případech (za srpen 2020 89,04 %, za leden 2020 85,92 %).
17. Dle žalovaného nasvědčují prozatímní zjištění správce daně přinejmenším nedbalostnímu zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Žalovaný označil důvody svědčící o budoucím stanovení daně za slabší s ohledem na nedbalostní účast žalobkyně na daňovém podvodu, stěžejní však je samotná účast žalobkyně v řetězových transakcích, které pravděpodobně byly stíženy daňovým podvodem. Nárok na odpočet DPH lze v nalézacím řízení odeprít nejen v případě vědomé účasti na podvodu, ale i v případě účasti nedbalostní, kdy daňový subjekt nevynaložil dostatečnou obezřetnost a nepřijal taková rozumně očekávatelná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnul. Žalovaný proto považoval za naplněný první zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu v podobě budoucího stanovení daně.
18. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, dle kterého platí: jsou-li dány slabší důvody nasvědčující budoucímu stanovení daně, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny vážné důvody nasvědčující budoucí nedobytnosti daně. Žalovaný tyto vážné pochybnosti pojal na základě následujících okolností.
19. Žalobkyni měla být dle kvalifikovaného odhadu správce daně doměřena DPH za šestnáct zdaňovacích období v celkové částce 5 439 926 Kč. Správce daně nejprve shromáždil a porovnal jemu dostupné údaje o majetkové situaci žalobkyně dle příloh k přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2020, v nichž byla ke dni 31. 12. 2020 vykázána aktiva v celkové hodnotě 7 133 000 Kč, tvořená stálými aktivy v hodnotě 93 000 Kč a oběžnými aktivy v hodnotě 7 040 000 Kč (tvořenými pohledávkami v hodnotě 4 594 000 Kč a peněžními prostředky v hodnotě 2 443 000 Kč). Co se týče hmotného majetku, jednalo se o dvě motorová vozidla, která byla dle registru vozidel ve vlastnictví žalobkyně (správce daně předpokládal tržní hodnotu vozidel s ohledem na jejich stáří a opotřebení v cenovém rozpětí od 254 900 Kč do 347 444 Kč). Z rozvahy dále vyplynulo, že žalobkyně vykazovala

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

ke dni 31. 12. 2020 vlastní kapitál v záporné hodnotě - 128 000 Kč a také cizí zdroje v hodnotě 7 261 000 Kč v podobě závazků (z obchodních vztahů, k zaměstnancům, závazky na veřejném pojištění, daňové závazky a závazky ostatní). Poměr aktiv a cizích zdrojů žalobkyně tudíž odpovídal míře zadlužení 101,79 %, což výrazně přesahovalo míru zadlužení, kterou ještě lze u podnikatelů považovat za „zdravou“ a tato hodnota by mohla také poukazovat na reálnou hrozbu insolvence žalobkyně ve spojení se zřejmou mnohostí věřitelů žalobkyně, která měla závazky vůči státu i z obchodního styku. Z údajů vykázaných žalobkyní v přiznáních k DPH za zdaňovací období od ledna 2021 do dubna 2021 vyplynulo, že žalobkyně na ř. 47 – hodnota porízeného majetku – nevykazovala žádné hodnoty.

20. Žalovaný upozornil, že správce daně zjistil v relevantním období tři bankovní účty vedené na jméno žalobkyně. Účet č. 226756783/0600 byl zrušen dne 3. 8. 2020. Správce daně tak zanalyzoval pohyby na účtu za období od 1. 7. 2019 do 3. 8. 2020 a zjistil, že v tomto období byla z tohoto účtu vybrána většina (84,79 %) prostředků v hotovosti (jednalo se o částku 370 046 Kč). Účet č. 226757305/0600 vedený v měně EUR byl zrušen ke dni 31. 7. 2020 a žalobkyně jej používala spíše ojediněle. Žalobkyně dlouhodobě v okamžiku vydání napadeného rozhodnutí využívala účet č. 6920047001/5500. Správce daně analýzou za období od 1. 7. 2019 do 25. 6. 2021 zjistil, že žalobkyně vybrala v hotovosti částku 29 924 400 Kč odpovídající 77,93 % všech debetovaných prostředků. Správce daně ověřil za toto období také šest výběrů přesahujících částku 270 000 Kč. Ke dni 29. 3. 2021 činil zůstatek na tomto účtu částku 86 973,99 Kč. Ke dni 23. 6. 2021 byl zůstatek na tomto účtu evidován v záporné výši - 446 531,54 Kč. Správce daně také poukázal na fakt, že zůstatek na tomto účtu mnohdy klesal na částky v řádech jednotek tisíc Kč (30. 9. 2020 ve výši 4 036,35 Kč, 24. 11. 2020 ve výši 5 659,60 Kč nebo 3. 6. 2021 ve výši 1 038,46 Kč).
21. Žalovaný vysvětlil, že nejvýznamnějším majetkem žalobkyně (vyjma dvou motorových vozidel) byly peněžní prostředky na bankovních účtech. Za daných okolností bylo možné se důvodně domnívat, že tyto prostředky budou vybrány či převedeny dříve, než by nastala vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Peněžní prostředky na výše uvedených bankovních účtech žalobkyně představují vysoce nestabilní majetek, přičemž tento závěr je v daném případě výrazně posílen chováním žalobkyně, která bez legitimního důvodu vybírala značné finanční částky v hotovosti. Četné výběry hotovosti lze považovat za ekvivalent zbavování se majetku, neboť ten se v důsledku jednání žalobkyně stává pro správce daně nedosažitelným, a to aniž byl nahrazen majetkem jiným, který by správce daně mohl případně použít k úhradě daňových povinností žalobkyně.
22. Žalovaný nepovažoval za pravděpodobné, že by žalobkyně uhradila v budoucnu stanovenou daň z prostředků získaných vlastní hospodářskou činností. Žalobkyně vykazovala v přílohách k přiznání k dani z příjmů právnických osob ke dni 31. 12. 2020 výsledek hospodaření ve výši 179 000 Kč při čistém obratu ve výši 19 495 000 Kč. Vzhledem k předpokládané výši doměřené daně a k výsledkům podnikání žalobkyně správce daně zcela opodstatněně konstatoval, že nelze očekávat budoucí úhradu daně z majetku žalobkyně nebo z budoucích výsledků jejího hospodaření. Tento závěr byl podpořen také porovnáním celkového vykazovaného objemu přijatých (53 952 404 Kč) a uskutečněných (59 771 164 Kč) zdanitelných plnění, kdy hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,1078 vypovídala o tom, že žalobkyně dlouhodobě nebyla schopna dosahovat zisku. Nelze předpokládat, že by si žalobkyně opatřila prostředky úvěrem, jelikož vykazovala míru zadlužení přesahující 100 %, tj. měla více závazků než majetku.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

23. Žalovaný vedle nízké výkonnosti a velmi vysoké zadluženosti žalobkyně přihlédl k tomu, že se žalobkyně přinejmenším z nedbalosti účastnila obchodních transakcí pravděpodobně zasažených podvodným jednáním. Žalovaný měl za to, že takové jednání bývá zpravidla vedeno snahou vyhnout se placení daně. Žalovaný přihlédl také k tomu, že jednatelka žalobkyně byla též jednatelkou společnosti Heling SK s.r.o., u níž slovenský správce daně evidoval nedoplatky na dani v přepočtu na Kč v řádech milionů korun.
24. Žalovaný poukázal na to, že správce daně vydal dne 29. 4. 2021 zajišťovací příkazy č. j. 3890458/21/2012-00540-110861 a č. j. 3898366/21/2012-00540-110861, jimiž žalobkyni uložil povinnost složit jistotu k zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2020 (dále také jen „zajišťovací příkazy za listopad a prosinec 2020“). Žalobkyně je napadla odvoláním. Žalovaný tyto dva zajišťovací příkazy přezkoumal a dospěl k závěru, že správce daně neprokázal splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, a proto tyto zajišťovací příkazy zrušil a řízení o nich zastavil rozhodnutím č. j. 24842/21/5100-41453-711335 (dále jen „zrušující rozhodnutí“).
25. Žalovaný vysvětlil potvrzení předmětných zajišťovacích příkazů oproti zrušení zajišťovacích příkazů za měsíce listopad a prosinec roku 2020 následovně. Žalovaný v případě zrušených zajišťovacích příkazů hodnotil obavy o budoucí úhradu daně jako spíše slabé, neboť na rozdíl od správce daně posoudil žalobkyni jako subjekt skutečně vyvíjející určitou ekonomickou činnost a mající adekvátní, byť nikterak hodnotné, materiální zázemí i zázemí personální. Výše zajišťované částky v tehdejších případech nijak zásadně nepřevyšovala hodnotu majetku (automobilů) a zůstatku na bankovním účtu. Žalovaný neměl informace o žádných jiných zdaňovacích obdobích, než byl listopad a prosinec 2020, proto neshledal takovou míru organizovanosti a dlouhodobosti, která by nasvědčovala vědomé či nedbalostní účasti žalobkyně na podvodu na DPH. V nyní projednávaném případě byla dle žalovaného situace zásadně odlišná. Žalobkyně sice vyvíjela určitou ekonomickou činnost a nebyla tzv. prázdnou schránkou, bylo však zřejmé, že dlouhodobě přijímala zdanitelná plnění v rámci řetězců, ve kterých nejpozději dodavatel jejího dodavatele, v některých případech sám dodavatel, neodvedl daň z těchto plnění ve správné výši. Žalobkyně nevznikla a nefungovala výhradně za účelem získávání neoprávněných daňových výhod, ale je pravděpodobné, že vykonávala takovou ekonomickou činnost (reklamní činnost), při které generovala daň na výstupu a minimální daní na vstupu, což ji mohlo pohnout ke vstupu do obchodních transakcí, v nichž docházelo k uplatnění vyšší daně na vstupu a tím snížení vlastní daňové povinnosti. Správce daně nově osvědčil dlouhodobou zadluženost žalobkyně. Správce daně v případě zajišťovacích příkazů za listopad a prosinec 2020 vycházel z účetních výkazů sestavených ke dni 31. 12. 2019, neboť poslední daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, které měl správce daně v době vydání zajišťovacích příkazů za listopad a prosinec 2020 k dispozici, bylo za zdaňovací období roku 2019. Tyto údaje žalovaný nově porovnal s údaji vykázanými v daňovém přiznání za rok 2020 a jeho přílohách, a zjistil, že míra zadluženosti žalobkyně i nadále přesahovala 100 %. Správce daně ověřil, že četné výběry značných částek v hotovosti byly rovněž dlouhodobou praxí žalobkyně.
26. Ve zbytku odůvodnění (bod 81 a násl.) se žalovaný zabýval odvolacími námitkami žalobkyně. Žalovaný zopakoval podstatné části své úvahy a neshledal námitky důvodnými. Žalovaný proto vydal napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

## II.

## Argumentace účastníků

## 27. Žalobkyně vznesla šest žalobních bodů:

1) Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože žalovaný neodůvodnil, proč považoval v budoucnu stanovenou daň za nedobytnou. Žalovaný nevysvětlil, proč se odchýlil od právního posouzení zaujatého ve zrušujícím rozhodnutí. Žalovaný neobjasnil, proč v některých zajišťovacích příkazech uvedl jako subjekt zkracující daň společnost Alice stará doba s.r.o. (dále jen „společnost Alice stará doba“) a v jiných ji anonymizoval (v případě jména jednatelky navíc nepřesně). Je paradoxní, že převážná část odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje důvody, proč měla či mohla žalobkyně vědět o zapojení do podvodného řetězce, přesto žalovaný označil důvody ospravedlňující budoucí doměření daně za slabé. Žalovaný se nevypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami, ale posoudil je povšechně, přičemž použil argumentaci týkající se jednoho zdaňovacího období na všechny ostatní, nezávisle na tom, že kupř. v říjnu 2020 proběhla platba z poloviny v hotovosti.

2) Žalovaný v bodu 87 napadeného rozhodnutí uvedl, že k doměření daně má 3 roky, pročez nemusí reagovat ihned na nesrovnalosti v kontrolních hlášeních. Tento postup však ztrácí smysl. Kdyby žalovaný zamezil údajnému podvodu hned na počátku, nedocházelo by k údajnému krácení daně po dobu dvou let.

3) Žalovaný popřel legitimní očekávání žalobkyně. Zajišťovací příkazy obsahují shodnou argumentaci, kterou žalovaný ve zrušujícím rozhodnutí označil za nesprávnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 65 a násl.) postupoval odlišně než ve dřívějším skutkově stejném případě (bod 32 a násl. zrušujícího rozhodnutí), v němž nevyhodnotil pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně jako vysokou. V obou případech šlo o shodnou hospodářskou situaci žalobkyně, posuzovanou pouze s odstupem 14 dní. Správce daně byl obeznámen s činností žalobkyně již v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů za listopad a prosinec roku 2020, které správce daně vydal na „zkoušku“, aby si ověřil, jak bude žalovaný reagovat. To plyne z toho, že správce daně vydal zajišťovací příkazy po více než 14 dnech od rozhodnutí žalovaného, kterým byly zrušeny zajišťovací příkazy za listopad a prosinec 2020.

4) Žalovaný v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, vyhodnotil, že v řetězcích šlo o daňový podvod, aniž by prokázal jeho existenci. Stejně tak žalovaný neprokázal, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět mohla. Žalobkyně vykonávala činnost ze své provozovny nacházející se v jejím sídle a platila v hotovosti na základě požadavku prodávajících v době nouzového stavu, kdy byla omezena účinnost zákona o omezení plateb v hotovosti a jistotu úhrady bylo možné zajistit pouze hotovostní platbou.

5) Žalovaný uvedl nepravdivé (virtuální sídlo žalobkyně, chybějící webové stránky) nebo nerozhodné skutečnosti (platby v hotovosti, nevlastnění nemovitosti, hrozba insolvence, nedostatečné finanční prostředky na budoucí doměřenou daň) odůvodňující závěr o nedobytnosti daně. Žalovaný předestřel obecné důvody, které bylo možné vztáhnout na každý daňový subjekt. Navíc se část argumentů shodovala s důvody údajně prokazujícími vědomé zapojení žalobkyně v daňovém podvodu. Žalobkyně disponovala dostatečnou finanční hotovostí na bankovním účtu a nebyly prokázány žádné okolnosti nasvědčující snaze o vyvedení finančních prostředků, např. prodejem automobilů, výpovědí nájmu kanceláří ve svém sídle aj. Žalovaný navíc nezohlednil, že šlo o období nouzového stavu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v důsledku pandemie COVID-19, které v některých odvětvích prakticky zastavilo ekonomickou činnost.

6) Žalobkyně nemohla ověřit pravdivost tvrzení žalovaného z listinných důkazů, protože jí byl k nahlédnutí předložen pouze chaotický seznam spisu. Ze soupisu spisu je zjevné, že ve vyhledávací neveřejné části nejsou některé seznamy číslovány, pročez nelze zkontrolovat, zda nedochází k doplňování či ztrátě některých listin, aniž by se tato skutečnost projevila ve spisu. Při nahlížení do veřejné části neexistoval soulad mezi seznamem a jednotlivými písemnostmi, které kvůli tomu nebylo možné dohledat. Následně byl předložen číslovaný soupis neveřejné části spisu. Není zřejmé, proč existuje několik soupisů neveřejné části spisu, a proč jsou některé listiny číslovány a jiné nikoli. V neveřejné části byla navíc zahrnuta také daňová přiznání žalobkyně, čímž nemohla být ohrožena povinnost mlčenlivosti vůči jiným subjektům ani cíl daňové kontroly. Žalobkyně nebyla s to ověřit, jak žalovaný zjistil, že nemá webové stránky.

28. Žalobkyně požadovala, aby soud provedl zrušující rozhodnutí jako důkaz. Žalobkyně dále s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, požadovala, aby soud prověřil, zda se ve spise nachází podklady pro vydání zajišťovacích příkazů; aby posoudil, zda tyto podklady nebyly do spisu vloženy dodatečně; a aby prověřil, zda spis obsahuje kontrolní hlášení všech dotčených subjektů.
29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a doplnil, že zajišťovací příkazy nebyly odůvodněny stejně jako zajišťovací příkazy za listopad a prosinec roku 2020. Správce daně vydal šestnáct nyní přezkoumávaných zajišťovacích příkazů na základě podrobnějších podkladů. Správce daně zjistil, že se žalobkyně účastnila pravděpodobně podvodných řetězců pravidelně po dobu minimálně dvou let, pročez bylo krajně nepravděpodobné, že nemohla o svém zapojení vědět. Žalobkyně navíc postupovala při prověřování svých dodavatelů neobezřetně, protože nezohlednila, že vykazovali znaky tzv. prázdných schránek. Navzdory tomu jim žalobkyně platila statisícové až milionové částky v hotovosti. Správce daně zjistil, že výše předpokládané daně byla v nepoměru k majetkovým možnostem žalobkyně s tím, že na rozdíl od dřívějších zajišťovacích příkazů správce daně vycházel z účetních výkazů sestavených ke dni 31. 12. 2020, které vypovídaly o dlouhodobějším a přetrvávajícím nepříznivém ekonomickém stavu a ziskovosti žalobkyně.
30. Žalovaný vysvětlil, že označení „slabší důvod pravděpodobnosti“ se týkalo srovnání míry naplnění podmínek dle § 167 daňového řádu, nikoli dlouhodobosti jednání žalobkyně.
31. Žalobkyně v replice odkázala na nahlížení do spisu dne 16. 8. 2021, z něhož vyplývá, že správce daně předložil seznam spisu, který neodpovídal předloženým listinám. Neutřídění spisu v rozporu s § 64 odst. 5 daňového řádu a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2020, č. j. 8 Afs 115/2018, je projevem „zaklekávání“ finanční správy na podnikatele.
32. Žalobkyně upozornila, že zajišťovací příkazy neobsahovaly odůvodnění rozdílného přístupu oproti zrušujícímu rozhodnutí. Obava budoucí nevyimadatelnosti daně se zakládala na stejných důvodech v případě všech zajišťovacích příkazů, protože majetková situace žalobkyně nebyla rozdílná.
33. Žalobkyně konstatovala, že žalovaný mohl z důvodu mlčenlivosti anonymizovat důkazy. Avšak vzhledem k tomu, že odmítl předložit důkazy jako celek, znemožnil žalobkyni rozporovat jejich pravost.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

34. Žalobkyně byla přesvědčena, že žalovaný měl zajišťovací příkazy zrušit, protože odlišně od správce daně hodnotil zjištěné skutečnosti tak, že žalobkyně měla skutečné sídlo a webové stránky. Dle žalobkyně nebylo možné, aby zajišťovací příkazy obsahovaly nesprávné údaje.
35. Žalobkyně se zbytku svého vyjádření shrnula již uplatněné žalobní námitky.
36. Žalovaný reagoval na repliku žalobkyně, přičemž nad rámec svého vyjádření uvedl, že správce daně nebyl povinen při vydání zajišťovacích příkazů popisovat, jak se jeho závěry liší od závěrů obsažených ve zrušujícím rozhodnutí. Tuto povinnost měl až žalovaný na základě odvolací námitky.
37. Žalovaný se také zabýval nahlížením žalobkyně do vyhledávací části spisu, byť tuto námitku označil za opožděnou. Žalovaný měl za to, že žalobkyně nesplnila podmínky dle § 66 odst. 3 daňového řádu pro umožnění nahlédnutí do vyhledávací části spisu v anonymizované podobě. Žalovaný si navíc nebyl vědom, že by žalobkyně vůči správce daně takový požadavek o nahlédnutí vůbec vznesla. Lze si jen těžko představit přínos anonymních daňových tvrzení jiných daňových subjektů pro žalobkyni.
38. Žalovaný uzavřel, že na rozdíl od správce daně neměl za to, že žalobkyně neměla skutečné sídlo a webové stránky, ale jedním dechem dodal, že ostatní zjištěné okolnosti byly přesto dostatečné pro naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Samotná koncepce odvolacího řízení předpokládá, že žalovaný může případné vady a nepřesnosti sám napravit. Rozdíl v posouzení skutkových okolností nepředstavoval překážku odůvodňující zrušení zajišťovacích příkazů.

### III.

#### Posouzení žaloby

39. Městský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Městský soud na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů) přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).
40. Městský soud v Praze rozhodl ve věci samé bez jednání, protože s tímto postupem oba účastníci řízení vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 soudního řádu správního).
41. **Ad 1)** Dle žalobkyně bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.
42. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud předně uvádí, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76).
43. Žalovaný se nedobytností daně zabýval v bodech 65 až 80 napadeného rozhodnutí. Žalovaný spatřoval budoucí ohrožení výběru daně odhadované ve výši 5 439 926 Kč v těchto skutečnostech na straně žalobkyně: míra zadlužení ve výši 101 %, držení převážně oběžných aktiv na bankovních účtech, časté vybírání finančních prostředků v hotovosti, výsledek hospodaření ve ztrátě a dlouhodobá neschopnost dosahovat zisku, chybějící

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

hodnotnější stabilní majetek a finanční rezerva, opakovaná a dlouhodobá pravděpodobná účast na daňovém podvodu. Žalovaný řádně odůvodnil ohrožení dobytnosti daně, napadené rozhodnutí bylo v tomto rozsahu přezkoumatelné. Ostatně sama žalobkyně byla obeznámena se závěry žalovaného stran splnění druhé podmínky dle § 167 daňového řádu, protože je v žalobě zpochybňovala.

44. Žalovaný zdůvodnil, proč se odchýlil od svého dřívějšího právního posouzení uvedeného ve zrušujícím rozhodnutí v bodech 62, 63, 77 až 79 a 81 napadeného rozhodnutí. Zásadní rozdíl mezi zajišťovacími příkazy za období listopadu a prosince roku 2020 a zbylými zajišťovacími příkazy spočíval dle žalovaného v tom, že při vydání nyní posuzovaných zajišťovacích příkazů měl již správce daně podklady vypovídající o tom, že se žalobkyně přinejmenším po dobu dvou let (na rozdíl od dvou měsíců) zapojovala do obchodů, kdy dodavatel jejího dodavatele, nebo přímo její dodavatel určitým způsobem krátili daň. Přitom šlo o společnosti bez odpovídajícího majetkového a personálního zázemí, nemající webové stránky. Žalobkyně bez uvedení vážného důvodu upřednostňovala platby v hotovosti, s výjimkou zdaňovacího období říjen 2020, a byla úzce provázaná se společností Empezar, která neodváděla daň. Žalovaný podotkl, že výše zajišťované částky převyšovala hodnotu majetku žalobkyně a zůstatku na jejím bankovním účtu. Žalovaný porovnal účetní výkazy sestavené ke dni 31. 12. 2019 s daňovým přiznáním za rok 2020 a s jeho přílohami a dospěl k závěru, že hospodaření žalobkyně bylo dlouhodobě nepříznivé, neboť míra jejího zadlužení překračovala 100 %.
45. Úvaha žalovaného je plně přezkoumatelná. Žalovaný považoval budoucí nedobytnost daně za vysoce pravděpodobnou zejména kvůli dlouhodobému zapojení žalobkyně v obchodních řetězcích majících znaky podvodu; nedostatečnému hmotnému a nehmotnému majetku žalobkyně; a míře její zadluženosti.
46. Není pravda, že žalovaný vypořádal odvolací námítky týkající se zajišťovacího příkazu za jedno zdaňovací období a následně tuto argumentaci vztáhl na všechny ostatní zajišťovací příkazy, aniž rozlišil jejich individuální zvláštnosti. Žalovaný se jednotlivým zdaňovacím obdobím věnoval v bodech 17 až 59 napadeného rozhodnutí a u každého z nich vysvětlil, proč se žalobkyně přinejmenším nedbalostně účastnila pravděpodobně podvodných obchodů. Všechny obchody se vyznačovaly zkrácením daně a tím, že dodavatelé vykazovali znaky prázdných schránek. Jednalo se o skutkově shodné případy ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu. Proto je v odůvodnění shodné posouzení splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů za jednotlivá zdaňovací období. Žalovaný v bodě 46 napadeného rozhodnutí vzal v potaz, že žalobkyně ve zdaňovacím období říjen 2020 zaplatila přibližně polovinu ceny plnění bezhotovostně. Žalobkyně neupozornila na další konkrétní rozdíly, které žalovaný neměl zohlednit.
47. Uvedení obchodní firmy společnosti Alice stará doba v některých zajišťovacích příkazech a její anonymizace v jiných zajišťovacích příkazech nezpůsobila nesrozumitelnost těchto příkazů. Společnost Alice stará doba vystupovala v obchodních řetězcích na pozici „missing trader“ ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec roku 2020, protože není zvláštní, že v těchto následně zrušených zajišťovacích příkazech byla výslovně jmenována. Ve zdaňovacích obdobích leden až duben 2021 vystupovala společnost Alice stará doba pouze jako údajný dodavatel společnosti REBYT, která si neoprávněně snížila svou daňovou povinnost. V těchto řetězcích nebylo nutné uvádět celou obchodní firmu Alice stará doba. Stejně tak není nesrozumitelné, že správce daně anonymizoval jméno jednatelky společnosti Alice stará doba pomocí po sobě jdoucích písmen abecedy a nikoli jejími iniciály.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

48. Není paradoxní, že žalovaný označil důvody ospravedlňující budoucí doměření daně za slabé, navzdory rozsáhlému odůvodnění. Rozsah odůvodnění napadeného rozhodnutí byl dán nikoli zásadními věcnými rozdíly mezi zajišťovacími příkazy, ale počtem zajišťovacích příkazů, o nichž žalovaný rozhodl v jediném odvolacím řízení. Žalovaný v bodě 63 napadeného rozhodnutí konstatoval, že předpoklad budoucího stanovení daně byl slabší, protože prozatímní zjištění správce daně nasvědčovala nedbalostnímu zapojení žalobkyně do pravděpodobně podvodných řetězců z důvodu její nedostatečné obezřetnosti při navazování obchodních vztahů. Žalovaný současně podotkl, že nárok na odpočet DPH lze v nalézacím řízení odepřít taktéž při nedbalostní účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Míra naplnění první zákonné podmínky dle § 167 daňového řádu (pravděpodobnost budoucího stanovení daně) byla nižší z důvodu prozatímního prokázání méně závažné formy zavinění v podobě nedbalosti žalobkyně. To však neznamená, že tato podmínka nebyla splněna, tj. že odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo vnitřně rozporné.
49. Městský soud uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo odůvodněno vyčerpávajícím způsobem a srozumitelně. Žalobní námitka není důvodná.
50. **Ad 2)** Žalobkyně poukazovala na to, že kdyby žalovaný reagoval ihned na nesrovnalosti v kontrolních hlášeních, zamezil by údajnému podvodu hned na počátku a daň by po dobu dvou let nebyla údajně krácena.
51. Žalobkyně nenamítala porušení zákonné lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně poukazovala na neřádný výkon činnosti správce daně při odhalování neoprávněného krácení daně.
52. Městský soud k tomu uvádí, shodně jako žalovaný v bodě 87 napadeného rozhodnutí, že zjištění podvodů na dani vyžaduje zmapování mnoha obchodních řetězců, které jsou obvykle záměrně spleťté, neboť se jich účastní mnoho společností. Správci daně nelze obecně vytýkat, že měl podvodný řetězec odhalit rychleji a zabránit tak účasti daňového subjektu na něm. Daňový subjekt je povinen jednat v souladu s právními předpisy nezávisle na činnosti správce daně. To znamená, že se žalobkyně nemůže vyvinít odkazem na rychlost správce daně při odhalování daňových podvodů. Žalobkyně neuvedla konkrétní skutečnosti, proč by tomu mělo být v nyní posuzované věci jinak. Žalobní námitka proto neobstojí.
53. **Ad 3)** Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný porušil její legitimní očekávání. Zajišťovací příkazy obsahovaly shodnou argumentaci, kterou žalovaný ve zrušujícím rozhodnutí označil za nesprávnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 65 a násl.) postupoval odlišně než ve dřívějším skutkově stejném případě (bod 32 a násl. zrušujícího rozhodnutí), v němž nevyhodnotil pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně jako vysokou. V obou případech šlo o shodnou hospodářskou situaci žalobkyně. Správce daně byl obeznámen s činností žalobkyně již v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů za listopad a prosinec roku 2020, které správce daně vydal na „zkoušku“, aby si ověřil, jak bude žalovaný reagovat. To plyne z toho, že správce daně vydal zajišťovací příkazy po více než 14 dnech od rozhodnutí žalovaného, kterým byly zrušeny zajišťovací příkazy za listopad a prosinec 2020.
54. Dle § 8 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

55. Předmětem sporu mezi účastníky soudního řízení správního je posouzení skutkové shody mezi zajišťovacími příkazy za listopad a prosinec 2020, které byly zrušeny pro nedostatečné prokázání budoucí nedobytnosti daně, a zbylými zajišťovacími příkazy, které žalovaný v napadeném rozhodnutí posoudil jako zákonné.
56. Městský soud má za to, že se jednalo o skutkově odlišné věci. V případě přezkumu zajišťovacích příkazů za listopad a prosinec 2020 vycházel žalovaný ze skutečností týkajících se pouze dvou zdaňovacích období. Na základě těchto podkladů dospěl k závěru, že žalobkyně vyvíjela určitou hospodářskou činnost, měla přiměřené hmotné a personální zázemí, a výše zajišťované částky zásadním způsobem nepřevyšovala hodnotu majetku a zůstatku na bankovním účtu žalobkyně. Žalovaný proto vyhodnotil důvody obavy o budoucí úhradu daně jako spíše slabé a zrušil zajišťovací příkazy pro nesplnění zákonných podmínek § 167 daňového řádu.
57. Ve stávající věci žalovaný přezkoumával zajišťovací příkazy za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2019, leden až říjen roku 2020, a leden až duben roku 2021. Správce daně shromáždil obsáhlejší podklady než v případě zrušených zajišťovacích příkazů, což je mj. patrné ze srovnání rozsahu odůvodnění zrušujícího rozhodnutí (bod 32 a násl.) a napadeného rozhodnutí (body 65 až 80). Nové podklady vypovídaly zejména o schopnosti žalobkyně dobrovolně uhradit budoucí daň. Žalovaný měl nově k dispozici údaje o řetězových obchodech s účastí žalobkyně v délce téměř dvou let, nikoli dvou měsíců; vedle účetních výkazů ke dni 31. 12. 2019 také účetní výkazy sestavené ke dni 31. 12. 2020 (obsahující konkrétní hodnoty aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, hospodaření atd.); zmapování pohybů na třech bankovních účtech žalobkyně; a zjištění, že jediná jednatelka žalobkyně byla současně jednatelkou společnosti Heling SK s. r. o, u níž slovenský správce daně evidoval nedoplatky na dani v řádu milionů korun.
58. Žalovaný na základě těchto nových podkladů dospěl k tomu, že míra zadlužení žalobkyně dosáhla 101 %; žalobkyně držela převážně oběžná aktiva ve formě pohledávek a peněžních prostředků na bankovním účtu; žalobkyně často vybírala peníze v hotovosti, což někdy vedlo až k téměř úplnému vyčerpání bankovního účtu; žalobkyně hospodařila se ztrátou a dlouhodobě nedosahovala zisku; žalobkyně se pravděpodobně dlouhodobě účastnila daňového podvodu. Žalovaný proto považoval splacení budoucí daně žalobkyní v odhadované výši 5 439 926 Kč za značně obtížné.
59. Vzhledem k rozdílným skutkovým okolnostem vydání zajišťovacích příkazů nemohla žalobkyně důvodně očekávat ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu, že žalovaný odvoláním napadené zajišťovací příkazy zruší ze stejných důvodů jako zajišťovací příkazy za zdaňovací období listopadu a prosince 2020. S rozdílnými případy nelze nakládat totožně.
60. Městský soud pro úplnost dodává, že tvrzení žalobkyně ohledně vydání zajišťovacích příkazů za listopad a prosinec 2020 správcem daně za účelem ověření, zdali u žalovaného ob stojí, je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nevýznamné. Předmětem tohoto řízení není postup správních orgánů při vydávání zajišťovacích příkazů na listopad a prosinec 2020, ale přezkoumání rozhodnutí, která se vztahují k jiným zdaňovacím obdobím.
61. Žalobní námitka je nedůvodná.
62. **Ad 4)** Žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, vyhodnotil, že v řetězcích šlo o

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daňový podvod, aniž by prokázal jeho existenci. Stejně tak žalovaný neprokázal, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět mohla.

63. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
64. Městský soud předesílá, že zajišťovací příkaz představuje určitý druh předběžného opatření. Účel tohoto opatření spočívá ve včasné zajištění řádného výběru daně v případech dosud nestanovené daně, u níž je však důvodná obava, že bude v budoucnu stanovena a v době její vymahatelnosti nebude vůbec nebo jen se značnými obtížemi dobytá. K vydání zajišťovacího příkazu postačuje, pokud správce daně prokáže důvodnou obavu, že daň bude doměřena a nebude dobytá. Důvodnou obavou se rozumí přiměřená pravděpodobnost těchto skutečností (tamtéž, bod 45), tj. pravděpodobnost odpovídající okolnostem dané věci. Míra pravděpodobnosti splnění zákonných podmínek § 167 odst. 1 daňového řádu se bude zpravidla různit. Oba zákonné předpoklady je přitom nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti.
65. Doměření daně pro účast daňového subjektu na podvodném jednání se věnoval Nejvyšší správní soud v rozsudku, na který odkázala žalobkyně, ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13: „[...] Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“
66. Žalovaný měl za to, že daň bude žalobkyni doměřena, protože se přinejmenším z nedbalosti účastnila obchodních řetězců vykazujících znaky podvodu na dani. Žalovaný poukázal na obdobné znaky napříč řetězci, které spočívaly v tom, že na počátku nebyla odvedena DPH; do řetězců se zapojovaly obchodní společnosti bez hmotného a personálního zázemí, sídla a provozovny, webových stránek, neplnící své daňové povinnosti (neuhrazení nedoplatků na dani, nevedení účetních závěrek) aj. Žalovaný uvedl, že žalobkyně nevytvořila úsilí, které od ní bylo možné rozumně požadovat, aby se vyvarovala obchodů s těmito společnostmi. Žalovaný považoval míru pravděpodobnosti za nízkou, protože prokázal pouze nedbalostní účast žalobkyně na pravděpodobných podvodech.
67. Žalovaný neprokazoval podvod na dani, ani k tomu nebyl dle zákona a judikatury povinen. Žalovaný odůvodňoval důvodnou obavu, že žalobkyni bude DPH doměřena, a to kvůli její účasti na daňovém podvodu. Řečeno jinak, žalovaný vycházel ze zjištění, že pravděpodobně došlo k daňovému podvodu a žalobkyně se jej účastnila zaviněně (bez vynaložení potřebné obezřetnosti). Žalovaný zjistil okolnosti typické pro podvod na dani: neodvedení daně, její následný odpočet v řetězci, účast společností nezpůsobilých řádného obchodu atd. Žalovaný dovodil účast žalobkyně na podvodném řetězci z toho, že za služby platila z velké části v hotovosti, ač jí nic nebránilo v bezhotovostní úhradě, a nebylo zřejmé, zda a jak prověřovala své obchodní partnery, kteří neměli skutečné sídlo nebo webové stránky.
68. Městský soud nemá postupu žalovaného co vytknout. Žalobkyně přesvědčivě nevysvětlila, proč platila v hotovosti. Žalobkyně měla platit v hotovosti na základě požadavku

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

prodávajících v době nouzového stavu, kdy jistotu úhrady bylo údajně možné zajistit pouze hotovostní platbou. Nouzový stav byl vyhlášen z důvodu pandemie koronaviru, a v jeho rámci docházelo zejména k omezení svobody pohybu, podnikání a přístupu do školských zařízení. Používání bankovních účtů nebylo omezeno. Hotovostní úhrada nebyla za nouzového stavu sama o sobě jistější než bankovní převod. Žalovaný proto mohl při posuzování účasti žalobkyně na daňovém podvodu přihlídnout k tomu, že žalobkyně neměla rozumný důvod platit za zdanitelné plnění hotově.

69. Soud dodává, že žalovaný nebyl dle výše přímo citovaného rozsudku povinen při vydání zajišťovacího příkazu zkoumat dobrou víru žalobkyně v přijetí řádně zdaněného plnění. Hodnocení dobré víry náleží do vyměřovacího řízení.
70. Městský soud proto žalobkyni nepřisvědčil.
71. **Ad 5)** Žalobkyně namítala, že žalovaný uvedl nepravdivé (virtuální sídlo žalobkyně, chybějící webové stránky) nebo nerozhodné skutečnosti (platby v hotovosti, nevlastnění nemovitosti, hrozba insolvence, nedostatečné finanční prostředky na budoucí doměřenou daň) odůvodňující závěr o nedobytnosti daně. Žalobkyně měla za to, že žalovaný neprokázal ani splnění druhé zákonné podmínky dle § 167 odst. 1 daňového řádu, protože uvedl nepravdivé a nerozhodné okolnosti.
72. Městský soud uvádí, že žalovaný neoznačil sídlo žalobkyně za virtuální a netvrdil, že neměla webové stránky. Žalovaný v bodech 100, 101, 103 a 104 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že žalobkyně nebyla prázdnou schránkou a její internetová prezentace byla dostatečná. Žalovaný však současně upozornil, že žalobkyně dlouhodobě snižovala svou daňovou povinnost o daň na vstupu z plnění, jež byla pravděpodobně zasažena daňovým podvodem. Žalovaný nevycházel z nepravdivých skutečností.
73. Okruhem relevantních okolností sloužících k existenci obavy o dobytost daně se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, body 12 a 13: *„[...] Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Jistě to mohou být skutečnosti nasvědčující hrozící insolvenci daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející [...]. Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu.“* To znamená, že rozhodnými skutečnostmi jsou všechny skutečnosti týkající se majetkových a jiných poměrů daňového subjektu, které ovlivňují jeho schopnost řádně splnit daňovou povinnost.
74. Žalovaný přehledně popsal obavy týkající se dobytosti daně v bodech 65 až 76 napadeného rozhodnutí. Žalovaný považoval za zásadní četné výběry peněžních prostředků z bankovních účtů žalobkyně ve značných částkách v hotovosti, pravděpodobnou neschopnost žalobkyně vygenerovat dostatečné prostředky k úhradě v budoucnu stanovené daně vlastní činností, neschopnost si tyto prostředky opatřit například úvěrem, míru zadlužení přesahující 100 %, a zapojení do podvodných řetězců.
75. Městský soud považuje tyto okolnosti za stěžejní pro posouzení schopnosti žalobkyně uhradit doměřenou daň. Peněžní prostředky na bankovním účtu žalobkyně představují převážnou část jejího majetku (vyjma dvou automobilů). Jedná se o majetek, který lze

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

jednoduchým převodem či výběrem dostat mimo dosah správce daně. Žalovaný navíc zjistil, že žalobkyně z účtů vybírala velké částky, přičemž v některých případech byl zůstatek na účtu pouze v řádu desítek či dokonce jednotek tisíc Kč. S ohledem na povahu a nakládání s majetkem ob stojí názor žalovaného, že svým způsobem šlo o vyvážení majetku. Odkaz na chybějící nemovitosti značí pouze neexistenci dalšího majetku žalobkyně, z něhož by bylo možné získat finanční prostředky k úhradě daně. Z tohoto důvodu je zásadní, jakým způsobem žalobkyně nakládala se svým zbylým majetkem. Žalovaný navíc zjistil zadlužení žalobkyně přesahující 100 %, nepříznivý hospodářský stav a hrozící insolvenční. Tyto okolnosti ve svém souhrnu ospravedlňují obavu žalovaného, neboť není zřejmé, z jakých prostředků by žalobkyně hradila svou budoucí daňovou povinnost.

76. Žalovaný vedle skutečností výše uvedených přihlédl též k tomu, že se žalobkyně pravděpodobně účastnila podvodu na dani. Žalovaný tak mohl učinit, protože zapojení do podvodného řetězce vypovídá nejen o budoucím doměření daně kvůli nepřiznání nároku na odpočet DPH, ale zpravidla také o snaze vyhnout se placení daně. Soud dodává, že nešlo o jediný ani hlavní důvod nedobytnosti budoucí pohledávky státu za žalobkyní.
77. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný si obstaral konkrétní podklady vypovídající o hospodářské situaci žalobkyně. Není pravda, že zjištění žalovaného byla obecná a týkala se všech daňových subjektů.
78. Žalobkyně neobjasnila, proč byla nepříznivě zasažena opatřeními vydanými za pandemie koronaviru. Neurčitý odkaz na omezení podnikání nedostačuje, protože podnikání nebylo omezeno všeobecně, ale pouze v určitých rizikových odvětvích, např. provoz stravovacích, sportovních a jiných zařízení. Žalovaný nebyl povinen sám zjišťovat, jakým způsobem protiepidemická opatření ovlivnila hospodaření žalobkyně a zda se do nepříznivé ekonomické situace dostala bez svého přičinění. Jednalo se pouze o obecnou námitku, která nikterak nezpochybnila závěry žalovaného stran nedobytnosti daně.
79. Žalobní námitka není důvodná.
80. **Ad 6)** Žalobkyně tvrdila, že nemohla ověřit pravdivost tvrzení žalovaného z listinných důkazů, protože jí byl k nahlédnutí předložen pouze chaotický seznam spisu. Nezákonné vedení daňového spisu mělo dle žalobkyně spočívat v nečíslování neveřejné části spisu a nemožnosti dohledat jednotlivé písemnosti ve veřejné části. Žalobkyně požadovala, aby soud prověřil, zda daňový spis obsahuje kontrolní hlášení dotčených společností a zda žalovaný provedl všechna zjištění včas.
81. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.
82. Městský soud ve veřejné a neveřejné části daňového spisu, který mu byl předložen, ověřil, že podklady založené ve spisu jsou řádně číslovány, a tataž čísla a označení podkladů obsahují soupis součástí spisu dle § 64 odst. 5 daňového řádu. Soupisy veřejné a neveřejné části jsou dva, jeden se týká zdaňovacích období listopad a prosinec 2020 a druhý zbylých zdaňovacích období. Jednotlivé konkrétní podklady je možné dohledat ve spisu pomocí těchto soupisů. Daňový spis neobsahuje podklady bez číslování, které by do něj mohly být libovolně vloženy.
83. Pokud situace při nahlížení do spisu byla jiná, bylo na žalobkyni, aby se ihned domáhala nápravy. Její tvrzení nelze v současné době ověřit. I pokud by žurnalizace písemností

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v daňovém spise v době nahlížení nebyla úplná, tato skutečnost by sama o sobě nemohla vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě neuvádí žádné konkrétní okolnosti, které by z uvedeného důvodu negativně zasáhly do jejich práv a znemožnily by jí uplatňování námitek v rámci daňového řízení.

84. Soud zjistil, že spis obsahuje jednotlivá kontrolní hlášení všech společností účastnících se pravděpodobně podvodného řetězce na DPH. Daňová přiznání žalobkyně jsou vložena do veřejné části, nikoli do části neveřejné (vizte č. 7 a násl. v soupisu veřejné části spisu vedeného pro zajišťovací příkazy). Avšak ani jejich založení do neveřejné části by nepůsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí.
85. Je pravda, že podklady nebyly v soupisu opatřeny datem vložení do spisu, nejedná se však o nezákonnost. Dle § 64 odst. 5 daňového řádu se písemnosti ve spisu fakticky řadí v časové posloupnosti a vedou se pod pořadovými čísly, avšak samotný soupis obsahuje pouze označení písemnosti a její očíslování tak, aby bylo možné písemnost ve spisu dohledat. Městský soud zkontroloval, že písemnosti ve spisu byly řádně očíslovány a jejich soupis tomuto očíslování odpovídal.
86. Soud pro úplnost dodává, že žalobkyně nepotřebovala ze spisu ověřovat, na základě čeho žalovaný dovodil absenci jejich webových stránek, neboť žalovaný v bodě 103 napadeného rozhodnutí shledal její propagaci na internetu za dostatečnou.
87. Městský soud proto uzavírá, že soupis správního spisu nebyl zmatečný: obsahoval očíslování a označení podkladů odpovídající jejich skutečnému očíslování a označení ve spisu. Spis obsahoval podklady pro vydání zajišťovacích příkazů.

#### IV.

##### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

88. Městský soud neprovedl důkaz zrušujícím rozhodnutím, protože bylo součástí správního spisu vedeného ve věci odvodu DPH za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2020. Správním spisem se neprovádí dokazování.
89. Městský soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
90. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 soudního řádu správního rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

##### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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).

Praha 31. května 2023

JUDr. Karla Cháberová v. r.  
předsedkyně senátu