



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **Bon Art Music, SE**, IČO: 28253485
sídlem Ovocný trh 572/11, 110 00 Praha
zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou
sídlem třída Míru 146, 381 01 Český Krumlov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2022, čj. 17137/22/5100-41453-712140

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 27. 6. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2022, čj. 17137/22/5100-41453-712140 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 1 (dále jen „**správce daně**“ nebo „**správní orgán prvního stupně**“) ze dne 8. 3. 2022, čj. 1770504/22/2001-80543-505768, čj. 1768889/22/2001-80543-505768, čj. 1769825/22/2001-80543-505768, čj. 1773654/22/2001-80543-505768 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 9. 3. 2022, čj. 1805289/22/2001-80543-505768), čj. 1767878/22/2001-80543-505768, čj. 1767215/22/2001-80543-505768, čj. 1771138/22/2001-80543-505768, čj. 1771499/22/2001-80543-505768, čj. 1771964/22/2001-80543-505768, čj. 1772433/22/2001-80543-505768, čj. 1772711/22/2001-80543-505768 a čj. 1773134/22/2001-80543-505768 [dále společně také jako „**Prvostupňová rozhodnutí**“ či „**Zajišťovací příkazy**“]. Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále též jen „**DPH**“) za zdaňovací období červenec roku 2020 až červen roku 2021, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 19 292 521 Kč na depozitní účet správce daně.
2. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 8. 5. 2022.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh zajišťovacího řízení. Poté v návaznosti na provedenou sumarizaci odvolacích důvodů popsal právní základ věci a na str. 5 – 10 Napadeného rozhodnutí jej posléze aplikoval na posuzovaný případ.
4. Žalovaný předeslal, že zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, kterým správce daně může zajistit úhradu dosud nesplacené nebo nestanovené daně, pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 167 daňového řádu. Zajišťovací příkaz je dle žalovaného procesním rozhodnutím předběžné povahy vydávaným v řízení při placení daní, jehož smyslem není meritorně stanovit daň, nýbrž zabezpečit budoucí úhradu daně.
5. K podmínce **předpokladu budoucího stanovení** daně žalovaný blíže uvedl, že správce daně na základě poznatků z vlastní vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně byla za předmětná zdaňovací období zapojena do fakturačních řetězců zasažených daňovým podvodem, jejichž grafické znázornění je obsaženo v odůvodnění Zajišťovacích příkazů, konkrétně do fakturačních řetězců, jejichž účelem je krácení DPH. Podle žalovaného byl zmapován podvodný řetězec plátců DPH, jehož součástí je žalobkyně a dále společnost Fragrance, spol. s r.o., IČO:25114409 (dále jen „**Fragrance**“) a společnost zultrum s.r.o., IČO: 06667376 (dále jen „**zultrum**“). Správce daně přitom s ohledem na dosavadní zjištění podle žalovaného předpokládá, že společnosti Fragrance a zultrum vystupují v řetězci na pozici tzv. „missing trader“, neboť nepřiznaly DPH ve správné výši a tudíž ji ani neuhradily do státního rozpočtu. Žalobkyně pak vystupuje v řetězci na pozici článku tzv. „buffer“, kterému plyne výhoda z účasti na podvodném řetězci ve formě uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla přiznána ve správné výši a ani uhrazena do státního rozpočtu, přičemž svým zapojením v řetězci přispěla ke krácení daně v řetězci, tj. k porušení principu neutrality DPH. Závěru o podvodném řetězci svědčí podle žalovaného i organizovanost, opakovaná účast jednotlivých článků v řetězci a struktura předmětného řetězce, v rámci kterého dochází téměř k výhradní fakturaci mezi uvedenými subjekty v řetězci. K neodvedení daně

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

tedy nedošlo podle žalovaného v žádném případě v důsledku ojedinělého podnikatelského selhání článku řetězce na pozici „missing trader“, ale v důsledku daňového podvodu, do něhož je žalobkyně opakovaně za předmětná zdaňovací období zapojena. Správce daně dle žalovaného předpokládá, že činnost žalobkyně spočívá v poskytování reklamních služeb pro odběratele. Charakter její činnosti je tedy na vstupu nejvýznamněji tvořen pronájmem reklamní plochy a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností, obvyklé pro tyto subjekty, což je správci daně známo z jeho úřední činnosti. Žalovaný doplnil, že tato situace je často ze strany těchto subjektů (plátců) řešena nezákonným způsobem, a to pomocí zdanitelných plnění na vstupu zatížených daňovým podvodem nebo přímo uplatněním fiktivních vstupů. To platí dle žalovaného i o žalobkyni, kdy vstupy má pouze v podobě pronájmu reklamních ploch, a proto navyšuje vstupy u daně z přidané hodnoty plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem, což bude následně ověřeno v rámci nalézacího řízení.

6. Žalovaný navázal, že na základě skutečností podrobně popsanych v bodě 3 Zajišťovacích příkazů je dán důvodný předpoklad, že byly zjištěny takové objektivní okolnosti a nestandardnosti v rámci podvodného řetězce 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. Pochybnosti správce daně jsou podle žalovaného konkretizovány zjištěními o společnostech Frangrance a zultrum – sídlí na virtuální adrese, nemají provozovnu, majetek a zázemí, zaměstnance ani webové stránky, platby za plnění mezi uvedenými články v řetězci neprobíhaly bezhotovostně, společnosti neplní své povinnosti vůči správci daně, nezveřejňují účetní závěrky, byly zjištěny daňové nedoplatky, jednatele jsou cizí státní příslušníci převážně ze třetích zemí, označení společností za nespolehlivého plátce v souladu s § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), veškerá plnění na vstupu jsou vykázána výhradně v oddílu B3 kontrolních hlášení, atd.
7. Žalovaný zopakoval, že vzhledem ke specifikovaným skutečnostem o zapojení žalobkyně do obchodních transakcí zasažených podvodem lze přisvědčit tomu, že žalobkyně ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyla pouhým náhodným účastníkem detekovaných podvodných řetězců, a proto lze i předpokládat, že musela mít o možné existenci podvodu n dani přinejmenším pochybnosti. Správci daně tak podle žalovaného vznikl důvodný předpoklad, že žalobkyni z důvodu účasti na obchodování vykazujícím znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět mohla a měla, nepřísluší 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 Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Přisvědčil proto správci daně, že předpoklad budoucího stanovení daně je u žalobkyně naplněn.
8. K **předpokladu budoucího ohrožení výběru daně** žalovaný uvedl, že z majetkové analýzy žalobkyně vyplývá, že nedisponuje žádným nemovitým majetkem a není ani vlastníkem žádného vozidla. V rozvaze ke dni 31. 12. 2020 vykázala podle žalovaného stálá aktiva v hodnotě 252 tis. Kč (skládající se z ocenitelných práv v hodnotě 101 tis. Kč a nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku v hodnotě 151 tis. Kč) a dále oběžná aktiva v hodnotě 28 264 tis. Kč, která se skládají ze zásob, z pohledávek, z peněžních prostředků v pokladně a na bankovních účtech. V přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období leden 2021 až leden 2022 však žalobkyně nevykázala na ř. 47 (hodnota

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pořízeného majetku) žádné hodnoty; dle žalovaného tak netvoří pro svoji ekonomickou činnost žádné majetkové zázemí, neboť převážnou část jejího majetku tvoří oběžná aktiva (98,7%), která patří mezi vysoce likvidní aktiva a nejsou ze své podstaty stabilním majetkem. Žalovaný na základě porovnání se stavem ke dni 31. 12. 2019, kdy žalobkyně disponovala stálými aktivy v hodnotě 21 693 tis. Kč, uvedl, že lze předpokládat, že žalobkyně v průběhu roku 2020 vyvedla svůj majetek (stálá aktiva v hodnotě 21 693 tis. Kč) mimo dispozici správce daně. Žalobkyně přitom podle žalovaného ve svých odvoláních tato ocenitelná práva nijak blíže nekonkretizuje a přesně neuvádí, o co se jedná, ostatně stejně jako blíže nespecifikuje další majetek ani nijak nerozporuje zjištění správce daně.

9. K oběžným aktivům, kdy podstatnou část těchto aktiv tvoří pohledávky ve výši 27 278 tis. Kč, žalovaný konstatoval, že se jedná o vysoce likvidní majetek, který je nestálý v čase a navíc správci daně není známa ani bonita těchto pohledávek, neboť je pro správce daně těžko ověřitelná, pokud sama žalobkyně tyto skutečnosti nesdělí, což žalobkyně neučinila. Stejně tak zásoby patří dle žalovaného mezi nestálá a proměnlivá aktiva a s ohledem na nemožnost kontroly dispozice se zásobami nemohou být tyto dostatečnou zárukou budoucí úhrady daně. Z dosavadního řízení je nadto dle žalovaného zřejmé, že žalobkyně nedisponuje žádnými skladovými prostory, ve kterých by skladovala zboží, se kterým obchoduje, a proto není ani možnost ze strany správce daně hodnotu a stav těchto zásob nijak ověřit či kontrolovat.
10. S poukazem na konkrétní výše zůstatků na 4 bankovních účtech žalobkyně pak žalovaný uvedl, že tyto značně kolísají, nezřídka kdy až ke stokorunovým či tisícovým částkám. Nadto jsou dle žalovaného peněžité prostředky zpravidla ve velkém objemu velmi krátce po jejich připsání vybírány v hotovosti (výběry v hotovosti činí téměř 90%, kdy jejich výše ve sledovaném období dosahovala téměř 180 mil. Kč) či je žalobkyně převádí na účty třetích osob a na bankovních účtech tak s ohledem na předpokládanou daňovou povinnost není kumulován dostatečný zůstatek peněžních prostředků, což dle žalovaného samo o sobě nasvědčuje snaze eliminovat jakýkoliv snadno dosažitelný majetek. Předpoklad budoucího ohrožení výběru daně byl pak podle žalovaného opřen i o další zjištění správce daně, a to (i.) virtuální sídlo žalobkyně, (ii.) žalobkyně nemá v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou adresu provozovny a stejně tak nebyla žádná adresa provozovny hlášena u správce daně, (iii.) správci daně se z veřejně dostupných zdrojů nepodařilo dohledat bližší informace o současné ekonomické činnosti žalobkyně, (iv.) žalobkyně v roce 2021 vykázala 3 zaměstnance, avšak v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že v evidenci zaměstnanců přihlášené u ČSSZ měla v období od 1. 1. 2021 do 31. 8. 2021 pouze 2 zaměstnance a od 1. 9. 2021 již pouze 1 zaměstnance, a to člena představenstva pana Richarda Liegerta, (v.) na osobním daňovém účtu žalobkyně byly v minulosti opakovaně evidovány daňové nedoplatky, (vi.) žalobkyně opakovaně nezveřejňuje listiny ve Sbírce listin, (vii.) z bankovních účtů žalobkyně nejsou realizovány žádné bezhotovostní úhrady režijních nákladů souvisejících s její běžnou ekonomickou činností, (viii.) žalobkyně vykazuje nezdravou míru zadluženosti, kdy je více než 67 % jejího majetku financováno z cizích zdrojů, (ix.) žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích generovala zisk pouze ve výši dvou setin svého celkového obratu, (x.) krátce po přijetí plateb jsou finanční prostředky ve značných objemech z bankovních účtů žalobkyně buď přeposílány na ostatní bankovní účty žalobkyně, či vybírány v hotovosti. Žalovaný doplnil, že podrobný popis všech důvodů zakládajících obavu správce daně o úhradu dosud nestanovené daně je uveden v odůvodnění Zajišťovacích příkazů.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

11. Žalovaný měl 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. Za podstatnou žalovaný označil skutečnost, že relevantním majetkem žalobkyně jsou pouze likvidní aktiva, která nejsou ze své podstaty stabilním majetkem, přičemž s ohledem na její majetkové poměry se nedá ani očekávat, že by byla dosud nestanovenou daňovou povinností schopna uhradit jinými prostředky (např. bankovním úvěrem s ohledem na neexistenci možnosti zajištění takového úvěru) či že by správce daně mohl využít mírnější prostředky (např. zřízení zástavního práva) vzhledem k tomu, že žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem.
12. Žalovaný s poukazem na znovu reprodukováné klíčové závěry shrnul, 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 musela mít s ohledem na uvedené nestandardnosti a objektivní okolnosti doprovázející tyto obchodní modely o možné existenci podvodu přinejmenším pochybnosti, přičemž vedle toho existují silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně. Žalovaný s poukazem na judikatorní závěry dodal, že na jednotlivá zjištění stran obou prvků nelze nahlížet odděleně, ale je nutné je posuzovat ve vzájemné souvislosti, a uzavřel, že Zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu a recentní judikaturou.
13. Na stranách 10 – 24 Napadeného rozhodnutí se pak žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně (sumarizovanými do skupin A. – J.), přičemž vysvětlil důvody, pro které je neshledal opodstatněnými.

III. Žaloba

14. Žalobkyně předem samotných žalobních bodů předoslala, že vydání Zajišťovacích příkazů ještě před zahájením daňové kontroly zcela ochromilo její ekonomický chod. V důsledku navazujících exekučních příkazů došlo k úplnému zastavení její činnosti. Na jiném místě v této souvislosti poznamenala, že správce daně Zajišťovacími příkazy a následnou jejich exekucí skutečně vytvořil podmínky pro nedobytnost budoucí daně, když exekucí všech pohledávek a zastavením účtů zamezil jakékoliv ekonomické činnosti žalobkyně, ze které by bylo možné vytvářet zisk a prostředky na zaplacení daně. Rovněž podotkla, že jiným správcem daně byla zahájena a současně prováděna daňová kontrola o stejném předmětu (tj. prověření dodávek od stejných dodavatelů, ale za jiné období), přičemž tato kontrola žalobkyni zatěžuje jak ekonomicky, tak časově, když musí stejné skutečnosti dokládat dvěma správcům daně. Podotkla, že z dosavadního průběhu kontroly vyplývá, že závěry správce daně uváděné v Zajišťovacích příkazech byly předčasné a neodpovídaly skutečnosti. V úvodu své žaloby žalobkyně rovněž podotkla, že dlouhodobě působí na českém trhu v oblasti hudební a umělecké produkce a související reklamy. Uvedla, že zajištění různých forem reklamy na produkováných akcích (např. pevné billboardy, plakáty, loga, pohyblivé bannery) zabezpečuje buď vlastními silami, nebo nákupem různých subdodávek. Dodavatelé Fragrance a Zultrum byly subdodavateli žalobkyně a fakticky prováděli subdodávku reklamních služeb formou pojízdné reklamy, tj. na přívěsných vozících byly umístěny reklamní bannery. Subdodavatelé měli zadány trasy pro provádění reklamy. Vše pro výkon této reklamy subdodavatelé zajišťovali sami, přičemž zadané služby provedli a vyfakturovali a tyto jim byly zaplacený. V obecné rovině žalobkyně úvodem doplnila, že skutkovým stavem nazval správce daně pouze své

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

domněnky ze špatně provedené a neověřené analýzy kontrolních hlášení. Odvolal se dle žalobkyně na vlastní vyhledávací činnost, ze které vyvozuje závěr, že žalobkyně je účastníkem podvodného řetězce, přičemž tato jeho dedukce vychází pouze z faktu, že v průběhu měsíce uhradila svým dvěma dodavatelům za poskytnutí služeb pro realizaci reklamy zákazníkům žalobkyně stejnou finanční částku za provedené služby. Z tohoto faktu vyvozuje správce daně podle žalobkyně vznik podvodného řetězce, a protože oba dodavatelé prováděli pro žalobkyni služby po delší časové období, vidí v tom správce daně opakovanou podvodnou činnost.

15. Samotnými žalobními body pak žalobkyně brojila proti vypořádání dílčích námitek vznesených v odvolacím řízení (námitky A. – J.) v Napadeném rozhodnutí
16. Pod **prvním žalobním bodem** [v souvislosti s odvolacími námitkami A. a B. - nesplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů + nesoulad s Metodickým pokynem] žalobkyně v reakci na závěry uvedené v bodě 40 Napadeného rozhodnutí namítala, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola až po vydání exekučních příkazů. Jelikož se dokazování podle daňového řádu vede v prvotně u správce daně, tj. při daňové kontrole, nelze žalobkyni dle jejího přesvědčení vytýkat, že ze své iniciativy nepředkládala důkazy odvolacímu orgánu. Dodala, že finanční orgány by měly v takto závažných případech, kdy jde o faktickou likvidaci daňového subjektu, spolupracovat a při svém rozhodování přihlížet ke všemu co vyjde v kontrole najevo. K bodu 43 Napadeného rozhodnutí žalobkyně odvětila, že správce daně si při své vyhledávací činnosti neudělal vůbec žádný přehled o činnosti žalobkyně. Žalobkyně k ní nepotřebuje zaměstnance, její obrat je vysoký, protože mnoho let kvalitně zajišťuje reklamní služby pro naše přední zpěváky a kulturní scénu. Krátkodobé pohledávky, které správce daně zajistil v exekuci ve výši více než 28 mil. Kč, dle žalobkyně rozhodně nesvědčí o její nízké výkonnosti. Žalobkyně ke své činnosti nepotřebuje žádnou provozovnu ani zaměstnance, ale stačí jí kontakt s dodavateli a zákazníky a dobré organizační schopnosti. Faktické plnění je dle ní snadno prokazatelné a také je správci daně v daňové kontrole dokládáno. V reakci na závěry správce daně v Zajišťovacích příkazech formulované dle osnovy „Metodického pokynu Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu“ ze dne 11. 3. 2021, čj. 16255/21/7700-00130-711462 (dále jen „**Metodický pokyn**“) a týkající se zjištění obstaraných k doměření daně u dodavatelů žalobkyně a jejich označení za nespolehlivé plátce daně dle § 106a ZDPH, žalobkyně poukázala na to, že u obou dodavatelů se jednalo o doměření daně z jiného časového období, než probíhala dotčená spolupráce, přičemž v rozhodné době dodavatelé jako nespolehliví plátcí uváděni nebyli. Doměření jejich daně nesouviselo dle žalobkyně s její činností; přesto u ní správce daně zajišťuje prostředky ve výši přes 19 mil. Kč, zatímco doměřené daně u dodavatelů činí dohromady částku 4 461 758 Kč. Uvedený nesoulad není podle žalobkyně v Zajišťovacích příkazech nijak odůvodněný.
17. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný pod bodem 19 Napadeného rozhodnutí uvádí, že pochybnosti správce daně jsou konkretizovány zjištěními o společnostech Fragrance a Zultrum tím, že sídlí na virtuální adrese, nemají provozovnu, žádný majetek a zázemí, zaměstnance ani webové stránky, platby za plnění mezi uvedenými články v řetězci neprobíhaly bezhotovostně, společnosti neplní své povinnosti vůči správci daně, nezveřejňují účetní závěrky, byly zjištěny daňové nedoplatky, jednatelé jsou cizí státní příslušníci převážně ze třetích zemí, či že společnosti byly označeny za nespolehlivé plátce. Přitom však žalovaný v bodech 52 – 57 Napadeného rozhodnutí podle žalobkyně uvádí, že

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

tyto skutečnosti u žalobkyně nejsou důvodem pro vydání Zajišťovacích příkazů, ačkoli právě z těchto skutečností vyvozuje pod bodem 20 Napadeného rozhodnutí závěr, že *„vzhledem ke specifikovaným skutečnostem o zapojení odvolatele do obchodních transakcí zasazených podvodem, lze přisvědčit tomu, že odvolatel ve vztahu k dotčeným přijatým zdanitelným plněním nebyl pouhým náhodným účastníkem detekovaných podvodných řetězců, a proto lze i předpokládat, že odvolatel musel mít o možné existenci podvodu na dani přinejmenším pochybnosti“*

18. Pod **druhým žalobním bodem** [v souvislosti s odvolací námitkou C. - popření závěrů ohledně zapojení žalobkyně do tzv. podvodného řetězce] žalobkyně v reakci na závěry v bodě 63 Napadeného rozhodnutí namítala, že by tam popsany postup podkládala za logický, pokud by v daném případě správce daně znal daňový subjekt, měl přehled o jeho činnosti anebo měl alespoň snahu něco si o žalobkyni zjistit. Správce daně se však dle žalobkyně *„od stolu spokojil s jakousi analýzou kontrolních hlášení a své vývody a domněnky napasoval dle metodického pokynu na podvod“*. Tímto postupem by však mohl správce daně podle žalobkyně zlikvidovat kohokoliv.
19. Námitkami soustředěnými pod **třetím žalobním bodem** [v souvislosti s odvolací námitkou D. - popření úvahy o konstrukci daňového podvodu] žalobkyně označila závěr žalovaného v bodě 73 Napadeného rozhodnutí za překvapivý s tím, že jen potvrzuje, že správce daně si o činnosti žalobkyně neopatřil jakékoliv informace. Dodala, že hlavní formou uskutečněné reklamy jsou výlepy plakátů, pro které si žalobkyně najímá subdodavatele, kteří většinou účtují sazby do 10 000 Kč a žádají svou práci uhradit ihned po skončení a v hotovosti, přičemž náklady na pronájem ploch pro výlep plakátů se vždy platí.
20. Pod **čtvrtým žalobním bodem** [v souvislosti s odvolací námitkou E. - popření závěrů ohledně obchodních vazeb dodavatelů žalobkyně] žalobkyni nebylo v reakci na závěr podávající se z bodu 77 Napadeného rozhodnutí zřejmé, jak může žalovaný vyvozovat bez daňové kontroly závěr, že žalobkyně v nalézacím řízení pravděpodobně neprokáže dobrou víru, že o podvodu nevěděla ani vědět nemohla, když správci daně nyní v kontrole dokládá mimo daňových dokladů, kontrolních hlášení a účetnictví zejména objednávky s uvedením jednotlivých tras průjezdů s příslušným počtem opakování, náhledy reklamy k soupisu faktur, kopie kontrolního hlášení dodavatelů, fotodokumentaci s realizací plnění, na které je zřejmé, že na různých místech byl postaven přívěs s reklamním bannerem, přičemž existenci předmětných bannerů správce daně může ověřit při místním šetření, prohlášení dodavatelů, že vystavili kontrolované daňové doklady a tyto mají řádně zaúčtované, či doklady o úhradě pohledávky za provedenou službu.
21. K bodu 83 Napadeného rozhodnutí pak žalobkyně nerozuměla tomu, jak může žalovaný konstatovat, že si žalobkyně měla důsledně prověřovat své obchodní partnery a neomezovat se pouze na zjištění obecných údajů a věnovat pozornost i tomu, jaká je podstata jejich ekonomické činnosti, resp. za jakých okolností setrvávají na trhu a jakým způsobem dosahují zisku. Žalobkyně uvedla, že v době vydání Zajišťovacích příkazů žalovaný vůbec nevěděl, jakou činnost žalobkyně při prověřování svých partnerů vyvíjela. Indicie, na které poukazuje žalovaný ve svém rozhodnutí, sám označuje podle žalobkyně za nestěžejní. Žalobkyně opětovně poukázala na časový nesoulad chybějící daně u svých dodavatelů a dobu obchodní spolupráce mezi nimi a žalobkyní (jiná časová období) s tím, že správce daně označil oba dodavatele za nespolehlivé plátce až po ukončení obchodní spolupráce. Žalobkyně dodala, že na svých dodavatelích požadovala prokázání jednání za

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

společnost, odvedení zadané práce a předložení kopie jejich kontrolních hlášení k DPH, aby věděla, že jejich vzájemná fakturace je řádně daňově evidována.

22. Pod **pátým žalobním bodem** [v souvislosti s odvolací námitkou F. - popření úvahy ohledně důkazních prostředků] žalobkyně namítla, že ze žádného Zajišťovacího příkazu není patrné, z čeho odvodil správce daně výši zajištěné daně přes 19 mil. Kč, tedy částky 5x vyšší než deklarovaná chybějící daň obou dodavatelů, a to ještě v rozdílném období.
23. Žalobkyně dále pod **šestým žalobním bodem** [v souvislosti s odvolací námitkou H. – vydání zajišťovacích příkazů ještě před zahájením daňové kontroly] k závěru pod bodem 93 Napadeného rozhodnutí uvedla, že uvedené je zcela v rozporu s postupem správce daně v daném případě. Tím, že zahájil exekuci ještě před zahájením daňové kontroly na veškerý majetek žalobkyně, zabránil žalobkyni pokračovat v ekonomické činnosti, kterou úspěšně provozovala od roku 2008.
24. Námitkami soustředěnými soudem pod **sedmý žalobní bod** žalobkyně [v souvislosti s odvolací námitkou I. – nezohlednění pozitivních skutečností týkajících se žalobkyně] konstatovala, že pokud žalovaný pod bodem 106 Napadeného rozhodnutí uvádí, že správce daně oprávněně poukazuje na plnění daňových povinností žalobkyní od roku 2008, pak zcela objektivně měl správce také uvést, že žalobkyně uhradila i nepravomocně stanovenou daň a v ostatních případech bylo řízení buď zastaveno, nebo zrušeno soudem.
25. Pod **osmým žalobním bodem** [v souvislosti s odvolací námitkou J. - popření úvah ohledně plateb v hotovosti] žalobkyně poznamenala, že kdyby se správce daně o činnost žalobkyně předem zajímal, věděl by, že k její činnosti postačuje stůl a počítač. Vše ostatní je schopna svými organizačními schopnostmi obstarat. Skutečnost, že korporace má vysoký obrat a nevlastní téměř žádný majetek, podle žalobkyně neznamená, že se musí jednat o podvodníka.
26. Pod **devátý žalobní bod** pak soud soustředil relativně samostatnou námitku, jejímž prostřednictvím žalobkyně poukazovala na procesní pochybení správce daně, konkrétně hrubé porušení základního účelu správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a zneužití moci v rozporu s § 5 odst. 2 daňového řádu.
27. Žalobkyně shrnula, že zásadně nesouhlasí s tvrzením správce daně, že by se dopustila podvodu na DPH, když (i.) se nejednalo o několik dodavatelů v řetězci, (ii.) na trhu je nedostatek subjektů, které jsou ochotny dělat práci zadávanou žalobkyní (realizace reklamních služeb, a to nejméně populární práci jako rozvoz a roznos letáků, provádění reklamy prostřednictvím bannerů umístěných na autech apod.), jíž provádí společnosti, které pracují se zahraničními pracovníky, (iii.) uvedené obchodní vztahy měly své ekonomické opodstatnění, (iv.) žalobkyně vždy jednala s osobami, které byly řádně zapsány v OR, a pokud se staly nespolehlivými plátcí, odváděla po dohodě se správcem daně DPH za tyto subjekty; v daném případě však v době trvání obchodních vztahů nebyli dodavatelé označení za nespolehlivé plátce, (v.) pokud jsou v dnešní době některé osoby z dodavatelských firem nekontaktní, nemůže být tento nedostatek připisován k zavinění žalobkyni. Byla přesvědčena, že správce daně neprokázal existenci daňového podvodu (na základě obchodního vztahu dvou subjektů nelze automaticky utvořit závěr o existenci řetězce), neprokázal souvislosti mezi realizovanými dodávkami a jím tvrzeným daňovým podvodem (vyplácení malých částek v hotovosti a nedodržení limitu pro bezhotovostní platby v době nouzového stavu nejsou porušením zákona), neoprávněně poukazoval na neobvyklosti transakce bez řádného zjištění a zdůvodnění (správce daně neuvádí co je

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

neobvyklého na přímém vyplácení dodavatele po provedené službě ani neporovnává jaká je zvyklost reklamních agentur při takové činnosti), v odůvodnění Zajišťovacích příkazů se opíral o nedostatečný počet objektivních prokázaných okolností, které by měly přesvědčivě nastínit možnou existenci daňového podvodu v dodavatelském řetězci, a zdůvodnění opíral o okolnosti, které nejsou neobvyklé.

IV. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě podaném dne 22. 8. 2022 rekapituloval průběh daňového řízení a shrnul uplatněné žalobní námitky. S poukazem na to, že argumenty žalobkyně uvedené v žalobě jsou částečně totožné s námitkami, které uplatnila žalobkyně v předchozím řízení, plně odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Meritum sporu spatřoval v posouzení právní otázky týkající se splnění zákonných podmínek při vydání Zajišťovacích příkazů, a to v intencích ustanovení § 167 daňového řádu.
29. Žalovaný nesouhlasil s námitkami poukazujícími na vydání Zajišťovacích příkazů před zahájením daňové kontroly (námitky uplatněné pod **šestým žalobním bodem** i v obecném úvodu žaloby). Odkázal na své závěry k odpovídající odvolací námitce v bodě 64 až 67 Napadeného rozhodnutí. S poukazem na smysl, účel a podmínky využití institutu zajišťovacího příkazu uvedl, že správce daně není kromě běhu lhůty pro stanovení daně zákonem limitován v tom, v jakém konkrétním okamžiku nebo v jaké fázi daňového řízení zajišťovací příkaz vydá. Zákon tak správci daně podle žalovaného neukládá coby podmínku vydání zajišťovacího příkazu povinnost zahájit, příp. provést, postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Vyložil, že správce daně nepochybil v rámci svého postupu, neboť hned po vydání Zajišťovacích příkazů činil kroky směřující ke stanovení daně u žalobkyně.
30. K námitce ochromení a zastavení činnosti žalobkyně vznesené v úvodní rekapitulační části žaloby žalovaný uvedl, že Zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem za situace, kdy správce daně shromáždil dostatek indicií, které nasvědčovaly tomu, že předpoklad budoucího stanovení daně je založen na důvodech slabších, ale dostačujících, a obava o budoucí dobytost daně je založena na silném důvodu, který doplňují a podporují důvody další, slabší. Zdůraznil, že postup v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu nemůže být současně porušením zásady přiměřenosti. Správce daně postupoval podle žalovaného v souladu se základními zásadami správy daní a zohlednil i veškeré skutečnosti o žalobkyni, kdy s ohledem na její majetkové poměry se nedalo očekávat, že by byla dosud nestanovenou daňovou povinností schopna uhradit jinými prostředky. Připustil, že uložení jakékoli platební povinnosti představuje pro daňové subjekty určitý zásah do jejich majetku. V daném případě však byla zákonným a legitimním důvodem základní povinnost správce daně zabezpečit řádnou úhradu daně v návaznosti na nutnost reagovat na zjištěné důvodné obavy o budoucí vymahatelnost daně. Správce daně důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu podle žalovaného řádně odůvodnil, přičemž při vydání Zajišťovacích příkazů postupoval v souladu s cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Zákonné podmínky vydání zajišťovacího příkazu byly v případě žalobkyně naplněny. K argumentu ohledně vydání následných exekučních příkazů žalovaný popsal důvody, pro které správce daně přistoupil k vydání exekučních příkazů na přikázání pohledávky z bankovních účtů žalobkyně, neboť hrozilo, že by se mohla zbavit veškerých disponibilních aktiv, jež by mohla být v budoucnu použita na úhradu předpokládané daňové povinnosti, a namísto složení zajišťované částky by podnikla kroky směřující k

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

tomu, aby se stal pro správce daně zcela nedosažitelným. Přitom poukázal na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2016, čj. 1 As 27/2014 - 31 či ze dne 4. 5. 2020, čj. 10 Afs 409/2019 - 36, s tím, že je to daňový subjekt, kdo má nabízet správci daně jiné alternativy a možnosti řešení, a nikoliv, že by o tom musel rozhodnout sám správce daně bez předchozího tvrzení daňového subjektu. Žalovaný tak měl za to, že správce daně konkretizovanými skutečnostmi v odůvodnění Zajišťovacích příkazů a následně i žalovaný v Napadeném rozhodnutí 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.

31. K námitkám vzneseným pod **prvním a pátým žalobním bodem** žalovaný reprodukoval závěry uvedené v Napadeném rozhodnutí s tím, že správce daně nevybočil ze zákonných mezí, neboť v daném případě vykonal svou pravomoc, tj. vydal Zajišťovací příkazy v souladu s § 11 odst. 1 daňového řádu k zákonem předepsanému účelu, přičemž řádně popsal a zdůvodnil, co ho k vydání Zajišťovacích příkazů vedlo a osvědčil tak zákonnost svého postupu. Skutečnosti a zjištění, z nichž vyplývá pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětná zdaňovací období, jsou dle žalovaného podrobně popsány v bodech 2 až 5 Zajišťovacích příkazů. Odůvodněná obava, že úhrada dosud nestanovené daně za předmětné zdaňovací období bude v době její splatnosti nedobytná nebo že její vymožení bude spojeno se značnými obtížemi, je pak dle žalovaného detailně popsána v bodě 6 Zajišťovacích příkazů. K argumentům žalobkyně, že má vysoký obrat a mnoho let kvalitně zajišťuje reklamní služby, žalovaný uvedl, že finanční orgány se ve svých rozhodnutích ekonomickými ukazateli zabývaly a hodnotily je, přičemž právě na základě zhodnocené rentability tržeb vznikla správci odůvodněná obava o výběr v budoucnu stanovené daně, kdy nelze předpokládat, že by doposud nestanovená daň mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti žalobkyně. Výkoností ekonomické činnosti žalobkyně se pak správce daně zabýval v bodě 6.2 Zajišťovacích příkazů.
32. K opětovným poukazům na vybrané pasáže ze Zajišťovacích příkazů a srovnání s Metodickým pokynem žalovaný poukázal na obsah, smysl a účel uvedeného pokynu. Měl za to, že správce daně nepochybil, pokud před vydáním Zajišťovacích příkazů zkoumal, zda skutečnosti zjištěné v rámci vyhledávací činnosti jsou v souladu se zněním předmětného Metodického pokynu.
33. K poukazu na to, že u obou dodavatelů se jednalo o doměření daně z jiného časového období, než probíhala předmětná spolupráce, přičemž v době obchodování nebyli tito uváděni jako nespolehliví plátcí, žalovaný konstatoval, že zajišťovací příkaz samotnou daň ani její výši nestanoví, nýbrž se jedná o rozhodnutí předběžné povahy v podobě prozatímního prostředku k zajištění účelu správy daní, které není vydáváno na základě dokazování, nýbrž na základě skutečností (indicií) zakládajících odůvodněnou obavu. V zajišťovacím příkazu je na rozdíl od řízení nalézacího nutné osvědčit přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně, a to na základě dosavadních zjištění. V daném případě lze přitom podle žalovaného na základě správcem daně zjištěných skutečností podrobně popsaných v Zajišťovacích příkazech důvodně předpokládat, že DPH, jejíž zajištění správce daně žalobkyni uložil, bude žalobkyni za předmětná období stanovená. Žalovaný dodal, že při detekování řetězce správce daně vychází z mnoha indicií, které má správce daně k dispozici, kdy posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to i takové, které nastaly po řešení zdaňovacím období, či takové o kterých nevědí jednotlivé články řetězce. I skutečnosti nastalé po ukončení šetřených obchodních

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

transakcí totiž vypovídají o povaze daného obchodního řetězce. Skutečnost, že je v Zajišťovacích příkazech uvedeno, že dodavatel žalobkyně byl označen jako nespolehlivý plátce, vypovídá podle žalovaného pouze o povaze řetězce a dokresluje celou situaci. Toto označení není žalobkyni podle žalovaného nikterak vytýkáno či jí kladeno k tíži v rámci zkoumání objektivních okolností. K doměření daně u dodavatelů a výši zajišťované daně u žalobkyně žalovaný akcentoval, že každé daňové řízení je jiné a individuální a nelze bezvýhradně přejímat výsledek jednoho daňového řízení do jiného daňového řízení. Žalovaný nesouhlasil se žalobkyní, že by v Zajišťovacích příkazech nebyla odůvodněna výše zajištěné částky, výpočet kvalifikovaného odhadu je dle žalovaného uveden v bodě 5 Zajišťovacích příkazů. Žalobkyně nadto podle žalovaného zaměňuje řízení nalézací a řízení zajišťovací, které je však třeba od sebe rozlišovat, což žalovaný rozvedl a zdůraznil, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování takového rozsahu, jaké je obsaženo v rámci řízení vyměřovacího, ve kterém je stanovována výše daně. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že by nebylo postaveno najisto splnění zákonných podmínek pro vydání Zajišťovacích příkazů. Žalobkyně podle žalovaného neustále popírá a rozporuje závěry správce daně a žalovaného, které je vedly k vydání Zajišťovacích příkazů, a vytrhává věci z kontextu, avšak sama svá tvrzení nijak nerozvádí a nevysvětluje a jedná se tak pouze o obecné, ničím nepodložené konstatování, které nijak nevyvrací pochybnosti finančních orgánů.

34. K námitkám soustředěným soudem pod **druhým žalobním bodem** žalovaný odkázal na své závěry k související námitce vydání Zajišťovacích příkazů před zahájením daňové kontroly a reprodukoval závěry k ní vyslovené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. K argumentu ohledně otázky důkazů a jejich hodnocení správcem daně uvedl, že teprve v rámci nalézacího řízení vedeného za účelem stanovení daně dochází k provádění dokazování, hodnocení důkazů, a tedy ke zjištění úplného skutkového stavu, zatímco v zajišťovacím příkazu vydávaném k zajištění daně dosud nestanovené je nutné osvědčit přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně, a to na základě dosavadních zjištění. Zdůraznil, že Zajišťovací příkazy byly vydávány ve fázi, kdy ještě neproběhlo důkazní řízení o žalobkyni tvrzených údajích, ale již existovala vysoká pravděpodobnost o tom, že jí uplatněné nároky na odpočet daně, resp. plnění ze kterých vznikly, jsou zatíženy takovými skutečnostmi, které se vymykají běžné obchodní praxi. Jediným vhodným postupem předvídaným daňovým řádem pro faktické prověření uplatněných nároků na odpočet je výhradě daňová kontrola jako součást řízení nalézacího. Žalobkyni tak bude dán podle žalovaného prostor v nalézacím řízení, aby vstoupila do jednání se správcem daně a pochybnosti ozřejmila a vysvětlila a předložila důkazní prostředky. Žalobkyně však měla podle žalovaného možnost se správcem daně komunikovat a vysvětlit některé pochybnosti, jakmile se o zahájení daňové kontroly dověděla, což však neučinila ani např. prostřednictvím odvolání proti Zajišťovacím příkazům.
35. K námitkám pod **třetím žalobním bodem** žalovaný podotknul, že se opětovně jedná o vytrhávání vět z kontextu a rozporování závěrů a zjištění správce daně i žalovaného. Trval na tom, že skutečnosti týkající se účasti žalobkyně v obchodních transakcích stížených daňovým podvodem byly v rozhodnutích popsány zcela dostačujícím způsobem. Zdůraznil, že ve vztahu k zajišťovacím příkazům vydávaným na základě podezření správce daně o zapojení daňových subjektů do podvodu na dani judikatura správních soudů České republiky dovodila, že okolnosti, jež mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených daňovým podvodem na

DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Opětovně vyložil důvody, pro které vydání či nevydání zajišťovacího příkazu nezávisí na libovůli správce daně.

36. Pokud jde o námitky soustředěné pod **čtvrtým žalobním bodem**, žalovaný zopakoval, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast žalobkyně v podvodném řetězci, která potenciálně (dle dalších zjištění získaných v rámci nalézacího řízení) může založit budoucí doměření vlastní daně ve výši odlišné (vyšší) od výše tvrzené (či v budoucnu tvrzené) žalobkyní v daňovém přiznání. Zákon tedy nepředpokládá, že správce daně bude v rámci zajišťovacího řízení zjišťovat skutečnosti co nejúplněji tak, jak předpokládá ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu; skutečnost, zda bude ze strany správce daně najisto prokázáno, zda o svém opakovaném zapojení do obchodních transakcí stížených daňovým podvodem žalobkyně věděla, či nikoliv, je až výstupem nalézacího řízení. Správce daně v tomto směru podle žalovaného podmínky předpokladu stanovení daně v zákonem a judikaturou požadovaném rozsahu naplnil. Žalovaný s poukazem na rozhodovací praxi správních soudů doplnil, že provádění vědomostního testu stran toho, zda je žalobkyně do daňového podvodu zapojena vědomě, spadá až do nalézacího řízení nikoliv do řízení zajišťovacího. Jelikož však byly správcem daně v rámci vyhledávací činnosti zjištěny tzv. objektivní okolnosti, spočívající v chování žalobkyně při přijímání plnění (stížených chybějící daní), z nichž zároveň žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, byly tyto objektivní okolnosti uvedeny pod bodem 4 Zajišťovacích příkazů. Žalovaný zopakoval, že žalobkyni nebyla kladena k tíži všechna zjištění stran rizikovitosti subjektů v řetězci a způsobu jejich obchodování, tato byla popsána za účelem identifikace řetězce a nestandardnosti v něm. V Zajišťovacích příkazech je dle žalovaného dovozováno, že žalobkyně o tom, že se účastní obchodování stíženého podvodem na DPH, vědět měla a mohla, to však pouze na základě skutečností, které se vztahují k jejímu přímému dodavateli a k obchodování s ním, které jsou veřejně dohledatelné a které plynuly ze zjištěného způsobu obchodování mezi ní a přímým dodavatelem. Žalobkyně se tedy mylí, namítá-li že jsou jí kladeny k tíži i ty skutečnosti, které mohou být známy jen správci daně. Tyto jsou dle žalovaného popisovány pouze za účelem detekce předmětného řetězce, role přímého dodavatele v řetězci a způsobu, kterým obchoduje, podniká a plní své veřejnoprávní povinnosti. V případě žalobkyně se jednalo o plnění od dvou stěžejních dodavatelů co do výše přijatých plnění, přičemž byly zjištěny takové skutečnosti, které ačkoliv každá sama o sobě nemusejí být nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla. Otázka dobré víry daňového subjektu, že se účastní plnění zatížených daňových podvodem, je přitom podle žalovaného pro toto řízení méně významná. Ve zbytku žalovaný reprodukoval závěry vyslovené k souvisejícím námitkám v odůvodnění Napadeného rozhodnutí a k dodavatelům dodal, že je i podle judikatury to právě podnikatelský subjekt, který nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů.
37. K námitce pod **sedmým žalobním bodem** žalovaný k námitce, že finanční orgány nezohlednily, že žalobkyně uhradila i nepravomocně stanovenou daň, zdůraznil, že tato námitka nijak nesouvisí s uvedeným řízením o zajištění daně. Jedná se o zcela odlišná přijatá plnění, než ta, z nichž správce daně v Zajišťovacích příkazech sporuje oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně. Poté reprodukoval závěry z příslušné pasáže odůvodnění Napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

38. K argumentaci soustředěné soudem pod **osmým žalobním bod** žalovaný obecně uvedl, že správce daně musí při vydání zajišťovacího příkazu vyhodnotit obavu o dobyttnost budoucí daně. Je proto naprosto logické, že správce daně porovnává hodnotu majetku žalobkyně s hodnotou v budoucnu stanovené daně. Tento ucelený okruh indicií nižší intenzity, které svědčí o ekonomické situaci žalobkyně a zakládají riziko, že se pokusí cíleně vyhnout úhradě dosud nestanovené daně, uvedl správce daně převážně na podporu existence odůvodněné obavy správce daně, která musí být založena na konkrétních poměrech žalobkyně. Tyto indicie tak představují podle žalovaného legitimní důvod pro vydání Zajišťovacích příkazů. I v tomto případě poté žalovaný reprodukoval závěry z příslušné pasáže odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Připustil, že žalobkyni může k činnosti postačovat pouze stůl a počítač a nepotřebuje tudíž téměř žádný majetek s tím, že toto tvrzení ani v Napadeném rozhodnutí nepopíral, nýbrž pouze poukázal na nesrovnalosti v její ekonomické činnosti, které podporovaly závěry správce daně, že žalobkyně nedostojí svým závazkům vůči správci daně. Nadto žalovaný poukázal na to, že ani sama žalobkyně se k otázce majetku nijak blíže nevyjadřuje ani v žalobě a ani v odvolání svůj majetek nekonkretizovala a skutečnosti týkající se majetku nenamítala.
39. K poslední námitce pod **devátým žalobním bodem** pak žalovaný konstatoval, že jde o velmi obecnou námitku; žalobkyně neuvedla, v čem konkrétně shledává procesní pochybení správce daně, přičemž ani žalovaný je v postupu správce daně neshledal.

V. Replika

40. V replice ze dne 1. 9. 2022 žalobkyně setrvala na svých žalobních námitkách s tím, že žalovaný uplatňuje argumentaci obecnou, která nereaguje na její případ. Měla za to, že žalovaný nereaguje na konkrétní ekonomické argumenty uvedené v žalobě, a zopakovala, že za dané situace by správce daně mohl vždy argumentovat obavou z dobyttnosti daně. Nad rámec argumentace uvedené již v žalobě uvedla, že zajišťovací příkaz má být přitom uplatňován pouze jako subsidiární prostředek (prostředek *ultima ratio*). Finanční orgány podle žalobkyně neucínily žádnou komplexní úvahu stran budoucího ekonomického vývoje. Správce daně je nadto podle žalobkyně povinen sledovat, zda i nadále trvají důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, resp. případně bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu a vrátit daňovému subjektu zajištění. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem o nízké rentabilitě, ziskovosti a výkonnosti. Žalovaný podle žalobkyně při úvaze o výši obratu nezohlednil částku přeposílanou žalobkyní mezi jejími účty. Konečně pak žalobkyně zpochybňovala, že by byla účastníkem podvodného řetězce.

VI. Jednání

41. Při jednání konaném dne 3. 10. 2022 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a dříve uplatněné argumentaci. Žalobkyně rozvedla okolnosti týkající se předmětu jejího podnikání a způsobu výkonu činnosti a stručně reprodukovala některé námitky. Žalovaný pak zopakoval závěry, jež uvedl již ve svém vyjádření, na jehož obsah spolu s odůvodněním Napadeného rozhodnutí odkázal. Soud při jednání neprováděl dokazování, neboť žalobkyně nad rámec podkladů založených ve správním spisu, jehož obsahem se dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů nedokazuje, žádné další důkazní návrhy nevznesla.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

42. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
43. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů při vydání Zajišťovacích příkazů, především pak naplnění podmínek pro jejich vydání vyplývajících z ustanovení § 167 daňového řádu, jak jsou interpretovány v rozhodovací praxi správních soudů.

VII.A Právní úprava a judikatorní východiska

44. Soud vycházel z následující právní úpravy a relevantní soudní judikatury.
45. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *„[j]e-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.“*
46. Podle odstavce 2 uvedeného ustanovení *„[s]právce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené“*.
47. Z odstavce třetího téhož ustanovení věty první se pak podává, že *„[n]ení-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet“*.
48. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány, opakovaně vyjádřily.
49. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 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 (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
50. K povaze zajišťovacího příkazu se dále výstižně vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, čj. 2 Afs 392/2017 - 48: *„Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného 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, nezmezela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz „sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti“ (BALCAR, Vladimír. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. Praha : C. H. Beck, 2017, s. 37).“*

51. V jiném rozsudku ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016 - 132 kasační soud v souvislosti s identifikací požadavků kladených na skutkové důvody, o něž finanční orgány zajišťovací příkazy opírají, konstatoval, že „vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, v němž se praví: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“). Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Daňový subjekt by se v takovém případě stal pouhým trpným předmětem ničím neomezené pravomoci správce daně mu kdykoli a v jakékoli míře postihnout majetek s tvrzením, že to vyžadují budoucí daňové povinnosti tohoto subjektu. Takto nelze § 167 daňového řádu vykládat. Naopak, podmínky tam stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů“.
52. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v tomto směru plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se tedy nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku je „správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené“.
53. Správní soudy proto konstantně judikují, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i.) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že (ii.) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS) a podléhají soudnímu

přezkumu. Podmínky přitom musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

54. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v bodě 20 v souvislosti s podmínkami vydání zajišťovacího příkazu uvedl, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).“*
55. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015 - 35, pak k tomu tento soud doplnil, že *„pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. již rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“*
56. Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud *„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“*. 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“*.
57. Kasační soud rovněž ustáleně akcentuje potřebu rozlišovat mezi zajišťovacím řízením a řízením o stanovení daně. V naposledy citovaném rozhodnutí v této souvislosti Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena).“ V daném směru Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dále rozvedl, že „v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, zdejší soud konstatoval: „Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Při hledání odpovědi na otázky v zajišťovacím a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obšírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapřičiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena“ (k rozlišování mezi předmětem zajišťovacího a nalézacího řízení pro úplnost viz rovněž např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, či shora zmíněný rozsudek ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015 - 35.)

58. Ke specifickým soudním přezkumům tohoto typu výstupu činnosti orgánů veřejné moci lze rovněž poukázat na to, že pokud jde o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 NSS). To však neznamená, že klíčové okolnosti, a to zvláště ty, které se týkají samotného daňového subjektu, zejména jeho ekonomické situace, které tedy není třeba z jakýchkoli legitimních důvodů daňovému subjektu „utajovat“, nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu v souladu s dříve uvedeným specifikovány a správcem daně přezkoumatelným způsobem vyhodnoceny (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, čj. 62 Af 93/2016 - 70).
59. V nyní posuzované věci finanční orgány spojovaly naplnění podmínek pro vydání Zajišťovacích příkazů s účastí žalobkyně v řetězci zasaženého podvodem na DPH (k tomu srov. rovněž východiska níže). I k otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se přitom správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily.
60. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, Nejvyšší správní soud uvedl následující: „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 soublasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně 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.“

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

(pozn. zvýraznění doplněno soudem; k tomu obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, čj. 5 Afs 87/2018 - 39).

61. V rozsudku ze dne 30. 9. 2020, čj. 3 Afs 136/2018 - 99, dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „(u)platněná argumentace patrně vychází z *mylného přesvědčení stěžovatelky, že aby bylo možné 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 zasazeného 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“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).*
62. K podmínce obavy z nedobytnosti daně Nejvyšší správní soud v této souvislosti 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 správci 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 uvedená)“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).*
63. Ve zmíněném rozsudku čj. 3 Afs 136/2018 - 99 Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že „*jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasazeny 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).*

VII.B Posouzení věci soudem

64. Jak bylo uvedeno, pro vydání zajišťovacího příkazu je nezbytné, aby byly naplněny obě zákonné podmínky, tedy odůvodněná obava, (i.) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii.) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.
65. Soud se následně na půdorysu uplatněných žalobních námitek zabýval tím, zda finanční orgány náležitě posoudily naplnění obou výše specifikovaných podmínek pro využití předmětného předstízného institutu dle § 167 daňového řádu, zda ve svých rozhodnutích

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v dostatečné míře specifikovaly skutkové důvody, o něž závěr o naplnění podmínek opřely, a zda tyto mají náležitou oporu v obsahu správního spisu.

66. V této souvislosti soud úvodem předesílá, že v minulosti opakovaně zdůraznil, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.
67. Soud k žalobkyní vzneseným námitkám uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v Napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě jen v omezené míře reagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobkyně vyslovil v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Nedostatečně refletovala, že žalovaný takové námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, naopak se opakovaně na více místech (namnoze tak přitom činila argumentací shodnou s odvolacími námitkami) vymezovala vůči postupu správce daně. V tomto ohledu platí, že v těch případech, kdy se žalobkyně v žalobě omezila na takovou konstrukci námitek (žalobkyně svou odvolací argumentaci téměř doslovně přebírá např., nikoli však výlučně, v části shrnutí reprodukováného výše v bodě 27 tohoto rozsudku), aniž by reagovala na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty.
68. Městský soud se tak mohl věnovat takovým žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31). Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).

VII.B.1 K pravděpodobnosti budoucího stanovení daně

69. Co se týče první podmínky, správce daně a žalovaný založili předpoklad budoucího stanovení daně na tom, že žalobkyni bude zřejmě za příslušná zdaňovací období odepřen jí uplatněný nárok na odpočet DPH z důvodu její účasti na daňovém podvodu.
70. V této souvislosti je vhodné předem vlastního vypořádání žalobní argumentace připomenout, že za situace, kdy byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet DPH, zásadně ho nelze odmítnout. Odpočet DPH je totiž nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (k tomu viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, bod 18, a ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 43). Nárok na odpočet DPH ale lze odmítnout v případě, kdy je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V souvislosti s podvody na DPH (nejčastěji, nikoli však výlučně uskutečňované jako tzv. karuselové podvody) jsou zásadními rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen a další* a ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, v nichž bylo konstatováno, že v případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nemohlo by dojít k přiznání nároku na odpočet DPH. Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 As 15/2008 - 100, ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008 - 162, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60 nebo ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014 - 52), přičemž SDEU na uvedených závěrech setrvává i po přijetí *recastu* šesté směrnice – srov. např. rozsudek ze dne 21. 7. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, z něhož správní soudy ve své novější rozhodovací praxi rovněž vycházejí.

71. Správní orgány tedy vycházely ze správného předpokladu, že, zjednodušeně řečeno, pokud bude v nalézacím řízení prokázáno, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se účastní podvodem zasažených transakcí na DPH, přičemž neprokáže přijetí dostatečných opatření k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula, bude jí odepřen nárok na odpočet DPH a daň jí bude doměřena.
72. Žalobkyně v tomto směru v odvolacím řízení (námitkami uvedenými především pod body A. - G.) tyto závěry rozporovala, když nesouhlasila se závěry správce daně ohledně svého zapojení do tzv. podvodného řetězce s tím, že správce daně nastínil strukturu a mechanismus fungování řetězce v Zajišťovacích příkazech, aniž by byl zjistil faktický stav v průběhu daňové kontroly, a pouze postupoval podle Metodického pokynu. Odmítala úvahy správce daně o konstrukci daňového podvodu, ve které byla označována jako článek na pozici „buffer“, a tvrdila, že správce daně nedodržel postup stanovený pro vydávání Zajišťovacích příkazů zákonem a judikaturou. Zpochybnila závěry správce daně stran její účasti v údajně detekovaném podvodném řetězci, který je dle ní dovozen z jakýchsi obchodních vazeb dodavatelů žalobkyně s dalšími subjekty, s kterými žalobkyně nikdy neobchodovala a ani je nezná. Trvala na tom, že ze závěrů správce daně nelze bez dalšího dovozovat jakoukoli její vědomou účast na detekovaném podvodném řetězci, jakož i na tom, že při obchodních vztazích vždy postupovala s nejvyšší možnou opatrností. Správce daně se při vydání Zajišťovacích příkazů zabýval jen některými okolnostmi obchodních případů, které navíc nesprávně posoudil, a neprojevil žádnou aktivitu k ověření skutečností ve prospěch žalobkyně.
73. V reakci na závěry žalovaného vyslovené k těmto okruhům námitek v odůvodnění Napadeného rozhodnutí pak žalobkyně vznášela dílčí námitky pod **prvním až pátým žalobním bodem**, v jejichž rámci tvrzené skutečnosti a akcentované okolnosti soud se zřetelem k jejich povaze podřadil jako zpochybňující naplnění první ze zákonných podmínek. Vedle toho žalobkyně v rámci námitek vznesených v obecném úvodu její žaloby a zopakovaných dále na dalších místech včetně argumentace pod **šestým žalobním bodem** opětovně namítala, že správce daně vydal Zajišťovací příkazy před zahájením daňové kontroly, resp. bez prověření skutkových okolností daňovou kontrolou.
74. S ohledem na shora nastíněná kritéria se tak soud na půdorysu těchto žalobních námitek mířících do naplnění první podmínky aplikace § 167 odst. 1 daňového řádu nejprve věnoval zodpovězení otázky, zda lze z rozhodnutí orgánů Finanční správy ČR seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena, a zda se tyto důvody

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

opírají o podklady založené ve správním spisu. Přitom, vědom si výše rekapitulovaných judikatorních východisek ke specifickým soudního přezkumu zajišťovacích příkazů, podle nichž jde-li o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, musel zdejší soud (vedle vypořádání žalobkyní konkrétně vznesených žalobních námitek do této otázky) přistoupit k přezkoumání relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění Zajišťovacího příkazu správce daně.

75. Soud přitom související žalobní námítky neshledal důvodnými.
76. Jak bylo připomenuto výše, správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodních transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH. Jedná se o obchodní transakce, u nichž *„pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...“* (shora připomínaný rozsudek SDEU ve věci *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*).
77. Podle ustálené judikatury pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 35; dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, čj. 10 Afs 183/2019 - 63, bod 18, ze dne 9. 5. 2019, čj. 4 Afs 387/2018 - 48, bod 34, či rozsudek ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 Afs 140/2019 - 78).
78. Správce daně podle přesvědčení soudu těmito požadavkům dostál, když v odůvodnění Zajišťovacích příkazů podrobně a přesvědčivě pojednal o jednotlivých společnostech zapojených do detekovaného podvodného řetězce, o tom jaký byl mechanismus jeho fungování a jak se projevovala účast a role žalobkyně v něm, a popsal svůj postup v rámci kvalifikovaného odhadu daně k zajištění. Správce daně se těmito okolnostmi podrobně zabýval v bodech 2 až 5 Zajišťovacích příkazů. 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 i jím identifikované nestandardní okolnosti v rámci předmětných řetězců, a to ve vztahu ke všem dotčeným společnostem jednotlivě pod body 3.3.1, 3.3.2 a 3.3.3. V bodě 3. 4. pak správce daně popsal konkrétní důvody, jež jej vedly k závěru o tom, že mezi chováním žalobkyně a chybějící daní u jejích dodavatelů v postavení tzv. missing trader je dána příčinná souvislost. Žalovaný pak na zde popsané okolnosti opakovaně poukazyval a odkazoval v různých pasážích odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Finanční orgány rovněž neopomněly vymezit účast žalobkyně v podvodném řetězci, když shledaly, že žalobkyně figurovala v daných obchodních vztazích jako tzv. buffer, neboli nárazník.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

79. K jednotlivým zdaňovacím obdobím lze pak uvést, že žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelných plnění od společností Frangrance a zultrum, jež měly v řetězcích vystupovat na pozici tzv. „missing trader“, neboť nepřiznaly DPH ve správné výši a tudíž ji ani neuhradily do státního rozpočtu. Správce daně v odůvodnění Zajišťovacích příkazů vysvětlil, že žalobkyně uplatnila v přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období nárok na odpočet daně ve specifikované výši z přijatých zdanitelných plnění uvedených v oddílu B2 kontrolního hlášení, ze kterých nebyla v řetězci jejími dodavateli přiznána daň ve správné výši a tudíž ani uhrazena do státního rozpočtu. K uvedenému závěru správce daně dospěl podrobnou analýzou údajů vykázaných v přiznáních obou dodavatelů k DPH a kontrolních hlášení za relevantní období, přičemž specifikoval důvody, pro které považoval za nestandardní, postrádající logické a ekonomické opodstatnění, aby dodavatelé ve specifikovaných objemech a míře vykazovali přijetí plnění výhradně z plnění uvedených v oddílu B3 kontrolních hlášení, tedy jako plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně. Správce daně také popsal skutečnosti, které dle jeho přesvědčení svědčí pro závěr, že významná část deklarovaných plnění do 10 000 Kč včetně daně, vykázaných dodavateli v kontrolních hlášeních, je fiktivní. S poukazem na konkrétní identifikované nestandardní okolnosti v rámci předmětných řetězců, vypočtené jednotlivě ve vztahu ke společností v něm figurujícím, pak v souladu s dříve uvedeným vyložil důvody, jež jej vedly k závěru o tom, že mezi jednáním žalobkyně a chybějící daní u jejích dodavatelů je dána nezbytná souvislost. V tomto kontextu především poukázal na absenci bezhotovostních úhrad za přijatá plnění na bankovní účty určené ke zveřejnění a na okolnosti týkající se nadlimitních výběrů hotovosti z bankovních účtů žalobkyně (srov. dále).
80. V míře odpovídající pravidlům soudního přezkumu splnění první z podmínek pro aplikaci mimořádného institutu, kterým je zajištění daně, tak soud uvádí, že finanční orgány v odůvodnění svých rozhodnutí dostaly shora identifikovanému požadavku plynoucímu z ustálené rozhodovací praxe správních soudů a v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly zcela konkrétní skutečnosti, na jejichž základě usoudily o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Z obsahu daňového spisu, z odůvodnění Zajišťovacích příkazů i z odůvodnění Napadeného rozhodnutí je zjevné, že orgány Finanční správy ČR v souladu s judikatorními požadavky vyhodnotily dosavadní skutková zjištění tak, že je dána důvodná obava, že žalobkyni nebude v rámci daňového řízení přiznán nárok na odpočet ze zdanitelných plnění přijatých v dotčených zdaňovacích obdobích od obou dodavatelů z důvodu zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. V části 6.5 Zajišťovacích příkazů pak správce daně specifikoval rizika plynoucí z účasti na daňovém podvodu a související se zvýšeným nebezpečím utlumení ekonomické činnosti a vyvedením postižitelného majetku, kdy vycházel ze samotného smyslu podvodu na DPH (k tomu srov. dále ve vztahu k druhé z podmínek). Žalovaný přitom zdůraznil, že míra naplnění podmínky, tedy odůvodněné obavy (tj. přiměřené pravděpodobnosti), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, je spíše slabší, byť byly zjištěny jasné indicie vzbuzující zcela konkrétní pochybnosti o opakované účasti žalobkyně v detekovaných podvodných řetězcích, kdy musela mít s ohledem na uvedené nestandardnosti a objektivní okolnosti doprovázející tyto obchodní modely o možné existenci podvodu přinejmenším pochybnosti, přičemž však v souladu s rozhodovací praxí poukázal na to, že vedle toho existují silné důvody pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně (srov. níže).
81. Městský soud v Praze po prostudování odůvodnění obou rozhodnutí a obsahu správního spisu, včetně jeho vyhledávací části, nemá sebemenších pochybností o tom, že základem odůvodněné obavy jak správce daně, tak žalovaného bylo jimi identifikované riziko, že

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

žalobkyně nesplní judikatorně dovozené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných v daňových přiznáních za rozhodná daňová období. Z údajů v nich uvedených jakož i z údajů uvedených žalobkyní v kontrolních hlášeních za relevantní období pak přezkoumatelným způsobem uvážily o výši daně k zajištění za jednotlivá zdaňovací období, a tedy i jistoty uvedené v Zajišťovacích příkazech.

82. Žalobkyně naproti tomu v rámci námitek pod prvním až pátým žalobním bodem reaguje na komplexní závěry finančních orgánů veskrze úsporně, omezuje se na popření a vyslovení nesouhlasů s jednotlivými dílčími závěry žalovaného v některých žalobkyní označených bodech Napadeného rozhodnutí. Zvolená konstrukce žalobní argumentace však dle přesvědčení soudu není adekvátní reakcí na ucelené závěry finančních orgánů.
83. V reakci na uplatněné žalobní námítky považuje zdejší soud především za nutné zdůraznit, že z výše rekapitulované ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v daném směru vyplývá, že po správních orgánech nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně (neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení či doměření daně). Konečné vyhodnocení transakcí žalobkyně je výstupem procesu nalézacího, který u žalobkyně správce daně vede a v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry žalobkyni v příslušný procesní okamžik k tomu určeným procesním způsobem seznámí.
84. Pokud žalobkyně v rámci námitek soustředěným pod první žalobní bod v reakci na závěry uvedené v bodě 40 Napadeného rozhodnutí namítala, že daňová kontrola, v níž se vede podle daňového řádu dokazování, byla zahájena až po vydání exekučních příkazů, přičemž žalobkyni tak nelze vytýkat, že ze své iniciativy nepředkládala důkazy odvolacímu orgánu, soud s odkazem na shora popsaná východiska znovu podotýká, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „*nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015 - 48). Tyto indicie byly správcem daně a žalovaným náležitě popsány, přičemž nasvědčují tomu, že daň bude žalobkyni doměřena, neboť jí nebude uznán nárok na odpočet DPH. Žalovanému přitom nelze dle stanoviska soudu vytýkat, pokud v odůvodnění Napadeného rozhodnutí poznamenal, že žalobkyni nic nebránilo skutečnosti vyvracející takové indicie identifikované správcem daně tvrdit a osvědčovat v řízení o odvolání proti Zajišťovacím příkazům. V tomto směru nejsou jeho závěry žalobkyní naznačovaným způsobem jakkoli vnitřně inkonzistentní či rozporné s ustálenou rozhodovací praxí správních soudů.
85. Obdobně není důvodná ani dílčí námitka reagující na závěry vyslovené v bodě 43 Napadeného rozhodnutí. I při její formulaci žalobkyně odhlíží od shora popsaného charakteru zajišťovacího řízení a s ním souvisejícího způsobu zkoumání rozhodných skutkových okolností v tomto typu řízení. Finanční orgány se okolnostmi, s nimiž obsahově souvisejí tyto dílčí argumenty žalobkyně, včetně ekonomických ukazatelů zabývaly a vyhodnotily je (ve vztahu k druhé podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů pak z těchto úvah vyšly při identifikaci odůvodněné obavy o výběr v budoucnu stanovené

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daně). Dílčí námitka směřující proti závěrům k „výkonnosti“ žalobkyně pak zcela odhlíží od kontextu, v němž žalovaný související závěr vyslovil, když se omezuje na akcentování výše posléze exekvovaných peněžitých pohledávek, ačkoli žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zřetelně spojoval uvedené úvahy s jinými otázkami, především mírou ziskovosti podnikání žalobkyně (správce daně problematikou výkonnosti ekonomické činnosti žalobkyně zabýval v bodě 6.2 Zajišťovacích příkazů).

86. Poukazovala-li pak žalobkyně na tom, že faktické plnění je snadno prokazatelné a také je správci daně v daňové kontrole dokládáno, odkazuje soud pro větší stručnost na opakovaně akcentované rozlišení mezi zajišťovacím řízením a řízením o stanovení daně, v němž bude skutečně na žalobkyni, aby rozptýlila správcem daně dosud formulované pochybnosti, přičemž faktické uskutečnění deklarovaných přijatých plnění bude jednou, nicméně s ohledem na dosavadní závěry správce daně zcela jistě nikoli jedinou okolností, na níž budou meritorní závěry záviset.
87. Pokud žalobkyně v rámci této skupiny námitek brojila proti tomu, že u obou dodavatelů se jednalo o doměření daně z jiného časového období, než probíhala spolupráce mezi žalobkyní a těmito korporacemi, přičemž v době, kdy žalobkyně s oběma dodavateli obchodovala, nebyli tito evidováni jako nespolehliví plátcí, a tvrdila, že výše zajištěné daně neodpovídá u dodavatelů doměřené dani a nesoulad není v Zajišťovacích příkazech nijak odůvodněný, je třeba žalovanému přisvědčit, že s ohledem na shora popsanou povahu a charakter zajišťovacího příkazu nejde o institut, jež by stanovil samotnou daň či její výši. Žalobkyně se mýlí, pokud dovozuje, že výše zajištěné daně není v Zajišťovacích příkazech odůvodněna. Správce daně v části 5 Zajišťovacích příkazů řádně provedl kvalifikovaný odhad daně k zajištění za dotčená zdaňovací období; proti konkrétním závěrům zde uvedeným přitom žalobkyně žádné konkrétní námitky nevznáší a omezuje se fakticky na konstatování jejího nesouladu s výší daně doměřené dodavatelům, resp. na námitku nedostatku odůvodnění takového nesouladu. Žalobkyně nicméně v tomto směru nesprávně opomíjí nejen rozdílný charakter, ale i zásadní odlišnosti v předmětu těchto daňových řízení, jež logicky vylučují, aby byly finanční orgány povinny v nyní řešené věci takový „nesoulad“ odůvodňovat. Samotná skutečnost, že dodavatelům žalobkyně byla doměřena daň v jiné výši, není způsobilá, zvláště při nedostatku konkrétních námitek, závěry finančních orgánů jakkoli zpochybnit. Správce daně dostal požadavku náležitěho popisu úvah, jimiž byl veden při kvalifikovaném odhadu daně, jež by mohla být žalobkyni za předmětná zdaňovací období stanovena a má být tedy zajištěna, a to na základě přezkoumatelného posouzení údajů uvedených v přiznáních k dani jakož i údajů uvedených žalobkyní v kontrolních hlášeních za relevantní období. Jak bylo uvedeno výše, žalobkyně proti tomuto kvalifikovanému odhadu a úvahám, na nichž byl založen, žádné konkrétní námitky neuplatnila. Z týchž důvodů není opodstatněnou ani obsahově související námitka vznesená pod pátým žalobním bodem.
88. Finančním orgánům pak nelze vytýkat ani to, pokud ve svých rozhodnutích poukazovaly na to, že dodavatelé žalobkyně byli označeni za nespolehlivé plátce, jakkoli se tak stalo teprve krátce po posledním dotčeném zdaňovacím období. Žalovaný správně v odůvodnění Napadeného rozhodnutí poukázal, že při detekování řetězce správce daně vychází z mnoha indicií, které má k dispozici, kdy posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo a i takové, které nastaly po řešeném zdaňovacím období, či takové o kterých nevědí jednotlivé články řetězce. Soud souhlasí s žalovaným i v tom, že výpovědní hodnotu o povaze daného obchodního řetězce mohou mít i některé okolnosti nastalé později. Potud

tedy nelze finančním orgánům vyčítat, že pro účely zajišťovacího řízení, resp. pro podpoření úvah o povaze řetězce a pro dokreslení situace, na uvedenou skutkovou okolnost poukázaly.

89. K poukazu žalobkyně na body 19 a 20 v kontextu s body 52 – 57 Napadeného rozhodnutí pak soud podotýká, že správce daně v této souvislosti popsal nestandardnosti detekované v rámci podvodného řetězce. V případě dodavatelů žalobkyně se jednalo o společnosti, které mají virtuální sídlo, nemají provozovny, nepodařilo se z dostupných zdrojů dohledat informace o jejich činnosti, nejsou registrovány ke specifikovaným daním, nemají pravděpodobně zaměstnance, byla u nich doměřena DPH, jež nebyla uhrazena do státního rozpočtu, na osobním daňovém účtu jsou evidovány vysoké daňové nedoplatky, přičemž tak tomu bylo i v minulosti, jejich statutárním orgánem je osoba cizí státní příslušnosti bez uvedené adresy pobytu v České republice, porušují povinnosti související se správou DPH (společnosti byly posléze označeny za nespolehlivé plátce DPH dle § 106a ZDPH, což žalobkyně v době zdanitelných plnění vědět nemohla, nicméně k posouzení objektivní povahy obchodního řetězce jde jistě o informaci relevantní, jak bylo rozvedeno výše), či porušují své povinnosti ve vztahu k založení účetních výkazů do sbírky listin Obchodního rejstříku. Obecně se přitom jedná z velké části o rizikové faktory (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2021, čj. 8 Afs 128/2019 - 78, kde byly shledány obdobné skutečnosti relevantními), kterých si žalobkyně mohla být vědoma. Tyto závěry přitom soud nepovažuje za rozporné s žalobkyní označenými body Napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný specifikoval míru, v níž zjištění dotýkající se samotné žalobkyně považoval v tom kterém případě za rozhodné pro skutkové a navazující právní závěry.
90. K souvisejícím námitkám formulovaným pod druhým, třetím a čtvrtým žalobním bodem soud zřetelem ke shora popsaným východiskům týkajícím se role a významu dispoziční zásady, považuje za dostatečné znovu zopakovat, že finanční orgány v odůvodnění svých rozhodnutí respektovaly požadavky kladené judikaturou správních soudů a v odůvodnění Zajišťovacích příkazů, resp. Napadeného rozhodnutí, specifikovaly okolnosti a úvahy, jež je vedly k závěru o tom, že žalobkyni bude pravděpodobně stanovena DPH za předmětná zdaňovací období z důvodu nepřiznání nároku na odpočet ze zdanitelných plnění přijatých v dotčených zdaňovacích obdobích od obou dodavatelů z důvodu zapojení do podvodu na DPH. Jak soud uvedl výše, soud po prostudování obsahu daňového spisu, včetně jeho vyhledávací části, nemá pochybnosti o tom, závěry finančních orgánů formulované v odůvodněních Zajišťovacích příkazů a Napadeného rozhodnutí mají dostatečnou oporu ve shromážděných skutkových poznacích.
91. Jakkoli jistě nelze tvrdit, že každá z finančními orgány identifikovaných okolností je sama o sobě jednoznačným dokladem zapojení žalobkyně do daňového podvodu, v souhrnu nepochybně představují dostatečně silné indicie pro podezření o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH v popsaném řetězci, jež skutečně v obecné rovině může podle rozhodovací praxe správních soudů být, jak žalovaný správně zdůraznil již v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, tvořen toliko dvěma subjekty (srov. jím odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 61/2015 - 46). Finanční orgány vedle všech jimi identifikovaných okolností, včetně povahy a charakteru konkrétních plnění distribuovaných v řetězci, jež je podle rozhodovací praxe soudů rovněž relevantním faktorem úvahy, v rámci úvahy o naplnění první z podmínek vydání zajišťovacího příkazu (v souvislosti se zapojením do daňového podvodu) zohlednily také okolnosti týkající se

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nakládání s prostředky na jejich bankovních účtech a jeho časové souvislosti, včetně pravidelného vybírání ze svých bankovních účtů v hotovosti. Reflektovaly, že k hotovostním výběrům docházelo obratem, nejpozději do několika dnů poté, co byly finanční prostředky na její účty připsány. Výběry často překračovaly zákonný limit (270 000 Kč). Absence plateb přijatých zdanitelných plnění na bankovní účty určené ke zveřejnění, resp. jejich (tvrzené) platby v hotovosti přitom mohou jistě svědčit o nestandardních obchodech (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, čj. 10 Afs 183/2019 - 63).

92. S ohledem na posouzení všech shora popsaných skutečností v jejich souhrnu je rovněž soud přesvědčen o tom, že existence podvodného řetězce není pouhou spekulací správce daně a žalovaného, přičemž žalobkyni se nepodařilo jejich jednotlivá zjištění v žalobě relevantně zpochybnit. Existence podvodného řetězce stejně jako zapojení žalobkyně do celé struktury dostatečně vyplývá z výše uvedených indicií; popsané skutečnosti současně vylučují, že by k neuhrazení daně v řetězci docházelo snad z důvodu pouhého podnikatelského pochybení. K transakcím postiženým podvodem docházelo po dlouhou dobu 12 měsíců, přičemž dodavatelé žalobkyně vykazovali obdobné výše uvedené podezřelé faktory. Správce daně se přitom uvedenými indiciemi podrobně zabýval v Zajišťovacích příkazech, o čemž svědčí i to, že odůvodnění každého z nich čítá kolem 67 stran. To je ve značném nepoměru s tím, že žalobkyně v řízení před soudem setrvala v souladu s dříve uvedeným ve svých námitkách v rovině spíše obecného nesouhlasu, aniž by proti jednotlivým zjištěním a jejich relevanci konkrétněji brojila.
93. Z důvodu indikované účasti žalobkyně na daňovém podvodu lze proto s dostatečnou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že jí nebude uznán uplatněný nárok na odpočet DPH. Soud proto přisvědčil finančním orgánům, že podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byla v dané věci splněna.
94. Co se týče námitky formulované pod čtvrtým žalobním bodem, v nichž žalobkyně brojila proti závěru, že v daňovém řízení pravděpodobně neprokáže dobrou víru, soud musí 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, čj. 7 Afs 237/2015 - 33, a tam cit. judikaturu SDEU).
95. Jak zdejší soud vyslovil již v rozsudku ze dne 8. 11. 2021, čj. 18 Af 2/2020 - 41, 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 žalobkyně byla v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13, ze dne 5. 12. 2019, čj. 9 Afs 138/2018 - 80, bod 34, nebo ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 Afs 140/2019 - 78).
96. 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, čj. 9 Afs 330/2017 - 60).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu totiž mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena, a do jisté míry tak kompenzovat slabší intenzitu obav o dobytost daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28, body 52 až 54). O takový případ se však v posuzované věci nejedná. Soud neshledal, že by zásadním důvodem pro vydání Zajišťovacích příkazů snad bylo právě již v zajišťovacím řízení osvědčené vědomé a úmyslné zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a že by jí finanční orgány právě tuto skutečnost kladly k tíži. Finanční orgány vědomé zapojení do podvodu indikovaly snad toliko v souvislosti s poznámkami o obvyklé praxi na relevantním trhu, avšak jinak ve vztahu k samotné žalobkyni důsledně a opakovaně uváděly, že na základě jimi identifikovaných skutečností mají za to, že (pokud o něm nevěděla), o svém zapojení do podvodu přinejmenším vědět měla a mohla, a to s ohledem na podezřelé faktory týkající se jejich dodavatelů a skutečností stran pohybu na jejich bankovních účtech, včetně toho, že měla vykázaná plnění hradit v hotovosti.

97. Skutečnost, zda se žalobkyně zapojila do podvodného řetězce vědomě či nevědomě, tak není pro naplnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu klíčová. Otázka dobré víry žalobkyně tak není v této fázi řízení v naznačených směrech relevantní a její námitka není důvodná. Správní orgány správně vyšly z relevantní soudní judikatury, z níž vyplývá (a to včetně zmíněného rozsudku čj. 10 Afs 18/2015 - 48), že již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci může založit budoucí doměření DPH. Jak bylo již několikrát uvedeno, otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu (resp. přesněji řečeno – určitý význam mít může, protože může výrazně posilovat závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, ale není nezbytná).
98. Žalobkyni přitom nelze přisvědčit, že by uvedené závěry byly založeny jen na skutečnostech mimo sféru jejího poznání, resp. jen na informacích dostupných správci daně. Žalovaný správně poukazuje na to, že závěry finančních orgánů byly v klíčovém rozsahu opřeny o skutečnosti, které se vztahují k jejím přímým dodavatelům a které plynuly ze zjištěného způsobu obchodování mezi ní a těmito dodavateli. Spolu s dalšími okolnostmi identifikovanými v souvislosti s detekcí řetězce, role jeho jednotlivých aktérů a způsobu, jímž tito podnikají a plní své veřejnoprávní povinnosti, má soud shodně jako finanční orgány za to, že byly zjištěny takové skutečnosti, které ačkoliv každá sama o sobě nemusejí být nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících okolností, které spolehlivě a jednoznačně vedou k závěru o naplnění první podmínky pro aplikaci § 167 daňového řádu.
99. Pro úplnost pak soud uvádí, že v druhém a třetím žalobním bodu žalobkyně ve svém důsledku opětovně polemizovala se závěry týkajícími se skutkového základu věci resp. rozsahu dokazování. S tím pak souvisí i námitky, jimiž pod šestým žalobním bodem (dílem i druhým žalobním bodem) i v rámci obecného úvodu žaloby poukazovala na to, že Zajišťovací příkazy byly vydány před zahájením daňové kontroly. Soud v k tomu v plném rozsahu pro větší stručnost odkazuje na shora specifikované závěry k potřebě přísného rozlišování mezi řízením zajišťovacím a řízením o stanovení daně, jakož i na shora připomenutý rozdíl stran skutkového základu, jenž je základem rozhodnutí vydaných v těchto jednotlivých typech řízení. Správce daně přitom v žádném případě nebyl povinen vyčkat s vydáním Zajišťovacích příkazů na zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období, resp. na prověření některých rozhodných okolností v jejím

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

rámci, jak se snaží žalobkyně implikovat. Takovou povinnost mu zákon neukládá; naopak je s ohledem na shora popsanou povahu tohoto zajišťovacího institutu v praxi časté, že finanční orgány k jejich vydání přistupují ještě před samotným zahájením daňové kontroly. Žalobavému je v tomto ohledu třeba přisvědčit, že správce daně není kromě běhu lhůty pro stanovení daně zákonem omezen tím, v jakém konkrétním okamžiku nebo v jaké fázi daňového řízení zajišťovací příkaz vydá. Jak přitom soud uvedl výše, správce daně nebyl povinen pro účely vydání Zajišťovacích příkazů provádět dokazování ve standardu odpovídajícím řízení o stanovení daně. Finanční orgány tedy v daném ohledu nezatížily z žalobkyní uváděných důvodů Zajišťovací příkazy ani Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou by nemělo Napadené rozhodnutí obstát.

100. Pokud pak žalobkyně předem uplatnění vlastních žalobních bodů v úvodu podané žaloby namítala, že vydání Zajišťovacích příkazů ještě před zahájením daňové kontroly zcela ochromilo její ekonomický chod, a poukazovala na to, že v důsledku navazujících exekučních příkazů došlo k úplnému zastavení její činnosti, resp. k vytvoření podmínek pro nedobytnost budoucí daně, z důvodu zamezení ekonomické činnosti, ze které by bylo možné vytvářet zisk a prostředky na event. zaplacení daně, nemohl jí soud ani v tomto případě přisvědčit v tom, že by takový postup byl v rozporu se zákonem. Stejně tak nemohl souhlasit s tím, pokud žalobkyně v replice poukazovala na nepřiměřenost finančními orgány zvoleného řešení, resp. na to, že zajišťovací příkaz je třeba považovat za nástroj *ultima ratio*.
101. I při vědomí zákazu rdousícího efektu akcentovaného rozhodovací praxí správních soudů je třeba zdůraznit, že správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc přílehlavě aplikována (shodně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016 - 45).
102. Kasační soud ostatně v rozhodnutí ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 - 54, v bodě 19 výslovně akcentoval, že podezření z účasti na daňovém podvodu patří mezi takové případy, kdy může zajišťovací příkaz zprostředkovaně vyústit v odčerpání všech disponibilních zdrojů daňového subjektu i bez ohledu na zjištění realizace konkrétních kroků naznačených v bodě 20 uvedeného rozsudku. Shodný závěr je pak akcentován i v bodě 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29.
103. Pokud pak žalobkyně tímto okruhem argumentace poukazovala na to, že správce daně vydáním Zajišťovacích příkazů se současnou exekucí *de facto* ukončil činnost žalobkyně a znemožnil jí další podnikání, poukazuje zdejší soud na to, že správcem daně vydané exekuční příkazy nebyly předmětem tohoto řízení, přičemž soudu není známo, zda a jak se proti nim případně žalobkyně bránila. V obecné rovině však Městský soud v Praze v této otázce poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017 - 26, podle nichž vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.

VII.B.2 K předpokladu budoucího obrožení výběru daně

104. Městský soud v Praze s odkazem na shora rekapitulovaná východiska opětovně poukazuje na závěry vyslovené v bodě 20 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, pokud jde o variabilitu situací, požadavek

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

individuálního zkoumání ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu a poměrům daňového subjektu vztaženým k výši dosud nestanovené daně.

105. Je třeba připomenout, že podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů může být zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. 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 obrát, 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. závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 - 40).
106. Nutnost posuzování individuálních majetkových poměrů a relevance kritéria majetkové nedostatečnosti pro úvahu správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu plyne nade vší pochybnost i z dalších rozhodnutí správních soudů (srov. závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, ze dne 18. 1. 2018, čj. 10 Afs 30/2017 - 68, ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015 - 53, ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29, či ze dne 4. 5. 2017, čj. 1 Afs 88/2017 - 39).
107. Soud je přitom přesvědčen, že správce daně a žalovaný požadavkům vyplývajícím z těchto judikatorních standardů dostáli.
108. Soud nemohl přehlédnout, že žalobkyně v podané žalobě fakticky nevznesla žádné konkrétní námítky proti robustním závěrům, které k naplnění druhé podmínky vydání zajišťovacího příkazu, tj. předpokladu budoucího ohrožení výběru daně, finanční orgány ve svých rozhodnutích uvedly.
109. Zarážející je tento fakt tím spíše, že žalovaný s oporou ve výše specifikované rozhodovací praxi správních soudů zřetelně vyslovil, že zatímco předpoklad budoucího stanovení daně je založen na důvodech slabších, ale dostačujících, obava o budoucí dobytost daně je založena na důvodech silných.
110. Soud tak na tomto místě opětovně připomíná shora akcentovaný význam dispoziční zásady přísně ovládající řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., a zdůrazňuje, že není a nemůže být úkolem soudu, aby za žalobkyni deficit její žalobní argumentace „doháněl“ a na základě dílčích a izolovaných námitek formulovaných pod sedmým a osmým žalobním bodem se jal jednotlivě hodnotit žalobkyni specificky nenamítané okolnosti, když žalobkyně sama takový přezkum náležitě neiniciovala. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).
111. Pro úplnost přitom v tomto ohledu doplňuje, že pokud žalobkyně v replice uváděla, že finanční orgány neučinily žádnou komplexní úvahu stran budoucího ekonomického

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vývoje, jednalo se o námitku, jež neměla žádný předobraz v uplatněných žalobních námitkách, a byla tak uplatněna po lhůtě uvedené v § 71 odst. 2 větě třetí s. ř. s.

112. Žalobkyně se pod **osmým žalobním bodem** v kontextu vypořádání odvolací námitky popírající úvahy správce daně ohledně plateb v hotovosti omezila na poznámku, že kdyby se správce daně o činnost žalobkyně předem zajímal, věděl by, že k její činnosti jí stačí stůl a počítač, přičemž vše ostatní je schopna svými organizačními schopnostmi obstarat, a námitku, že skutečnost, že korporace má vysoký obrat a nevlastní téměř žádný majetek, neznamená, že se musí jednat o podvodníky. V rámci shrnutí žalobních bodů pak doslovně reprodukovala svou odvolací argumentaci, v níž poukazovala na to, že vyplácení malých částek v hotovosti a překročení limitů v době nouzového stavu není porušením zákona.
113. Soud se mohl těmito otázkami zabývat ve světle výše popsanych mantinelů vyplývajících z významu dispoziční zásady toliko v té míře obecnosti, v jaké je žalobkyně vznesla. Obecná poznámka pod osmým žalobním bodem se přitom zcela míjí s důvody, na nichž finanční orgány své závěry o naplnění druhé podmínky vydání zajišťovacího příkazu založily.
114. S přihlédnutím k uvedenému, jakož i k tomu, že žalobkyně na závěry, které žalovaný vyslovil k obsahově souvisejícím odvolacím námitkám, v rámci své žalobní argumentace nereagovala, se proto omezuje na poznámku, že finanční orgány v posuzovaném případě řádně identifikovaly konkrétní důvody nasvědčující podle jejich přesvědčení naplnění tohoto předpokladu pro zajištění daně. Soud tak ve vztahu k naplnění uvedené podmínky v podrobnostech odkazuje na závěry, které v tomto ohledu vyslovil správce daně v bodě 6 Zajišťovacích příkazů, kde vycházel kromě jiného z podrobné analýzy pohybu na bankovních účtech žalobkyně provedené v bodě 2 těchto rozhodnutí, jakož i na závěry vyslovené v této souvislosti žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, jež soud reprodukoval výše v části II. tohoto rozsudku.
115. Závěry o obavě z nedobytnosti dosud nestanovené daně 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 vplynuvšími z vyhodnocení ekonomické situace žalobkyně nesvědčí o schopnosti zajistit plnění svých budoucích závazků vůči správci daně. Finanční orgány pak 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 buď přeposílány na další účty žalobkyně, nebo vybírány v hotovosti, kdy výběry v hotovosti činí téměř 90% a jejich výše ve sledovaném období dosahovala téměř 180 mil. Kč.
116. Finanční orgány podle přesvědčení soudu v dané směru dostaly judikatorně akcentovanému požadavku individuálního posouzení, jejich závěry mají oporu ve správním spisu a jsou přezkoumatelně odůvodněny. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že zjištěné okolnosti svědčí o tom, že je dána odůvodněná obava, že stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Na uvedených závěrech přitom ničeho nemění ani žalobkyní namítaná dočasná legalizace nadlimitních hotovostních transakcí – žalobkyně ostatně na závěry vyslovené k této otázce žalovaným v podané nereaguje jinak, než prostou reprodukcí své odvolací argumentace.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

117. Namítala-li pak žalobkyně pod **sedmým žalobním bodem**, že pokud žalovaný pod bodem 106 Napadeného rozhodnutí uvádí, že správce daně oprávněně poukazuje na plnění daňových povinností žalobkyně od roku 2008, pak zcela objektivně měl správce také uvést, že žalobkyně uhradila i nepravomocně stanovenou daň a v ostatních případech bylo řízení buď zastaveno, nebo zrušeno soudem, ani v tomto případě nesnesla v reakci na odůvodnění Napadeného rozhodnutí dostatečnou konkurující argumentaci. Soud souhlasí s žalovaným, že správce daně nepochybil, pokud ve vztahu k úvahám o naplnění druhé podmínky zajištění daně poukázal i na relevantní okolnosti týkající se plnění daňových povinností žalobkyně v minulosti. V tomto ohledu ostatně v obecné rovině platí, že opakované neplnění povinností vyplývajících z daňových předpisů je dalším správními soudy ustáleně aprobovaným hlediskem pro vydání zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2016, čj. 9 Af 41/2012 - 50, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016 - 38, ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 - 40, či ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015 - 45). Soud přitom souhlasí s žalovaným, že úhradu dosud nesplatné daně či formální plnění některých daňových povinností, na něž žalobkyně poukazovala, nelze bez dalšího považovat za skutečnosti, které by v kontextu se zjištěným předpokladem stanovení daně a s přihlédnutím k ostatním zjištěním, z nichž vyplývá obava z budoucí nedobytnosti daně, bylo způsobilé vyústit v závěr o nezákonnosti Zajišťovacích příkazů a Napadeného rozhodnutí.
118. Pro úplnost pak soud uvádí, že důvodnou neshledal ani argumentaci pod **devátým žalobním bodem**, v níž se žalobkyně omezila fakticky toliko na obecnou a paušální námitku porušení § 1 odst. 2 a § 5 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom ve svých rozhodnutích opakovaně upozorňuje na skutečnost, že obecně formulované žalobní námítky, které jsou prostým výčtem tvrzených porušení bez uvedení toho, v čem konkrétně se správní orgány dopustily pochybení a jakým způsobem mělo v důsledku toho dojít ke zkrácení práv žalobkyně, nelze považovat za řádně formulované žalobní body, které by umožňovaly soudní přezkum. Soud se proto těmito námitkami, mohl věcně zabývat pouze v rozsahu, v jakém měly svůj předobraz v předchozích konkrétněji uplatněných žalobních námitkách, které soud neshledal ze shora vyložených důvodů opodstatněnými. Soud nezjistil, že by finanční orgány postupovaly v posuzovaném případě v rozporu s odkazovanými ustanoveními.

VIII. Závěr a náklady řízení

119. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
120. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 3. října 2022

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.