



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

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

žalobkyně: **smart president s.r.o.**, IČO: 11880848  
sídlem Jaurisova 515/4, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2023,  
č. j. 32701/23/5100-41456-712609,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „soud“) dne 20. 11. 2023 domáhala přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 27. 9. 2023, č. j. 32701/23/5100-41456-712609 (dále jen „napadené

rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz vydaný dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, 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 „ZDPH“) Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 5. 6. 2023, č. j. 5312939/23/2004-80542-110658 (dále jen „zajišťovací příkaz“), kterým bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2022 ve výši 817 588 Kč.

## II. Napadené rozhodnutí

2. Proti zajišťovacímu příkazu podala žalobkyně včasné odvolání zaevidované dne 17. 7. 2023 pod č. j. 6246765/23 a doplněné dne 25. 8. 2023 pod č. j. 7199063/23 (dále jen „odvolání“).
3. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost zajišťovacího příkazu, neboť správce daně v jeho odůvodnění neuvedl, zda považoval důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a obavě o budoucí dobytost daně za silné či slabé. Přitom konkretizování jejich intenzity je dle žalobkyně stěžejní pro předstření adekvátní obrany.
4. *Ve druhé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že zajišťovací příkaz je co do pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zmatečný, nejasný a rozporný, neboť není zřejmé, zda správce daně předpokládá budoucí stanovení daně z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na dani, či na neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Stejně tak není žalobkyni jasné, zda správce daně staví budoucí pravděpodobné stanovení daně na neprokázání fakticity plnění, či pouze na neprokázání dodání plnění ze strany společnosti Zet Marketing s.r.o., DIČ: CZ06618120 (dále jen „Zet Marketing“) v hodnotě základu daně 3 893 278 Kč a souhrnné daně na vstupu ve výši 817 588 Kč.
5. *Ve třetí odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že neobstojí závěry správce daně ohledně pravděpodobné účasti na podvodu na dani, neboť správce daně nedoložil skutečnosti prokazující její účast na podvodu na dani. Neobstojí ani závěry správce daně ohledně pravděpodobného neprokázání fakticity plnění, neboť je zřejmé, že žalobkyně plnění dále poskytla na výstupu, a přitom je nedodávala po vlastní ose. Stejně tak dle žalobkyně neobstojí závěry správce daně ohledně neprokázání plnění ze strany Zet Marketing, neboť správci daně bylo známo, že předmětem plnění bylo poskytování služeb bez nutnosti rozsáhlých podnikatelských kapacit, přičemž plnění dodavatelem Zet Marketing bylo zajištěno formou subdodavatelů a tok plnění je řádně zdokladován.
6. *Čtvrtou odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že správcem daně zjištěné skutečnosti mohou založit toliko slabý důvod pro obavu o budoucí dobytost daně. Neexistují totiž okolnosti nasvědčující tomu, že je žalobkyně vedena snahou vyhnout se plnění daňových povinností.
7. Žalobkyně dále v *páté odvolací námitce* konstatovala, že z odůvodnění zajišťovacího příkazu nevyplývá, že v daném případě existovaly důvody pro vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností.
8. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby žalovaný zajišťovací příkaz zrušil.
9. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 27. 9. 2023. K *první odvolací námitce* žalovaný předně uvedl, že zajišťovací příkaz shledal řádně odůvodněným a tudíž prezkoumatelným. Správce daně v zajišťovacím příkaze řádně specifikoval důvody, na

základě kterých shledal naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a související judikatury. Konkretizace intenzity jednotlivých aspektů odůvodněné obavy není ani ze zákona ani podle konstantní judikatury správních soudů povinnou součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu a je čistě na zvážení správce daně, zda tuto konkretizaci intenzity uvede či nikoliv.

10. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že správci daně vznikly pochybnosti o fakticitě předmětných plnění, a to s ohledem na charakteristiku žalobkyně a charakteristiku jejích obchodních partnerů ve fakturačním řetězci [Zet Marketing a trade porimed s.r.o., DIČ: CZ09082476 (dále jen „trade porimed“)]. Konkrétně tyto obavy vznikly na základě zjištění, že společnosti Zet Marketing (jediný dodavatel žalobkyně v předmětném období) a trade porimed (dodavatel Zet Marketing) jsou, stejně jako žalobkyně v podstatě virtuálními firmami (bez sídla, provozoven, internetové prezentace, bez zaměstnanců, neprovozující ani nevlastníci motorové vozidlo). Úvaha správce daně ohledně pravděpodobné fiktivnosti plnění přeprodávaného v rámci fakturačního řetězce je tudíž logická, odůvodněná a zcela bezpochyby způsobila založit obavu správce daně ve vztahu k budoucímu stanovení daně žalobkyni. V této fázi řízení nemá správce daně dostatek podkladů, aby zcela a dopodrobna odkryl skutečný průběh deklarovaných transakcí.
11. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že otázka subdodavatele byla v rámci vydání zajišťovacího příkazu správcem daně posuzována, neboť dodavatel žalobkyně Zet Marketing navenek nedisponoval žádným podnikatelským zázemím (zejména neměl evidované žádné zaměstnance), avšak po zjištění, že údajný dodavatel tohoto dodavatele - trade porimed na tom byl s podnikatelským zázemím úplně stejně a nadto nevykázal v předmětném kontrolním hlášení žádná přijatá zdanitelná plnění, byla prakticky eliminována možnost, že toto plnění dodavatel trade porimed mohl realizovat formou nějaké další subdodávky. Otázka bezhotovostních úhrad je sice správcem daně v této souvislosti zmíněna, avšak není ani jediným, ani hlavním důvodem pro závěry správce daně. Tím je zejména nestandardní charakter subjektů ve fakturačním řetězci, jímž zcela chybí podnikatelské zázemí pro deklarované objemy vykázaných plnění a údaje o deklarovaných transakcích v příslušných kontrolních hlášeních. Stejně tak skutečnost, že dodavatel Zet Marketing ani nemá bankovní účet, není okolností, která by svědčila ve prospěch legitimnosti deklarovaného dodavatele, u kterého je podezření, že toliko formálně vykázal dodání zdanitelných plnění v milionových objemech.
12. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný uvedl, že obava ohledně budoucí dobytosti daně je založena na správcem daně zjištěných skutečnostech, postavena na silných důvodech, a to se zohledněním toho, že žalobkyně je daňovým dlužníkem. Pokud se týká majetkové a ekonomické situace, disponuje žalobkyně jediným evidovaným majetkem – peněžními prostředky na účtu, jež jsou majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stability ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobkyně, která v krátké době po připsání vybírá peněžní prostředky z aktivního bankovního účtu z velké části v hotovosti, či je bez zjištěného ekonomického opodstatnění převádí na personálně propojené společnosti (navíc jsou zasílány bez identifikace formou variabilního symbolu), přičemž na účtu zůstává převážně pouze nevýznamný zůstatek. Takové nakládání s jediným majetkem lze označit za silný důvod ve vztahu k obavě o budoucí dobytost daně.
13. K *páté odvolací námitce* žalovaný poznamenal, že správce daně v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu na straně 18 shledal, že v dané věci existuje vysoká pravděpodobnost neprokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet, žalobkyně nedisponuje jinými než

oběžnými aktivy, provádí převody finančních prostředků na účty spřízněných společností bez zjevného ekonomického opodstatnění, značnou část prostředků z účtu vybírá v hotovosti a je podnikatelským subjektem bez technického, logistického a personálního zázemí, přičemž vykazuje velmi nízkou ekonomickou výkonnost. Je tedy zřejmé, že žalobkyně je nestandardním podnikatelským subjektem, který svůj jediný zjištěný majetek, prostředky na bankovním účtu, může převádět prakticky okamžitě. Proto přistoupil k aplikaci § 103 ZDPH a zajišťovací příkaz vydal okamžitě vykonatelný.

14. Závěrem žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz a v něm uvedené důvody, tak jak jsou vymezeny v jeho odůvodnění, jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení podle § 103 ZDPH.

### III. Žaloba

15. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, v jejímž úvodu shrnula dosavadní procesní vývoj a následně na stranách 4 až 9 obsáhle citovala judikaturu a komentářovou literaturu vztahující se k problematice zajišťovacích příkazů, avšak obecné citace bez uvedení konkrétních vazeb na nyní projednávanou věc.
16. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nedoložil, že v projednávané věci existovaly silné důvody svědčící pro alespoň jeden z prvků odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu a současně alespoň slabé důvody svědčící pro prvek druhý. Žalovaný identifikoval pouze slabý důvod svědčící obavě o budoucí dobytost daně a žádné důvody svědčící budoucímu stanovení daně.
17. Dle tvrzení žalobkyně shrnutého ve *druhé žalobní námitce* správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvedl, zda důvody údajně nasvědčující jednotlivým obavám považuje za silné či slabé. Přitom konkretizování jejich intenzity je stěžejní pro předestření adekvátní obrany žalobkyně – pokud žalobkyně neví, v jaké intenzitě mají být dle správce daně dány důvody nasvědčující jednotlivým obavám, tedy k jakým konkrétním závěrům správce daně ohledně jednotlivých obav dospěl, pak z povahy věci ani není schopna u jednotlivých obav posuzovat důvodnost správcem daně učiněných závěrů a poměřovat je s judikatorními a doktrinárními požadavky.
18. Ve *třetí žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že závěry žalovaného ve vztahu k důvodům svědčícím budoucímu stanovení daně jsou nepřezkoumatelné, neboť jsou formulovány zmatečně a vnitřně rozporně, čímž se snižují možnosti efektivní meritorní obrany žalobkyně vůči obavám o budoucí stanovení daně. Žalovaný ve svém rozhodnutí neidentifikoval skutkové okolnosti vylučující fakticitu plnění a přehlížel poskytování příslušných plnění žalobkyní na výstupu. Žalobkyně rovněž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 a rozsudek SDEU ve věci C-154/20 (dále jen „rozsudek Kemwater“).
19. *Čtvrtou žalobní námitkou* žalobkyně namítla, že žalovaný identifikoval nanejvýš slabé důvody svědčící obavě o budoucí dobytost daně, rozhodně nikoliv důvody silné, jak uvádí žalovaný. Skutečnosti uváděné žalovaným, které mají z jeho pohledu nasvědčovat obavám o budoucí dobytost daně v intenzitě silných důvodů, jsou standardními skutečnostmi s přihlédnutím k podobě, povaze a oblasti podnikání žalobkyně (absence majetku, výběr hotovosti potřebné k úhradám dodavatelům atp.). Zároveň žalovaným uváděné skutečnosti

přímo spadají mezi ty, jejichž souhrn ustálená judikatura a právní doktrína výslovně označují za nanejvýš „slabé důvody“, a jejich souhrn nijak nenasvědčuje tomu, že by se žalobkyně snažila vyhnout se plnění svých daňových povinností, což naopak ustálená judikatura a právní doktrína považují za pojmový předpoklad silných důvodů obav o budoucí dobytost daně.

20. *Pátou žalobní námitkou* žalobkyně napadala, že z odůvodnění zajišťovacího příkazu nevyplývá, že v daném případě existovaly zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností. V projednávané věci totiž nejsou pro takový postup splněny nezbytné zákonné podmínky, mezi něž se řadí, aby důvody pro vydání zajišťovacího příkazu byly zvláště intenzivní. V řešené věci není dán žádný z prvků odůvodněné obavy v intenzitě silných důvodů a nejsou splněny nezbytné předpoklady ani pro samotné vydání zajišťovacího příkazu, natožpak aby důvody pro jeho vydání bylo možné považovat za zvláště silné a intenzivní.
21. Závěrem žalobkyně shrnula, že se domáhá zrušení nezákonného a nepřezkoumatelného napadeného rozhodnutí, kterým byl navzdory odvolací argumentaci potvrzen nezákonný a nepřezkoumatelný zajišťovací příkaz. V důsledku těchto rozhodnutí je v současné době stále paralyzována podnikatelská činnost žalobkyně a s každým dalším dnem trvání jejich účinků je stále více ohrožována další existence žalobkyně. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí i zajišťovací příkaz zrušit.

#### IV. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 2. 2. 2024 k *první žalobní námitce* uvedl, že se po prostudování správního spisu ztotožnil se správcem daně a v projednávané věci shledal naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, přičemž vyhodnotil existenci předpokladu budoucího stanovení daně jako slabší a existenci odůvodněné obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně jako silnou.
23. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že odůvodněná obava správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu musí dosahovat dostatečné intenzity, aby mohl být zajišťovací příkaz vydán. Není však přitom zákonnou povinností správce daně konkretizovat intenzitu odůvodněné obavy. Rozhodné je tak pouze to, zda je správcem daně popsána odůvodněná obava řádně specifikována a skutečně ve svém souhrnu naplňuje dostatečnou intenzitu ve smyslu § 167 daňového řádu a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu.
24. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný zopakoval závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a zdůraznil, že teprve v řízení o stanovení daně bude podrobně zkoumán skutečný průběh deklarovaných obchodních transakcí, vykázaných žalobkyní, ohledně kterého vznikly správci daně zcela důvodné pochybnosti. Pakliže správce daně ve fázi vydávání zajišťovacího příkazu nemá možnost zcela rozkrýt skutkový stav, nelze po něm ani požadovat, aby v tomto řízení identifikoval jednoznačný důvod, pro který nebude žalobkyni uznán nárok na odpočet DPH (včetně případné aplikace závěrů rozsudku Kemwater). V tomto řízení postačí, pokud správce daně v konkrétní rovině identifikuje svou obavu ohledně toho, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena daň.
25. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že v případě žalobkyně, která opakovaně nehradí daňovou povinnost, zcela logicky vznikne obava ohledně toho, zda v budoucnu uhradí další stanovenou daň, byť dlužná daň činí pouze cca 20 000 Kč. Kromě toho skutečnost, na kterou

upozorňuje žalobkyně, tj. že nejde o úhradu nijak vysokých částek, obavu nijak nesnižuje, neboť je otázka, zda naopak žalobkyně tím spíše neuhradí budoucí daňovou povinnost, když odhad doměřované daně je podstatně vyšší – činí 817 588 Kč. K poukazu žalobkyně na to, že hotovostní výběry používala k úhradám za odebíraná plnění pak žalovaný konstatoval, že toto tvrzení žalobkyně nijak nedoložila, navíc výše hotovostních výběrů ani neodpovídala výši přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Zet Marketing.

26. K *páté žalobní námitce* žalovaný upozornil, že důvody, pro které v daném případě správce daně shledal nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH, uvedl v článku V na straně 18 zajišťovacího příkazu, přičemž žalovaný se s těmito důvody ztotožnil. Důvody aplikace § 103 ZDPH dle správce daně vyplývají zejména z majetkové struktury žalobkyně, jež netvoří žádný dlouhodobý majetek, nýbrž pouze oběžná aktiva. Jako jediný konkrétní majetek žalobkyně pak byl zjištěn jeden aktivní bankovní účet v souhrnu se značně proměnlivým zůstatkem, převážně velmi nízké hodnoty, jehož vlastnictví je obecně jako majetková hodnota velmi rizikové, neboť peněžní prostředky lze z bankovního účtu ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což také žalobkyně pravidelně a ve značných objemech činí, a to krátce po jejich připsání na účet a navíc často za značně nestandardních okolností (převody na účty personálně propojených společností bez identifikace plateb).

#### V. Replika žalobkyně

27. V podání ze dne 2. 4. 2024 žalobkyně k *první žalobní námitce* doplnila, že správce daně se sice předpokladu stanovení daně na stranách 9 až 13 zajišťovacího příkazu věnuje, stejně tak se na stranách 14 až 18 zajišťovacího příkazu věnuje obavě o dobytost daně, avšak existence silných důvodů svědčících pro alespoň jeden z prvků odůvodněné obavy dle § 167 daňového řádu (obava o budoucí stanovení daně v konkrétní výši a obava o budoucí dobytost této daně) a současně alespoň slabých důvodů svědčících pro prvek druhý v žádném případě nebyla spolehlivě identifikována a doložena.
28. Ke *druhé žalobní námitce* žalobkyně doplnila, že jestliže by měl jako zákonný a přezkoumatelný obstat zajišťovací příkaz obsahující pouze strohý výčet jednotlivých obav správce daně bez uvedení naplnění intenzity dvou zákonných podmínek, pak bude odůvodnění takového zajišťovacího příkazu přinejmenším neúplné a nekonkrétní, neboť správce daně sice identifikuje nějaké důvody obav o stanovení daně a její nedobytnost, avšak nesdělí příjemci zajišťovacího příkazu, jak tyto důvody hodnotí a jaká míra obav je podle něj naplněna (tedy zda se jedná o obavy slabé či silné).
29. Ke *třetí žalobní námitce* žalobkyně poznamenala, že je nucena se opětovně vyjádřit ke zmatečnému kombinování jednotlivých důvodů údajně svědčících budoucímu stanovení daně. Ze strany správce daně musí být zohledněny veškeré skutečnosti, a tedy i skutečnost, že žalobkyně nepochybně poskytovala plnění svým odběratelům. Žalovaný tak tuto skutečnost (svědčící ve prospěch žalobkyně) nemůže nezohlednit s prostým konstatováním, že její posouzení údajně není stěžejní otázkou.
30. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalobkyně doplnila, že je nucena poukázat na dvojí metr, který používá žalovaný, když na jedné straně omlouvá absenci konkretizace důvodů, pro který předpokládá budoucí stanovení daně pouhým odkazem na charakter zajišťovacího řízení, a na straně druhé vyčítá žalobkyni, že údajně spolehlivě nedoložila a neprokázala svá tvrzení týkající se hotovostních výběrů.

31. K *páté žalobní námitce* žalobkyně doplnila, že nemohla být naplněna intenzivnější obava ohledně budoucí dobytosti daně, když v dané věci skutečnosti uváděné správcem daně, resp. žalovaným, nedosahují ani „základní“ intenzity nutné pro samotné vydání zajišťovacího příkazu. Současně je třeba zmínit, že z ničeho nevyplývá, že by snad žalobkyně měla v úmyslu vyvést majetek z dosahu správce daně ve snaze vyhnout se plnění daňových povinností. O tomto údajném úmyslu ostatně nehovoří ani sám žalovaný.
32. Závěrem žalobkyně setrvala na podané žalobě a argumentaci v ní uvedené.

## VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
34. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalovaného byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008–117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
35. Soud k uplatněným žalobním bodům předně podotýká, že za žalobní bod(y) nelze považovat obsáhlou citaci judikatury a komentářové literatury, vztahující se sice k problematice zajišťovacích příkazů, avšak bez uvedení konkrétních vazeb na nyní projednávanou věc a dále za žalobní bod(y) nelze považovat ani odkaz žalobkyně na argumentaci, kterou uplatňovala v předcházejícím řízení před správcem daně či žalovaným. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013–36) je třeba žalobní body výslovně formulovat v žalobě, neboť je třeba vycházet z toho, že soudní řízení není pokračováním správního řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Předmětem soudního přezkumu je pak rozhodnutí, které vydal správní orgán rozhodující v posledním stupni, jenž zpravidla v napadeném rozhodnutí již reagoval na obsah argumentace uplatněné v rámci odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Soud tedy zásadně není instancí, která by znovu a nezávisle na nadřízeném správním orgánu měla obsah odvolání přezkoumávat. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž platí, že je správní řízení „*ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojímá se dohromady (ve svém komplexu). Jako jeden celek jsou vnímána též všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení*“ (např. rozsudek ze dne 15. 3. 2017, čj. 5 Azs 270/2016-39).
36. V první řadě soud ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí některou z vad, jejichž existenci je povinen zkoumat z úřední povinnosti ve smyslu § 76 s. ř. s. Nadto žalobkyně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a zajišťovacího příkazu namítala.
37. Soud na tomto místě připomíná, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat

zcela. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 – 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 – 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Pokud však vyloží, proč se s danou námitkou neztotožňuje, nelze již hovořit o nepřezkoumatelnosti, byť by se závěr vyslovený správním orgánem jevil zcela mylný a nepřijatelný (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tak vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Soud v tomto případě neshledal napadené rozhodnutí ani zajišťovací příkaz nepřezkoumatelnými, neboť daňové orgány na nosnou argumentaci a námitky žalobkyně v dostatečném rozsahu reagovaly. Skutečnost, že v rozhodnutích obsažené názory správních orgánů nekorespondují s představou žalobkyně o jejich vypořádání či způsobu odůvodnění, nelze subsumovat pod námitku nepřezkoumatelnosti.

38. Podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnutí odpovědi na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66, jakož i nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).
39. Těmto povinnostem správní orgány obou stupňů dostaly. Správce daně v zajišťovacím příkazu dostatečně zdůvodnil své závěry a žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně, minimálně implicitně, vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně, přičemž je zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl k závěrům v rozhodnutí vysloveným. Žalovaný setrval na závěrech správce daně uvedených v zajišťovacím příkazu, toto odůvodnění dále rozvedl a reagoval na argumentaci žalobkyně předestřenou v podaném odvolání. Napadené rozhodnutí současně nelze považovat za vnitřně rozporné, neboť žalovaný v něm srozumitelně a jasně vysvětlil, proč v posuzovaném případě na argumentaci žalobkyně uvedenou v odvolání nevěšel. Soud proto námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, resp. zajišťovacího příkazu neshledal důvodnými.
40. Jelikož soud neshledal ani jiné důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu namítaných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Afs 79/2009–84), přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných námitek.
41. Soud vyšel z následující právní úpravy:
42. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

43. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu správce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené. 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 (§ 167 odst. 3 daňového řádu).
44. Podle § 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 sepíše o tom úřední záznam.

*Podmínky k vydání zajišťovacího příkazu – judikatorní východiska*

45. 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 (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).
46. 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.
47. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „*[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li*

zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně“ (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104).

48. Kromě skutečností nasvědčujících tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti stanovena, musí pro vydání zajišťovacího příkazu současně existovat i odůvodněná obava, že daň nebude v budoucnu zaplácena. Naplnění této obavy je nutno vždy zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy o dobytost daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nestanovené daně. V souladu s judikaturou může být přitom zdrojem důvodných obav řada situací, z nichž musí vyplývat reálná důvodnost takové obavy. Může jít zejména o chování daňového subjektu v minulosti (například opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí například analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr odvodu neoprávněně užitých prostředků. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2017, č. j. 1 Afs 250/2017 – 37, či ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 Afs 27/2014 – 21).

#### *Pravděpodobnost budoucího stanovení daně*

49. Ze zajišťovacího příkazu i ze správního spisu v nyní posuzované věci vyplývá, že nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2022 žalobkyně uplatnila v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými od svého dodavatele Zet Marketing, a to ve výši 3 893 278 Kč v základu daně a 817 588 DPH. Žádné jiné přijaté zdanitelné plnění v předmětném období žalobkyně nevykázala.
50. První podmínku, tedy existenci přiměřené pravděpodobnosti, že žalobkyni bude stanovena daň, správní orgány odůvodnily tím, že žalobkyně v případě daňové kontroly pravděpodobně neprokáže oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od svého dodavatele Zet Marketing za předmětné zdaňovací období, resp. neprokáže naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 ZDPH.
51. Žalovaný a správce daně uvedli, že z kontrolního hlášení žalobkyně za prosinec 2022 vyplývá, že deklarovaná uskutečněná plnění v celkové výši základu daně 3 893 278 Kč a DPH ve výši 817 588 Kč společnost Zet Marketing v kontrolním hlášení vykázala, přičemž současně také deklarovala přijetí zdanitelných plnění od jediného subjektu, a to společnosti trade porimed v celkové výši základu daně 13 639 930 Kč a DPH ve výši 2 864 385 Kč. Trade porimed však nevykázala přijetí žádných zdanitelných plnění a není proto zřejmé, jak tato společnost mohla uskutečnit zdanitelná plnění v hodnotě přesahující 13 milionů Kč v základu daně, pokud nedisponuje žádnými zaměstnanci a současně jí tato plnění nebyla dodána subdodavatelem. Rovněž bylo zjištěno, že Zet Marketing i trade porimed sídlí na virtuálním sídle, nemají evidované faktické sídlo ani provozovnu, nemají žádné evidované zaměstnance, nevlastní nemovitě věci ani motorové vozidlo a neprezentují se na internetu.

52. K Zet Marketing lze ze spisového materiálu dále zjistit, že za rok 2021 nepodala příznání k dani z příjmů právnických osob, neuhradila daňovou povinnost za 4. čtvrtletí roku 2022, je daňovým dlužníkem v řádu desítek tisíc Kč a nemá bankovní účty. V minulosti měla tato společnost shodného jednatele jako žalobkyně.
53. Společnost trade porimed navíc nezveřejnila účetní závěrky za rok 2020 a 2021, je rovněž daňovým dlužníkem, neboť ke dni 12. 4.2023 je u ní evidován nedoplatek v řádu milionů Kč. Deklarované ekonomické činnosti vůbec neodpovídají pohyby na účtech tohoto subjektu. Některé jeho účty jsou zcela neaktivní, jediný aktivní účet pak vykazuje v době od 1. 1. 2022 do 30. 3. 2023 pouze 5 transakcí v hodnotě maximálně statisíců, byť ekonomická činnost je vykazována v řádu vyšších milionů Kč. Podstatným nestandardním znakem této společnosti je také skutečnost, že současný jednatel nemá dispoziční práva k bankovním účtům.
54. Žalobkyně sama je pak dle zjištění správce daně podnikatelským subjektem bez dlouhé podnikatelské historie (plátcem DPH je od 01.10.2022), který stejně jako jeho dodavatel sídlí na virtuálním sídle, za které navíc dle sdělení poskytovatele služeb virtuálního sídla od 17.01.2023 neplatí, nemá evidovány žádné provozovny, nemá žádné zaměstnance, nedisponuje motorovým vozidlem, nevlastní nemovité věci. Žalobkyně je daňovým dlužníkem s nedoplatkem ke dni 22. 5. 2023 ve výši 21 785 Kč, neboť neuhradila DPH za zdaňovací období únor a březen 2023. Jednatel žalobkyně je v angažmá v řadě dalších subjektů, včetně subjektu (perfect partners s.r.o.), který je daňovým dlužníkem s nedoplatkem v řádu milionů Kč.
55. Právě z těchto důvodů vyvstaly u správce daně (a následně u žalovaného) pochybnosti o fakticitě předmětného plnění, na jehož základě si žalobkyně v konečném důsledku uplatnila nárok na odpočet DPH. Žalovaný proto konstatoval existenci slabšího předpokladu budoucího stanovení daně žalobkyni. Na základě daňovými orgány zjištěných skutečností proto soud dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tedy že pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalobkyni je dána, neboť shromážděné indicie nasvědčují tomu, že žalobkyni deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti Zet Marketing pravděpodobně neproběhlo vůbec, či neproběhlo tak, jak je deklarováno v příslušných daňových evidencích, zejména v kontrolních hlášeních. Jak správně shrnul žalovaný, za výše popsaného skutkového stavu si lze jen obtížně představit, že žalobkyně v rámci řízení o stanovení daně prokáže oprávněnost nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění.
56. V této souvislosti je třeba připomenout, že v zajišťovacím řízení standardní dokazování neprobíhá, neboť pro to ostatně ani není se zřetelem ke lhůtám ovládajícím tento typ řízení dostatečný časový prostor. Ve fázi vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází toliko z předběžných zjištění. Nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. V projednávaném případě je podstatné, že daňové orgány naplnily míru „pravděpodobnosti“, která je na ně v této fázi řízení kladena, když identifikovali skutkové okolnosti zpochybňující fakticitu plnění. Podrobnější dokazování bude vedeno až v řízení o stanovení daně, a to včetně vyhodnocení případu z hlediska judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek Kemwater). Žalobkyně ostatně v zajišťovacím řízení ani jiného dodavatele sporného plnění (než Zet Marketing), který by byl plátcem DPH, neoznámila. V řízení o stanovení daně je totiž důkazní standard o poznání

vyšší než pro účely vydání zajišťovacích příkazů. Nutno zdůraznit, že požadavek na odůvodnění předpokladu budoucího vyměření daně v zajišťovacích příkazech nenahrazuje nalézací řízení, ale je pouze prostředkem zamezení svévole ze strany správce daně, kterou v daném případě soud neshledal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 1 Afs 157/2017-36).

57. V posuzované věci byl postup daňových orgánů veden zcela racionálními důvody podloženými objektivními poznatky. Lze uzavřít, že správce daně v zajišťovacím příkazu, a rovněž tak žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedli přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií, byť nižší síly, zpochybňující uskutečnění sporné transakce, které však dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalobkyni ve smyslu § 167 daňového řádu.

*Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*

58. Druhou podmínkou vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 daňového řádu je existence odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně. Tuto obavu lze založit pouze na konkrétních poměrech daňového subjektu, které se musí vztahovat k výši dosud nestanovené daně. Nemusí přitom jít pouze o zcela jasné situace, jakými jsou hrozba insolvence, zbavování se majetku nebo činění účelových kroků, které mohou podstatně ztížit nebo mařit budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i tehdy, jestliže indicie nižší intenzity nasvědčují nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která s ohledem na výši dosud nestanovené daně vyvolá obavu o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. To však neznamená, že by soudy za účelem ověření odůvodněnosti této obavy měly detailně přepočítávat ukazatele ekonomické a finanční situace daňových subjektů. Nejedná se totiž o prokazování skutkového stavu, ale o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují obavě o budoucí vybrání daně (viz rozsudek NSS ve věci sp. zn. 3 Afs 168/2019, WAY MORAVA, body 25 a 26).
59. Dle daňových orgánů je v projednávané věci obava budoucí dobytnosti daně postavena na tzv. silných důvodech. Žalobkyně nevlastní žádný nemovitý nebo movitý majetek. Ze spisového materiálu lze zjistit, že žalobkyně je vlastníkem toliko tří bankovních účtů, z nichž však je aktivní jediný, který ke dni 30. 3. 2023 vykazoval zůstatek ve výši 365 Kč. Z obsahu spisového materiálu dále plyne, že v rámci analýzy debetních operací byly správcem daně zjištěny nestandardní okolnosti v nakládání s uvedeným bankovním účtem. Na účtu nezůstával po delší dobu významný zůstatek, peněžní prostředky jsou po připsání na účet často obratem, nejpozději do několika dnů z účtu vybrány v hotovosti nebo převedeny na jiné účty. Žalobkyně mj. převedla ve sledovaném období částku ve výši 2 825 500 Kč na účty personálně propojených osob (for example s.r.o., joystick s.r.o., perfect partners s.r.o., practical services s.r.o., CLEAN METAL PRAGUE s.r.o., heavy progres s.r.o., something s.r.o.), přičemž správce daně nezjistil ekonomické opodstatnění pro tyto platby. Dále je podstatná část peněžních prostředků z účtu vybírána v hotovosti, ale výše výběrů neodpovídá výši přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Zet Marketing. Žalovaný shledal zásadním, že žalobkyně již daňovým dlužníkem je, přičemž ke dni 22. 5. 2023 neuhradila daň za více zdaňovacích období (únor a březen 2023). Jak trefně uvedl žalovaný, za takového skutkového stavu je výchozí bod úvah ohledně obavy o budoucí dobytnost daně posunut na zcela jinou úroveň, než je tomu u subjektů, jež své daňové povinnosti hradí řádně a včas.

60. Žalovaný shrnul, že popsané nestandardní nakládání s peněžními prostředky na bankovním účtu za současné majetkové nedostatečnosti žalobkyně lze považovat za ekvivalent vyvádění majetku z dosahu správce daně, což je judikaturou považováno za silný důvod pro odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.
61. Soud se s uvedenou argumentací daňových orgánů ztotožnil. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2023, č. j. 7 Afs 352/2021-31, shledal silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně v případě, kdy „[...] stěžovatel ke dni vydání zajišťovacích příkazů neovlastnil žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty a jeho majetek se skládal především z peněžních prostředků na bankovním účtu, kdy prostředky připsané na účet stěžovatele byly většinou ve stejný den, popř. v průběhu několika následujících dnů vybírány v hotovosti na bankovních pobočkách či v bankomatech. Stěžovatel současně generoval minimální zisk vzhledem k vykázanému čistému obrátu, nedisponoval žádným dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem ani dlouhodobým finančním majetkem.“
62. Soud se proto ztotožňuje se závěrem daňových orgánů, že v posuzovaném případě je zde zejména s ohledem na chování daňového subjektu (daňové nedoplatky), jeho aktuální ekonomickou situaci a další shora popsané nestandardní okolnosti (týkající se zejména nakládání s jediným aktivním účtem) silnější předpoklad budoucí nedobytnosti daně.
63. K samotné žalobní argumentaci, obsažené v prvních čtyřech žalobních námitkách, pak soud uvádí, že není pravdou, že by správce daně a žalovaný nevymezili silné důvody svědčící pro alespoň jeden z prvků odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu a současně alespoň slabé důvody svědčící pro prvek druhý. Jak bylo vyloženo shora, žalovaný zcela srozumitelně uvedl, že shledal slabší důvody nasvědčující budoucímu stanovení daně žalobkyni, které jsou kompenzovány silnými důvody nasvědčujícími budoucí nedobytnosti daně, přičemž všechny tyto důvody v zajišťovacím příkazu, resp. v napadeném rozhodnutí dostatečně konkrétně identifikoval.
64. Rovněž není pravdou, že by docházelo ke zmatečnému kombinování jednotlivých důvodů údajně svědčících budoucímu stanovení daně a budoucí nedobytnosti daně. Správce daně v namítané části zajišťovacího příkazu uvedl všechny důvody, které ve svém souhrnu shledal relevantními pro závěr o budoucím stanovení daně a budoucí nedobytnosti daně. Tyto důvody posuzoval jednotlivě i ve vzájemném kontextu. Soud neshledal, že by se jednalo o zmatečné kombinace několika závěrů, které by uměle vytvářely prostor pro případ, že by se žalobkyni povedlo některý zmatečně uváděný závěr vyvrátit. V posuzovaném případě byla pravděpodobnost budoucího stanovení daně a odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně podložena kombinací jednotlivých skutečností, které byl správce daně povinen posoudit ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, což učinil.
65. Co se týká správcem daně popsaného fakturačního řetězce, nelze uvedenou poznámku ztotožňovat s tvrzením o existenci podvodného řetězce. Správce daně a žalovaný ve svých rozhodnutích popsali toliko úvahy o vzájemném dodavatelském vztahu společností trade porimed, Zet Marketing a žalobkyně, který zde bezpochyby je. Argumentace vedoucí k závěru o existenci indicí nasvědčujících budoucímu stanovení daně a odůvodněnosti obav o budoucí nedobytnost daně není v daném případě rozhodně založena na tom, že by daňové orgány vyhodnotili spornou transakci jako řetězový podvod na DPH.
66. Stejně tak není případná námitka žalobkyně týkající se aplikace závěrů vyplývajících z rozsudku Kemwater, neboť tyto bude na místě případně zohlednit až v rámci řízení o stanovení daně, nikoliv v rámci zajišťovacího řízení, jehož účelem není posuzování

podrobných otázek, jež svou povahou spadají právě do řízení o stanovení daně. Jak soud uvedl již shora, zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, které má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevyklučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici (srov. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018-87 a ze dne 29. 2. 2024 č. j. 5 Af 10/2021).

67. Soud připomíná, že nebylo zapotřebí prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, neboť v případě vydání zajišťovacích příkazů nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy zajišťovací příkaz byl vydán nikoli na základě provedeného dokazování, po němž by muselo přijít na řadu „klasické“ hodnocení důkazních prostředků, třeba i těch předložených daňovým subjektem. Zajišťovací příkaz byl vydán na základě indicií, které vyplynuly z vyhledávací činnosti správce daně zdokumentované ve spisovém materiálu, která byla zaměřena jednak na žalobkyni, ale také na její dodavatele. Úkolem žalovaného jako odvolacího orgánu a následně úkolem soudu je posoudit, zda zjištění, na základě nichž správce daně dovodil existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti dosud nestanovené daně v budoucnu, mají reálný podklad (viz též závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS). Po prostudování spisového materiálu, a to nejen jeho veřejné části, ale též vyhledávací části spisu, dospěl soud k závěru, že zjištění, z nichž správce daně při vydání zajišťovacího příkazu vycházel, nejsou pouhými spekulacemi.
68. Správce daně, jakož i žalovaný, ve svých rozhodnutích podrobně popsali konkrétní skutečnosti týkající se přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude žalobkyni v budoucnu stanovena, jakož i skutečnosti svědčící obavě, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými obtížemi. Soud na základě všech shora uvedených úvah shledal námitky vztahující se k samotnému zajišťovacímu příkazu nedůvodné, neboť žalovaný, resp. správce daně shora citovaným zákonným a judikaturním požadavkům nezbytným pro vydání zajišťovacích příkazů v nyní projednávané věci dostal.

#### *Okamžitá vykonatelnost zajišťovacího příkazu*

69. Žalobkyně dále namítala, že nebyly splněny podmínky pro postup podle § 103 zákona o DPH. K tomu správce daně a žalovaný uvedli, že v dané věci hrozilo nebezpečí z prodlení, jelikož žalobkyně nedisponuje jinými než oběžnými aktivy, provádí převody finančních prostředků na účty spřízněných společností bez zjevného ekonomického opodstatnění, značnou část prostředků z účtu vybírá v hotovosti a je podnikatelským subjektem bez technického, logistického a personálního zázemí, přičemž vykazuje velmi nízkou ekonomickou výkonnost. Proto mohl zajišťovací příkaz nabýt účinnosti a vykonatelnosti okamžikem jeho vydání.
70. S tímto posouzením se soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. V daném případě byla intenzivnější obava dána vlastnictvím pouze oběžných aktiv a způsobem nakládání s nimi, při současné neexistenci jiného dlouhodobého majetku. Jestliže žalobkyně nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek a finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě vybírá v hotovosti, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48 a ze dne 22. 5. 2024, č. j. 1 Afs 130/2023-43). Nulové materiální zázemí umožňuje žalobkyni prakticky ze dne na den ukončit své

podnikání a zbavit se veškerého majetku. Soud proto neshledal ani poslední žalobní námitku důvodnou.

71. Nad rámec shora uvedeného soud k žalobním námitkám poznamenává, že tyto byly v zásadě žalobkyní uplatněny již v podaném odvolání, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné a zákonné, ve zbytku odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59–60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10 a ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12 atd.).

## VII. Závěr a náklady řízení

72. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení 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). 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 28. listopadu 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu