



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **NEWCOMMER s.r.o.**, IČO 24718807  
sídlem Radlická 2343/48, Praha 5  
zastoupena advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D.  
sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2021, č. j. 33416/21/5100-41453-712277,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zčásti změnilo (pouze co do opravy

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

zjevné chyby v psaní v případě data počátku zdaňovacího období u jednoho ze zajišťovacích příkazů) a jinak zamítlo odvolání proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) č. j. 4623957/21/2005-80542-109617, č. j. 4624496/21/2005-80542-109617, č. j. 4625251/21/2005-80542-109617, č. j. 4626270/21/2005-80542-109617, všechny ze dne 17. 5. 2021, a č. j. 4683367/21/2005-80542-111422, č. j. 4683799/21/2005-80542-111422, č. j. 4684217/21/2005-80542-111422, č. j. 4684511/21/2005-80542-111422, všechny ze dne 19. 5. 2021 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), uložil žalobkyni, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 až 4. čtvrtletí 2020 a leden 2021, která dosud nebyla stanovená, a to složením jistoty v souhrnné výši 4 785 054 Kč na depozitní účet správce daně.

2. Odvolací námítka žalobkyně shledal žalovaný nyní napadeným rozhodnutím nedůvodnými.
3. Žalovaný uvedl, že jednotlivé subjekty v řetězci vykazují de facto totožné či obdobné rizikové znaky (např. neexistence webových stránek, neexistence provozoven, nedoplatky atd.), kdy navíc mezi žalobkyní a jejími dodavateli nejsou poskytovány žádné bezhotovostní úhrady a zcela evidentně dochází k účelovému dělení částek (minimálně formálně na papíře), tak aby se žalobkyně a její dodavatelé vyhnuli zákonu o omezení plateb v hotovosti. Jako další významnou okolnost lze vnímat nestandardní propojení žalobkyně s fyzickou osobou jednající za jednoho z dodavatelů. Je tedy dán silný důvod stran předpokladu budoucího stanovení daňové povinnosti, neboť byly zjištěny jasné indicie vzbuzující zcela konkrétní pochybnosti o opakované účasti žalobkyně v detekovaných podvodných řetězcích. A žalobkyně musela mít s ohledem na uvedené nestandardnosti a objektivní okolnosti doprovázející tyto obchodní modely o možné existenci podvodu přinejmenším pochybnosti.
4. Žalovaný dále konstatoval, že zjištěné skutečnosti nasvědčují důvodnosti obavy, že vybrání daně, která doposud nebyla stanovená, by přinejmenším bylo spojeno s určitými obtížemi. Struktura majetku žalobkyně nezavdává silný předpoklad, že daň bude v době splatnosti uhrazena. Ačkoliv je žalobkyně vlastníkem nemovité věci, tak tato nemovitá věc – garáž, je s ohledem na výši v budoucnu pravděpodobně stanovené daně – 4 785 054 Kč, nevýznamné hodnoty (315 286 Kč). Vozidla a přípojný vozík je nutno hodnotit jako vysoce likvidní majetek, který je snadno převoditelný na třetí osoby. Hodnota žalobčina majetku evidovaného ve veřejných databázích je při zohlednění nejvyšších možných odhadů správce daně cca 1 642 tis. Zůstatky na účtu se pak pohybují ke stokorunovým až tisícikorunovým částkám, to vše za situace, kdy je podstatná část peněžních prostředků z účtu vybírána v hotovosti (či kartou z bankomatu). Navíc došlo ze strany žalobkyně de facto k vyvedení majetku z exekvovaného bankovního účtu.

## II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v žalobě namítá, že místně příslušný správce daně vůči ní použil těch nejagresivnějších postupů, které mají za následek její ekonomické ohrožení.
6. Žalobkyně tvrdí, že daňové orgány řádně nepředestřely důvodné podezření, že bude doměřena daň. Odmítá, že by jí mohlo být kladeno k tíži, že vyjmenovaní dodavatelé

jejích dodavatelů někdy dříve v rámci vzájemných plnění porušili své povinnosti na úseku DPH. A také u přímých dodavatelů daňové orgány své závěry opřely o skutečnosti, o nichž žalobkyně nemohla vědět. I kdyby snad tyto skutečnosti věděla, není úplně zřejmé, proč by např. nemělo být považováno za standardní obchodovat se subjektem, který není registrován k silniční dani. Pro ověření svých odběratelů žalobkyně prověřila jejich status plátce DPH. Zajišťovací příkazy sice obsahují řadu informací, nicméně tyto informace se z velké části týkaly jiných subjektů než přímých dodavatelů žalobkyně. O existenci dodavatele jejího dodavatele žalobkyně neví a ani zcela objektivně vědět nemůže. Žalobkyně uvádí, že veškeré plnění mezi ní a jejími dodavateli je řádně podloženo daňovými doklady se všemi zákonnými náležitostmi, a stejně tak o předání hotovosti mezi žalobkyní a jejími dodavateli existují řádné pokladní doklady. Otázka způsobu úhrady je otázkou smluvních ujednání.

7. Pokud jde o tvrzení správce daně ohledně existence jakéhosi řetězce, pak žalobkyně nic neví o společnostech, které dle grafických znázornění mají být se žalobkyní spojeny fakturačním řetězcem. Sám žalovaný pak nezpochybňuje uskutečnění dotčených úplat, pouze zpochybňuje způsob jejich provedení. Daňové úřady tak dle žalobkyně ohledně její účasti na fakturačním řetězci zasaženém chybějící DPH nepředestírají nic, kromě toho, že úplata za plnění byla přijata v hotovostní podobě, a že bylo přijato plnění, které je možné jaksi fakturačně propojit až k subjektům, které v nějaké podobě nesplnily svoji povinnost na úseku DPH. Takový přístup je naprosto nedostatečný, obzvláště pokud plnění mezi žalobkyní a jejím dodavatelem je podloženo daňovými i pokladními doklady. A stěžejní je, že žalobkyně z uskutečněného zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku odvedla DPH. Žalobkyně opakuje, že hotovostní úhrada sama o sobě nemůže být akceptována jako dostatečný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu.
8. Žalobkyně spatřuje nezákonnost zajišťovacích příkazů rovněž v tom, že správce daně neprokázal faktickou existenci nedoplatků, ale tyto nedoplatky pouze konstatoval. Neuvedl rovněž další nestandardnosti, které dokládají existenci daňového podvodu.
9. Pokud jde o zmíněné dřívější nedoplatky na daních, zde žalobkyně uvádí, že správce daně zmiňuje částky ve výši 11.000 Kč. Tato má však charakter spíše administrativního opomenutí. S existencí tohoto nedoplatku nelze spojovat příčinnou souvislost s údajnou účastí na řetězci zasaženém chybějící daní.
10. Žalobkyně dále namítá, že v napadených rozhodnutích absentuje popis důvodnosti budoucí nedobytnosti DPH. Žalobkyně uvádí, že disponuje značným majetkem, který správce daně obratem po vydání zajišťovacích příkazů zajistil zástavním právem, kdy tento majetek (tvořený nemovitými věcmi, vozidly) dosahuje odhadní hodnoty jednotek milionů. Lze tak dovodit, že hodnota majetku žalobkyně je prokazatelně téměř na hodnotě daně, která je předmětem zajišťovacích příkazů. V žádném případě nelze označit jako velmi nízkou schopnost žalobkyně generovat zisk, jak činí správce daně. Daňové orgány přitom netvrdí, že žalobkyně postrádá ekonomickou podstatu a účelem její existence je podvodné jednání.
11. Žalobkyně konstatuje, že postup podle § 304a o.s.ř. byl z její strany legálním úkonem a nemůže se jednat o další okolnost odůvodňující pochybnosti správce daně a žalovaného o budoucí dobytost daně.
12. Žalobkyně dále opakuje, že zajišťovací příkazy představují nejzazší nástroj daňového práva, který musí být odůvodněn extrémními skutkovými okolnostmi, v případě subjektů, které

jsou zřízeny pouze za účelem páchání trestné činnosti, bez podnikatelské historie. Tato kritéria přitom na žalobkyni nijak nepřiléhají a použití okamžité zajišťovací exekuce lze označit za postup nepřiměřený, a tedy i nezákonný.

13. Žalobkyně rovněž rozporuje, že v daňovém spise není úřední záznam o splnění podmínky pro postup dle § 103 zákona o DPH, tedy úřední záznam o snaze kontaktovat před vydáním zajišťovacích příkazů žalobkyni jako daňový subjekt.
14. Žalobkyně závěrem namítá, že správce daně zastavil řízení o její žádosti o rozložení úhrady daně na splátky.

### III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na především na rozličné části odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde obdobné námitky žalobkyně již vypořádal.
16. Žalovaný uvádí, že žalobkyni nevytýká, že nevěděla, že její přímý dodavatel má nedoplatky, popř. že není registrován k dani z příjmu fyzických osob atd. Žalobkyni je vytýkáno, že ji nevarovaly veřejně zjistitelné indicie o „problémovosti“ jejích dodavatelů. Nelze se přitom zbavit odpovědnosti za výběr obchodního partnera poukázáním na registr nespolehlivých plátců. Ve vztahu ke konstatování, že žádný z přímých dodavatelů nebyl daňovým dlužníkem, resp. oním článkem fakturačního řetězce, který nesplnil svoji daňovou povinnost, žalovaný konstatuje, že ačkoliv u přímých dodavatelů nebyla konstatována chybějící daň (alespoň prozatím), tak je nelze považovat za bezproblémové daňové subjekty.
17. Žalovaný upozorňuje, že předběžný závěr o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH mohla a měla vědět, byl učiněn na základě více zjištění, než hotovostní způsob platby. Pokud k platbám v hotovosti přistupují i další rizikové faktory, což v obchodních transakcích žalobkyně přistoupily, musí být platby v hotovosti hodnoceny jako nestandardní a rizikové jednání.
18. Žalovaný odmítá, že by v napadeném rozhodnutí uvedl, že vykázané transakce jsou podloženy doklady se všemi náležitostmi. Žalovaný taktéž odmítá, že by tvrdil, že samotná účast na transakcích svědčí o vědomé účasti na podvodu na DPH.
19. Žalovanému není zřejmé, jak mohla žalobkyně dospět k závěru, že její majetek dosahuje výše zajišťované částky, když nejvyšší odhadní cena jejího majetku činí cca 1 642 000 Kč a zajišťovaná částka činí 4 785 054 Kč, nadto za situace, kdy žalobkyně vyvedla peněžní prostředky z exekvovaného účtu.
20. Žalovaný žádá, aby soud žalobu zamítl.

### IV. Replika žalobkyně

21. Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného uvedla, že samotná podstata zajišťovacích příkazů ve vztahu k předestření skutečností o budoucím doměření DPH je velmi stručná. O tom, že žalobkyně o své účasti na fakturačním řetězci vědět mohla a měla, nelze použít poukaz na účast v podvodném řetězci.
22. Žalobkyně míní, že indicie svědčící účasti na daňovém podvodu nejsou v dané věci dostatečně intenzivní. Žalobkyni není zřejmé, co měla učinit více, zejména vzhledem k tomu, že samotná transakce přijatého plnění nevykazovala žádné neobvyklosti, které by indikovaly cokoli nestandardního. Skutečnosti předestřené žalovaným jako údajné indicie

o existence řetězce zasaženého chybějící DPH jsou skutečnosti zcela běžné. Žalobkyně nemohla legitimně nabýt dojmu, že přijímá plnění, které mělo být součástí fakturačního řetězce, který má být na stupni, o němž nic neví, zasaženo chybějící daní. Argumentaci o vědomosti své účasti na daňovém podvodu zevrubně rozvádí a podrobně rozporuje poukaz daňových orgánů na hotovostní podobu transakcí.

### V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
24. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. 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“.*

#### A. Obecná východiska

26. Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstízného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48).
27. Podle zákona i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).

#### B. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

28. Co se týče první podmínky, tak co do přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně nebude při vydávání zajišťovacího příkazu namístě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně. V této souvislosti bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (v návaznosti na další zjištění

ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu tedy postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28).

29. Soud souhlasí se žalovaným i správcem daně, že v řešené věci byly shledány pádné důvody svědčící budoucímu stanovení daně, resp. účasti žalobkyně v řetězci zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Mechanismus daňového podvodu (včetně zapojení žalobkyně) byl podrobně popsán v napadeném rozhodnutí (viz s. 5 – 10) i v zajišťovacích příkazech (viz především části 3. 1), na něž lze v podrobnostech odkázat. Daňové orgány dle soudu dopodrobna pospaly řetězce transakcí, v nichž chyběla uhrazená daň, jakož i zapojení žalobkyně do těchto řetězců. Ze všech zjištěných skutečností tak i dle soudu plynul silný předpoklad, že daň bude v budoucnu stanovena.
30. Soud přitom nemůže souhlasit se žalobkyní, že by daňové orgány pokládaly za jediný problematický aspekt deklarovaných podvodných řetězců hotovostní podobu transakcí. Naopak již správce daně vytkl celkem osm zjištění u žalobkyně, které hodnotil jako nestandardní: A. virtuální sídlo, B. absence provozovny, C. absence webových stránek, D. nedoplatky (dříve), které v minulosti musely být předmětem vymáhání (tzn. nutnost vydat exekuční příkazy), E. 81,64 % všech debetovaných finančních prostředků z bankovního účtu žalobkyně představují hotovostní výběry nebo výběry kartou z bankomatu, F. absence bezhotovostních plateb dodavatelům, ačkoliv mají zveřejněné bankovní účty, G. debetování finančních prostředků z bankovního účtu žalobkyně v hotovosti či bezhotovostně na účty třetích osob obratem, či nejpozději do několika dnů poté, co dojde k připsání finančních prostředků na účet žalobkyně, H. výše hotovostních výběrů nežřídka kdy překročuje výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb“).
31. Jakkoli jistě nelze tvrdit, že každá z těchto okolností je sama o sobě jednoznačným dokladem o zapojení žalobkyně do daňového podvodu (včetně žalobkyní především zpochybnovaných plateb v hotovosti), v souhrnu nepochybně představují dostatečně silné indicie pro podezření o jejím zapojení do daňového podvodu. O nestandardním chování svědčí dle soudu především (vedle bezhotovostních plateb) to, že žalobkyně pravidelně vybírala ze svého bankovního účtu přibližně více jak 80 % finančních prostředků v hotovosti, a že k debetování finančních prostředků z bankovního účtu docházelo nejpozději do několika dnů poté, co byly finanční prostředky na její účty připsány. Nadto výběry nežřídka překračovaly zákonný limit (270 000 Kč). Dle soudu uvedený souhrn skutečností svědčí závěru, že v dané věci probíhaly jednotlivé transakce značně nestandardně, což nasvědčuje účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
32. Pokud v této souvislosti žalobkyně pochybuje, proč by mělo být považováno za nestandardní obchodovat se subjektem, který není registrován k silniční dani, uvádí soud, že absence registrace k silniční dani byla žalovaným uvedena pouze jako jedna z dílčích okolností svědčící rizikovosti přímých dodavatelů žalobkyně (viz bod 86 napadeného rozhodnutí). Z napadeného rozhodnutí se nikterak nepodává, že by tento znak rizikovosti

byl ze strany daňových orgánů považován za klíčový. Soud míní, že i v případě jeho neuvedení by nadále souhrn zjištěných skutečností svědčil závěru o rizikovosti dodavatelů žalobkyně, resp. o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

33. K tvrzení žalobkyně, že veškeré plnění mezi ní a jejími dodavateli je řádně podloženo daňovými doklady se všemi zákonnými náležitostmi, soud uvádí, že již žalovaný v napadeném rozhodnutí toto odmítl (viz body 117 – 123). Naopak konstatoval, že předložené doklady žádným způsobem nevyvrací či nezmiňují rizikovost a nestandardnost jednání žalobkyně, jež konstatoval správce daně, nýbrž ve své podstatě potvrzují či prohlubují důvodnost obavy správce daně. Je totiž zjevné, že ačkoliv žalobkyně sama přijímala úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění bezhotovostně, nečinila tak vůči svým dodavatelům, ačkoli tito měli zveřejněné bankovní účty. Dodal též, že příloženými pokladními doklady žalobkyně ve své podstatě rámcově potvrdila, že její jednání – výběry z bankovních účtů a následné úhrady v hotovosti – umožnilo, aby se peněžní prostředky dostaly ze sféry vlivu správce daně. S tímto hodnocení se soud plně ztotožňuje, neboť míní, že samotné předložení určitých pokladních dokladů nemohlo vyvrátit závěr o rizikovosti předmětných transakcí z hlediska detekce podvodu na DPH. Nemluvě o skutečnosti, že tyto účetní doklady dosvědčují, že docházelo k cílenému dělení částek tak, aby byl obejit zákon o omezení plateb.
34. Tvrzení žalobkyně, že si plní své daňové povinnosti, pak dle soudu nemůže rozptýlit výše uvedené obavy ohledně vybrání daně v budoucnu. Součinnost žalobkyně je samozřejmě třeba zohlednit v její prospěch, v tomto případě však nemůže převážit nad již uvedenými okolnostmi svědčícími pro důvodnost obavy orgánů finanční správy ohledně vybrání daně. Na závěrech daňových orgánů nemůže ani nic změnit, pokud sama žalobkyně z uskutečněného zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku odvedla DPH. Naplnění podmínky budoucího stanovení daně je v tom, že žalobkyně byla zapojena do obchodních řetězců, jejichž cílem bylo krácení DPH. Postačí přitom, pokud je v jednotlivých řetězcích identifikován jeden subjekt, který neodvedl DPH, aniž by tímto subjektem musel být ten, vůči komu směřuje zajišťovací příkaz. A tato podmínka byla v předmětné věci naplněna.
35. Navíc dle soudu nelze pominout, že žalobkyně v minulosti již dříve neplnila své daňové povinnosti a daňové orgány musely na žalobkyni vymáhat daňové nedoplatky formou exekučních příkazů. Jakkoli se jednalo o částky významně nižší, než je částka možného daňového nedoplatku v předmětné věci, nic to nemění na skutečnosti, že se rovněž mohlo jednat o jednu z indicií vedoucí k závěru o nestandardní formě obchodování žalobkyně. Krom toho soud nepominul, že uvedenou argumentaci daňové orgány správně vztáhly především k úvahám nad nedobytností v budoucnu stanovené daně (viz níže).
36. Co se týče otázky dobré víry žalobkyně v bezproblémovost svých dodavatelů, musí soud žalobkyni přisvědčit potud, že daňový subjekt nemůže být odpovědný za to, že je plnění zatíženo podvodem na DPH, pokud o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět neměl a nemohl. Správní orgány mu v takovém případě nemohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33, a tam cit. judikaturu SDEU). Komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu však patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění v nalézacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. V této fázi řízení není třeba zabývat se tím, zda snad

žalobce byl v dobré víře, že se účastní plnění nezátíženého daňovým podvodem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13, či ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 - 80, věc bod 34, nebo rozsudek ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78). To samozřejmě neznamená, že zjištění nasvědčující vědomé a aktivní účasti v podvodném řetězci nebudou zpravidla patřit mezi další závažné indicie pro zajištění daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60).

37. Z judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že pro vydání zajišťovacího příkazu založeného na předpokladu stanovení daně v budoucnu z titulu odeření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78). Subjektivní stránkou se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu zabývat nemusí. Nicméně v dané věci se daňové orgány touto otázkou zabývaly, což dle soudu zvýšilo nezbytnost vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně popsal objektivní okolnosti, které jej vedly k předběžnému závěru o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět mohla a měla (viz bod 4 odůvodnění zajišťovacích příkazů). A žalovaný se s jeho závěry ztotožnil (viz za všechny bod 89). A soud neshledal důvody, pro které by bylo na místě závěry daňových orgánů přehodnocovat.
38. Soud nicméně konstatuje, že neshledal, že by zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů bylo právě vědomé a úmyslné zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a že by jí správní orgány právě tuto skutečnost kladly významně k tíži. Správce daně vědomé zapojení do podvodu (resp. skutečnost, že žalobkyně měla a mohla vědět o podvodném jednání) hodnotil v rámci úvah o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, když usoudil, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla z důvodu podezřelých faktorů týkající se jejich dodavatelů a skutečnosti, že část vykázaných plnění žalobkyně hradila v hotovosti. Potud nelze jakkoli shledat jím vyřčené závěry nesprávnými pro účely zajišťovacího řízení, naopak tyto skutečnosti dle soudu posilovaly důvodnost vydání zajišťovacích příkazů.
39. Jestliže žalobkyně poukazuje na skutečnost, že žádný z jejich dodavatelů nebyl označen za nespolehlivého plátce DPH, tak tato skutečnost nemůže nic změnit na shora vyřčeném. Chtěla-li žalobkyně minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohla uspokojit nahlédnutím do registru plátců daně, kde byli její obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce nevinoty tedy dochází k značnému zpoždění v uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj a je třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 - 70). A navíc i zde soud opakuje, že případná vědomost žalobkyně o zapojení do daňového podvodu není zásadní pro vydání zajišťovacích příkazů.
40. Z těchto důvodů soud nepovažuje za důvodnou ani námitku, že správce daně neuvedl jakékoliv propojení žalobkyně s dodavateli jejich dodavatelů a nezabýval se znalostí žalobkyně ohledně těchto subjektů. Tyto otázky již souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Přesto však soud nepominul, že žalovaný se vztahem žalobkyně a dodavatelů jejich

dodavatelů zabýval (viz s. 17 – 18), kdy poukázal, že žalobkyně mohla zjistit některé varovné indicie týkající se rizikovosti obchodních partnerů; nadto ani přímé dodavatele žalobkyně nelze považovat za zcela bezproblémové a fungující korporace. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, stejně jako s tím, že obecně platí, že podmínkou pro zapojení daňového subjektu do daňového podvodu není znalost všech článků podvodného řetězce, ale absence opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že obchodní transakce, do nichž se zapojil, nepovedou k účasti na daňovém podvodu.

41. Jestliže žalobkyně namítá, že správce daně neprokázal faktickou existenci nedoplatků, tak ani uvedenou námitku soud neshledal důvodnou. Správce daně v bodech 5) zajišťovacích příkazů provedl kvalifikovaný odhad daně k zajištění, přičemž jeho závěry plně korespondovaly s dalšími zjištěními, jejichž správnost již soud potvrdil výše. Dle soudu tedy daňové orgány prokázaly faktickou existenci nedoplatků a jejich závěry byly pro vydání zajišťovacích příkazů, jakožto institutu zajišťovacího řízení, dostatečné.
42. S ohledem na výše vyřčené soud shrnuje, že správce daně i žalovaný dostatečně podrobně popsali strukturu a mechanismus fungování podvodných řetězců i role jednotlivých článků těchto řetězců. Taktéž role žalobkyně v tomto řetězci byla dostatečně specifikována. Z důvodu indikované účasti žalobkyně na daňovém podvodu lze proto s dostatečnou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň. Soud proto přisvědčil správním orgánům, že podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byla v dané věci splněna. Soud přitom nepovažuje uvedené indicie za slabé, které by pak musely být vyváženy o to silnějšími indiciemi týkající se předpokladu nedobytnosti daně. K tomu opakuje, že při vydávání zajišťovacího příkazu nemusí být postaveny na jisto všechny skutečnosti, které jsou následně nezbytné ke stanovení daně. Přesto soud nyní přezkoumávané zajišťovací příkazy považuje za velmi pregnantně odůvodněné, takže nesdílí tvrzení žalobkyně, že daňové orgány řádně nepředestřely důvodné podezření, že bude v budoucnu doměřena daň.

### C. Riziko nedobytnosti daně

43. K podmínce obavy z nedobytnosti daně ustálená judikatura uvádí, 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 správci daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, nebo ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018 – 99).
44. Uvedenými východisky při posouzení obav z nedobytnosti daně u žalobkyně se daňové orgány řídily. Dle soudu podrobně pospaly ekonomickou činnost žalobkyně, včetně její výkonnosti, její majetek a finanční prostředky (viz především část 6. zajišťovacích příkazů a body 38 – 57 napadeného rozhodnutí). V napadených rozhodnutích tudíž neabsentuje popis důvodnosti budoucí nedobytnosti daně, jak tvrdí žalobkyně.
45. Soud vyřčené závěry shledává správnými, kdy ani žalobkyně konkrétně netvrdí, že by disponovala dalším, daňovými orgány nepopsaným majetkem, který by vylučoval obavy o

nedobytnost daně. Žalobkyně sice v žalobě tvrdí, že disponuje značným majetkem, jehož odhadní hodnota dosahuje jednotek milionů, daňové orgány však dospěly k závěru, že hodnota majetku žalobkyně při zohlednění nejvyšších možných odhadů činí cca 1 642 000 Kč. Uvedené odhady přitom soud nepovažuje za prima facie nesprávné. Z nemovitých věcí je žalobkyně vlastníkem pouze nebytové jednotky – garáže. Dále pak vlastní dvě motorová vozidla z roku 2007 a 2018 a jedno přípojné vozidlo. Soud se shoduje se žalovaným, že hodnota tohoto majetku nedává silný předpoklad, že by v budoucnu stanovená daň byla bez obtíží uhrazena. Nadto nelze odhlédnout od toho, že jediným pravděpodobným dalším majetkem žalobkyně jsou peněžní prostředky na účtu, kdy však bylo v průběhu řízení prokázáno, že podstatná část peněžních prostředků (přes 80 %) byla z účtu vybírána v hotovosti (či kartou z bankomatu). Již dříve přitom judikatura dovodila, že důvodem pro vznik odůvodněné obavy správce daně může být skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a na svých účtech generuje částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, a dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40). V případě žalobčina majetku (vozidla, vozík, finanční prostředky na účtech) se jedná právě o vysoce likvidní aktiva, jež nemohou sami o sobě zaručit dobyttnost v budoucnu stanovené daně. Obava o budoucí nedobytnost daně tak je dle soudu v napadených rozhodnutých založena na konkrétních majetkových poměrech žalobkyně.

46. Soud také připomíná, že důvodem obav z nedobytnosti daně byla také skutečnost, že aktiva žalobkyně jsou kryta cizími zdroji, a žalobkyně je tak zcela nezdravě zadlužena. I tyto závěry o soud považuje za přesvědčivě odůvodněné, neboť vychází z údajů o ekonomické činnosti žalobkyně. Daňové orgány sice netvrdí, že žalobkyně postrádá ekonomickou podstatu a účelem její existence je podvodné jednání, uvedené však nic nemění na závěru o obavách z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, neboť tyto obavy jsou podepřeny konkrétními zjištěními o majetkové a ekonomické situaci žalobkyně.
47. Konečně nelze pominout žalovaným deklarované zjištění, že ze strany žalobkyně došlo k vyvedení majetku z exekvovaného bankovního účtu. Již jen tato skutečnost by dle soudu zakládala důvodnou obavu o uhrazení v budoucnu stanované daně. Jestliže se v této souvislosti žalobkyně dovolává § 304a občanského soudního řádu, tak tato svá tvrzení ponechává pouze v obecné rovině, aniž by konkrétně prokázala, o jaké zaměstnance se jedná a jaká mzdová plnění vůči nim má, resp. co je podstatou pracovní činnosti těchto zaměstnanců. Soud tedy neshledal důvod rozporovat závěr žalovaného, že se jedná o uměle vytvořený seznam zaměstnanců vytvořený za účelem vyvedení exekvované peněžní prostředky z účtu. Ani poukaz na § 304a občanského soudního řádu tedy nemohl vést k jiným než vyřčeným závěrům o ohrožení výběru v budoucnu stanovené daně.
48. Nadto soud souhlasí s daňovými orgány, že také dřívější vymáhání daňových nedoplatků na žalobkyni svědčí o tom, že nebyla v minulosti schopna uhradit sama a dobrovolně částky nižších hodnot. Dle soudu nelze neuhrazení těchto nedoplatků marginalizovat poukazem na pouhá administrativní opominutí žalobkyně. Přesto soud podotýká, že neuhrazení těchto nedoplatků v minulosti nebylo jediným a zásadním argumentem pro obavu daňových orgánů z budoucí nedobytnosti daně; jednalo se pouze o další podpůrný argument svědčící důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů, s čímž se soud naprosto

ztotožňuje. Dobrovolné neuhrazení nižších daňových nedoplatků může indikovat neuhrazení daňového nedoplatku v milionové výši.

49. Krom již výše uvedeného soud v souhrnu nepominul, že již v rámci podmínky budoucího stanovení daně daňové orgány předešlely velmi silné argumenty pro její stanovení (včetně hodnocení vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu), a proto by v případě obav z nedobytnosti daně obstály i argumenty nižší intenzity. Dle soudu však i důvody svědčící nedobytnosti daně dosahují natolik vysoké intenzity, že vydání zajišťovacích příkazů v nyní hodnocené věci je plně obhajitelné.
50. Soud tedy uzavírá, že naprosto souzní se žalobkyní, že institut zajišťovacího příkazu představuje díky své mimořádné razantnosti velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu a jedná se tak o jednu z nejzávažnějších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Soud uznává, že vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej poškodit či zničit. V dané věci však soud shledal, že vydání zajišťovacích příkazů bylo na místě. Ostatně žalobkyně ani nijak nerozvedla, jaké méně invazivní prostředky zajištění daně měl vůči ní správce daně uplatnit. Zejména neoznačila žádný majetek, který by mohl posloužit jako způsobilá zástava, resp. který by byl způsobilý zajistit budoucí dobytost stanovené daně jiným způsobem, než právě prostřednictvím přeplatku na osobním daňovém účtu. V případě žalobkyně bylo zjevné (viz výše), že její majetek evidentně nebyl schopen pokrýt výši v budoucnu stanovené DPH a že pravděpodobnost budoucí dobytosti daně z jiných prostředků je v podstatě mizivá. S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že uplatnění mírnějších prostředků zajištění úhrady daně nepřicházelo v posuzované věci v úvahu, naopak vydání zajišťovacích příkazů se za daných okolností jeví jako zcela logický krok.

#### D. Další námítky žalobkyně

51. Žalobkyně se dále dovolává porušení § 103 zákona o DPH.
52. Podle § 103 zákona o DPH *„brozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.“*
53. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že správce daně má povinnost současně s vydáním zajišťovacího příkazu učinit pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o jeho vydání a sepsat o tom úřední záznam. Účelem citovaného ustanovení je pokusit se informovat daňový subjekt o skutečnosti, že byl vydán zajišťovací příkaz, který je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, ještě předtím, než je tento zajišťovací příkaz daňovému subjektu řádně oznámen (doručen).
54. Tento postup byl v předmětné věci bezezbytku dodržen. Ve správním spise je založen úřední záznam ze dne 17. 5. 2021, č. j. 4628878/21/2005-80542-109617, a úřední záznam ze dne 19. 5. 2021, č. j. 4692138/21/2005-80542-111422, z nichž vyplývá, že se správce daně pokusil informovat žalobkyni, že byly vůči ní vydány zajišťovací příkazy. Z úředního záznamu vyplývá, že žalobkyni kontaktoval telefonicky prostřednictvím telefonního čísla, jež měl k dispozici. Volané číslo však dle operátora neexistovalo. Zároveň informaci o vydání zajišťovacích příkazů zaslal prostřednictvím mailu na adresu:

newcommer.new@gmail.com. Uvedeným postupem dle soudu dostal správce daně povinností vyplývajícím z druhé věty § 103 zákona o DPH, neboť učinil pokus o vyrozumění o vydání zajišťovacího příkazu.

55. Žalobkyně závěrem namítá, že správce daně nezohlednil její žádost o rozložení úhrady daně na splátky.
56. K tomu soud dodává, že v rozsudku ze dne 31. října 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, skutečně Nejvyšší správní soud shledal, že je-li s ohledem na okolnosti případu pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně a umožnit daňovému subjektu uhradit ji dobrovolně, například s využitím úvěru, prostřednictvím posečkání či rozložení úhrady daně na splátky.
57. V tehdejších případech však žalobce podnikal jako fyzická osoba, vlastnil majetek v řádu milionů korun, který neukrýval, nýbrž rozmnožoval, měl desítky zaměstnanců, léta plnil bezchybně své daňové povinnosti a spolupracoval se správcem daně (viz bod 40 rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015-66). V nyní posuzované věci žalobkyně hodnotnějším majetkem nedisponovala a její ekonomická činnost neskýtala záruky, že bude v budoucnu schopna uhradit stanovenou daň (spíše naopak). Soud proto opakuje, že v tomto případě byla dána odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, a správce daně tak při vydání zajišťovacího příkazu postupoval v souladu se zákonem.

#### VI. Závěr

58. Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

#### Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 28. března 2022

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v.r.  
předseda senátu