



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **smart program s.r.o.**, IČO: 09110739
sídlem Anenská 186/5, Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2022, č. j. 24708/22/5100-41453-712140

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil následující zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), a to:
 - zajišťovací příkaz ze dne 29. 3. 2022, č. j. 2644376/22/2001-80543-110669, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období červenec

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty 101 325 Kč na depozitní účet správce daně (dále jen „zajišťovací příkaz 7/2021“);

- zajišťovací příkaz ze dne 29. 3. 2022, č. j. 2646563/22/2001-80543-110669, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období srpen 2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty 110 446 Kč na depozitní účet správce daně (dále jen „zajišťovací příkaz 8/2021“);
- zajišťovací příkaz ze dne 29. 3. 2022, č. j. 2647892/22/2001-80543-110669, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období září 2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty 333 911 Kč na depozitní účet správce daně (dále jen „zajišťovací příkaz 9/2021“);
- zajišťovací příkaz ze dne 25. 3. 2022, č. j. 2452839/22/2001-80543-110669, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období říjen 2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty 1 230 167 Kč na depozitní účet správce daně (dále jen „zajišťovací příkaz 10/2021“);
- zajišťovací příkaz ze dne 29. 3. 2022, č. j. 2649272/22/2001-80543-110669, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období listopad 2021, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty 989 764 Kč na depozitní účet správce daně (dále jen „zajišťovací příkaz 11/2021“)

(dále též společně „zajišťovací příkazy“).

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

2. Správce daně zjistil na základě poznatků z vlastní vyhledávací činnosti i analýzou dat z kontrolních hlášení, že žalobkyně byla ve zdaňovacích obdobích červenec až listopad roku 2021 (dále též „předmětná zdaňovací období“) opakovaně zapojena do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. Konkrétně se jednalo o zapojení do obchodních řetězců, jejichž účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu.
3. Dne 25. 3. 2022 byly vydány správcem daně zajišťovací příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), kterými správce daně žalobkyni uložil, aby okamžikem vydání zajistila úhradu DPH za zdaňovací období červenec až listopad roku 2021, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty 2 765 613 Kč na depozitní účet správce daně.
4. Dne 25. 4. 2022 byla správci daně doručena prostřednictvím datové schránky žalobkyně odvolání proti zajišťovacím příkazům. Vzhledem k tomu, že odvolání vykazovala vady, které bránily řádnému projednání věci, byla vydána dne 27. 4. 2022 výzva k odstranění vad odvolání pod č. j. 3937947/22/2001-80543-110669. Doplnění odvolání byla správci daně doručena dne 24. 5. 2022. Z důvodu totožných námitek žalovaný i s ohledem na procesní ekonomii spojil daná řízení a rozhodl o nich společně napadeným rozhodnutím.
5. Žalobkyně v odvolání uplatnila celou škálu odvolacích námitek vztahujících se zejména k předpokladu budoucího stanovení daně a budoucího ohrožení výběru daně.
6. Žalovaný k jednotlivým zdaňovacím obdobím zrekapituloval zjištěné skutečnosti s tím, že žalobkyně vystupovala v řetězci na pozici tzv. „buffer“, kterému plyne výhoda z účasti na podvodném řetězci ve formě uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla uhrazena do státního rozpočtu. Svým zapojením v řetězci pak žalobkyně přispěla ke krácení

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

daně v řetězci, tj. k porušení principu neutrality DPH. K neodvedení daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích nedošlo v důsledku ojedinělého podnikatelského selhání článků řetězce na pozici „missing trader“, ale v důsledku daňového podvodu, do něhož je žalobkyně opakovaně za zdaňovací období červenec až listopad roku 2021 zapojena.

7. Správce daně předpokládal, že obchodní model žalobkyně je založen na tom, že pořizuje zboží (motorová vozidla) z jiných členských států EU do tuzemska, při současné snaze minimalizovat odvod DPH. Žalobkyně pořizuje zboží (motorová vozidla) bez daně – tedy za výhodnější cenu na základě osvobození od DPH ze strany dodavatelů žalobkyně z jiných členských států EU. Žalobkyně je plátce do tuzemska, kde takto pořízené zboží (motorová vozidla) dodává konečným zákazníkům, čímž by měly být výstupy žalobkyně vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností, a proto navyšuje vstupy u DPH plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem. Vstupy, u nichž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, činí za předmětná zdaňovací období – 100 % z celkových vstupů za červenec 2021, za srpen 2021 činí 95,77 % z celkových vstupů, za září 2021 činí 99,82 % z celkových vstupů, za říjen 2021 činí 99,82 % z celkových vstupů a za listopad 2021 činí 99,77 % z celkových vstupů. Obchodní model žalobkyně je rozdělen na dvě větve. V rámci první větve, která probíhá na území jiných členských států EU a převozu do tuzemska, se jedná o reálný ekonomický model. V rámci druhé větve se jedná o plnění, která jsou zatížena detekovaným daňovým podvodem v rámci jednotlivých zdaňovacích období. Platby za plnění mezi uvedenými články v řetězci neprobíhaly bezhotovostně. Žalobkyně buď vybírá peníze v hotovosti či je přeposílá na účty třetích osob (neregistrované účty u správce daně).
8. Na základě zjištěných skutečností svědčících o zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených chybějící daní, žalovaný shledal důvodný předpoklad, že v daném případě byly zjištěny takové objektivní okolnosti a nestandardnosti v rámci podvodných řetězců i detekována chybějící daň, což vše dohromady nasvědčuje závěru správce daně, že žalobkyně ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyla pouhým náhodným účastníkem obchodních řetězců, který o existenci podvodného jednání nemohl mít povědomí. K uvedenému pak žalovaný blíže odkázal na zjištěné skutečnosti rozepsané v zajišťovacích příkazech v bodě 3 *Zapojení daňového subjektu do obchodních transakcí zasažených chybějící daní*. Pochybnosti správce daně byly konkretizovány zjištěními i o jednotlivých společnostech, které jsou jednotlivými články v detekovaných řetězcích [sídlí na virtuální adrese, nemají provozovnu, nemají žádný majetek a zázemí, nemají zaměstnance, nemají webové stránky, články v řetězci neplní své povinnosti vůči správci daně, byly zjištěny daňové nedoplatky, platby za plnění mezi uvedenými články v řetězci neprobíhaly bezhotovostně, neukládají účetní závěrky do Sbírký listin, se společnostmi Merylex s.r.o., TOZDE s.r.o. (dále jen „Merylex“ a „TOZDE“) bylo zahájeno řízení ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí dle § 106a ZDPH, atd].
9. Vzhledem ke specifikovaným skutečnostem o opakovaném zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených podvodem s tím, že se jedná o opakující se obchodní model v jednotlivých zdaňovacích obdobích, kde se většinou jen jednotlivé společnosti střídají na různých pozicích v řetězci, navíc jednotlivé společnosti vykazují stejné rizikové znaky, svědčí o tom, že žalobkyně ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyla pouhým náhodným účastníkem detekovaných podvodných řetězců, a lze tak důvodně předpokládat, že žalobkyně musela mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti. Správci daně tak vznikl důvodný předpoklad, že žalobkyni z důvodu účasti na obchodování vykazujícím znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět mohla a měla,

nepřísluší jí uplatněný nárok na odpočet daně podle § 72 ZDPH za předmětná zdaňovací období z přijatých zdanitelných plnění od výše uvedených dodavatelů, resp. jí nebude přiznán v souladu s judikaturou SDEU. Žalovaný tak shodně se správcem daně dospěl k závěru, že předpoklad budoucího stanovení daně u žalobkyně je naplněn.

10. K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z majetkové analýzy žalobkyně vyplývá, že žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem, není ani vlastníkem žádného vozidla. V rozvaze sestavené ke dni 31. 12. 2020, která je přílohou k přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, nevykázala žalobkyně žádná aktiva. V přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období červen roku 2021 až leden roku 2022 žalobkyně nevykázala žádné hodnoty pořízeného majetku. Dle žalovaného tak žalobkyně netvoří pro svoji ekonomickou činnost žádné majetkové zázemí. Mezi její jediný majetek patří pouze vysoce likvidní aktiva, a to finanční prostředky na bankovních účtech. Žalobkyně má 4 bankovní účty, se zůstatky ve výši 4 381,02 Kč, 463,46 EUR, 4 091,74 Kč a -2,16 EUR. Peněžité prostředky na bankovních účtech kolísají od stokorunovým či tisícovým částkám i k záporným hodnotám, přičemž jsou velmi krátce po jejich připsání vybírány v hotovosti či je žalobkyně převádí na účty třetích osob. Žalovaný zkonstatoval, že na základě zjištěných skutečností byla z výkonnosti ekonomické činnosti žalobkyně vypočtena rentabilita tržeb v úrovni 0,0760, přičemž z této hodnoty rentability tržeb za období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 vyplývá, že žalobkyně v předmětném období generovala zisk v sedmi setinách svého celkového obrátu. Na základě analýzy výkonnosti žalobkyně založené na přijatých a uskutečněných plněních za zdaňovací období červen 2021 až leden 2022, tedy za období, kdy je žalobkyně plátce DPH a měla povinnost podat přiznání k DPH, byla zjištěna souhrnná hodnota uskutečněných plnění ve výši 20 542 799 Kč a souhrnná hodnota přijatých plnění ve výši 19 464 038 Kč. Z uvedeného údaje vyplývá hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,0554. Tento poměr podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění vypovídá o nízké výkonnosti žalobkyně ve vztahu k faktickému předmětu její ekonomické činnosti.
11. Předpoklad budoucího ohrožení výběru daně byl opřen i o další zjištění správce daně o žalobkyni, přičemž žalovaný odkázal na podrobný popis všech důvodů zakládajících obavu správce daně o úhradu dosud nestanovené daně uvedený v odůvodnění zajišťovacích příkazů v bodě 6 *Majetková nedostatečnost, odůvodněná obava o dobytost daně*. Žalovaný má za to, že z výše uvedeného zcela jasně vyplývá odůvodněná obava, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, resp. její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Podstatnou skutečnost spatřoval v tom, že relevantním majetkem žalobkyně jsou pouze likvidní aktiva, která nejsou ze své podstaty stabilním majetkem. Současně se nedá ani očekávat, že by žalobkyně byla dosud nestanovenou daňovou povinností schopna uhradit jinými prostředky či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky vzhledem k tomu, že žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem.
12. Závěrem žalovaný v napadeném rozhodnutí vyzdvihl, že při vydání zajišťovacích příkazů hrozilo nebezpečí z prodlení, a proto správce daně postupoval podle § 103 ZDPH. Předpoklad budoucího stanovení daně u žalobkyně je vysoce pravděpodobný, neboť žalobkyně byla v předmětných zdaňovacích obdobích opakovaně zapojena do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. S přihlédnutím k nestandardnostem a objektivním okolnostem doprovázejícími tyto obchodní transakce, kdy jsou do řetězců zapojeny jen společnosti sídlící na virtuálních sídlech, nemající žádný majetek, zaměstnance

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

ani zázemí, přičemž dodavatelé žalobkyně také neplní své povinnosti vůči správci daně, společnosti se v jednotlivých zdaňovacích obdobích pouze střídají na různých pozicích v řetězci, kde vykazují shodné rizikové znaky, lze důvodně předpokládat, že žalobkyně ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyla pouhým náhodným účastníkem detekovaných podvodných řetězců. Musela tedy mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti a o svém zapojení v podvodných řetězcích tak vědět mohla a měla. Žalovaný má proto za to, že z předmětných zajišťovacích příkazů plyne slabší důvod stran budoucího předpokladu stanovení daňové povinnosti. Byť byly zjištěny jasné indicie vzbuzující zcela konkrétní pochybnosti o opakované účasti žalobkyně v detekovaných podvodných řetězcích, kdy žalobkyně musela mít s ohledem na uvedené nestandardnosti a objektivní okolnosti doprovázející tyto obchodní modely o možné existenci podvodu přinejmenším pochybnosti, tak byla tato zjištění učiněna v prozatím rané fázi nalézacího řízení, kdy bude nutno objasnit řadu skutečností. Vedle toho tu však existují silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně, jako je neexistence relevantního nemovitého a movitého majetku, nízké a nestabilní zůstatky na bankovních účtech, daňové nedoplatky u správce daně, skutečnost, že žalobkyně netvoří pro svoji ekonomickou činnost žádné majetkové zázemí, kdy jediným majetkem jsou likvidní aktiva - finanční prostředky na bankovních účtech, které jsou obratem po jejich připsání vybírány v hotovosti či přeposílány na účty třetích osob. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31 konstatoval, že na jednotlivá zjištění stran obou prvků, na něž nelze nahlížet odděleně, ale je nutné je posuzovat ve vzájemné souvislosti, žalovaný uzavřel, že odvoláním napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu a recentní judikaturou. Ve zbývajících částech svého rozhodnutí žalovaný vypořádal odvolací námitky žalobkyně.

III. Žaloba

13. Žalobkyně v žalobě podrobně zrekapitulovala dosavadní průběh řízení a uplatnila celkem tři obsáhlé žalobní body. Napadené rozhodnutí je dle žalobkyně nezákonné, zcela nedostatečně odůvodněné a v části dokonce nepřezkoumatelné.
14. V prvním žalobním bodě namítla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Primárním důvodem vedoucím k tomuto přesvědčení žalobkyně je názor o nesprávném výkladu § 33 odst. 1 a zejména pak § 34 odst. 1 daňového řádu.
15. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný nesprávně aplikoval pravidla a výkladové metody pro počítání času, čímž došlo k nesprávnému určení a vypočtení doby, po kterou došlo ke stavení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání. V důsledku této chyby žalovaný vydal napadené rozhodnutí po uplynutí propadlé lhůty dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně použil metody D+0 a D+1 pro výklad § 34 odst. 1 daňového řádu, a následně rozebrala jednotlivé varianty (4) přicházející v úvahu. Ve třech ze čtyř možných variant bylo podle žalobkyně napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí lhůty, přičemž zbývajících variant svědčících ve prospěch včasného vydání napadeného rozhodnutí představuje selektivní výklad, který není v souladu se základními principy právního státu, neboť bezdůvodně znevýhodňuje žalobkyni, a naopak poskytuje časový prostor žalovanému. Žalobkyně se důvodně domnívá, že by mělo být pro počítání času v § 34 odst. 1 daňového řádu užito stejného metodického pravidla, neboť opačný výklad je zcela v rozporu s gramatickým výkladem daného ustanovení. Nadto by mělo být správně pro začátek i

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

konec běhu příslušné doby stavení užito metodiky D+1 dle obecných pravidel zakotvených v daňovém řádu.

16. Žalobkyně dále připomněla, že počítání a stanovení počátku běhu lhůt je v daňovém řádu zakotveno zcela jednoznačně principem D+1. Současně však doplnila, že § 34 odst. 1 daňového řádu není složen ze lhůt, a proto nelze § 33 odst. 1 a 2 použít. Žalobkyně dále upozornila, že se v takové situaci ocitá v právním vakuu, neboť daňový řád neobsahuje žádné ustanovení o počítání či způsobu stanovení plynutí doby, a proto je žalobkyně přesvědčena o nutnosti užití analogie, k čemuž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2016, sp. zn. 6 As 75/2015. V případě užití *analogie legis* je tedy nezbytné dospět k aplikaci varianty D+1 / D+1, a to jak za použití § 33 daňového řádu, tak i § 605 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „o. z.“). Žalobkyně tak za současného použití analogie uzavřela, že pro aplikaci § 34 odst. 1 daňového řádu musí být užitá metodika počítání času označená jako D+1 / D+1. V případě aplikace této metody je nutné dospět k závěru, že posledním dnem pro vydání napadeného rozhodnutí dle § 168 odst. 1 daňového řádu bylo 28. 6. 2022. Jelikož bylo napadené rozhodnutí vydáno až dne 29. 6. 2022, staly se zajišťovací příkazy dle § 168 odst. 1 neúčinnými, neboť odvolací orgán nerozhodl v zákonem stanovené lhůtě o podaném odvolání.
17. Žalobkyně současně ve vztahu k výše uvedené argumentaci odkázala na zásadu *in dubio mitius*, která je v daňovém řízení bez dalšího přímo aplikovatelná. Pokud se správci daně naskytne varianta, kdy na základě jednoho výkladu konkrétního ustanovení zasáhne do práv daňového subjektu více než na základě výkladu druhého, je správce daně povinen zvolit tento druhý mírnější výklad. Na podporu své argumentace pak žalobkyně poukázala na čl. 4 odst. 4 a čl. 11 Listiny, na rozsudky Nejvyššího správního soud ze dne 23. 5. 2014, sp. zn. 4 As 28/2014, ze dne 22. 7. 2014, sp. zn. 9 Afs 63/2013, ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006 a ze dne 15. 5. 2020, sp. zn. 3 Afs 110/2018 a dále na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 a ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06.
18. Ve druhém žalobním bodě namítla, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zákonem. Navzdory žalobkyní uplatněným výhradám byla napadeným rozhodnutím potvrzena zákonnost zajišťovacích příkazů vydaných v rozporu s § 167 odst. 1 daňového řádu, přestože nebyl naplněn požadavek důvodné obavy. V projednávané věci nebyly jednak dány důvody svědčící budoucímu stanovení daně v konkrétní výši a současně zde byly dány nanejvýš slabé důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu proto nebylo možné přistoupit k vydání zajišťovacích příkazů.
19. V úvodu tohoto žalobního bodu žalobkyně obsáhle poukázala na judikaturní a doktrinální východiska. Podrobně rozebrala jednotlivá zdaňovací období a důvody, pro které žalovaný shledal, že došlo k dostatečnému a spolehlivému zjištění existence podvodu na DPH. Zdůraznila, že v odvolání velice důkladně a rozsáhle uváděla, že správci daně se u žádného z vydaných zajišťovacích příkazů existenci podvodu na DPH doložit nepodařilo, neboť správce daně přesvědčivě nedoložil ani existenci chybějící daně v rámci řetězce, ani existenci podvodného jednání v rámci řetězce, ani příčinné souvislosti. Žalovaný se s námitkami žalobkyně neztotožnil a svůj závěr o zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů opřel o tytéž skutečnosti jako správce daně, které jsou dle žalobkyně zjevně zcela nedostatečné pro spolehlivou identifikaci chybějící daně, podezřelých okolností svědčících o podvodném jednání v rámci řetězce a příčinné souvislosti mezi daňovým subjektem a chybějící daní.

20. U všech zdaňovacích období dospěla žalobkyně k závěru, že se žalovanému nepodařilo doložit existenci daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm, neboť žalovaný dostatečně neidentifikoval a nedoložil ani chybějící daň, ani skutečnost, že tato daň chybí právě v důsledku podvodného jednání zacíleného na získání neoprávněné daňové výhody, ani příčinnou souvislost mezi touto chybějící daní a žalobkyní, resp. jejím chováním a nárokovaným odpočtem. Žalovaný svá zjištění ohledně existence daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm opírá o pouhé subjektivní domněnky a ryzí spekulace, případně o skutečnosti, které nemohou vést k doložení uvedených nezbytných předpokladů, a nelze než je v tomto ohledu vyhodnotit jako zcela irelevantní. Žalovaný pouze setrvale opakuje, že při vydání zajišťovacího příkazu není nezbytné zkoumat vědomost žalobkyně o daňovém podvodu, ačkoliv argumentace žalobkyně zjevně směřuje k tomu, že ze strany orgánů finanční správy nebyla spolehlivě doložena ani samotná objektivní existence daňového podvodu a účast žalobkyně na něm. Žalobkyně přitom již v přílehlavých pasážích svého odvolání podrobně popsala argumentaci správce daně a zdůvodnila její nedostatečnost, přičemž žalovaný se s těmito námitkami žalobkyně v napadeném rozhodnutí vypořádal zcela nedostatečně, případně dokonce vůbec. V podrobnostech pak žalobkyně odkázala na argumentaci obsaženou ve svém odvolání.

zdaňovací období červenec 2021

21. K uvedenému období žalobkyně namítla, že způsobem, který v bodech 71 až 91 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, nedošlo k identifikaci chybějící daně u společnosti Merylex. Veškeré závěry stran chybějící daně u společnosti Merylex jsou založeny na prostých spekulacích, polemikách a subjektivních domněnkách směřujících k (ne)možnosti společnosti Merylex přijímat uvedená plnění, a nikoliv na objektivních skutečnostech zachycených v daňovém spise, z nichž by vyplývalo, že u tohoto článku údajného obchodního řetězce skutečně chybí daň. O chybějící daň by se jednalo za situace, kdy by z uvedených důvodů již došlo k doměření daně společnosti Merylex za zdaňovací období červenec 2021 a společnost Merylex by tuto daň nezaplatila nebo by nepodávala daňová přiznání. Existenci chybějící daně (fiktivnosti daných plnění) nelze opírat o předpoklad chybějící daně, který nadto není ani dostatečně podložen. Upozornila, že i kdyby k takovému doměření daně u společnosti Merylex skutečně došlo, pak ji společnost Merylex může uhradit, protože by zde neexistovala žádná chybějící daň.
22. Ani další skutečnosti a zjištění, na základě nichž správce daně předpokládá, že u této společnosti došlo (vlivem vykázání vlastní daně v nesprávné výši) ke ztrátě pro státní rozpočet, nejsou způsobitelné ospravedlnit závěr o fiktivnosti plnění. Stejně tak argumentace stran nespolečné či nekonstantnosti společnosti Merylex je ve vztahu k existenci chybějící daně irelevantní. Správce daně si vystačil s pouhou domněnkou a subjektivním předpokladem o fiktivnosti plnění přijímaných společností Merylex, a to na základě blíže nespecifikovaného a nepodloženého závěru o tom, že společnost Merylex jednoduše nebyla schopna deklarovat plnění přijmout.
23. Uvedla dále, že ze zajišťovacího příkazu 7/2021 ani z napadeného rozhodnutí nijak nevyplývá, že by se orgány finanční správy snažily údajnou chybějící daň za zdaňovací období červenec 2021 získat u toho článku obchodního řetězce, u něhož taková daň údajně chybí. Vydání zajišťovacího příkazu za situace, kdy se správce daně ani žalovaný nijak nevypořádávají s důvody, pro které je tato údajná chybějící daň skutečně objektivně nedosažitelnou u toho článku obchodního řetězce, u něhož vznikla, se žalobkyni jeví jako zcela nepřijatelné, nerespektující její práva a oprávněné zájmy a nepřiměřené i s ohledem na

čl. 11 LZPS. Žalobkyně se rovněž ohradila vůči závěru, který se týká nedoplatků evidovaných u společnosti Merylex, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by se nedoplatky měly vztahovat k DPH za zdaňovací období červenec 2021. Žalobkyně se taktéž ohradila ohledně závěru, že společnost Merylex neumožnila zahájení daňové kontroly.

24. Žalobkyně dále namítla, že v bodech 44 až 49 svého odvolání uvedla argumentaci, se kterou se žalovaný v napadeném rozhodnutí uspokojivě nevypořádal. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že z namítaných skutečností týkajících se jednotlivých článků obchodního řetězce, a to ani v jejich souhrnu, nelze dovozovat podvodný charakter tohoto údajného obchodního řetězce ani to, že kdyby daň chyběla (což se správci daně ani žalovanému doložit nepodařilo), je tomu tak právě z důvodu záměru vylákat neoprávněnou daňovou výhodou. Správce daně ani žalovaný se nesnažili nacházet nestandardnosti ve vztazích mezi jednotlivými obchodními korporacemi, které by měly dokládat podvodný charakter daného obchodního řetězce. Jejich výhrady vždy směřovaly toliko k vnitřním poměrům jednotlivých článků takového řetězce, nikoliv ke vztahům mezi jednotlivými subjekty v údajném podvodném řetězci. Žalobkyni není zřejmé, zda se žalovaný v napadeném rozhodnutí svojí argumentací vyjadřuje k nestandardním, resp. podezřelým okolnostem svědčícím o podvodném jednání v rámci řetězce, či zda se vyjadřuje k příčinné souvislosti mezi chybějící daní a žalobkyní, jejím chováním a nárokovaným odpočtem, či zda se vyjadřuje k tzv. objektivním okolnostem svědčícím o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Uvedené činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
25. Dle žalobkyně rovněž není zřejmé, v jakém ohledu je podezřelou nebo neobvyklou skutečností, že má podnikatel majoritního dodavatele a v jakém ohledu taková skutečnost indikuje podvodné jednání. Pokud má tato podezřelost či neobvyklost spočívat v tom, že lze tato plnění vystopovat až k dodavateli, u něhož údajně existuje chybějící daň, žalobkyně zdůraznila, že existence takovéto chybějící daně nebyla jakkoliv spolehlivě doložena.
26. Správci daně ani žalovanému se tedy nejenže nepodařilo identifikovat chybějící daň, ale současně, i pokud se jim takovou chybějící daň identifikovat podařilo, nedoložili existenci podvodného jednání v rámci řetězce a existenci příčinné souvislosti spočívající v tom, že DPH chybí zcela záměrně právě za účelem neoprávněného vylákání daňové výhody, ačkoliv je tato skutečnost nezbytnou podmínkou pro možnost konstatování existence podvodu na DPH. Správce daně se s existencí nezbytné příčinné souvislosti mezi chybějící daní a žalobkyní, resp. jejím chováním a jí nárokovaným odpočtem, vypořádal zcela nedostatečně, a žalovaný se s touto problematikou nevypořádal vůbec.

zdaňovací období srpen 2021

27. K uvedenému období žalobkyně namítla, že žalovaným popsáním způsobem v bodech 92 až 103 napadeného rozhodnutí nedošlo k identifikaci chybějící daně u společnosti Merylex a Perfect Capital s.r.o. (dále jen „Perfect Capital“). Žalovaný svůj závěr o chybějící dani za zdaňovací období srpen 2021 na úrovni společností Merylex a Perfect Capital opírá téměř výlučně o tytéž skutečnosti jako v případě zdaňovacího období červenec 2021. Žalobkyně proto odkázala na argumentaci shrnutou výše.
28. Žalobkyni není zřejmé, v jakém ohledu je ve vztahu k chybějící dani za zdaňovací období srpen 2021 relevantní, zda společnost Perfect Capital ve zdaňovacím období červen 2021 a červenec 2021 prokázala svá tvrzení obsažená v daňovém přiznání. V uvedeném žalobkyně opět shledává dovozování existence chybějící daně z prostých domyšlivých a zkratkovitých

spekulací žalovaného. Ve zbytku pak žalobkyně zopakovala argumentaci uvedenou výše, a to i ve vztahu ke společnosti Perfect Capital.

zdaňovací období září 2021

29. K uvedenému období žalobkyně namítla, že způsobem, který žalovaný popsal v bodech 104 až 114 napadeného rozhodnutí, nedošlo k identifikaci chybějící daně u společnosti Merylex a GP-Art s.r.o. (dále jen „GP-Art“). Žalobkyně ve vztahu k uvedenému období zopakovala argumentaci uvedenou pro zdaňovací období červenec 2021, a to i ve vztahu ke společnosti GP-Art.

zdaňovací období říjen 2021

30. K uvedenému období žalobkyně namítla, že, způsobem, který žalovaný popsal v bodech 115 až 125 napadeného rozhodnutí, nedošlo k identifikaci chybějící daně u společnosti Perfect Capital, Conwor s.r.o. (dále jen „Conwor“) a TOZDE. Uvedla, že žalovaný svůj závěr o chybějící dani za zdaňovací období říjen 2021 na úrovni společnosti Perfect Capital opírá o tytéž skutečnosti jako v případě zdaňovacího období červenec 2021. Vzhledem k uvedenému tak žalobkyně v podrobnostech odkázala na svou argumentaci týkající se chybějící daně za zdaňovací období červenec 2021 a uvedla, že se správci daně ani žalovanému za zdaňovací období říjen 2021 nepodařilo identifikovat chybějící daň v rozsahu, v jakém tato daň údajně chybí u společnosti Perfect Capital. Žalobkyně ve vztahu k uvedenému období pak zopakovala argumentaci uvedenou pro zdaňovací období červenec 2021.

zdaňovací období listopad 2021

31. K uvedenému období žalobkyně namítla, že způsobem, který žalovaný popsal v bodech 126 až 135 napadeného rozhodnutí, nedošlo k identifikaci chybějící daně u společnosti TOZDE. Žalobkyně v první řadě namítla zmatečnost, nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, pokud jde o identifikaci chybějící daně za zdaňovací období listopad 2021. Žalobkyni není zřejmé, co je skutečným důvodem pro konstatování existence chybějící daně za zdaňovací období listopad 2021 – zda je to skutečnost, že společnost TOZDE podala daňové přiznání, avšak přiznala v něm daň v nesprávné výši, či zda je to skutečnost, že společnost TOZDE podala daňové přiznání, ale neuhradila v něm uváděnou daň, či zda je to skutečnost, že společnost TOZDE vůbec nepodala daňové přiznání. Žalovaným nově uváděné důvody konstatování chybějící daně jsou však vzájemně neslučitelné a rozporné. Vlivem této zmatečnosti, nesrozumitelnosti a krajní vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí nelze chybějící daň za zdaňovací období listopad 2021 považovat za dostatečně spolehlivě identifikovanou. Žalovaný současně žalobkyni znemožnil se k údajné chybějící dani u společnosti TOZDE věcně vyjádřit a napadené rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost. Žalobkyně ve vztahu k uvedenému období pak zopakovala argumentaci uvedenou pro zdaňovací období červenec 2021.
32. Ve druhé části druhého žalobního bodu žalobkyně uplatnila námitky k důvodům svědčícím o budoucí nedobytnosti daně.
33. Žalobkyně je přesvědčena, že ze zjištění uvedených žalovaným není možné dovozovat, že by zde byly dány důvody zakládající obavu o budoucí dobytost daně. Uvedené naopak dle názoru žalobkyně představuje nanejvýš slabé důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně.

Žalobkyně je nadále plně přesvědčena o důvodnosti své argumentace a odkázala na bod 31 svého odvolání.

34. Žalobkyně dále uvedla, že přísné posuzování obav o dobytost daně prizmatem spekulativně a nedůvodně určené výše budoucího stanovení daně se jeví jako nedůvodně poškozující daňový subjekt. Žalobkyně považuje závěry a úvahy žalovaného za zcela nepřijatelné, účelové a předpojaté. Žalovaný ve veškerém jednání žalobkyně pouze hledá záminky pro vydání zajišťovacího příkazu a účelově přehlíží skutečnost, že její jednání, a to včetně žalovaným popisovaných rozhodných skutečností, je z podnikatelského hlediska zcela racionální. Žalovaný odhlíží od podnikatelského ratia stojícím za jednáním žalobkyně, a naopak se veškeré žalobkyní činěné kroky snaží účelově přisuzovat snaze eliminovat majetek před finanční správou, aby si ospravedlnil závěr o možnosti vydání zajišťovacích příkazů. Závěr, že se žalobkyně snaží eliminovat svůj majetek a že činí kroky, jež se dají považovat za ekvivalent zbavování se majetku, není důvodný, naopak je třeba jej označit jako ryze spekulativní a účelový. Žalobkyně k uvedenému dále podotkla, že závěry a úvahy žalovaného *a priori* nutí podnikatelské subjekty, aby se chovaly ryze nepodnikatelským způsobem, vynakládaly zbytečné výdaje, a naopak se nesnažily dosahovat maximálního zisku, to vše proto, aby se vyhnuly případnému podezření a negativním krokům ze strany finanční správy. Žalovaný nahlíží jako na rizikové na ty podnikatele, kteří se chovají podnikatelsky racionálním způsobem. Žalovaným uváděné skutečnosti, z nichž takový silný důvod svědčící o budoucí nedobytnosti daně údajně vyplývá, není možné přisuzovat podezřelým či nežádoucím krokům ze strany žalobkyně, nýbrž je lze naopak snadno a důvodně považovat za snahy žalobkyně chovat se podnikatelsky racionálním způsobem v mezích právního řádu.
35. Ve třetím žalobním bodě namítla, že žalovaný na několika místech napadeného rozhodnutí jí kladl k tíži nedostatečné rozvinutí odvolacích námitek či neposkytnutí dostatečného vysvětlení určitých skutečností. Uvedla, že odvolání bylo obsáhle a zcela dostatečně odůvodněno, přičemž nebyla povinna nad rámec zdůvodnění nezákonnosti zajišťovacích příkazů žalovanému cokoli dalšího popisovat či vysvětlovat.
36. S odkazem na body 60 a 70 napadeného rozhodnutí namítla, že odvolání rozsáhle a důkladně odůvodnila, přičemž v něm konkrétně uvedla, z jakých důvodů je přesvědčena o nezákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů. Žalobkyně nechápe, v jakém ohledu by měla být její argumentace obecná, nerozvedená a ničím nepodložená. Ačkoliv neposkytovala v každém jednotlivém případě u každého jednotlivého nedostatku odkaz na konkrétní rozhodnutí, nelze odhlížet od skutečnosti, že její argumentace je zjevně na této judikatuře vystavěna a rozpory mezi zajišťovacími příkazy a touto judikaturou jsou z obsahu odvolání naprosto zjevné.
37. Žalobkyně dále poukázala na body 90, 103, 114, 125 a 134 napadeného rozhodnutí a s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k vydání zajišťovacích příkazů uvedla, že ve svém přesvědčení o nezákonnosti zajišťovacích příkazů „rozporovala a vyvracela zjištění správce daně ohledně chybějící daně, nestandardnosti, ...“, neboť právě na jejich dostatečném a spolehlivém zjištění stojí a padá zákonnost zajišťovacích příkazů. Nad rámec těchto námitek jednoznačně vyvracejících zákonnost zajišťovacích příkazů žalobkyně nemusela ve svém odvolání cokoli dalšího uvádět.
38. Nedůvodné výtky žalobkyně taktéž shledala stran nedostatečného doložení důvodů svědčících o budoucí nedobytnosti daně v bodech 147 a 163 napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

Žalobkyně ve svém odvolání podrobně zdůvodňovala, proč nelze v projednávané věci shledávat důvody svědčící o nedobytnosti daně, natož pak důvody silné, kdy v tomto ohledu mj. rozporovala podezřelost či závadnost jednotlivých správce daně zmiňovaných skutečností, z nichž tyto důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně údajně mají vyplývat. Zdůraznila, že v odvolání ani nemusela cokoliv dalšího uvádět a specifikovat. Doplnila, že shora uvedená argumentace platí i ve vztahu k bodům 153, 69 a 180 napadeného rozhodnutí. V odvolání poskytovala zcela konkrétní, důkladné, zákonem, judikaturou a komentářovou literaturou podložené výhrady vůči zákonnosti zajišťovacích příkazů. Je zcela bezpředmětné, aby žalobkyně v řízení cokoliv dalšího uváděla či aby podávala podrobný popis svého chování či obchodního modelu, v nichž z důvodů v odvolání podrobně rozebíraných nelze shledávat cokoliv závadného. Žalobkyně se naopak chovala podnikatelsky racionálním způsobem, a to zcela v mezích právního řádu.

39. K bodu 178 napadeného rozhodnutí závěrem žalobkyně namítla, že argumentaci v něm obsaženou považuje za absurdní. Možnost obrany v nalézacím řízení ničeho nemění na skutečnosti, že na základě vydaných zajišťovacích příkazů ve spojení s exekučními příkazy je v současné době paralyzována veškerá podnikatelská činnost žalobkyně, a je proto na místě, aby se žalobkyně bránila proti zajišťovacím prostředkům v rámci řízení o zajištění daně. Na straně žalobkyně je dán imanentní zájem na co nejrychlejší odstranění paralýzy její podnikatelské činnosti. Ačkoliv zajišťovací příkaz daň ani její výši nestanoví, právě pro jeho velice závažné důsledky jsou zákonem a judikaturou stanoveny striktní podmínky pro možnost jeho vydání, které v projednávané věci nebyly splněny.

IV. Vyjádření žalovaného

40. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Současně odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a setrval na závěrech v něm uvedených.
41. S argumentací žalobkyně pod prvním žalobním bodem žalovaný nesouhlasil. Setrval na závěru, že napadené rozhodnutí vydal ve lhůtě dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Třicetidenní lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 33 odst. 2 daňového řádu počala běžet dne 26. 4. 2022 (tj. dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty; v posuzovaném případě po dni 25. 4. 2022, kdy byla podána odvolání). Dne 27. 4. 2022 byla vydána výzva k odstranění vad odvolání, tj. ve smyslu § 34 daňového řádu došlo ke stavení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání. Z třicetidenní lhůty tedy uběhl pouze jeden den. Jelikož žalobkyně odvolání doplnila dne 24. 5. 2022, po pěti pracovních dnech od tohoto data dle § 34 daňového řádu, tj. ode dne 1. 6. 2022 počala běžet lhůta pro rozhodnutí o odvolání (31. 5. 2022 – pátý pracovní den). Poslední den třicetidenní lhůty, resp. zbývající 29denní lhůty, připadl na den 29. 6. 2022, neboť jeden den ze 30denní lhůty již uběhl (26. 4. 2022). Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 29. 6. 2022, a bylo tak vydáno do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno odvolání v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu. Postup žalovaného je plně souladný s § 33 a § 34 daňového řádu, přičemž jeho aplikace byla opakovaně arobována i judikaturou správních soudů. K uvedenému žalovaný odkázal na body 72 a násl. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2018, č. j. 29 Af 47/2016–70 či body 5 až 6 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2020, č. j. 31 Af 55/2019-41.
42. Zásada *in dubio mitius* se v dané věci dle žalovaného neuplatní, neboť podmínkou pro její aplikaci je skutečnost, že zvažované interpretace právního předpisu nesmí odporovat základním principům zákona či jít *contra legem*; toto pravidlo je aplikovatelné v situaci, kdy

zůstanou po použití veškerých interpretačních metod skutečně dva rovnocenné výklady právního předpisu. K uvedenému žalovaný na podporu své argumentace odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013-40, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017-37. Zásada *in dubio mitius* není na řešený případ přílehavá, jelikož ustanovení § 34 daňového řádu není neurčité, neumožňuje dvojitý výklad a nezbuzuje pochybnosti o svém obsahu. Žalobkyni citovaná judikatura Ústavního soudu není přílehavá, neboť správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, který dvojitý výklad neumožňoval.

43. Ke druhému žalobnímu bodu zopakoval relevantní zákonná i judikатурní východiska a podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Setrval na závěrech uvedených v odůvodnění zajišťovacích příkazů a v napadeném rozhodnutí.
44. Argumenty žalobkyně týkající se konstrukce a přezkoumatelnosti daňového podvodu považuje za bezpředmětné. V zajišťovacích příkazech správce daně jasně a zcela přezkoumatelně popsal jak samotný řetězec, tak existenci chybějící daně, další nestandardnosti a objektivní okolnosti, a to vše v míře naprosto dostačující pro odůvodnění zajišťovacího příkazu, tedy důvodné obavy, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude nedobytná či její vymáhání bude spjato s obtížemi.
45. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobkyně, že by skutečnosti uvedené v zajišťovacích příkazech či v napadeném rozhodnutí byly pouhé spekulace správce daně, resp. žalovaného, a že nebylo postaveno najisto splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně ničím nevyvrací pochybnosti správce daně svědčící o existenci odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, případně že její vymáhání bude v této době spojeno se značnými obtížemi. Současně vyzdvihl, že způsob odebrání nároku na odpočet daně v rámci zajišťovacího řízení, není nikterak závazný pro způsob odebrání nároku na odpočet daně v rámci nalézacího řízení.
46. Žalovaný dále v návaznosti na vznesené námitky ohledně naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně za jednotlivá zdaňovací období poukázal na to, že argumentace žalobkyně je částečně shodná s tou, kterou uplatnila v odvolacím řízení. Z uvedených důvodů tak žalovaný odkázal na vypořádání námitek pod body C) až G) v napadeném rozhodnutí.

zdaňovací období červenec 2021

47. K uvedenému období žalovaný zopakoval zjištěné skutečnosti v řízení a odkázal na odůvodnění zajišťovacích příkazů, z nichž vyplývá, že u společnosti Merylex se jedná o článek na pozici „missing trader“, který závažným způsobem porušuje své povinnosti související se správou DPH, u něhož bylo správcem daně přistoupeno k zahájení řízení ve věci nespolehlivého plátce. Žalovaný zdůraznil, že v rámci zajišťovacího řízení nemusí být chybějící daň pouze v podobě vyměřené či doměřené daně, která není následně uhrazena. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63. Povinnost doložit příčinnou souvislost mezi chybějící daní a chováním subjektu, kterému je odebírán v rámci nalézacího řízení (daňové kontroly) nárok na odpočet daně, nedopadá do řízení zajišťovacího, nýbrž až do řízení nalézacího. To, že je již v zajišťovacích příkazech tato příčinná souvislost popsána však jednoznačně zvyšuje pravděpodobnost budoucího stanovení daně u žalobkyně; k uvedenému pak žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci 21. 4. 2020, č. j. 59 Af 55/2019-40.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

zdaňovací období srpen 2021

48. K uvedenému období žalovaný zopakoval zjištěné skutečnosti a odkázal na odůvodnění zajišťovacího příkazu. V případě společností Merylex a Perfect Capital se jedná o článek na pozici „missing trader“, naproti tomu společnost private profit s.r.o. (dále jen „private profit“) vystupuje na pozici článku „buffer“.

zdaňovací období září 2021

49. K uvedenému období žalovaný zopakoval zjištěné skutečnosti a odkázal na odůvodnění zajišťovacího příkazu. Společnosti Merylex a GP-Art vystupují v řetězci na pozici článku „missing trader“, přičemž žalobkyně vystupuje v řetězci na pozici „buffer“.

zdaňovací období říjen 2021

50. K uvedenému období žalovaný zopakoval zjištěné skutečnosti a odkázal na odůvodnění zajišťovacího příkazu. Společnosti Perfect Capital, Conwor a TOZDE vystupují v řetězci na pozici článku „missing trader“, naproti tomu žalobkyně a společnost GP-Art vystupují v řetězci na pozici tzv. „buffer“.

zdaňovací období listopad 2021

51. K uvedenému období žalovaný zopakoval zjištěné skutečnosti a odkázal na odůvodnění zajišťovacího příkazu. Společnost TOZDE vystupuje v řetězci na pozici článku „missing trader“, naproti tomu žalobkyně v řetězci vystupuje na pozici „buffer“.
52. K argumentu žalobkyně, že příčinná souvislost mezi chybějící daní a jednáním žalobkyně je v detekovaných podvodných řetězcích správcem daně fiktivně vykonstruovaná, žalovaný uvedl, že toto tvrzení lze uplatnit v jiném typu řízení, a to v řízení nalézacím. V rámci řízení zajišťovacího totiž není nutné zpochybnit dobrou víru žalobkyně stran její účasti v obchodních transakcích stížených daňovým podvodem.
53. Žalovaný poukázal na diametrálně odlišné chování žalobkyně, a to v případě způsobu přijetí úhrady za jí uskutečněná zdanitelná plnění a na druhé straně za jí přijatá zdanitelná plnění, která jsou vždy v rámci fakturačního řetězce stížena chybějící DPH. Vyzdvihl, že žalobkyně svým dodavatelům nehradila finanční prostředky za přijatá zdanitelná plnění vykázaná v kontrolním hlášení za období červenec 2021 až listopad 2021, ze kterých si uplatnila nárok na odpočet daně v daňovém přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období, bezhotovostním převodem na běžné účty registrované dle § 96 odst. 2 ZDPH, i přesto, že takto hradit mohla. Vzájemná rozdílnost a odlišnost při úhradách, kdy žalobkyně svým dodavatelům ILLEGIYA s.r.o. (dále jen „ILLEGIYA“) (za období červenec 2021), private profit (za období srpen 2021), Merylex (za období srpen 2021 a září 2021), GP-Art (za období září 2021 a říjen 2021), TOZDE (za období říjen 2021 a listopad 2021), Conwor (za období říjen 2021) nehradila 100 % úplat bezhotovostním převodem na bankovní účty určené ke zveřejnění dle § 96 odst. 2 ZDPH za zdanitelná plnění přijatá daňovým subjektem a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná daňovým subjektem, kdy byly úhrady prováděny přes bankovní účet, je zcela jednoznačná a nezpochybnitelná. Žalobkyně tedy nehradila bezhotovostním převodem za plnění stížená daňovým podvodem na běžné účty svých dodavatelů v situaci, kdy takto hradit mohla a současně vyžadovala od svých odběratelů bezhotovostní způsob úhrady na běžný účet určený ke zveřejnění dle § 96 odst. 2 ZDPH.

54. Správce daně v jednotlivých zajišťovacích příkazech podrobně popsal výpočet kvalifikovaného odhadu zajištěné daně. Žalovaný proto trvá na tom, že skutečnosti týkající se účasti žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích v obchodních transakcích stížených daňovým podvodem jsou v napadeném rozhodnutí i v zajišťovacích příkazech popsány zcela dostačujícím způsobem. Předpoklad budoucího stanovení daně byl opřen o zjištění týkající opakovaného zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, kdy s přihlédnutím k nestandardnostem a objektivním okolnostem doprovázejícím tyto obchodní transakce, nelze zapojení žalobkyně do těchto nastavených obchodních modelů považovat za nahodilé. Judikáty, jimiž žalobkyně podporovala svou argumentaci, žalovaný shledal na danou věc neaplikovatelné.
55. Pokud jde o námitky směřující k důvodům svědčícím o budoucí nedobytnosti daně, žalovaný vyzdvihl, že v daném případě existovaly silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně, přičemž zjištění aktuální majetkové situace daňového subjektu představuje základní východisko pro posouzení budoucí dobytosti daně. V napadeném rozhodnutí i v zajišťovacích příkazech jsou podrobně a srozumitelně popsány důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně a zavádající silný důvod k obavě o budoucí dobytosti daně; k uvedenému pak žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 358/2020-42 ze dne 27. 5. 2022. Poukázal na to, že žalobkyně v žalobě rozebírá jednotlivé skutečnosti, které vedly správce daně k odůvodněné obavě o budoucí dobytosti daně, zcela izolovaně, aniž by na tyto jednotlivé skutečnosti pohlížela jako na komplex zjištění, které ve svém souhrnu posilují zjištění správce daně o jejím rizikovém a nestandardním chování. Ve zbytku setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Žalovaný dále uvedl, že obava z nedobytnosti dosud nestanovené daňové povinnosti u žalobkyně vznikla správci daně, potažmo žalovanému, především na základě zjištěných aktuálních skutečností o žalobkyni, přičemž existence odůvodněné obavy byla založena na konkrétních poměrech, které byly vztaženy k výši dosud nestanovené daně, přičemž takový postup je v souladu se závěrem Nejvyššího správního soudu uvedeném v bodě 20 rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydaným na základě dokazování, ale pouze rozhodnutím předběžné povahy, které zajišťuje budoucí plnění. Z jeho samotné povahy lze dovodit, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování takového rozsahu, jaké je obsaženo v rámci řízení vyměřovacího, ve kterém je stanovována výše daně. S poukazem na § 11 odst. 1 daňového řádu uzavřel, že bylo postaveno najisto splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.
56. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v absenci výslovného vypořádání všech skutečností uvedených v odvolání, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48 a uvedl, že v napadeném rozhodnutí podrobil zajišťovací příkazy řádnému přezkumu a rovněž přezkoumatelným způsobem reagoval na žalobkyni uvedené zpochybnění skutkového a právního závěru správce daně. Dle žalovaného je napadené rozhodnutí přezkoumatelné, neboť je z něj patrná právní úvaha žalovaného, která jako celek ob stojí. Žalobkyně se dle žalovaného snaží navodit závěr o nepřezkoumatelnosti vytrháváním jednotlivých skutečností popsaných v zajišťovacích příkazech či napadeném rozhodnutí z celkového kontextu či upozorňováním na zcela irelevantní skutečnosti.
57. Ani s argumentací uvedenou pod třetím žalobním bodem žalovaný nesouhlasil. Žalovaný vyzdvihl, že v napadeném rozhodnutí nikde nedával k tíži žalobkyni, že nevysvětlila své

chování a jednání v rámci obchodního modelu, ale pouze poukazoval na skutečnost, že žalobkyně v odvolání hojně cituje ze zajišťovacích příkazů, aniž by k tomu uvedla jakýkoliv protiargument a snažila se tyto pochybnosti vyvrátit či srozumitelně vysvětlit, přičemž v uvedeném žalobkyně pokračuje i nyní. Argumentace žalobkyně je obecná a spíše souvisí s jejím subjektivním nesouhlasem s koncepčním a obecným přístupem správců daně k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

58. Žalobkyně pouze rozporovala veškeré skutečnosti, aniž by uvedla své vysvětlení ohledně obchodního modelu. Žalobkyně měla možnost již v rámci svého odvolání podat určitá vysvětlení, což však neučinila a místo toho brojila pouze proti závěrům správce daně. Žalovaný, jakož i správce daně dostatečně vymezili, z čeho plynou obavy a proč bylo přistoupeno k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Zajišťovací příkazy tak nejsou v rozporu s judikaturou, s daňovým řádem ani s jinými právními předpisy a postup správce daně, resp. žalovaného je i v souladu se základními zásadami správy daní.

V. *Replika, duplika, triplika*

59. Žalobkyně v replice nejprve shrnula dosavadní průběh řízení, argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, v žalobě a ve vyjádření žalovaného.
60. K prvnímu žalobnímu bodu uvedla, že žalovaný se ve vyjádření nijak nevypořádal s rozsáhlou argumentací stran gramatického, systematického a logického výkladu, ani stran *analogie legis* a *analogie iuris*. Žalobkyně je nadále plně přesvědčena o tom, že obecně užívané výkladové právní metody i analogie zcela jednoznačně nasvědčují tomu, že jediným správným výkladem rozhodného ustanovení § 34 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k počátku/konci plynutí doby, po kterou se staví běh lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně, je metoda $D + 1/D + 1$. I kdyby však tento výklad nebyl z pohledu soudu jednoznačný a přicházelo by v úvahu více výkladových variant, je třeba zvolit tu, která je nejmírnější ve prospěch daňového subjektu.
61. Ve vztahu k druhému žalobnímu bodu uvedla, že žalovaný svou povinnost doložit splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zcela nedůvodně a nepřijatelně zlehčuje s odkazem na to, že při vydání zajišťovacích příkazů se neprovádí rozsáhlé dokazování srovnatelné s nalézacím řízením. Z toho důvodu způsob, jakým přistupuje k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, je zcela nedostatečný. Vyjádření žalovaného současně ničeho nemění na důvodnosti podané žaloby, pokud jde o zcela nedostatečnou identifikaci chybějící daně. Žalovaný pouze opakuje své dřívější argumenty, vůči nimž již žalobkyně předestřela svou obsáhlou obranu. Správci daně i žalovanému se podařilo identifikovat nanejvýš slabé důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně.
62. Ke třetímu žalobnímu bodu pak žalobkyně nad rámec již uvedeného podotkla, že požadavky správce daně a žalovaného na vyjádření žalobkyně k čemukoliv jinému jdou nad rámec toho, co je žalobkyně povinna k úspěšnosti odvolání i žaloby tvrdit a dokládat.
63. Žalovaný v duplice setrval na argumentaci uvedené ve vyjádření k žalobě.
64. Žalobkyně v triplice zopakovala svou žalobní argumentaci, přičemž na svých závěrech setrvala.

VI. *Posouzení věci soudem*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

65. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
66. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
67. Podle 33 odst. 1 daňového řádu *lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.*
68. Podle 33 odst. 2 daňového řádu *lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.*
69. Podle 34 odst. 1 daňového řádu *pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.*
70. 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.*
71. Podle 168 odst. 1 daňového řádu *pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.*
72. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
73. Soud k uplatněným žalobním bodům předně podotýká, že za žalobní bod(y) nelze považovat odkaz žalobkyně na argumentaci, kterou uplatňovala v předcházejícím řízení před správcem daně či žalovaným. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013–36) je třeba žalobní body výslovně formulovat v žalobě, neboť je třeba vycházet z toho, že soudní řízení není pokračováním správního řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Předmětem soudního přezkumu je pak rozhodnutí, které vydal správní orgán rozhodující v posledním stupni, jenž zpravidla v napadeném rozhodnutí již reagoval na obsah argumentace uplatněné v rámci odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Soud tedy zásadně není instancí, která by znovu a nezávisle na nadřízeném správním orgánu měla obsah odvolání přezkoumávat. Odkaz žalobkyně nesměruje k určité, jednoznačně individualizované a nezaměnitelné argumentaci, naopak žalobkyně po soudu *de facto* žádá, aby znovu posoudil její odvolání jako celek. Tento přístup k formulaci žalobních bodů ovšem zcela ignoruje zásadu, že soudní řízení není pouhým pokračováním správního řízení. Pokud by soud akceptoval přístup, kdy žalobkyně ve lhůtě pro podání žaloby ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. namísto řádné a dostatečně konkrétní formulace žalobních bodů pouze několika slovy odkáže na obsah odvolání a argumentaci uplatněnou v předcházejícím řízení, došlo by tím v podstatě k obejití koncentrační zásady (srov. rozsudek Městského soudu v

Praze ze dne 6. 12. 2017, č. j. 9 A 339/2014–118). Soud se proto v intencích shora uvedeného zabýval pouze řádně uplatněnými žalobními body. Dlužno však podotknout, že část argumentace obsažené v žalobních bodech postrádá jakoukoliv polemiku se skutečným závěrem žalovaného a jeho vypořádáním se s těmito obsahově shodnými námitkami. Jakkoli žalobkyni v obecné rovině nic nebrání, aby v rámci žalobního bodu zopakovala své argumenty vyjádřené v předchozím průběhu řízení (odvolací námitky), musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí, které se s námitkami žalobkyně vypořádává. Žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). Pokud žalobkyně dostatečně nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný námitky vypořádal, značně tím snížila svou šanci na procesní úspěch. Rovněž je zapotřebí připomenout, že pokud žalobkyně neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Soud s přihlédnutím uvedeným judikaturním východiskům za dané situace uzavírá, že se v rámci některých uplatněných žalobních bodů ztotožnil s argumentací, kterou uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

74. Soud v návaznosti na výše uvedené konstatuje, že žaloba je sice velmi rozsáhlá (61 stran), do značné míry se ovšem jedná o zkopírování pasáží napadeného rozhodnutí, zajišťovacích příkazů či vznesených odvolacích námitek. Žaloba je na mnoha místech doslovnou kopií odvolání, případně dalších námitek žalobkyně vznesených v průběhu odvolacího řízení, přičemž často působí zmatečně a je obtížné určit, proti čemu žalobkyně vlastně brojí a čeho se domáhá. Za situace, kdy žalobkyně vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a vztahné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné. Soud proto níže k některým námitkám, které neshledal důvodnými, jen stručně uvádí argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se ztotožňuje, případně se vyjadřuje k některým dalším okolnostem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125).
75. Meritum sporu spatřuje soud v posouzení právní otázky týkající se splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, a to v intencích § 167 daňového řádu. Před vypořádáním těchto námitek však soud považuje za vhodné posoudit důvodnost námitek týkajících se včasnosti vydání napadeného rozhodnutí.
76. Soud tedy přistoupil k vypořádání prvního žalobního bodu, v němž žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až po zákonné třicetidenní lhůtě stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu, a proto jsou zajišťovací příkazy neúčinné.
77. Ze správního spisu vyplývá, že zajišťovací příkaz 10/2021 byl vydán dne 25. 3. 2022 (doručen byl žalobkyni dne 25. 3. 2022). Zajišťovací příkazy 7/2021, 8/2021, 9/2021 a 11/2021 byly vydány dne 29. 3. 2022 (doručeny byly žalobkyni dne 30. 3. 2022). Proti shora uvedeným zajišťovacím příkazům podala žalobkyně dne 25. 4. 2022 odvolání. Dne 27. 4. 2022 vydal správce daně výzvu k doplnění odvolání, která byla žalobkyni doručena dne 7. 5. 2022.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

Žalobkyně doplnila odvolání dne 24. 5. 2022 a žalovaný následně vydal dne 29. 6. 2022 napadené rozhodnutí, které bylo doručeno žalobkyni téhož dne.

78. Soud k tomuto bodu obecně konstatuje, že v případě nedodržení lhůty dle § 168 odst. 1 daňového řádu se zajišťovací příkaz stává neúčinným, což znamená, že správce daně je povinen peněžní prostředky daňovému subjektu vrátit. Lhůta zakotvená v předmětném ustanovení je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2018, č. j. 29 Af 47/2016-70). Do ustanovení § 34 daňového řádu byla slova „do pátého pracovního dne ode dne“ vložena zákonem č. 267/2014 Sb. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu došlo k prodloužení doby, po kterou neběží lhůta pro správce daně z důvodu zvýšení kvality činnosti správců daně a efektivnějšího boje s daňovými úniky. Důvodem pro změnu byla rovněž skutečnost, že nápad práce úředních osob není rovnoměrný, a k vydání rozhodnutí k součinnosti tedy může dojít až těsně před koncem lhůty, v jejímž zbytku není možné lhůtu fakticky dodržet. Soud proto konstatuje, že běh třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu může být prodloužen aplikací § 34 daňového řádu (výzvou správce daně k součinnosti). Uvedený výklad zastává i dosavadní judikatura krajských soudů (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9 Af 27/2014-117 nebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 2. 2018, č. j. 31 Af 20/2017-250).
79. Co se týče vztahu pravidel pro počítání času upravených v § 33 odst. 2 daňového řádu a běhu lhůty k vydání rozhodnutí podle § 168 téhož zákona, soud podotýká, že se touto otázkou již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 48/2019-39 a ze dne 21. 12. 2021, č. j. 2 Afs 389/2019-87, ve kterých dospěl k závěru, že se na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu aplikuje § 33 odst. 2 daňového řádu. V nyní posuzované věci soud neshledal důvod se od uvedeného závěru odchylovat.
80. Pokud jde o § 34 odst. 1 daňového řádu, je třeba úvodem předeslat, že ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu se při výkladu § 34 odst. 1 téhož zákona neuplatní. Obsahem § 34 odst. 1 daňového řádu je vytyčení hranic, po jaké časové úseky se lhůta staví. Nejedná se tak o jakousi další (novou) lhůtu, a z logiky věci pak ani o její stanovení či počítání, nýbrž jde pouze o stavení již běžící lhůty. Řečeno jinak, na stavení lhůty nelze aplikovat ustanovení týkající počítání času uvedené v § 33 odst. 1 daňového řádu, jelikož se nejedná o lhůtu, ale o časový úsek, po který lhůta neběží. Z uvedených důvodů poukazy žalobkyně na ustanovení věnující se počítání konkrétních lhůt (v daňovém řádu či v o. z.) soud nepovažuje za přílehlavé, stejně tak jako analogické užití § 33 daňového řádu k výkladu § 34 odst. 1 téhož zákona.
81. Shora uvedenou optikou soud přistoupil k vypořádání námítky směřující k „počítání času“ v § 34 odst. 1 daňového řádu. Jazykovým výkladem § 34 odst. 1 daňového řádu lze jednoznačně dospět k závěru, že ode dne, kdy žalovaný vydal výzvu k odstranění vad odvolání, došlo ke stavení třicetidenní lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání. Do třicetidenní lhůty k vydání rozhodnutí se tak den, kdy žalovaný vydal výzvu k odstranění vad odvolání, nezapočítává.

82. Pokud jde o zákonnou formulaci *do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti*, lze tuto formulaci obdobně vyjádřit jako *do pěti pracovních dní (ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti)*. Pět pracovních dní, resp. první pracovní den bude tedy den následující po dni, kdy dojde k součinnosti žalobkyně. Rozhodný den (den součinnosti) se do pěti pracovních dní nezapočítává, a nemůže tak být prvním pracovním dnem, pakliže by k součinnosti došlo v pracovní den. Lze poukázat na to, že pokud by namísto pěti pracovních dní byl právní úpravou stanoven jeden pracovní den, uvedené ustanovení by za použití výkladu předkládaného žalobkyní nedávalo smysl. Je tudíž logické, že den, kdy dojde k součinnosti daňového subjektu, do běhu lhůty započítat nelze. První pracovní den proto nelze považovat za den shodný se dnem, kdy došlo k požadované součinnosti. Soud k uvedenému poukazuje, že stejný názor zastává i odborná literatura. „*Právní úprava ustanovení (§ 34 odst. 1 daňového řádu) vymezuje zvláštní úpravu běhu lhůty pro správce daně. Uvedená úprava má zabránit záměru osoby zúčastněné na správě daní úmyslně prodlužovat časový úsek v mezidobí, ve kterém správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti. V mezidobí mezi úkonem správce daně a reakcí na úkon správce daně plus pět pracovních dní se tudíž lhůta staví. To znamená, že ode dne vydání rozhodnutí do dne, kdy dojde k součinnosti plus pět pracovních dní, se lhůta nepočítá. (...) Dnem počátku běhu lhůty je tak vždy teprve den následující po obdržení podání osoby zúčastněné na správě daní.*“ (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 149., podtržení doplněno soudem). Současně i s přihlédnutím k záměru zákonodárce lze dovodit, že jeho úmyslem bylo žalovanému poskytnout určitý časový prostor, aby se s předloženými podklady mohl seznámit. Ačkoli zákonodárce užil shodné spojení „ode dne“, nelze přisvědčit argumentaci žalobkyně, že by výklad obou spojení měl být shodný. Spojení „ode dne“ je třeba posuzovat komplexně, tedy jak v jazykovém, tak významovém kontextu.
83. Z výše uvedeného popisu skutkového stavu vyplývá, že třicetidenní lhůta pro rozhodnutí o odvolání začala běžet dnem následujícím po dni 25. 4. 2022, kdy žalobkyně podala odvolání. Výzvou správce daně ze dne 27. 4. 2022 se běh lhůty zastavil (tj. v době, kdy ze lhůty dosud uběhl pouze jeden den – 26. 4. 2022). Den, kdy došlo ke stavení lhůty, tak nelze započítat do třicetidenní lhůty. Doplnění odvolání bylo učiněno 24. 5. 2022. Po pěti pracovních dnech od tohoto data, tj. od 1. 6. 2022, lhůta pro vyřízení odvolání opět počala běžet a uplynula 29. 6. 2022, neboť žalovanému zbývalo z třicetidenní lhůty pouze 29 dnů. Žalovaný o odvolání rozhodl a své rozhodnutí doručil žalobkyni dne 29. 6. 2022, tedy v rámci lhůty pro vydání odvolání dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v zákonné lhůtě, a proto se zajišťovací příkazy nestaly z tohoto důvodu neúčinnými, jak tvrdí žalobkyně. První žalobní námitka tak není důvodná.
84. Jelikož lze jazykovým a logickým výkladem jednoznačně dospět pouze ke shora uvedenému závěru, není možné na nyní projednávaný případ aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Zásada *in dubio mitius*, jak správně podotkl žalovaný, se v dané věci neuplatní, neboť podmínkou pro její aplikaci je skutečnost, že zvažované interpretace právního předpisu nesmí odporovat základním principům zákona či jít *contra legem*. Citované pravidlo lze aplikovat v situaci, kdy zůstanou po použití veškerých interpretačních metod dva skutečně rovnocenné výklady právního předpisu. V daném případě tomu tak ale není. Ustanovení § 34 daňového řádu není neurčité, neumožňuje dvojí výklad a nevzbuzuje pochybnosti o svém obsahu, jelikož jeho výkladem lze dospět pouze k závěru, že do pěti pracovních dní se den, kdy došlo k odstranění vad odvolání, nezapočítává. Soud se tak s argumentací žalobkyně vystavěné na zásadě *in dubio mitius* neztotožňuje. Byť předmětné ustanovení není zákonodárcem

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

formulováno zrovna nejšťastněji, jelikož obsahuje formulaci *do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti*, a kombinuje tak v sobě jak prvky typické pro počítání lhůt, tak prvky typické pro stavení lhůt, přesto lze jazykovým výkladem dovodit obsah citovaného ustanovení tak, jak jej soud vyložil výše. Ve formulaci § 34 odst. 1 daňového řádu soud nespatřuje ani namítané znevýhodnění žalobkyně ve prospěch správce daně.

85. S ohledem na namítanou dílčí nepřezkoumatelnost jak pro nesrozumitelnost, tak pro nedostatek důvodů, soud nejprve přistoupil k vypořádání této námitky uplatněné v rámci druhého žalobního bodu. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se pak typicky jedná v případech, kdy správní orgány opřely rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Žádné takové pochybení soud v namítaných rozhodnutích neshledal.
86. Žalovaný se s konkrétními odvolacími námitkami žalobkyně vypořádal na stranách 12 až 34 napadeného rozhodnutí. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze vykládat jako požadavek na detailní odpověď na každou vznesenou námitku. Obecně tak postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13). Současně však není ani povinností správního orgánu odpovědět explicitně na každou vznesenou námitku, pakliže správní orgán předešle takovou argumentaci, která svým obsahem, byť i implicitně vyvrací vznesené námitky. Shora nastíněnou optikou přistoupil soud i k vypořádání námitek uvedených pod druhým žalobním bodem.
87. Žalovaný podrobil zajišťovací příkazy řádnému přezkumu a rovněž přezkoumatelným způsobem reagoval na žalobkyní namítaná zpochybnění skutkového a právního závěru správce daně. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, neboť jsou z něj seznatelné úvahy žalovaného, jimiž byl v rámci přezkumu zajišťovacích příkazů veden. Jak napadené rozhodnutí, tak zajišťovací příkazy jasně a přehledně obsahují všechny zákonem předepsané náležitosti a současně je z nich zřejmé, v jaké věci bylo rozhodováno a z jakých důvodů bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu DPH za předmětná zdaňovací období. Ostatně sama žalobkyně jejich obsahu zjevně porozuměla, neboť s těmito závěry do jisté míry věcně polemizuje v žalobě. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozhodnutí správních orgánů byla nepřezkoumatelná. Skutečnost, že žalobkyně s vypořádáním její odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí nesouhlasí, ještě neznamená, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Správce daně v zajišťovacích příkazech přezkoumatelně popsal jak samotný řetězec, tak existenci chybějící daně, jakož i nestandardnosti a objektivní okolnosti relevantní pro odůvodnění zajišťovacích příkazů. Popsal tedy důvodné obavy, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude nedobytná, či její vymáhání bude spjato s obtížemi. Z napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá, k jaké otázce se žalovaný vyjádřil, přičemž odůvodnění napadeného rozhodnutí je poměrně přehledně strukturované a srozumitelné.
88. Soud nevešel ani na dílčí námitku nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí týkající se společnosti TOZDE ve zdaňovacím období listopad 2021. Ačkoli lze žalobkyni přisvědčit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl jiné tvrzení ohledně daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

povinnosti společnosti TOZDE, než které v zajišťovacím příkazu 11/2021 konstatoval správce daně, nejedná se o zásadní rozpor, v důsledku kterého by bylo možno dovodit, že žalobkyně byla zkrácena na svých veřejných subjektivních právech, resp. na právu vyjádřit se ke skutkovým zjištěním a jejich hodnocení žalovaným. Soud z vyhledávací části správního spisu ověřil, že společnost TOZDE byla správcem daně vyzvána k podání přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2021, přičemž obsahem této části spisu již není daňové přiznání, které by tato společnost (na výzvu správce daně) podala. Žalovaný tedy nepřesně uvedl, že společnost TOZDE daň přiznala. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že daň nebyla společností, která byla v předmětném období článkem podvodného řetězce na pozici „missing trader“, uhrazena. Okolnost, zda společnost TOZDE neuhradila daň, kterou přiznala, či neuhradila daň, kterou vůbec nepřiznala, nikterak neovlivňuje stěžejní závěr, že žalobkyni, která v řetězci vystupuje na pozici „buffer“, plyne výhoda z účasti na podvodném řetězci ve formě uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla uhrazena do státního rozpočtu.

89. Soud dále k uvedené námitce obecně konstatuje, že zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, na základě něhož může být správcem daně zajištěna úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Podle závěru uvedeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 „*předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.)*“ Nejvyšší správní soud zároveň uvedl, že „(n)aplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k vyšší dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k vyšší dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“ Na základě takto formulovaných závěrů lze konstatovat, že Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016–28 a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní. Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že daňové orgány vydáním zajišťovacích příkazů závažným způsobem zasahují do majetkových práv daňových subjektů. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008–90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS, ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ Pojistkou proti hrozcí

svévůli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčena podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné. V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně. Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně, s ohledem na konkrétní okolnosti případu (shodně též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9 Af 27/2014-117).

90. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014–31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS). Jak vyplývá ze shora uvedeného, předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu na daň dosud nestanovenou je tedy odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).
91. K otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se správní soudy již v minulosti opakovaně vyslovily. Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že *„je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018-39, podtržení doplněno soudem).
92. V rozsudku ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99 Nejvyšší správní soud dále uvedl, že *„uplatněná argumentace patrně vychází z mylného přesvědčení stěžovatelky, že aby bylo možné*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

vydat zajišťovací příkaz, musí být prokázáno, či se musí jevit alespoň jako přiměřeně pravděpodobné, že věděla či měla a musela vědět, že jí uskutečněné plnění je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, a současně z mylného přesvědčení, že podvodu na DPH se dopouští (samostatně) ten subjekt (článek řetězce), který neodvede do státního rozpočtu daň. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, znakem podvodů na DPH je, že jeden z účastníků podvodného řetězce daň neodvede, zatímco jiný si ji odečte. Na daňovém podvodu se tak v zásadě vždy účastní vícero článků řetězce, nikoli pouze ten subjekt (označovaný jako missing trader), který daň neodvede. Pro vydání zajišťovacího příkazu je přitom významná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu.“ K podmínce obavy z nedobytnosti daně Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále dodal, že „samotná skutečnost, že daňový subjekt je součástí podvodného řetězce, a tudíž je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nutně neimplikuje, že není schopen takovou daň uhradit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky) zohledňujících například dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho solventnost, majetkovou strukturu, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj, aj. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správcí daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, na který poukazuje stěžovatelka, a další rozhodnutí v něm uvedené).“ Konečně dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu „sou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, jako je tomu i ve věci nyní posuzované, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80, či ze dne 12. 5. 2020, č. j. 1 Afs 480/2019-31)“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).

93. Nad rámec shora uvedeného soud připomíná, že v případech zasažených řetězovými podvody na DPH pak zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (zde roli žalobkyně). Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63, bod 18; ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48, bod 34, či ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78). Subjektivní stránkou věci, tj. vědomostí žalobkyně o své účasti na podvodu a její dobrou vírou, se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. Na základě takto formulovaných požadavků soud přistoupil k vypořádání námitek soustředěných pod druhým žalobním bodem.
94. Ze shora citované judikatury vyplývá, že po správci daně nelze požadovat, 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. 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 námítka, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, které 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 (srov. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018-87 a ze dne 29. 2. 2024 č. j. 5 Af 10/2021).

95. Soud shledal, že žalovaný, resp. správce daně shora citovaným zákonným a judikaturním požadavkům nezbytným pro vydání zajišťovacích příkazů v nyní projednávané věci dostal. Žalovaný se s odvolacími námitkami žalobkyně, které se do určité míry shodují s námitkami žalobními, vypořádal na straně 17 až 27 napadeného rozhodnutí pod body C) až G).
96. První podmínku, tedy existenci přiměřené pravděpodobnosti, že žalobkyni bude stanovena daň, správní orgány odůvodnily tím, že žalobkyni pravděpodobně bude v budoucnu doměřena DPH, neboť se ve zdaňovacím období měsíce červenec 2021 zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektů Merylex a ILLEGIYA. Ve zdaňovacím období měsíce srpna 2021 se zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektů Perfect Capital, Merylex a private profit. Dále se ve zdaňovacím období měsíce září 2021 zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektů Merylex a GP-Art. Ve zdaňovacím období měsíce října 2021 se zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektů Perfect Capital, TOZDE, Conwor a GP-Art a ve zdaňovacím období měsíce listopad 2021 se zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektu TOZDE.
97. Soud na tomto místě uvádí, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů podrobně a přesvědčivě popsal zapojení jednotlivých společností do detekovaného obchodního řetězce, popsal mechanismus jeho fungování, uvedl, jakým způsobem se projevila účast žalobkyně v tomto podvodném řetězci a popsal svůj postup pro odhad daně k zajištění. Svá zjištění rovněž podpořil grafickým znázorněním detekovaného podvodného řetězce (řetězců). V bodě 3.1 popsal články jednotlivých řetězců, v bodě 3.2 identifikoval chybějící daň v rámci každého podvodného řetězce, resp. popsal mechanismus, v rámci něhož chybějící daň vznikla a v bodě 3.3 specifikoval jím identifikované nestandardní okolnosti v rámci fakturačního řetězce, a to ve vztahu ke všem dotčeným společnostem. V bodě 3.4. pak správce daně popsal příčinnou souvislost mezi chováním žalobkyně a chybějící daní u článků na pozici „missing trader“ (a „buffer“) spočívající v absenci bezhotovostních úhrad za plnění přijatá (vždy v konkrétním zdaňovacím období) od dodavatelů Merylex, GP-Art, TOZDE, Conwor a private profit a v nadlimitních výběrech hotovosti z bankovního účtu žalobkyně.
98. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je z hlediska jeho struktury koncipováno tak, že žalovaný nejprve vymezil skutkový stav posuzované věci, následně shrnul odvolací námitky žalobkyně a ve třetí části vymezil právní základ zajišťovacích příkazů a základní principy vycházející z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu týkající se podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Ve čtvrté části napadeného rozhodnutí žalovaný předmětná pravidla aplikoval na skutkový stav nyní projednávané věci, přičemž na okolnosti popsané v zajišťovacích příkazech opakovaně poukazyval a odkazoval v různých pasážích odůvodnění napadeného rozhodnutí. Lze uzavřít, že správce daně v zajišťovacích příkazech, a rovněž tak žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedli přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, které dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet, a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. V této souvislosti soud připomíná, že judikatura vychází z názoru, že pro vydání zajišťovacího

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

příkazu je rozhodná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Skutečnost, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, tak není pro naplnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu klíčová. Ani otázka dobré víry žalobkyně proto není v této fázi řízení v naznačených směrech relevantní (viz shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu). Objektivní okolnosti svědčící o účasti žalobkyně v obchodních transakcích zasažených podvodem správce daně přehledně a srozumitelně shrnul v zajišťovacích příkazech a žalovaný uvedené závěry v napadeném rozhodnutí potvrdil. Podmínka existence důvodů svědčících budoucímu stanovení daně tedy byla splněna.

99. Soud připomíná, že nebylo zapotřebí prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, neboť v případě vydání zajišťovacích příkazů nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy zajišťovací příkazy byly vydány nikoli na základě provedeného dokazování, po němž by muselo přijít na řadu „klasické“ hodnocení důkazních prostředků, třeba i těch předložených daňovým subjektem. Zajišťovací příkazy byly vydány na základě indicií, které vyplynuly z vyhledávací činnosti správce daně zdokumentované ve spisovém materiálu, která byla zaměřena jednak na žalobkyni, ale také na další články obchodního řetězce. Úkolem žalovaného jako odvolacího orgánu a následně úkolem soudu je posoudit, zda zjištění, na základě nichž správce daně dovodil existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti dosud nestanovené daně v budoucnu, mají reálný podklad (viz též závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS).
100. Po prostudování spisového materiálu, a to nejen jeho veřejné části, ale též vyhledávací části spisu, dospěl soud k závěru, že zjištění, z nichž správce daně při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, nejsou pouhými spekulacemi, jak opakovaně namítala žalobkyně. Pokud jde o předpoklad budoucího stanovení daně, na základě okolností podrobně popsanych především v jednotlivých zajišťovacích příkazech a zachycených mj. ve vyhledávací části spisu soud konstatuje, že orgány finanční správy se důvodně domnívají, že daň bude v budoucnu žalobkyni stanovena, neboť je přiměřeně pravděpodobné, že bude prokázáno její zapojení do řetězce obchodů, v němž došlo ke zkrácení DPH. Správce daně vyhověl požadavkům formulovaným judikaturou správních soudů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, či ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38) a podrobně v zajišťovacích příkazech popsal strukturu propracovaného řetězce obchodů. Struktura řetězce byla detailně zachycena v grafickém znázornění, a to včetně výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění mezi jednotlivými články řetězce a identifikace chybějící daně jako nutného předpokladu pro závěr o daňovém podvodu. Celý mechanismus fungování obchodního řetězce byl správcem daně a následně žalovaným v napadeném rozhodnutí popsán, a soud proto na skutečnosti tam uvedené v podrobnostech plně odkazuje. Stručně řečeno, správce daně a žalovaný měli na základě vyhledávací činnosti správce daně za přiměřeně pravděpodobné, že přijatá plnění od přímých dodavatelů společností jsou zatížena daňovým podvodem, neboť tito dodavatelé, stejně jako další články v řetězci, vykazovaly nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v takovém rozsahu, že to neodpovídá jejich faktickému fungování, z čehož správce daně dovozoval, že se jedná s největší pravděpodobností o fiktivní plnění. Popsaný mechanismus obchodů v řetězci žalobkyně žádnou konkrétní a především věcně relevantní argumentací nezpochybnila, pouze v obecné rovině opakuje, že se jedná o nepodložené spekulace správce

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

daně, aniž by byla schopna cokoli bližšího k přijetí zdanitelných plnění v daném rozsahu od přímých dodavatelů objasnit.

zdaňovací období červenec 2021

101. S odkazem na stranu 16 zajišťovacího příkazu 7/2021 soud uvádí, že se neztotožnil s argumentací žalobkyně, že v zajišťovacím příkazu nedošlo k identifikaci chybějící daně u společnosti Merylex. V bodě 3.2 Chybějící daň za zdaňovací období červenec 2021 správce daně porovnal kontrolní hlášení společnosti Merylex a ILLEGIYA, přičemž dospěl k závěru, že přijatá plnění do 10 000 Kč včetně daně, vykázaná v kontrolním hlášení na vstupu u obchodní korporace Merylex za červenec 2021, jsou fiktivní. Současně pak na straně 17 svůj závěr podpořil o další zjištěné skutečnosti. S ohledem na zcela nedostatečné materiální a personální zázemí není pravděpodobné, že by společnost Merylex přijala 318 zdanitelných plnění za zdaňovací období červenec 2021 v hodnotě 9 999 Kč včetně DPH. Správce daně důvodně předpokládá, že obchodní korporace Merylex podvodným způsobem uplatnila za zdaňovací období červenec 2021 nárok na odpočet daně ve výši 550 189,92 Kč ze základu daně 2 619 952 Kč a vlastní daň vykázala v nesprávné výši. Správce daně tedy identifikoval za zdaňovací období červenec 2021 chybějící daň u článku v řetězci na pozici „missing trader“, tj. u společnosti Merylex. Takto předestřené skutečnosti nelze považovat za domyšlené spekulace.
102. Lze shrnout, že správce daně zjistil u článku řetězce chybějící daň, kterou je narušena neutralita systému DPH, a identifikoval podezřelé okolnosti, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů k závěru, že předmětný obchodní řetězec je zasazen podvodným jednáním a nikoliv pouze hospodářským selháním jednotlivce, jehož důsledkem bylo neuhrazení daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47 a ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61). Ve světle uvedených závěrů tak lze učinit závěr o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce obchodních transakcí (viz výše), což postačuje k naplnění požadavku dostatečného předpokladu budoucího stanovení daně pro vydání zajišťovacího příkazu 7/2021. Soud uzavírá, že k vydání zajišťovacího příkazu 7/2021 byly splněny podmínky, přičemž ve zbytku své argumentace odkazuje na napadené rozhodnutí a odůvodnění zajišťovacího příkazu 7/2021. Pouze zdůrazňuje, že první podmínkou je existence přiměřené pravděpodobnosti, že bude daň stanovena (doměřena) v budoucnu. Nejedná se tak o požadavek jednoznačnosti, ale postačí i nižší míra pravděpodobnosti.
103. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že společnost Merylex neumožnila zahájení daňové kontroly, má soud za to, že tato dílčí nepřesnost nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud z vyhledávací části správního spisu ověřil, že daňová kontrola byla u uvedeného daňového subjektu skutečně zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Ze zajišťovacího příkazu 7/2021 však též vyplývá, že společnost Merylex na veškeré výzvy zaslané správcem daně v souvislosti se zahájením daňové kontroly nereagovala a potřebnou součinnost správci daně neposkytla. Ačkoli tedy byla daňová kontrola u společnosti Merylex formálně zahájena, fakticky bylo její provádění daňovým subjektem mařeno. Skutečnost, že společnost Merylex byla nekontaktní a nespolupracující, je jednou z klíčových indicií, které mohou svědčit o existenci podvodného řetězce. Řečeno jinak, není podstatné, zda s obchodní korporací, která je podle zjištění správce daně zapojena do podvodného řetězce, byla či nikoli zahájena daňová kontrola, nýbrž to, jak se tato korporace staví k plnění svých povinností z pozice daňového subjektu. Evidence nedoplatků v minulosti patří rovněž mezi

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

indikátory nestandardního chování daňových subjektů v intencích posouzení, zda jsou zapojeny do řetězce podvodných obchodních transakcí. Byť tato okolnost sama o sobě nebude mít rozhodující vypovídací sílu, v kontextu s ostatními okolnostmi, které správce daně detekuje (a v posuzované věci detekoval), bude dotvářet důvodnou obavu o tom, že se v případě takového subjektu jedná o článek podvodného řetězce. Ani dílčí subnámitka týkající se časové nerelevantnosti nedoplatků společnosti Merylex tak není důvodná.

104. Soud nepovažuje za přílehlavou ani argumentaci spočívající v tom, že se správce daně nepokusil chybějící daň získat u toho článku obchodního řetězce, u něhož daň chybí. Správce daně nemá povinnost se obrátit na konkrétní společnost, u které chybějící daň za zdaňovací období chybí. Je pouze na správci daně, u jakého subjektu (článku obchodního řetězce) se rozhodne chybějící daň „vymoci“. Lze takříkajíc logicky předpokládat, že se správce daně obrátí na článek nejsolventnější.
105. Lichá je i argumentace žalobkyně založená na tom, že žalovaný považoval za neobvyklou skutečnost, že podnikatel má majoritního dodavatele a v tomto kontextu jsou pak dány indicie k podvodnému jednání. V první řadě je třeba uvést, že takovýto závěr z odůvodnění zajišťovacího příkazu 7/2021 nelze dovodit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze uvedl, že o podvodném řetězci mimo jiné svědčí i organizovanost a struktura předmětného řetězce, v rámci kterého dochází k výhradní fakturaci mezi předmětnými subjekty. Žalobkyně přijala 100 % zdanitelných plnění od společnosti ILLEGIYA, která si uplatnila nárok na odpočet daně z plnění od společnosti Merylex, která nepřiznala daň ve správné výši, a tudíž tuto ani neuhradila do státního rozpočtu. Z uvedeného tak jasně plyne, že žalovaný v tomto směru nijak nehodnotil, že žalobkyně měla majoritního dodavatele, a v tomto důsledku pak indikoval podvodné jednání. Správce daně na základě předmětného řetězce identifikoval chybějící daň, přičemž shora uvedené nelze vykládat tak, že žalobkyni je kladeno k tíži to, kolik má majoritních dodavatelů. Indikace podvodného jednání vyplynula i z jiných skutečností, než na které žalobkyně poukazuje.
106. Bezpředmětná je i námitka stran absence doložení příčinné souvislosti mezi chybějící daní a chováním subjektu, kterému je v rámci daňové kontroly odebrán nárok na odpočet daně. Soudu není zcela zřejmé, co žalobkyně míní tím, že „zjišťování této příčinné souvislosti tedy předchází zjišťování případné (subjektivní) vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu“. Pro vydání zajišťovacího příkazu musí být splněna mimo jiné podmínka přiměřené pravděpodobnosti, že dotčenému daňovému subjektu (zde žalobkyni) bude v budoucnu doměřena DPH. Důvodem, který tuto pravděpodobnost bude indikovat, je i zapojení daňového subjektu (žalobkyně) do podvodné struktury, jejímž cílem je získání daňového odpočtu při současném neodvedení DPH u příslušného článku řetězce. Bude-li soubor indicií, které správce daně zjistil, nasvědčovat podvodnému záměru v rámci řetězce obchodních transakcí, bude dána i souvislost mezi chybějící daní a „chováním“ daňového subjektu (žalobkyni), který tvoří jeden z několika dalších článků řetězce zasaženého podvodem, a je tedy aktivně, na pozici „buffer“ do řetězového podvodu zapojen. Správní orgány se se splněním uvedené podmínky řádně vypořádaly (viz výše). Žalobkyně naproti tomu nespecifikovala, jaké „chování“ daňového subjektu by měly správní orgány dávat do souvislosti s chybějící daní. Žalovaný proto v kontextu takto neurčitě formulované odvolací námítky správně poukázal na to, že zkoumání dalších otázek, jež se mohou dotýkat například míry obezřetnosti či dobré víry daňového subjektu, spadá do nalézacího řízení. Pokud tedy správce daně bod bodem 3.4 příčinnou souvislost rozvedl, učinil tak nad rámec

své povinnosti a současně tím podpořil výše uvedené závěry. Dlužno podotknout, že závěry správce daně mají dostatečnou oporu ve správním spisu.

zdaňovací období srpen 2021, zdaňovací období září 2021, zdaňovací období říjen 2021, zdaňovací období listopad 2021

107. Pokud jde o zbylá zdaňovací období, lze předně podotknout, že z obsahu spisového materiálu vyplývá jednoznačný závěr, že žalobkyně byla opakovaně zapojena do obchodních transakcí zasažených podvodem, kdy se jedná o opakující se obchodní model v jednotlivých shora uvedených zdaňovacích obdobích, kde se jen jednotlivé společnosti střídají na různých pozicích v řetězci. Za situace, kdy žalobkyně brojí stejnými námitkami, které soud již vypořádal ve vztahu k zajišťovacímu příkazu 7/2021, i proti zajišťovacím příkazům (8/2021, 9/2021, 11/2021 a 11/2021), soud odkazuje na svou argumentaci výše. Předmětné společnosti vykazují shodný vzorec chování mezi různými subjekty, což samo o sobě svědčí o organizovanosti řetězců. Uvedené nasvědčuje tomu, že žalobkyně ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyla pouhým náhodným účastníkem detekovaných podvodných řetězců, nýbrž lze důvodně předpokládat, že musela mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti. Obchodní model praktikovaný žalobkyní, v rámci něhož dochází k opakované ztrátě pro státní rozpočet, je podrobně popsán v předmětných zajišťovacích příkazech v bodech 3.5 včetně popisu jednotlivých článků a jejich rolí v detekovaných obchodních řetězcích. Soud uvedená zjištění správce daně a potažmo též žalovaného považuje za zcela dostatečná pro vydání zajišťovacích příkazů.
108. S odkazem na strany 16 a 18 zajišťovacích příkazů 8/2021, 9/2021, 10/2021 a 11/2021 soud podotýká, že se neztotožnil s argumentací žalobkyně, že v zajišťovacích příkazech nedošlo k identifikaci chybějící daně u předmětných společností. V bodě 3.2 *Chybějící daň za zdaňovací období srpen/září/říjen/listopad 2021* správce daně porovnal kontrolní hlášení předmětných společností (Merylex, Perfect Capital, GP-Art, Conwor, Perfect Capital a TOZDE). V zajišťovacím příkazu 8/2021 správce daně identifikoval za zdaňovací období srpen 2021 chybějící daň u článků v řetězci na pozici „missing trader“ - společnosti Merylex a Perfect Capital, v zajišťovacím příkazu 9/2021 správce daně identifikoval za zdaňovací období září 2021 chybějící daň u článků v řetězci na pozici „missing trader“ - společnosti GP-Art a Merylex. Rovněž v zajišťovacím příkazu 10/2021 správce daně identifikoval za zdaňovací období říjen 2021 chybějící daň u článku v řetězci na pozici „missing trader“ - společnost Perfect Capital, TOZDE a Conwor a u článku v řetězci na pozici „buffer“ - společnost GP-Art. Naproti tomu v zajišťovacím příkazu 11/2021 správce daně uzavřel, že společnost TOZDE nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2021 ani na základě výzvy ze dne 17. 3. 2022, č. j. 2082376/22/2008-52521-112011. Správce daně identifikoval za zdaňovací období listopad 2021 chybějící daň u článku v řetězci na pozici „missing trader“ - společnosti TOZDE. Správce daně v předmětných částech odůvodnění zajišťovacích příkazů vždy konkrétně specifikoval skutečnosti, na základě nichž došel k výše uvedeným závěrům, přičemž uvedené má oporu ve správním spisu. Ve zbytku pak soud odkazuje s ohledem na opakující se žalobní námitky na jejich vypořádání výše a rovněž na vypořádání odvolacích námitek pod body C) až G) napadeného rozhodnutí, neboť se s tam uvedenou argumentací žalovaného plně ztotožnil.
109. Druhou podmínku, tedy tím, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, se správní orgány rovněž v dostatečném rozsahu zabývaly. Soud připomíná, že dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů může být zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně celá variabilita situací,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy vztažená ke konkrétně posuzovanému subjektu. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy 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) nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 10 Afs 30/2017-68, ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015-53, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016-29 či ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39).

110. Žalovaný se posouzením předpokladů ohrožení budoucího stanovení daně věnoval na stranách 9 až 11 napadeného rozhodnutí a dále v rámci vypořádání odvolacích námitek v bodě 55 napadeného rozhodnutí a správce daně se touto otázkou podrobně a komplexně zabýval v zajišťovacích příkazech. Soud ve stručnosti shrnuje, že správní orgány závěr o vysoké pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně zdůvodnily tím, že žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci ani motorová vozidla. Na čtyřech bankovních účtech, které má žalobkyně ve svém vlastnictví, jsou zůstatky velmi proměnlivé, jejich výše kolísá mezi stokorunovými či tisícikorunovými částkami až k záporným hodnotám, přičemž peněžité prostředky jsou velmi krátce po jejich připsání vybírány v hotovosti či je žalobkyně převádí na účty třetích osob. Zůstatek na účtech činil 4 381,02 Kč (ke dni 4. 1. 2022), 4 091,74 Kč (ke dni 10. 1. 2022), 463,46 EUR (ke dni 4. 1. 2022) a -2,16 EUR (ke dni 10. 1. 2022). Dále žalobkyně ve výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění ke dni 31. 12. 2020, které je součástí přílohy priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, vykázala tržby za prodej zboží ve výši 263 000 Kč, výkonovou spotřebu ve výši 238 000 Kč, provozní výsledek hospodaření ve výši 25 000 Kč, výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 25 000 Kč, daň z příjmů ve výši 5 000 Kč, výsledek hospodaření po zdanění ve výši 20 000 Kč, výsledek hospodaření za účetní období ve výši 20 000 Kč a čistý obrat za účetní období ve výši 263 000 Kč. V návaznosti na údaje o tržbách a dosaženém výsledku hospodaření správce daně vypočetl rentabilitu tržeb na hodnotu 0,0760, což signalizuje nízkou schopnost žalobkyně dosahovat zisku, přičemž výkonnost žalobkyně a její schopnost dosahovat zisk v rámci ekonomické činnosti je nízká trvale. Z této hodnoty rentability tržeb za období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 žalobkyně v předmětném období generovala zisk v sedmi setinách svého celkového obratu. Na základě analýzy výkonnosti žalobkyně založené na přijatých a uskutečněných plněních za zdaňovací období červen 2021 až leden 2022 byla zjištěna souhrnná hodnota uskutečněných plnění ve výši 20 542 799 Kč a souhrnná hodnota přijatých plnění ve výši 19 464 038 Kč. Hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění je tak ve výši 1,0554, přičemž poměr podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění vypovídá o nízké výkonnosti žalobkyně ve vztahu k faktickému předmětu její ekonomické činnosti. Podrobný popis všech důvodů zakládajících obavu o úhradu dosud nestanovené daně správce daně uvedl v bodě 6 odůvodnění zajišťovacích příkazů.

111. Závěry o obavě z nedobytnosti dosud nestanovené daně tak žalovaný, resp. správce daně řádně opřel o náležitě zjištěné a aktuální skutečnosti týkající se majetkové situace a hospodaření žalobkyně, přičemž především akcentoval, že žalobkyně nedisponuje žádným nemovitým majetkem a není ani vlastníkem žádného vozidla; její majetek tvoří pouze vysoce likvidní aktiva, jež spolu s poznatky vplynulé z vyhodnocení ekonomické situace žalobkyně nesvědčí o schopnosti zajistit plnění budoucích závazků vůči správci daně. Správní orgány obou stupňů své závěry opřely o komplexní analýzu bankovních účtů, z níž vyplynulo, že výše zůstatků na nich kolísá až (z pohledu výše zajišťované daně) k nepatrným částkám, přičemž příchozí finanční prostředky jsou následně vybírány v hotovosti (a to i ve statisícových částkách) nebo převáděny na účty třetích osob. Soud považuje provedená zjištění v kontextu s dalšími zjištěními podrobně popsány v odůvodněných zajišťovacích příkazů za zcela dostatečné indicie vypovídající o nestálosti majetku žalobkyně a nestandardnosti jejího ekonomického chování, které odůvodňují správními orgány konstatovanou silnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.
112. Jakkoliv se žalobkyně snaží navodit dojem, že její jednání je z podnikatelského hlediska zcela racionální, nelze přisvědčit tomu, že pokud žalobkyně pouze disponuje likvidními prostředky, které jsou značně proměnlivé a současně nevlastní žádná vozidla a nemovitý majetek, lze v jejím počínání shledat podnikatelsky racionální způsob chování. Žalobkyně své chování, které sama označuje jako racionálně podnikatelské, nijak blíže nerozvedla a případně ani nezduvodnila, jaký účel a cíl svým chováním sledovala. Současně je třeba dodat, že z napadeného rozhodnutí nelze seznat, že by žalovaný nepřímou nutil žalobkyni k tomu, aby disponovala nemovitými věcmi, vozidly a zvyšovala svou ekonomickou výkonnost. Argumentace žalobkyně, že nevlastní žádné nemovité věci ani motorová vozidla, a že se tak snaží maximalizovat svůj zisk, což má být projevem racionálního podnikatelského přístupu, se soudu jeví toliko jako účelová, neboť není opřena o bližší konkretizaci takového počínání. Žalobkyně správcem daně zjištěné skutečnosti posuzuje zcela izolovaně, nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. S ohledem na shora popsanou „výkonnost“ žalobkyně a její schopnost dosahovat zisk v rámci ekonomické činnosti, která je trvale nízká, se soud plně ztotožňuje se závěrem správce daně. U žalobkyně byla vypočtena rentabilita tržeb v úrovni 0,0760, přičemž žalobkyně za období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 generovala zisk v sedmi setinách svého celkového obrátu, a lze tak dospět k závěru, že žalobkyně nebude moci doposud nestanovenou daň uhradit z výsledků své hospodářské činnosti, a to i s přihlédnutím k tomu, že oběžná aktiva (s jejich nestabilní výší) jsou jediným majetkem žalobkyně.
113. Soud tak uzavírá, že ze strany správních orgánů byla plně odůvodněna i druhá podmínka, tedy že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tento předpoklad soud hodnotí jako silný.
114. Namítá-li žalobkyně, že je-li zde slabý předpoklad budoucího doměření daně, nelze zajišťovací příkazy vydat, soud připomíná, že Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 22/2015 dovedl, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i ve svém celku, neboť bude-li „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“. Současně však uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku

s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“ Na základě uvedeného soud dává za pravdu správním orgánům i v tom, že zajišťovací příkaz bylo možné vydat i v případě existence slabšího předpokladu ve vztahu k budoucímu stanovení daně při současné existenci silné obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně, jak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě.

115. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že se neztotožnil s argumentací žalobkyně, že se žalovaný opírá o pouhé subjektivní domněnky a ryzí spekulace, případně o skutečnosti, které nemohou vést k doložení uvedených nezbytných předpokladů. Jak přílehavě konstatoval žalovaný, při vydání zajišťovacího příkazu není nezbytné zkoumat vědomost žalobkyně o daňovém podvodu. Argumentace žalobkyně uplatněná pod druhým žalobním bodem svědčí o neznalosti dané problematiky. Rovněž její argumentace stran toho, že ze strany orgánů finanční správy nebyla spolehlivě doložena ani samotná objektivní existence daňového podvodu a účast žalobkyně na něm, není důvodná, neboť správce daně se k uvedeným skutečnostem poměrně obsáhle vyjádřil v zjišťovacích příkazech.
116. Správce daně, jakož i žalovaný, ve svých rozhodnutích podrobně popsali konkrétní skutečnosti týkající se přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude žalobkyni v budoucnu stanovena, jakož i skutečnosti svědčící obavě, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými obtížemi. V zajišťovacích příkazech správce daně konkrétně a přezkoumatelně popsal samotný řetězec, existenci chybějící daně a další okolnosti, které ve svém souhrnu postačovaly pro odůvodnění vždy konkrétního zajišťovacího příkazu, přičemž ze samotného odůvodnění jasně plynou důvodné obavy, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude nedobytná či její vymáhání bude spjato s obtížemi. Soud tedy uzavírá, že napadené rozhodnutí, jakož i zajišťovací příkazy nejsou v rozporu se zákonem. Nepřisvědčil tedy žalobní argumentaci, že nebyl naplněn požadavek *důvodné obavy*, neboť v projednávané věci byly dány důvody dle § 167 odst. 1 daňového řádu, přičemž postup uplatněný finančními orgány soud neshledal ani v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Námitky soustředěné pod druhým žalobním bodem tedy soud neshledal důvodnými.
117. Soud nepřisvědčil ani argumentaci uvedené pod třetím žalobním bodem. Odvolací argumentace žalobkyně je vystavěna na judikатурních odkazech, je obecná a svým obsahem vyjadřuje toliko nesouhlas žalobkyně s přístupem správce daně k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalobkyně v rámci své odvolací argumentace brojila vesměs proti všem zjištěným skutečnostem, avšak vznesené námitky v převážné většině postrádají jakékoli propojení se skutkovými zjištěními správce daně. Ačkoliv žalobkyně sepsala své odvolání, resp. doplnění odvolání na 72 stran, převážná většina se skládá vesměs jen z citací odůvodnění zajišťovacích příkazů a opakující se argumentace. Žalobkyně pouze deklarovala, že rozporuje veškeré skutečnosti, aniž by však sama konkrétně uvedla své vysvětlení ohledně zjištěného obchodního modelu. Žádné konkrétní skutečnosti neuplatnila a ve své odvolací argumentaci uplatnila v zásadě jen nesouhlas se závěry, k nimž dospěl správce daně.
118. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí oprávněně poukazoval na skutečnost, že žalobkyně v rámci svého odvolání poměrně obsáhle (stejně tak, jak následně činí v žalobě) citovala ze zajišťovacích příkazů, aniž by uvedla protiargumenty, jimiž by se snažila namítané pochybnosti vyvrátit či osvětlit. Žalovaný, jakož i správce daně přitom dostatečně vymezili, z čeho plynou jejich obavy a proč bylo přistoupeno k vydání zajišťovacích příkazů. Ke zjištěným skutečnostem je však třeba přistupovat v jejich souhrnu, a nelze je tak

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

jednotlivě vydělovat z kontextu celého odůvodnění, jak povětšinou v odvolací argumentaci činila žalobkyně. Pakliže žalobkyně sama v odvolání nenabídla věrohodné vysvětlení zjištěných skutečností, či nepředložila jinou skutkovou verzi, kterou by závěry správce daně zpochybnila, nemohl se z logiky věci žalovaný k takovýmto skutečnostem ani v rámci napadeného rozhodnutí vyjádřit. Soud se tedy neztotožňuje s argumentací žalobkyně, že žalovaný jí kladl k tíži, že nedostatečně rozvíjela své odvolací námitky či že správci daně neposkytovala dostatečné vysvětlení určitých skutečností. Žalovaný se dle náhledu soudu s argumentací žalobkyně poctivě vypořádal a pouze nad rámec nutného vypořádání podotkl, že žalobkyně konkrétní skutečnosti, které by prokazovaly opak, ani netvrdila. V uvedeném postupu žalovaného nelze spatřovat nezákonnost, neboť se s odvolací argumentací žalobkyně v mezích, v jakých byla uplatněna, vypořádal a zajišťovací příkazy přezkoumal. Skutečnost, že nad rámec svého odůvodnění poznamenal, že žalobkyně své odvolací námitky koncipovala toliko v obecné rovině, nelze považovat za vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí.

VII. Závěr a náklady řízení

119. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
120. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.
121. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně se k výzvě soudu, zda s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí, nevyjádřila (její souhlas s projednáním věci bez jednání byl tedy presumován) a žalovaný na nařízení jednání netrval. Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – zásadní podklady jsou totiž součástí správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 22. srpna 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.