



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **KORALSTAV s.r.o.**, DIČ: CZ28182740  
sídlem Chlumova 4/195, 130 00 Praha 3  
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem  
sídlem Na Poříčí 12, 115 30 Praha 1

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 10. 1. 2018., č. j. 919/18/5100-41458-711233

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2018., č. j. 919/18/5100-41458-711233 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy ze dne 30. 11. 2017, č. j. 8618019/17/2003-00540-108441, č. j. 8593352/17/2003-00540-108441, č. j. 8593890/17/2003-00540-108441 a č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

8594100/17/2003-00540-108441 (dále společně také jako „zajišťovací příkazy“), vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a předmětné zajišťovací příkazy potvrdil.

2. Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 daňového řádu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce červen, červenec, srpen a září 2017 (dále též „předmětná zdaňovací období“), která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 4 346 304 Kč na depozitní účet správce daně.

### **Žaloba**

3. Žalobkyně namítala, že správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů nezahájil žádný kontrolní postup a neověřil si u dodavatele žalobkyně, zda ke zdanitelnému plnění došlo. Správce daně postupoval při vydání zajišťovacích příkazů v rozporu s § 92 odst. 5 písm. b), c) a d) daňového řádu upravujícím dokazování a s judikaturou správních soudů. Závěr správce daně ohledně budoucího stanovení daně je postaven na neprokázaných domněnkách.
4. Správce daně podle žalobkyně nevzal v potaz, že prokázala, že přijatá zdanitelná plnění uhradila, dodavatel je zahrnul do svého daňového přiznání, zdanitelná plnění žalobkyně použila ke své ekonomické činnosti a znovu z nich odvedla DPH. K porušení zákona o omezení převodu plateb v hotovosti došlo toliko z nevědomosti. Bylo přítom v souladu s Rámcovými smlouvami.
5. Žalobkyně dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. 2 Afs 60/2011, namítala, že nelze odepřít nárok na odpočet daně tomu daňovému subjektu, který jednal v dobré víře. V této souvislosti uvedla, že jakmile se dozvěděla o tom, že její dodavatel, společnost EDM Gratis, je nespolehlivým plátcem, přestala s ním spolupracovat, dříve to však správce daně neavizoval. Žalobkyně tedy nevěděla a ani vědět nemohla, že jde o nespolehlivého plátce, který neodvedl daň, natož aby jej mohla usvědčit z podvodu jako úmyslného trestného činu. Žalobkyně dále uvedla, že prokázala, že přijatá zdanitelná plnění dlouhodobě dodávala svému odběrateli, ECO PRIM s.r.o., a celkově byly služby objednány pro státní dopravní společnosti, které nikdo z daňového podvodu neobvinil. Žalobkyně proto usuzuje, že byla prokázána její dobrá víra a nelze po ní proto požadovat odpovědnost za nezaplacení daně dodavatelem. V mezidobí zahájené daňové kontrole nadto veškeré důkazní povinnosti splnila.

### **Vyjádření žalovaného**

6. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout.
7. Žalovaný uvedl, že při posouzení případu vycházel ze zákonné úpravy zajišťovacího příkazů zakotvené v § 167 daňového řádu a z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.
8. K jednotlivým námitkám žalobkyně žalovaný odkázal na jednotlivé body napadeného rozhodnutí, v němž se s těmito námitkami vypořádal.

### **Replika žalobkyně**

9. Žalobkyně v replice uvedla, že nebyla posledním článkem obchodního řetězce. Odběratelem žalobkyně byla na trhu známá společnost ECO-PROM s. r. o., posledním článkem však byly ČSAD a České dráhy, a.s., které z transakcí uplatňují toliko DPH na

vstupu. Žalobkyně nechápe, proč se správce daně nezabývá právě tímto daňově jistě velmi likvidním subjektem.

10. Žalobkyně dále nechápe, jak mohli správce daně či žalovaný vycházet ze skutečností, jež jsou jim známé, když skutečnost (faktický stav) lze zjistit jen dokazováním. Podle žalobkyně správce daně i žalovaný vydali svá nezákonná rozhodnutí na základě pouhých domněnek.
11. Žalobkyně dále uvedla, že správce daně ani žalovaný neprokázali její účast na daňovém podvodu, ba že žádný podvodný řetězec ani nedetekovali.
12. Žalobkyně se vymezila proti tvrzení žalovaného, že podmínkou vydání zajišťovacího příkazu není provedení či zahájení daňové kontroly ani postupu k odstranění pochybností. Takový postup naopak považuje za zcela zjevné porušení svého práva na spravedlivý proces garantovaného v čl. 37 Listiny základních lidských práva a svobod. Má za to, že se stát na její úkor bezdůvodně obohatil.
13. Žalobkyně konečně opětovně odkázala na svou dobrou víru.

#### Sdělení žalovaného

14. Žalovaný k dotazu soudu uvedl, že účinnost zajišťovacích příkazů nebyla v průběhu řízení ukončena ve smyslu § 168 daňového řádu, neboť důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, před stanovením daně nepominuly. Dne 16. 4. 2019 správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž byla stanovena daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobkyně nepodala odvolání a nabyly právní moci dne 27. 5. 2019. Žalovaný přiložil dodatečné platební výměry na DPH v daných zdaňovacích obdobích přesahující 4 miliony Kč.

#### Obsah správního spisu

15. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
16. Dne 1. 7. 2017 uzavřela žalobkyně rámcovou smlouvu o zajištění a provedení úklidových prací se společností EDM GRATIS s. r. o. EDM Gratis se zavázala provádět pro žalobkyni úklid v prostorách Bratislava Hlavná stanica – pracoviště odstavné, případně dle dohody v dalších prostorách. Žalobkyně se zavázala platit úklid v hotovosti k rukám EDM Gratis.
17. Z faktur vystavených společností EDM Gratis vyplývá, že v období od února 2017 do září 2017 účtovala žalobkyni „za provedenou práci“ částky v rozmezí od 2 do 4 milionů Kč měsíčně. Platby měly být dle faktur prováděny v hotovosti.
18. Dne 30. 11. 2017 vydal správce daně žalobou napadené zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období červen až září 2017 složením jistoty v souhrnné výši 4 346 304 Kč na depozitní účet správce daně, neboť existuje obava, že se žalobkyně účastní podvodného řetězce, a že daň bude v budoucnu nedobytná. Správce daně uvedl, že dodavatelka žalobkyně EDM Gratis svou daňovou povinnost sice deklarovala, avšak daň neuhradila. Dále popsal řetězec, v němž žalobkyně nakupovala úklidové služby od EDM Gratis a dále je přeprodovala společnosti ECO PRIM s. r. o. Z bankovního účtu žalobkyně zjistil, že od počátku roku obdržela od ECO PRIM takřka 84 milionů Kč, přičemž 80 milionů Kč vybrala v hotovosti.
19. Dne 11. 12. 2017 podala žalobkyně proti zajišťovacím příkazům odvolání.

20. Napadeným rozhodnutím ze dne 10. 1. 2018 žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.
21. Žalovaný v napadeném rozhodnutí úvodem uvedl, že odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu v daném případě vyvolala pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětná zdaňovací období vycházející ze zapojení žalobkyně do daňového podvodu, rizikové důsledky s tím související, nepříznivá finanční situace žalobkyně a její silná majetková nedostatečnost (bod 12 napadeného rozhodnutí).
22. Předpoklad budoucího stanovení daně za předmětná období dovodil z výsledku vyhledávací činnosti správce daně, který analýzou údajů z kontrolních hlášení žalobkyně a jejího dodavatele zjistil, že žalobkyně se stala účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, ve kterém na nebyla řádně odvedena DPH z uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně zjistil, že žalobkyně v předmětných obdobích přijala plnění (úklidové služby) od dodavatele EDM Gratis a z těchto přijatých zdanitelných plnění si pak uplatnila nárok na odpočet daně. EDM Gratis sice daňová přiznání za předmětná období podala a uskutečněná plnění pro žalobkyni v nich skutečně vykázala, avšak deklarovanou daňovou povinnost (vykázanou za 2. čtvrtletí 2017 v řádu desítek tisíc Kč a za 3. čtvrtletí 2017 v řádu milionů Kč) neuhradila. Dodavatel žalobkyně tak má v detekovaném řetězci roli tzv. *missing tradera*, neboť u něj byla zjištěna chybějící daň. Přijatá zdanitelná plnění od EDM Gratis pak tvoří podle uvedených přijatých daňových dokladů téměř veškerá přijatá zdanitelná plnění žalobkyně za předmětná období. Z těchto plnění nebyla řádně odvedena daň, avšak nárok na odpočet daně byl žalobkyní za všechna předmětná období uplatněn, což nelze považovat za nahodilé, když byla zjištěna spolupráce ve více než v jednom zdaňovacím období.
23. Pouhou náhodnost účasti žalobkyně v podvodném řetězci pak vylučují také další skutečnosti, které nasvědčují tomu, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci minimálně vědět měla a mohla. Žalovaný jako takové skutečnosti identifikoval zjištění, že transakce probíhaly v řádech milionů Kč, avšak z výpisu z bankovního účtu žalobkyně je zřejmé, že úhrady přijatých plnění nebyly provedeny bezhotovostně na zveřejněný bankovní účet EDM Gratis. Naprostá většina finančních prostředků přicházejících na bankovní účet žalobkyně je téměř bezprostředně po připsání vybírána v hotovosti. Platby dodavateli byly proto s vysokou pravděpodobností hrazeny v hotovosti, a to v rozporu se zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“). Dále se jednalo o skutečnosti, že společnost EDM Gratis má stejně jako žalobkyně tzv. virtuální sídlo a nemá žádnou provozovnu; přes absenci odpovídajícího majetkového zázemí realizovala za předmětná období obchodní transakce v řádech milionů Kč; stejně jako žalobkyně neplní své zákonné povinnosti v podobě zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin; nelze dohledat žádné veřejně dostupné webové stránky této společnosti. EDM Gratis je od 17. 10. 2017 nespolehlivým plátcem, přičemž z obchodního rejstříku je zřejmé, že jednatel EDM Gratis figuruje v dalších obchodních společnostech, z nichž jedna je rovněž nespolehlivým plátcem, z čehož lze usoudit na rizikové chování tohoto jednatele. S ohledem na to, že žalobkyní deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od dodavatele EDM Gratis jsou s velkou pravděpodobností zasažena daňovým podvodem, přičemž správce daně je za podmínek stanovených ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie oprávněn odeprít nárok na odpočet daně uplatněný z plnění zasažených podvodem, správce daně předpokládal, že

po provedení daňové kontroly bude žalobkyni doměřena DPH za předmětná posuzované období v souhrnné výši 4 346 304 Kč.

24. Co do splnění druhé podmínky, tedy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, žalovaný v bodech 14 a 15 napadeného rozhodnutí uvedl, že v případě žalobkyně tato obava vyplývá zejména ze zjištění, že se účastnila obchodních transakcí v rámci řetězce, který je zasažen podvodem na DPH, přičemž o této skutečnosti minimálně vědět měla a mohla. Aspekt nedobytnosti dosud nestanovené daně pak vyplývá rovněž z finanční a majetkové situace žalobkyně, která je detailně popsána v odůvodnění zajišťovacích příkazů, a z níž je zřejmé, že žalobkyně není schopna uhradit dosud nestanovenou daň z výsledku své ekonomické činnosti. Jejím jediným podstatným majetkem jsou 2 motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovních účtech, což je majetek vysoce likvidní a nestálý v čase. Podle výpisu z katastru nemovitostí žalobkyně nevlastní žádnou nemovitou věc. Podle výpisu z databáze evidence vozidel je vlastníkem 2 motorových vozidel, jejichž stav ani místo uložení nejsou správci daně známy. Z výpisu ze zveřejněných bankovních účtu žalobkyně je patrné, že přijaté platby v hodnotě milionů Kč měsíčně (jedná se především o příchozí platby od obchodní korporace ECO PRIM s.r.o.) jsou zpravidla téhož dne, nejpozději však do 2 dní po připsání, vybírány v hotovosti. Na bankovních účtech žalobkyně je tak po většinu období evidován pouze zanedbatelný konečný zůstatek v hodnotě několika tisíc Kč a peněžní prostředky na bankovních účtech žalobkyně jsou tak velmi nestabilním majetkem. Podle rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2016 vykazuje žalobkyně cizí zdroje ve výši 7 158 tis. Kč, kterými financuje prakticky veškerou svou činnost. Analýzou údajů vykázaných ve zmíněné rozvaze byla zjištěna vysoká míra zadluženosti žalobkyně a rovněž nízká hodnota finanční samostatnosti podniku. Z daňových příznání k DPH jsou zřejmé téměř totožné hodnoty uskutečněných a přijatých plnění, náklady jsou na stejné úrovni jako výnosy, což vede ke generování jen zanedbatelného zisku. S ohledem na uvedené skutečnosti správce daně dospěl k závěru, že není možné předpokládat, že by dosud nestanovená daň za předmětná období mohla být uhrazena z výsledku hospodářské činnosti žalobkyně. Současně vzal v úvahu, že žalobkyně nemá skutečné sídlo ani žádnou provozovnu, neplní své zákonné povinnosti týkající se nahlášení skutečného sídla a zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin, a s ohledem na pravděpodobně vědomou účast na daňovém podvodu není možné od žalobkyně očekávat dobrovolnou úhradu dosud nestanovené daně.

#### Ústní jednání

25. Při jednání dne 21. 2. 2023 právní zástupce žalobkyně uvedl, že při vydání zajišťovacích příkazů nebyly splněny podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Dále zdůraznil vybrané v žalobě uplatněné žalobní body. K úhradám v hotovosti uvedl, že žalobkyně sice porušovala zákon o omezení plateb v hotovosti, avšak plnění své dodavatelce skutečně zaplatila. Platby v hotovosti ve vztahu ke společnosti, která skutečně dodává své pracovníky, je přitom obvyklé. Žalovaný odkázal na svá písemná vyjádření. Provedení důkazů účastníci nenavrhovali.

#### Podmínky řízení Posouzení věci soudem

26. Soud 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 přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

*Podmínky vydání zajišťovacího příkazu*

27. 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.“
28. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené.“
29. Z § 167 odst. 3 věty první daňového řádu pak vyplývá, 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.“
30. 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.
31. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
32. Správní soudy 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, č. j. 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.
33. Žalobkyně v podané žalobě citovala § 167 daňového řádu, jakož i vybranou související judikaturu, aniž by však uvedla, zda byla některá z výše uvedených podmínek porušena. V replice ze dne 3. 4. 2018 žalobkyně uvedla, že „správce daně vůbec nedetekoval podvodný řetězec“. Bylo-li cílem žalobkyně zpochybnit naplnění podmínky předpokladu budoucího stanovení daně, soud je nucen konstatovat, že tato námitka byla uplatněna po lhůtě pro podání žaloby. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 12. 1. 2018, posledním dnem pro podání žaloby tak byl 12. 3. 2018. Tato námitka byla uplatněna opožděně a soud se jí proto nemohl zabývat.
34. Soud k žalobkyniným vzneseným námitkám, které jednotlivě vypořádává níže, předně 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 reflektovala, že žalovaný takové námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, naopak se opakovaně na více místech (místa 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, 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.

35. 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, č. j. 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, č. j. 6 As 54/2013 - 128).

*K absenci zahájení kontrolního postupu a dokazování*

36. S námitkou žalobkyně, že před vydáním zajišťovacích příkazů nezahájil žádný kontrolní postup a neprováděl dokazování podle § 90 daňového řádu, se žalovaný vypořádal v bodech 20 a 21 napadeného rozhodnutí. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že námitka není důvodná.
37. 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, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Žalovaný i správce daně tyto indicie náležitě popsali (k napadenému rozhodnutí viz body 22 až 24 tohoto rozsudku). Soud se ztotožňuje s tím, že tyto indicie jsou pro vydání zajišťovacích příkazů relevantní a dostačující.
38. 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 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. Správce daně není krom 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.
39. Námitka není důvodná.

*K absenci relevantních zjištění správce daně*

40. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že správce daně stavěl na „ničím prokázaných domněnkách“. Totožnou námitku žalobkyně žalovaný vypořádal v bodě 18 napadeného rozhodnutí. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že zajišťovací příkazy byly vydány na základě řady zjištění správce daně, která nasvědčovala tomu, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu (viz zejména body 22 až 24 tohoto rozsudku). Tato zjištění byla podrobně popsána v zajišťovacích příkazech i v napadeném rozhodnutí. Kontrolní hlášení, daňová přiznání, daňové doklady, rámcová smlouva a další dokumenty, z nichž správce daně a žalovaný vycházeli, jsou součástí správního spisu.
41. K námitce žalobkyně, že prokázala, že přijaté úklidové služby uhradila, a že k plnění skutečně došlo, se žalovaný vyjádřil již v bodě 23 napadeného rozhodnutí, přičemž ani tuto argumentaci žalobkyně nereflektuje. Žalovaný správně uvedl, že zajišťovací příkazy nebyly vydány z důvodu nezaplacení úklidových služeb ze strany žalobkyně či z důvodu neexistence plnění, ale z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyní doložené listiny tuto účast nijak nezpochybnily. Žalovaný neměl povinnost zjišťovat, zda k přijetí zdanitelných plnění skutečně došlo, neboť tato pochybnost k vydání zajišťovacích případů nevedla.
42. Námitka není důvodná.

*K dobré víře žalobkyně*

43. Žalobkyně konečně uvedla, že po ní nelze požadovat odpovědnost za nezaplacení daně dodavatelem, neboť prokázala svou dobrou víru. Nevěděla a nemohla vědět, že je její dodavatel EDM Gratis nespolehlivým plátcem. I s touto otázkou se vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí žalovaný (body 10 a 22 napadeného rozhodnutí).
44. Jak zdejší soud vyslovil již v rozsudku ze dne 8. 11. 2021, č. j. 18 Af 2/2020 - 41, komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu 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, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13, ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 - 80, bod 34, nebo ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78).
45. Otázka dobré víry žalobkyně tak není v této fázi řízení v naznačených směrech relevantní a její námitka není důvodná. Z relevantní soudní judikatury, z níž vyplývá (a to včetně zmíněného rozsudku č. j. 10 Afs 18/2015 - 48), že již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci 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 (resp. přesněji řečeno – určitý význam mít může, protože může výrazně posilovat závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, ale není nezbytná).
46. Námitka není důvodná.

**Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

47. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

48. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 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 úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:**

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

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

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

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

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

Praha 21. únor 2023

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.**  
předsedkyně senátu