



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **Protective Guard s.r.o.**  
se sídlem Na Hřebenkách 815/130, Praha 5 – Smíchov  
zastoupen JUDr. Janem Röslerem, advokátem  
se sídlem Revoluční 1044/23, Praha 1 – Staré Město  
proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2025, č. j. 2499/25/5100-41453-713504

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Stručné vymezení věci*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti zajišťovacímu příkazu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 5. 12. 2024, č. j. 8716396/24/2005-80542-109617, a zajišťovací příkaz potvrzen.
2. Zajišťovacím příkazem správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (daňový řád) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) žalobci uložil, aby okamžikem jeho vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. 4. 2024 – 30. 6. 2024 ve výši 751 904 Kč.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně popsal na základě údajů vykázaných žalobcem v jeho kontrolních hlášeníh a daňových přiznáníh, že za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2024 žalobce uplatnil DPH na vstupu na základě deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od obchodních společností Hously s.r.o., IČ: 17416841, v souhrnné výši základu daně 756.704 Kč a daně v základní sazbě ve výši 158.907,84 Kč; Porporen trade s.r.o., IČ: 28848527, v souhrnné výši základu daně 819.208 Kč a daně v základní sazbě ve výši 172.033,68 Kč; Aranza, s.r.o., IČ: 06778020, v souhrnné výši základu daně 853.330 Kč a daně v základní sazbě ve výši 179.199,30 Kč; Bonafine security marketing s.r.o., IČ: 26232383, v souhrnné výši základu daně 1.151.253 Kč a daně v základní sazbě ve výši 241.763,13 Kč; celkově tedy v souhrnné výši 751.904 Kč. Správce daně ve všech výše uvedených případech žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění dospěl na základě poznatků z vlastní vyhledávací činnosti a analýzou dat z kontrolních hlášeníh a daňových přiznáníh k předběžnému závěru, že žalobce je zřejmě zapojen do dodavatelsko-odběratelských řetězců zasažených podvodem na DPH. Žalobce měl dle těchto zjištění vystupovat na pozici článku řetězce, u nějž dochází k přerušení toku finančních prostředků v rámci deklarovaných dodavatelsko-odběratelských řetězců, a který tak svým chováním umožňuje vznik podvodu na DPH.
4. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a doplnil, že dosud není postavené najisto, zda články řetězce předcházející žalobci vůbec nějaké plnění obdržely, případně zda žalobci poskytly zdanitelné plnění ve tvrzeném rozsahu. Dále žalovaný zrekapituloval skutková zjištění správce daně a ve shodě s ním měl za to, že svědčí o personálním propojení jednatelky žalobce s obchodními korporacemi napříč detekovanými dodavatelsko-odběratelskými řetězci z období druhého čtvrtletí 2024. Uvedené proto nasvědčuje možnému zapojení žalobce do řetězců zasažených podvodem na DPH. K předpokladu budoucího ohrožení výběru daně uvedl, že jediným zjistitelným majetkem žalobce jsou peněžní prostředky na jeho bankovních účtech, které byly zpravidla krátce po jejich připsání vybírány v hotovosti. Výše popsané hodnotil jako silný důvod z pohledu odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. K nebezpečí z prodlení se ztotožnil s úvahou správce daně, že peněžní prostředky (jediný postižitelný majetek žalobce) lze takřka okamžitě převést či vybrat v hotovosti, a jedná se tedy o majetek, který lze snadno a rychle převést mimo dosah správce daně.
5. K odvolací námitce absence doručení rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že správce daně postupoval v souladu s § 63 daňového řádu a opakovaně se pokusil o vydání zajišťovacího příkazu vyrozumět žalobce telefonicky (úřední záznam č. j.: 8716600/24/2005-80542-109617), rozhodnutí bylo žalobci řádně zasláno do datové schránky, ze strany správce daně rovněž proběhlo několik pokusů o vyrozumění žalobce. K tvrzenému znemožnění smluvních a zákonných povinností a nemožnosti vyplatit pracovníkům odměny poukázal na závěry správce daně, podle nichž neměl žalobce k odvodům sociálního pojištění v roce 2023 přihlášené žádné zaměstnance a v daňovém přiznání uvedl 0 zaměstnanců. Ještě dne 23.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

9. 2024 z náhledu do evidence ČSSZ žádné zaměstnance nezjistil, až z druhého nahlédnutí dne 2. 12. 2024 zjistil, že ČSSZ eviduje 28 zaměstnanců žalobce s tím, že v 16 případech se jedná se o zaměstnance se začátkem pracovního vztahu ode dne 1. 1. 2024 do dne 1. 6. 2024, a ve zbylých 12 případech o zaměstnance se začátkem pracovního vztahu ode dne 1. 7. 2024, tj. po skončení předmětného zdaňovacího období, u všech pak ve formě dohody o provedení práce (DPP). Žalovaný k tomu zdůraznil, že na bankovních účtech žalobce nebyly v roce 2023 ani 2024 detekovány jakékoliv platby typu výplaty mezd, zákonné odvody pojistného a záloh na daň za zaměstnance, související s případnou existencí většího zaměstnaneckého zázemí nutného pro uskutečňování tak objemného výkonu ekonomické činnosti, který žalobce ve 2. čtvrtletí realizoval. Na účtech nebyly zjištěny ani platby typu energie, účetní služby, poplatky za telefonní služby, pronájem prostor, a podobné, svědčící o reálném provozním zázemí žalobce. Žalovaný nadto zdůraznil, že správce daně ani odvolací orgán nejsou v řízení o zajištění daně oprávněni zkoumat, zda zajišťovacím příkazem uložená výše úhrady může být překážkou pro výkon ekonomické činnosti daňového subjektu, nebo zda nebude likvidační. Závěrem k odvolací námitce podrobně odůvodnil, že zajišťovací příkaz obsahoval všechny podstatné náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu.

#### *Obsah žaloby*

6. Žalobce předně zrekapituloval skutkový stav a dosavadní průběh správního řízení. Odkázal na § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu s tím, že správce daně musí přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyjde najevo, důkazy hodnotit dle své úvahy, každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Nadto nesmí důkazní návrhy a argumenty opomenout jen proto, že odporují jeho dosavadním zjištěním. Vždy musí zdůvodnit, proč provedení některého z důkazních návrhů nepřichází v úvahu, anebo, proč o ně nemůže opřít své rozhodnutí. Bylo tedy povinností správce daně hodnotit celý obsah stanovisek jednotlivých subjektů, které jsou podle správce daně zapojeny v řetězci spolupracujících daňových subjektů a náležitě se s nimi v rámci důkazního řízení vypořádat. Dle žalobce jsou tato stanoviska důkazními prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu a lze jimi ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti.
7. Žalobce tvrdil, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí měl splněny všechny zákonné povinnosti, a to jak ve vztahu k odvodu daní, tak i jiných obligatorních plateb. Nebyly u něj zjištěny žádné skutečnosti, které by opravňovaly postup žalovaného. Na základě oznámení správce daně ze dne 18. 12. 2024 byla u něj teprve zahájena daňová kontrola, která není ukončena a správce daně proto nemohl při vydání napadeného rozhodnutí disponovat hmatatelnými výsledky nebo zjištěními, které by vydání napadeného zajišťovacího příkazu a posléze i napadeného rozhodnutí ospravedlňovaly. Důvodem vydání zajišťovacího příkazu mělo být jeho zapojení do řetězce subjektů zatíženého daňovým podvodem, kdy si články zjištěných řetězců vedoucí až k žalobci z předmětných zdanitelných plnění uplatnily nárok na odpočet daně, čímž mělo dojít k narušení neutrality daně. Tato situace však nemůže zavazovat žalobce, který s těmito subjekty nepřicházel do styku a nachází se v dobré víře, neboť o existenci těchto subjektů byl informován až ze zajišťovacího příkazu. Správce daně nepodal žádný důkaz o tom, že by žalobce jakkoli mohl předpokládat, že existují společnosti, se kterými bude spojován, byť s nimi nemá vůbec žádné vztahy. Dle žalobce jde o neodstranitelnou vadu v konstrukci zajišťovacího příkazu a na jeho podporu nemůže svědčit ani vztah žalobce k Mgr. M. V. a již vůbec ne k osobě advokáta JUDr. R. Pokud by správce daně z citovaných dokumentů řádně vyčetl výpovědi svědků, zjistil by, že mezi nimi existují pouze obchodní vztahy, které se týkají pouze a jen společnosti Hously s.r.o., Bonafine

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

security marketing s.r.o., Aranza, s.r.o., Porporen Trade s.r.o., které žalobce zná a se kterými spolupracoval. To nemůže svědčit o existenci podvodného řetězce za účelem způsobení narušení neutrality daně.

8. Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalovaného stran snahy skrýt identitu neznámých subjektů neplnících řádně své zákonné povinnosti tím, že společnosti Hously s.r.o., Bonafine security marketing s.r.o., Aranza, s.r.o., Porporen Trade s.r.o. neuplatňovaly nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů od svých dodavatelů, patřících do oddílů B2 kontrolního hlášení, ale uplatňovaly nárok na odpočet daně na základě plnění v hodnotě do 10 000 Kč vykazovaných v oddílu B3 kontrolního hlášení. Žalobce se plnění daňových povinností uvedených subjektů netýká. Pokud tyto subjekty vykazují žalovaným tvrzená plnění uváděná v oddíle B3 kontrolního hlášení, neporušují tím zákon. Dle žalobce je otázkou, jak má (být teoreticky) takovou situaci předpokládat, jde-li dle dostupných rejstříků o spolehlivé plátce daně, řádně registrované, a navíc poskytující dohodnutá plnění.
9. K rychlému vybírání peněžních prostředků z účtů žalobce tvrdil, že na jeho účtu zůstal vždy dostatek prostředků k plnění zákonných i jiných platebních povinností. Hotovostní výběry byly určeny na výplatu odměn pracovníkům (vlastním i subdodavatelských společností). Jedná se o jednoduché práce, ve kterých se angažují ve značné většině osoby, které požadují pravidelnou hotovostní výplatu. Dle žalobce tedy „jde o to“ mít finanční hotovost připravenou k výplatám. Žalobce nebyl k této věci dotazován, vše by však mohl jednoduše vysvětlit a doložit. Dále podotknul, že mu doposud žádná dodatečně vyměřená daň stanovena nebyla.
10. K nebezpečí z prodlení žalobce namítal, že zajištění finančních prostředků na bankovních účtech znamenalo znemožnění jeho další činnosti a nutnost přijetí půjčky na výplatu mezd a dalších nákladů spojených s jeho existencí. Žalobce převážně vykonával činnost pro jeden subjekt. Získání této zakázky a práce spojená s její přípravou trvaly více než půl roku. Spolupráce fungovala a na straně žalobce nebyl jediný důvod, proč by neměla trvat nadále. Vydáním zajišťovacího příkazu se žalobce ocitnul v platební neschopnosti, pokud by dlužné prostředky nezajistil půjčkou. Další jeho činnost je v důsledku toho vyloučena, neboť si nemůže dovolit přijímat závazky, když neví, zda bude schopen je plnit. Pokud by měl jakoukoli informaci, požadavek na složení jistoty, rozhodně by k tomu přistoupil, neboť jeho ekonomická ztráta v souvislosti se znemožněním jeho činnosti jej poškozuje výrazně více. To se však ze strany správce daně nestalo.
11. Žalobce žádal, aby soud napadené rozhodnutí a zajišťovací příkaz zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

#### *Vyjádření žalovaného*

12. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný prvotně podotkl, že se řada námitek uplatněných v žalobě shoduje s námitkami uplatněnými již v odvolání, odkázal na napadené rozhodnutí a konstatoval, že žalobce odkazuje na neexistující ustanovení zákona. Poukázal na obecnost žaloby, v níž se střídají pasáže převzaté z odvolání, z následného přípisu žalobce a napadeného rozhodnutí.
13. K argumentaci žalobce, že mu nebyl zajišťovací příkaz doručen a dozvěděl se o něm z portálu Moje daně uvedl, že se správce daně pokusil o žalobce o vydání zajišťovacího příkazu vyrozumět, o čemž sepsal úřední záznam č. j.: 8716600/24/2005-80542-109617. Zajišťovací příkaz byl následně dne 16. 12. 2024 doručen do datové schránky žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

K námitce absence zákonných náležitostí dle § 102 odst. 1 daňového řádu pak odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že zajišťovací příkaz obsahuje všechny podstatné náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu. Dále s ohledem na osobu advokáta JUDr. J. R. poukázal na personální propojenost mezi některými subjekty v dodavatelsko-odběratelských řetězcích. JUDr. J. R. figuroval jako právní zástupce u několika článků dodavatelsko-odběratelských řetězců (Bonafine security marketing s.r.o., Yellow team resources s.r.o., Media & Security consulting s.r.o.).

14. K hodnocení důkazů žalovaný poukázal na to, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Dle judikatury NSS není předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu, zda správce daně unesl důkazní břemeno, že lze na základě zjištěných skutkových okolností zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady pro zajištění daně. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování neprovádí a správce daně vychází ze skutečností zatím zjištěných v daňovém řízení, či jinak jemu známých. Nejedná se o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně učinil předběžný závěr na základě všech informací, které měl k dispozici o tom, proč má za to, že bude stanovena daň, přičemž dle žalovaného vycházel z dostatečného množství důvodných indicií, které měl k dispozici. Žalovaný podotknul, že žalobce odkazuje na neexistující ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, případně na §§ 2 odst. 3, 31 odst. 2 téhož zákona, které nemají s jeho argumentací žádnou spojitost a týkají se odlišné problematiky.
15. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce v odvolání neuplatnil námitky, kterými by věcně rozporoval konkrétní skutková zjištění nebo právní závěry. S odkazem na napadené rozhodnutí uvedl, že se ztotožnil se závěry správce daně uvedenými v zajišťovacím příkazu. Zjištění popsána správcem daně v odůvodnění stručně zrekapituloval s tím, že svědčí o dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve správcem daně předpokládaném rozsahu. Zároveň je zde obava z nedobytnosti daně, resp. že její vymáhání bude minimálně spojeno se značnými obtížemi. Jako silný důvod z pohledu odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně hodnotil především výběry peněžních prostředků z bankovních účtů žalobce ve velkém rozsahu v hotovosti, zpravidla obratem poté, co jsou finanční prostředky na bankovní účet připsány. Konstatoval, že se jedná o jediný relevantní majetek žalobce. K tomuto důvodu přistupují důvody slabší, které jej umocňují, a to nízká výkonnost žalobce, majetková nedostatečnost nebo negativní výhled do budoucna stran možného vygenerování budoucího zisku využitelného k úhradě dosud nestanovené DPH.
16. K tvrzení, že daňová kontrola byla vůči žalobci zahájena teprve 18. 12. 2024 a dosud nebyla ukončena žalovaný uvedl, že pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky, může být zajišťovací příkaz vydán v případě, kdy daň není ještě stanovena, například v průběhu daňové kontroly nebo před jejím zahájením. Skutečnost, že daňová kontrola nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu zahájena a ani to, že nebyla dosud ukončena, vydání zajišťovacího příkazu nebrání. K tvrzením žalobce týkajícím se výběru hotovosti za účelem výplaty odměn zaměstnancům odkázal na napadené rozhodnutí. K zapojení žalobce do řetězce subjektů zatížených daňovým podvodem odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že zde podrobně popsal, v čem spočívá mechanismus daňového podvodu. Všechny zjištěné skutečnosti vycházejí ze zajišťovacího příkazu a obsahu spisového materiálu. Skutečnost, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

mezi žalobcem a některými subjekty zapojenými do dodavatelsko-odběratelských řetězců nedochází k přímému kontaktu neznamená, že nemohou být zapojeny do těchto řetězců, ba právě naopak. Každý z daňových subjektů má v rámci řetězce určitou roli a přímé napojení všech na sebe navzájem by postrádalo smysl.

17. K tvrzení žalobce, že se jej plnění daňových povinností správcem daně uvedených subjektů netýká a vykazování tvrzených plnění v oddíle B3 kontrolního hlášení není porušením zákona, žalovaný zdůraznil, že správce daně učinil předběžný závěr o tom, že bude stanovena daň, na základě všech informací, které měl k dispozici. Vycházel z dostatečného množství důvodných indicií, mezi něž zařadil především zjištění ohledně vykazování plnění v oddíle B3 kontrolního hlášení. Samotný mechanismus daňového podvodu podle správce daně spočívá ve zneužití oddílu B3 kontrolního hlášení, ve kterém se uvádění přijatá zdanitelná plnění v hodnotě do 10 000 Kč, ze kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, aniž by současně měl povinnost identifikovat dodavatele takového zdanitelného plnění. Přestože by totiž plnění s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně měla v reálné podnikatelské praxi představovat spíše drobné náklady a výdaje režijní povahy, všichni dodavatelé žalobce deklarovali přijetí v podstatě všech zdanitelných plnění v tomto režimu, a to ve značném objemu a v souhrnné hodnotě milionových částek. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem, že chybějící daň zřejmě spočívá na neznámých subjektech, které si neplní řádně své zákonné povinnosti a jejichž identitu se snaží s obchodní společností Hously s.r.o., Bonafine security marketing s.r.o., Aranza, s.r.o., Porporen Trade s.r.o. skrýt tím, že neuplatňují nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů od svých faktických dodavatelů, patřících do oddílu B2 kontrolního hlášení, ale uplatňují nárok na odpočet daně na základě fiktivních plnění přijatých v hodnotě do 10 000 Kč vykazovaných v oddílu B3 kontrolního hlášení. Žalovaný zdůraznil, že dle předpokladu správce daně přijatá plnění, která dodavatelé žalobce vykazují v oddíle B3 kontrolního hlášení, představují plnění fiktivní, jimiž si tyto subjekty kompenzují výslednou daňovou povinnost.
18. K předpokladu nebezpečí z prodlení žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že jej spatřuje ve skutečnosti, že jediným reálně postižitelným majetkem žalobce tvoří peněžní prostředky na bankovním účtu žalobce. S ohledem na skutečnost, že tyto prostředky lze převést takřka okamžitě, případně je lze bez větší časové prodlevy vybrat v hotovosti (což žalobce zpravidla činí), jde o majetek, který lze snadno a rychle převést mimo dosah správce daně. Žalovaný dále zdůraznil, že Správce daně ani odvolací orgán nejsou v řízení o zajištění daně oprávněni zkoumat, zda zajišťovacím příkazem uložená výše úhrady může být překážkou pro výkon ekonomické činnosti daňového subjektu, nebo zda nebude pro daňový subjekt likvidační. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Dle žalovaného bylo nutno postupovat dle § 103 ZDPH, neboť v opačném případě by hrozilo vysoké riziko zmaření účelu vydání zajišťovacího příkazu.
19. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou v plném rozsahu zamítl.

*Posouzení věci Městským soudem v Praze*

20. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobce zdůraznil, že daňová kontrola stále probíhá. Ani po vyjádření žalovaného k žalobě neshledává personální propojení žalobce s dodavatelským řetězcem. Zástupce žalovaného odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, kde se s argumentací žalobce vypořádal, a na spisový materiál. Žalobcem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

navržené důkazy soud neprováděl, neboť jsou součástí spisového materiálu, ze kterého soud vychází a jímž se důkaz neprovádí.

21. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
22. Dle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Dle odst. 3 téhož ustanovení není-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. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.*
23. Dle § 103 ZDPH *hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.*
24. Soud o žalobě uvážil takto:
25. Žaloba není důvodná.
26. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42). Z ustálené rozhodovací praxe správních soudů dále vyplývá, že se na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů se hledí jako na jeden celek (viz např. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2012 č. j. 6 Ads 134/2012 – 47). Správní orgány nemusí výslovně reagovat na každou dílčí námitku. V rovině věcného posouzení postačí, pokud vystaví vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci pak námitky účastníků neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, čj. 9 Afs 10/2023-89, bod 17).
27. Předně soud uvádí, že zajišťovací příkaz, jež je součástí správního spisu, obsahuje veškeré zákonné náležitosti dle § 102 daňového řádu, a to včetně žalobcem namítaných „chybějících“ náležitostí, tedy čísla jednacímho, výroku s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, čísla účtu ke složení (depozitní) peněžní částky, je opatřen elektronickým podpisem a datován, obsahuje zákonné poučení o opravných prostředcích. Žalovaný se ostatně touto otázkou podrobně zabýval v bodech 49 až 54 napadeného rozhodnutí, na něž soud plně odkazuje. Součástí správního spisu je doručenka, z níž je patrné, že zajišťovací příkaz byl doručen do datové schránky žalobce fikcí dne 16. 12. 2024 v 23:59 hod. Nevybírali si žalobce datovou schránku, jde tato skutečnost pouze a jenom k jeho tíži.
28. Jak plyne z ustálené judikatury, zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně. Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2024, čj. 11 Af 17/2023-85, bod 27, dále srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

29. Jak přílehavě shrnul Nejvyšší správní soud, „*[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, ‚slabší‘, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny ‚silné‘ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně“ (cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, Českomoravská olejářská, právní věta).*
30. 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. 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 (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2024, čj. 11 Af 17/2023-85, bod 28).
31. Dále platí, že pouhá indicie o možné účasti v řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu. Otázka skutečného zapojení či nezapojení žalobce v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, ze dne ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, či ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 31/2020-23). Pro vydání zajišťovacího příkazu proto zpravidla postačí přesvědčivě nastínit složení a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28). Jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, 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 např. rozsudky Nejvyššího správního 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; srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2024, čj. 11 Af 17/2023-85, bod 30).
32. K vydání zajišťovacího příkazu tedy zcela stačilo, pokud správce daně nashromáždil dostatečné indicie zakládající odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

33. Žalovaný postupoval plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, když s odkazem na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48 zdůraznil, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně (a nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu). Dle těchto judikатурních závěrů bude proto pro vydání zajišťovacího příkazu významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak pro toto stádium daňového řízení bezvýznamné budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezátíženého (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48).
34. Stejně tak soud zcela přisvědčil argumentaci žalovaného, že předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. Jak totiž plyne z ustálené judikatury, správce daně není povinen účast ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat vědomou účast daňového subjektu na podvodném řetězci. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015-45). Se závěrem, že otázka povědomí daňového subjektu o existenci podvodného řetězce není v kontextu vydání zajišťovacího příkazu rozhodná, se ostatně zcela ztotožnil také Ústavní soud (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2017, sp. zn. IV. ÚS 2840/16).
35. Dále se soud zcela ztotožňuje se žalovaným, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, správce daně vychází ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých (k obdobným závěrům srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48).
36. Pro úplnost soud uvádí, že žalovaný zcela správně poukázal na skutečnost, že žalobce odkazuje v žalobě na zcela nepřiléhavá či v současné době neexistující ustanovení daňového řádu. Pokud žalobce poukazuje na § 31 daňového řádu, ustanovení tohoto čísla týkající se dokazování bylo obsaženo v dřívější úpravě podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2009. Tento zákon byl zrušen a nahrazen daňovým řádem z roku 2009. Jak již soud vyložil výše, obecná právní úprava (ani obecné judikатурní závěry) stran dokazování nelze přenášet na posuzování zákonnosti zajišťovacího příkazu.
37. Správce daně dle soudu provedl velice podrobnou analýzu pohybu na účtech žalobce, údajů uvedených v kontrolním hlášení, vyšel z vlastní vyhledávací činnosti a velice podrobně popsal (včetně grafického znázornění) dodavatelsko-odběratelský řetězec zasažený podvodem na DPH, jehož se žalobce stal součástí v souvislosti s přijetím zdanitelných plnění od dodavatel Porporen trade s.r.o. a Hously s.r.o. za období duben 2024 (str. 26 a 42 zajišťovacího příkazu), dále v souvislosti s přijetím zdanitelného plnění od dodavatelů Bonafine security marketing s.r.o., Aranza s.r.o. za období květen 2025 (str. 28 a 43 zajišťovacího příkazu), a v souvislosti s přijetím zdanitelného plnění od dodavatelů Bonafine security marketing s.r.o., Aranza s.r.o., Porporen trade s.r.o. a Hously s.r.o. za období červen

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

2025 (str. 31 a 43 zajišťovacího příkazu). Správce daně velmi podrobně popsal důvody, v nichž spatřuje narušení neutrality daně (str. 31 až 43 zajišťovacího příkazu), a taktéž velmi podrobně poukázal na další zjištěné nestandardnosti (str. 44 až 57 zajišťovacího příkazu), pročež dospěl k závěru, že žalobce dochází k přerušení toku finančních prostředků v rámci detekovaných dodavatelsko-odběratelských řetězců a vyvádění finančních prostředků mimo dosah správce daně. Odůvodnění správce daně dle soudu přesvědčivě nastiňuje složení a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, přičemž je v tomto ohledu zcela vyčerpávající. Indicie předestřené správcem daně poskytují komplexní obraz, který nelze vyvrátit pouhým odkazem na výpovědi jednotlivých osob působících ve společnostech, jež byly pravděpodobně součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Námitka žalobce stran opomenutých důkazů tedy není důvodná.

38. Jelikož správce daně nashromáždil dostatečné indicie svědčící o zapojení žalobce do řetězce transakcí zatíženého daňovým podvodem, nebyl v této fázi daňového řízení bez pochybností povinen prokázat nedobrou víru na straně žalobce jakožto daňového subjektu. Soud proto nevěšel na námitku žalobce stran neprokázání subjektivního povědomí žalobce o všech společnostech zapojených do identifikovaného řetězce. Nadto plně přisvědčil žalovanému, že není nezbytné, aby mezi žalobcem a všemi subjekty zapojenými do dodavatelsko-odběratelských řetězců docházelo k přímému kontaktu, resp. aby správce daně prokázal přímé vzájemné vztahy mezi všemi články řetězce. Plně postačí, pokud přesvědčivě popíše fungování daného řetězce jakožto celku. Právě tak tomu bylo v nyní projednávané věci. Soud k parametrům identifikovaného řetězce plně odkazuje na body 17 až 29 napadeného rozhodnutí, neboť se se zde předestřeným odůvodněním žalovaného plně ztotožňuje.
39. Soud dále podotýká, že datum zahájení daňové kontroly správcem daně není pro posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí rozhodný. Tento závěr je plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, která opakovaně odmítla právní názor, že zajišťovací příkaz lze vydat pouze v souvislosti s již probíhajícím postupem či řízením týkajícím se stanovení daní. Správce daně je tedy oprávněn vydat zajišťovací příkaz ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2022, čj. 5 Afs 156/2019-31, bod 19, rovněž srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2021, čj. 5 Afs 362/2019-32, bod 28). Správce daně měl na základě vlastní vyhledávací činnosti a analýzy dat z kontrolních hlášení a daňových příznání dostatečné podklady k učinění předběžného závěru, že žalobce je zřejmě zapojen do dodavatelsko-odběratelských řetězců zasažených podvodem na DPH (viz výše).
40. Soud nevěšel ani na žalobní argumentaci stran oddílu B3 kontrolního hlášení, neboť má za to, že rozsáhlé využívání oddílu sloužícího k vykazování drobných zdanitelných plnění v hodnotě do částky 10 000 Kč dodavateli žalobce nepochybně patří mezi silné indicie podporující závěr, že žalobce byl zapojen do širšího řetězce zatíženého podvodem na dani. Žalobce toto skutkové zjištění nijak nezpochybnil. Žalovaný v bodě 25 napadeného rozhodnutí nadto příhodně poukázal na závěr správce daně, že účast žalobce na transakcích zasažených daňovým podvodem nelze považovat za nahodilou, neboť byla daňovým podvodem zasažena drtivá většina žalobcem deklarovaných plnění během druhého čtvrtletí roku 2024. Žalobce výše předestřené závěry (strukturu a fungování předmětných podvodných řetězců, jak jsou popsány správcem daně) svou žalobní argumentací nezpochybnil, pouze tvrdil, že o nich nevěděl. Argumentoval, že se jej „plnění daňových povinností uvedených subjektů netýká“. Soud v souladu se závěry daňových orgánů

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

podotýká, že zjištění ohledně vykazování plnění v oddíle B3 nelze vnímat odděleně. Patří mezi širokou paletu indicií, z nichž správce daně vycházel. Jak již soud opakovaně uvedl výše, podezření na zapojení do řetězce zatíženého daňovým podvodem je založeno na komplexních zjištěních správce daně. Nemohou být tudíž úspěšně zpochybněna vyčleňováním jednotlivých zjištění z jejich kontextu, jako to činí žalobce. Soud proto plně přisvědčil závěru daňových orgánů, že množství indicií (objektivních okolností) shromážděných prvostupňovým orgánem svědčí o tom, že žalobce nebyl pouhým náhodným článkem řetězce, který o existenci daňového podvodu nemohl mít povědomí. Obdobně pak nebylo s to zvrátit závěry daňových orgánů ani tvrzení žalobce, že nemohl vzniklou situaci předpokládat. Povinností správce daně nebylo žalobce na svá zjištění před vydáním zajišťovacího příkazu jakkoli upozorňovat. Právě naopak, takový postup by s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti vedl k riziku zmaření zajišťovacího příkazu, neboť by mohlo dojít k okamžitému vyvedení veškerého majetku žalobcem.

41. Skutečnosti zjištěné správcem daně tedy také dle soudu svědčí o dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.
42. Pokud jde o skladbu žalobcova majetku, ustálená judikatura akceptuje převahu vysoce likvidního majetku ve spojení s kvapným převáděním plateb z bankovních účtů nebo bezprostředním vybíráním těchto peněžních prostředků v hotovosti jako zcela typické důvody k vydání zajišťovacího příkazu (viz například rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2023, čj. 10 Af 3/2023-53, bod 77, dále také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020-38). Obava o budoucí dobytost daně je o to intenzivnější v případě žalobce, který fakticky žádný jiný než vysoce likvidní majetek nevlastní. Za situace, kdy jsou jediným zjistitelným majetkem žalobce peněžní prostředky na bankovních účtech (tuto skutečnost žalobce nerozporoval), tak daňové orgány dle soudu tuto skutečnost zcela správně identifikovaly jakožto silný důvod obav o budoucí dobytost daně.
43. K otázce nebezpečí z prodlení ustálená judikatura identifikovala hrozící nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH právě v případech, kdy žalobce nevlastní žádný nemovitý majetek, jeho movitý majetek je toliko vysoce likvidní a daňový subjekt prakticky veškeré finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě převádí (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, bod 31). Soud proto přisvědčuje závěru žalovaného, že skladba majetku žalobce svědčí o nebezpečí z prodlení, neboť peněžní prostředky lze z účtu žalobce převést (či vybrat v hotovosti) takřka okamžitě. Za situace, kdy bylo daňovými orgány identifikováno nebezpečí z prodlení, pak nebyly splněny zákonné podmínky pro uložení jistoty se třídenní lhůtou k plnění dle § 167 odst. 3 věta první daňového řádu.
44. Na výše uvedených závěrech ničeho nemění argumentace žalobce, že hotovostní výběry byly určeny na výplaty odměn pracovníkům. Tím dle soudu totiž není nijak umenšeno výše předestřené riziko, že peněžní prostředky budou znenadání vyvedeny mimo dosah správce daně.
45. K argumentaci žalobce negativními dopady zajišťovacího příkazu na jeho hospodaření soud ve shodě s žalovaným zdůrazňuje, že správce daně nemůže zohledňovat, zda má vydání zajišťovacího příkazu likvidační účinky pro daňový subjekt (viz. žalovaným zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, právní věta).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

46. Daňové orgány tedy v souladu se zákonem dospěly k závěru o odůvodněnosti obavy o budoucí uhrazení daně (viz výše). Za takové situace bylo vydání zajišťovacího příkazu správcem daně přiměřeným opatřením proti zmaření výběru daně.
47. Námitky nejsou důvodné.

*Závěr a náklady řízení*

48. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

**Poučení:**

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

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.

Praha 12. prosince 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu