



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Aniversario, s. r. o., (dříve Dovoz skútrů, s. r. o.),** IČO: 63219743,
se sídlem Krkonošská 156, 468 61 Desná III,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 6. 2017, č. j. 26352/17/5100-41458-711994,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 6. 2017, č. j. 26352/17/5100-41458-711994 a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 24. 2. 2017, č. j. 1435451/17/2010-80541-109657, č. j. 1435458/17/2010-80541-109657, č. j. 1435466/17/2010-80541-109657 a č. j. 1435473/17/2010-80541-109657, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 3 000 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil 4 zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), vydané podle § 167 a § 103 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), dne 24. 2. 2017, č. j. 1435451/17/2010-80541-109657, 1435458/17/2010-80541-109657, 1435466/17/2010-80541-109657, a 1435473/17/2010-80541-109657 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Těmito zajišťovacími příkazy správce daně žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu DPH za zdaňovací období květen 2016 až srpen 2016, v celkové výši 631 543 Kč.

2. Dne 14. 11. 2016 zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou (dále jen „FÚ Vysočina“) u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2016 až srpen 2016. Přitom shromáždil na základě své vyhledávací činnosti a z veřejně dostupných informací zjištění, které posléze hodnotil správce daně v zajišťovacích příkazech. FÚ Vysočina zjistil, že žalobkyně v uvedeném období vykazovala velký objem zdanitelných plnění přijatých od korporace Andare prestige, s. r. o. (dále jen „dodavatel žalobkyně“ nebo „Andare prestige“) řádově ve výši několika statisíců. Dále FÚ Vysočina zjistil, že tato korporace vykazuje znaky, které ve vzájemné souvislosti naplňují rizikové chování, např. dodavatel žalobkyně má jediného jednatele a jediného společníka s trvalým pobytem mimo ČR; od doby nástupu tohoto jednatele v březnu 2016 došlo od června 2016 k výraznému nárůstu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění; dodavatel žalobkyně má sídlo registrované na tzv. hromadné adrese, neplní si své daňové povinnosti a nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob (zdaňovací období roku 2015), ani k DPH (ke dni 23. 1. 2017 nepodal přiznání k DPH za období únor až květen 2016, září až listopad 2016); dodavatel žalobkyně v rámci prověřování finanční správou s příslušným správcem daně nespolupracoval a nereagoval na výzvy; má evidován nedoplatek na DPH ve výši téměř 600 000 Kč; účetní výkazy přiložené k poslednímu podanému přiznání k dani z příjmů právnických osob (rok 2014) vykazovaly krátkodobý finanční majetek pouze ve výši 4 000 Kč a výkonovou spotřebu ve výši 389 000 Kč; bankovní účet zveřejněný pro účely DPH měl zřízený u Raiffeisenbank, a. s., pouze v období od 12. 11. 2013 do 5. 4. 2016, od 6. 6. 2016 má zřízený bankovní účet vedený u České spořitelny, a. s., který ale není zveřejněn pro účely DPH, avšak na tomto účtu probíhají obraty řádově v milionech korun s tím, že jsou tyto částky ve stejný den, kdy byly připsány na účet, vybírány v hotovosti a konečný zůstatek na účtu činil 0,01 Kč; dodavatel žalobkyně dále nevlastní žádná vozidla ani nemovitý majetek; rovněž nemá vlastní webové stránky a jeho dodavatelem je společnost sídlící na stejné adrese, kde má registrováno sídlo on (např. korporace PARAXYM, s. r. o.).
3. Dále správce daně na základě vyhledávací činnosti FÚ Vysočina (viz výpisy z bankovního účtu získané dle daňového řádu od banky žalobkyně, které jsou součástí neveřejné části správního spisu) zjistil, že bankovní účet žalobkyně vedený u Raiffeisenbank, a. s., a zveřejněný pro účely DPH vykazoval ke dni 24. 1. 2017 konečný zůstatek ve výši 28 261,40 Kč a 17, 21 Euro; kreditní obraty na tomto účtu se pohybovaly ve sledovaném období od 1. 1. 2016 do 24. 1. 2017 ve výši 6 211 061,14 Kč a 34 847 Euro. Debetní obraty za stejné období dle předložených výpisů činily 6 219 713,74 Kč a 35 332,80 Euro. Finanční částky přijaté na tento účet jsou často vybírány v hotovosti a v sledovaném období činily částku 3 119 542 Kč a 34 000 Euro. Přestože žalobkyně vlastní bankovní účet, úhrady za jí deklarovaná zdanitelná plnění přijatá od Andare prestige prováděla v hotovosti.
4. Správce daně vyhodnotil postup žalobkyně při platbách dodavateli za neobvyklý (obchodování s partnerem, který nemá zveřejněný účet pro účely DPH, platby v hotovosti rozdělené do úhrad nižších než 270 000 Kč, což je limitní částka pro hotovostní platby podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, v rozmezí několika málo dnů). Na základě uvedených skutečností pojal správce daně důvodnou obavu, zda žalobkyně prokáže nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od korporace Andare prestige za zdaňovací období květen 2016 až srpen 2016 a shledal, že existuje vysoká pravděpodobnost, že DPH za uvedená období bude doměřena.

5. Na základě výsledků své analyticko-vyhledávací činnosti správce daně dále dospěl k závěru, že finanční a majetkové poměry žalobkyně neposkytují záruku, že dosud nestanovenou daň v době její splatnosti řádně a včas uhradí. Dále správce daně na základě vyhledávací činnosti FÚ Vysočina zjistil, že žalobkyně těsně před zahájením daňové kontroly v době, kdy jí již bylo známo, že bude zahájena dne 14. 11. 2016, prodala nemovité věci ve svém vlastnictví, tj. stavbu občanské vybavenosti na LV 1995 v k. ú. Šumburk nad Desnou, č. p. 282 a související pozemky parc. č. 364/1 a 506 (dále jen „nemovitosti“) svému bývalému jednateli za cenu 2 500 000 Kč, na provozním účtu žalobkyně však nebyla nalezena přijatá platba odpovídající této kupní ceně. Tyto nemovitosti přitom tvořily téměř celou hodnotu dlouhodobého hmotného majetku vykazovaného žalobkyní v účetní závěrce za rok 2015. Dále dle zjištění správce daně z registru vozidel byla žalobkyně majitelkou devíti motorových vozidel ke dni 30. 9. 2016, avšak pouze již tři motorových vozidel ke dni 26. 1. 2017. To posílilo obavu správce daně o budoucí dobytost dosud nestanovené daně, neboť žalobkyně se s největší pravděpodobností záměrně zbavovala majetku, jehož výtěžek by bylo možno použít k její úhradě, a může tak činit i dále. Tato vozidla a finanční prostředky na bankovním účtu přitom představovaly jediný hodnotný majetek žalobkyně, neboť struktura a kvalita, resp. reálná hodnota zbylého účetně deklarovaného drobného hmotného majetku ve výši 353 234 Kč a zásob ve výši 9 875 000 Kč nebyla známá. Tento majetek je však obecně likvidní a snadno převoditelný. Z rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2015 dále správce daně zjistil, že žalobkyně vykazuje vysokou míru zadluženosti (krátkodobé závazky ve výši 14 299 000 Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 119 000 Kč). Žalobkyně dle této rozvahy sice vykázala výkony ve výši 246 000 Kč, avšak výsledek jejího hospodaření před zdaněním ve výši pouze 5 000 Kč. Výsledek hospodaření před zdaněním za rok 2014, jakož i výsledek hospodaření za období 2014 a 2015 se pohybují v záporných hodnotách. Tato zjištění vyvolaly u správce daně pochybnosti o finanční stabilitě žalobkyně. Z poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v zdaňovacích obdobích leden 2016 až listopad 2016 bylo možno usuzovat, že žalobkyně mohla generovat ze své běžné činnosti zisk, avšak tento zisk může být žalobkyně nucena použít na další náklady, které se ovšem v daňových přiznáních k DPH neodrážejí (mzdové náklady, úroky z titulu zadlužení), čemuž nasvědčuje i záporný výsledek hospodaření v letech 2013 až 2015, a dále na pokrytí krátkodobých závazků ve výši 14 299 000 Kč. Tyto skutečnosti založily pochybnosti správce daně o tom, že by dosud nestanovená daň za příslušná zdaňovací období mohla být v budoucnu uhrazena z výsledků hospodářské činnosti žalobkyně.
6. Všechny tyto skutečnosti vedly správce daně k tomu, že jsou splněny podmínky podle § 167 daňového řádu pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný závěry a zjištění správce daně potvrdil svým rozhodnutím.

II. Argumentace žalobkyně

7. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že zajišťovací příkazy nesplňují základní požadavky, které na jejich vydávání klade zákon i judikatura NSS.
8. Žalobkyně tvrdila, že podstatou pro vydání zajišťovacích příkazů byl názor správce daně, resp. žalovaného, že se účelově zbavuje svého majetku, zejména prodejem nemovitostí. To vzbudilo u žalobkyně dojem, že správce daně nejprve rozhodl o tom, že vydá zajišťovací příkazy, a až následně hledal zákonné důvody pro jejich vydání. S odkazem na rozsudek NSS, čj. 4 Afs 22/2015-104, žalobkyně uvedla, že je to v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně k tomu uvedla, že se majetku nezbavovala. Prodej svých nemovitostí

plánovala již 5 let z důvodu jejich zchátralosti a tím finanční zátěže žalobkyně. O prodeji nejprve jednala s městem Tanvald, to však na podzim 2016 veškerá jednání o prodeji definitivně ukončilo. Žalobkyně neměla pro tento objekt dlouhodobé využití a vůči kupujícímu (bývalému jednateři) měla právě v souvislosti s touto nemovitostí dlouholetý závazek.

9. Dle názoru žalobkyně měli správce daně, resp. žalovaný, před vydáním zajišťovacích příkazů nejprve zjišťovat, zda bude žalobkyně v rozumné době schopna potřebné prostředky vygenerovat; nebylo namístě masivně odčerpat její zdroje a ochromit tak její činnost. Žalobkyně též podotkla, že při výběru daní by správce daně měl současně šetřit její práva a právem chráněné zájmy. V případě úvah o aktuální schopnosti žalobkyně daň uhradit to dle žalobkyně zahrnuje též úvahu, zda lze nedostatek části prostředků řešit institutem posečkání.
10. Žalobkyně též upozornila, že správce daně se žalobkyní nevede žádné řízení, přesto má důvodnou obavu, že dosud nestanovená daň nebude v budoucnu uhrazena. Samotné zahájení daňové kontroly, kterou provedl FÚ Vysočina, považuje žalobkyně za nezákonné, proti čemuž se také bránila podáním stížností, a těm nakonec vyhověl nadřízený správní orgán. Žalobkyně tvrdila, že v rámci daňové kontroly příslušnými listinami prokázala přijetí zdanitelných plnění (čtyřkolky), což je vzhledem k povaze zboží i snadno ověřitelné v evidenci jiných správních orgánů (registr vozidel).
11. Splnění podmínky obavy o budoucí dobytost daně nemůže být dle žalobkyně postaveno pouze na majetkových poměrech žalobkyně, jak to učinil správce daně a potvrdil žalovaný. Tím diskriminoval žalobkyni oproti jiným subjektům, které disponují větším majetkem.
12. Žalobkyně dále namítla nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů. Přestože se správce daně sáhodlouze zabýval hodnocením dodavatele žalobkyně, již nehodnotil ani se nijak nezabýval bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí žalobkyně a její bezproblémovou spoluprací během daňové kontroly. Vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat jen se situací, kdy se žalobkyně zbavuje pouze části majetku. Bez vzájemné souvislosti, tj. finančního hodnocení „bonity“ žalobkyně a bezproblémového plnění jejich veřejnoprávních povinností nelze spolehlivě usuzovat na pozdější potíže při vybírání dosud nestanovené daně. Takové posouzení však zajišťovací příkazy neobsahují. Žalovaný se navíc odvoláním žalobkyně zabýval pouze formálně a v podstatě jen opsal odůvodnění správce daně v zajišťovacích příkazech.
13. Dne 27. 12. 2017 obdržel soud stručné podání žalobkyně z téhož dne označené jako replika. Vzhledem k jeho obsahu jej soud však považoval za doplnění žaloby; obsahem tohoto podání je totiž námitka, že zajišťovací příkaz (*zřejmě měla na mysli všechny zajišťovací příkazy vydané v její věci – pozn. soudu*) neodpovídá postupům a podmínkám uvedeným v metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2017, k postupu správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů (dále jen „metodický pokyn“), který žalobkyně rovněž k podání přiložila.
14. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Argumentace žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru v napadeném rozhodnutí. S námitkami žalobkyně se neztotožnil. Zopakoval skutečnosti, které založily jeho

pochybnosti, přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně a odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně.

16. Ke konkrétním žalobním námitkám se žalovaný vyjádřil takto: Žalovaný odmítl názor, že správce daně nejprve zjistil prodej majetku a teprve poté uměle konstruoval důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný právě zohlednil všechny zjištěné skutečnosti. Žalovaný dále vyloučil, že by zajišťovací příkazy, resp. obavy o budoucí dobytost daně, založil pouze na tom, že žalobkyně prodala nemovitosti. Naopak, svůj závěr učinil na základě analýzy majetkových a finančních poměrů žalobkyně a odkázal na odůvodnění zajišťovacích příkazů, jakož i na body 16 až 18 napadeného rozhodnutí. Z těchto skutečností dle žalovaného vyplývá, že byla dodržena zásada zákonnosti upravená v § 5 odst. 1 daňového řádu, i aktuální judikaturu.
17. Žalovaný rovněž popřel námitku, že nezjišťoval, zda je žalobkyně schopna generovat zisk a odkázal na bod 15 napadeného rozhodnutí. Odkaz na institut posečkáni považoval žalovaný za irrelevantní, neboť je podmíněn zcela jinými zákonnými podmínkami a nastává v jiném stádiu řízení.
18. K námitce, že správce daně nevede se žalobkyní žádné řízení, žalovaný uvedl, že ve smyslu § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, vede daňovou kontrolu Finanční úřad pro Kraj Vysočina, jakožto finanční úřad vykonávající vybranou působnost, tj. vyhledávací činnost a daňovou kontrolu ve smyslu § 10 odst. 4 písm. a) a b) citovaného zákona. Tento finanční úřad nemá pravomoc k vedení nalézacího či jiného řízení při správě daní, a nemůže ani vydat zajišťovací příkaz. To může učinit pouze finanční úřad místně příslušný podle sídla daňového subjektu, kterým je v případě žalobkyně správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10).
19. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že předložila listiny, kterými prokázala přijetí zdanitelného plnění. Žalovaný jednak upozornil, že tuto námitku žalobkyně dosud neuplatnila, proto se k ní nemohl vyjádřit dříve. Dále uvedl, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se nejedná o nalézací řízení, v jehož rámci lze stanovit daň, ale o řízení při placení daní, konkrétně o zajištění dosud nestanovené daně. To, že žalobkyně předložila listiny, z kterých bylo patrné, že zdanitelná plnění (čtyřkolky) přijala, však nepostačuje k vyvrácení obav, zda bylo předmětné plnění fakticky uskutečněno způsobem deklarovaným žalobkyní. Předložení dokladů představuje pouze formální podmínku nároku na odpočet DPH, ale k jeho přiznání je nutno splnit i hmotněprávní podmínku, kterou je právě prokázání faktického uskutečnění plnění. S ohledem na zjištění FÚ Vysočina týkajících se Andare prestige nabyt správcem daně pochybnosti o splnění právě hmotněprávní, nikoliv formální podmínky nároku na odpočet DPH.
20. K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly žalovaný konstatoval, že podmínkou vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu není zahájení daňové kontroly. Proto je otázka nezákonnosti daňové kontroly pro tuto věc nevýznamná. Otázka nezákonnosti daňové kontroly je předmětem nalézacího řízení (doměřovacího, vyměřovacího, nebo o opravných či dozorcích prostředcích). Nadto žalovaný dle obsahu spisu ani nezákonnost zahájení daňové kontroly neshledal.
21. Pokud žalobkyně napadenému rozhodnutí vyčítá, že neobsahuje hodnocení bezvadné daňové minulosti žalobkyně a její bezproblémové spolupráce v rámci daňové kontroly, žalovaný s odkazem na str. 2 a 3 zajišťovacích příkazů uvedl, že správce daně tuto

skutečnost nezastíral, avšak s ohledem na zjištěné skutečnosti (způsob provádění hotovostních plateb vůči Andare prestige na rozdíl od bezhotovostních plateb ve vztahu k jiným partnerům; znaky rizikového chování dodavatele žalobkyně) nebylo ani předchozí plnění daňových povinností žalobkyně způsobilé vyvrátit důvodnou obavu žalovaného, zda byla deklarovaná plnění od Andare prestige fakticky uskutečněna, tedy ani pochybnosti o tom, že žalobkyně prokáže nárok na odpočet DPH. Žalovaný k bezproblémové spolupráci žalobkyně s FÚ Vysočina dodal, že namísto poskytnutí součinnosti dává žalobkyně opakovaně spíše přednost zaslání stížností na činnost správce daně.

22. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

23. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně důkazy nenavrhovala, soud o nich proto nerozhodoval.
24. Žaloba je důvodná.
25. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*
26. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, přičemž správce daně může vydat zajišťovací příkaz, jestliže existují objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností v určité výši stanovena, a že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, případně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz je však rozhodnutím, které je svou povahou toliko předběžného a dočasného charakteru a které má přispět k zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho z cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že daňové orgány vydáním zajišťovacích příkazů závažným způsobem zasahují do majetkových práv daňových subjektů. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.
27. Povahou a náležitostmi zajišťovacích příkazů se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Dle jeho judikatury je správce daně povinen identifikovat důvody vydání zajišťovacího příkazu, proč pokládal vybrání daně za ohrožené, přičemž důvody je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. *„Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“* Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která

ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20, obdobně rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).

28. NSS dále judikoval, že pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35). NSS v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, své úvahy dále rozvinul a uvedl, že přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud *„bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“*. Současně uvedl, že *„pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*.
29. 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.
30. Předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 zákona daňového řádu na daň dosud nestanovenou blíže vyloučil NSS tak, že zde musí existovat:
 - (i) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovená, a zároveň
 - (ii) odůvodněná obava že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovená, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod. (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS).
31. Soud při posuzování námitky nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu vycházel ze shora nastíněných kritérií.

IV.A. K podmínce přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně

32. Nejprve se soud věnoval zodpovězení otázky, zda lze z rozhodnutí daňových orgánů seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovená. Správce daně v zajišťovacích příkazech konstatoval, že na základě nálezů učiněných v rámci daňových kontrol na DPH předpokládá, že žalobkyni bude za zdaňovací období květen 2016 vyměřena daňová povinnost ve výši 196 154 Kč, za červen 2016 ve výši 118 772 Kč, za červenec 2016 ve výši 179 792 Kč, a za srpen 2016 ve výši 136 825 Kč, celkem tedy 631 543 Kč. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně v každém ze sledovaných měsíců

vykázala velký objem zdanitelných plnění přijatých od korporace Andare prestige. Při prověřování *daňových povinností u této korporace* však správce daně zjistil určité skutečnosti, které ve vzájemné souvislosti vyhodnotil jako znaky rizikového chování této korporace, ať už to byla skutečnost, že tuto korporaci vlastní pouze jediná osoba, která je současně i jejím jednatelem a která nemá místo pobytu v ČR, sídlo této korporace je registrováno na virtuální adrese, dále skutečnost, že od doby, kdy se stala tato osoba jednatelem Andare prestige, výrazně narostly její uskutečněná zdanitelná plnění, avšak Andare prestige si neplní své daňové povinnosti a od 2015 nepodává daňová přiznání ani k dani z příjmů právnických osob, ani k DPH, tato korporace má na DPH evidován u správce daně nedoplatek ve výši téměř 600 000 Kč a se správcem daně při prověřování daňových povinností nespolupracovala, ani nereagovala na výzvy správce daně. FÚ Vysočina dále zjistil, že Andare prestige k datu posledního podaného daňového přiznání, tj. za rok 2014, vykazovala majetek pouze ve výši 4 000 Kč, příslušný bankovní účet pro účely DPH měla zveřejněný jen do 5. 4. 2016 (tj. jen do doby krátce poté, co korporaci převzal nový vlastník a jednatel, který byl zapsán v březnu 2016) a jiný bankovní účet pro účely DPH, přestože jej vlastní, správci daně nezveřejnila. Na tomto nezveřejněném účtu pak probíhá obrát řádově v milionech korun a jednotlivé částky jsou nejpozději v den, kdy jsou připsány, zase vybrány v hotovosti. Zjištěný zůstatek na tomto účtu je zcela marginální, téměř nulový. Ze zjištění FÚ Vysočina dále vyplynulo, že Andare prestige nevlastní žádný větší majetek, např. vozidla nebo nemovitosti a nemá ani zřízené vlastní internetové stránky.

33. Žalobkyně hradila platby za přijatá zdanitelná plnění od Andare prestige výhradně v hotovosti, přestože měla dostatečné finanční prostředky na svém bankovním účtu, na zaplacení celé částky najednou. Vůči ostatním svým obchodním partnerům prováděla platby bezhotovostně. Příslušné částky vůči korporaci Andare prestige žalobkyně hradila postupnými výběry vždy ne více než ve výši 270 000 Kč tak, aby nepřekročila zákonný limit pro hotovostní platby. Správce daně měl proto pochybnosti o tom, zda se žalobkyni podaří prokázat uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak sama deklarovala. Postup žalobkyně při platbách tomuto dodavateli za uvedených okolností je totiž neobvyklý, ekonomicky neopodstatněný a riskantní, neboť žalobkyně se sama vystavuje riziku ručení podle daňového řádu. Správce daně tudíž shledal vysokou pravděpodobnost, že DPH za uvedená období bude stanovena.
34. Žalovaný se s důvody vydání zajišťovacích příkazů ztotožnil a v bodě 22 napadeného rozhodnutí s odkazem na zjištění správce daně dodal, že jsou dány důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně, neboť existují zjištění, že žalobkyně pravděpodobně účelově uplatňovala odpočty na základě faktur s toliko formálně deklarovaným přijatým zdanitelným plněním za účelem snížení své daňové povinnosti.
35. S ohledem na předně uvedené soud vešel na námitku žalobkyně, že daňové orgány dovodily pravděpodobnost budoucího stanovení daně zejména na základě zjištění o dodavateli žalobkyně, avšak bez dalších nosných důvodů. Soud nezastírá, že skutečnosti zjištěné o dodavateli Andare prestige se opravdu mohou jevit jako nestandardní a ve svém souhrnu jako rizikové, avšak z takto popsaných skutkových zjištění se jako pravděpodobnější závěr jeví, že šlo o nezákonné vybočení jednoho subjektu – Andare prestige – ze kterého nelze úspěšně dovodit úmyslné neoprávněné uplatňování odpočtu DPH i ze strany žalobkyně. Skutečnosti, které pak v této souvislosti správce daně uváděl ve vztahu k žalobkyni (platby v hotovosti postupnými výběry vůči dodavateli Andare

prestige, ačkoliv vůči jiným platila bezhotovostně) lze podle stanoviska soudu rozumně vysvětlit, jako obchodní praxi, která není nezákonnou a tedy by neměla být bez dalšího důvodem pro závěr správce daně o existenci přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena ve smyslu § 167 daňového řádu.

36. Soud považuje za zřejmé, že orgány finanční správy jsou povinny na jednu stranu zajistit správné zjištění a stanovení daní a zabezpečit jejich úhradu (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Na straně druhé jsou též povinny přistupovat k daňovým subjektům bez toho, že by automaticky předjímaly jejich zlé úmysly nebo proti nim vystupovaly jako represivní orgány. Jinými slovy, na daňový subjekt je nutné hledět primárně tak, že je poctivý a není jeho úmyslem se vyhýbat daňové povinnosti, dokud správce daně nedoloží opak. Obdobně závěr o účelovosti určitého jednání daňového subjektu (zde tvrzení správce daně o tom, že žalobkyně účelově vykazovala uskutečněná zdanitelná plnění s úmyslem neoprávněně získat odpočet na DPH, a dále tvrzení, že se žalobkyně zbavuje svého majetku – k tomu viz níže) není možné přijmout sám o sobě, ale je nutné jej dostatečně podložit [srov. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což správní orgány v nyní posuzovaném případě neučinily (obdobně srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, čj. 9 Af 22/2016-99).
37. Dle názoru soudu se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátc DPH bez daňových nedoplatků, který se na základě veřejně dostupných údajů (veřejný rejstřík, rejstřík nespolehlivých plátců DPH) o dodavateli Andare prestige v rozhodné době mohl domnívat, že subjekt, se kterým obchoduje, si řádně plní své veřejnoprávní povinnosti, včetně povinností daňových. Zjištění správce daně, že Andare prestige má jediného jednatele a jediného společníka s trvalým pobytem mimo ČR, a sídlí na tzv. hromadné (virtuální) adrese, není skutečností neobvyklou, a proto nemůže být bez dalšího automaticky znakem podvodně jednajících společností. „Virtuální sídlo“ je navíc legální institut. S účinností od 20. 7. 2009 bylo totiž novelizováno ustanovení § 19c tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb. (tzv. „starý občanský zákoník“), a to zákonem č. 215/2009 Sb. (nyní § 136 a 137 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník), které v důsledku unijní legislativy zmírnilo požadavky na sídlo podnikajících subjektů.
38. Další zjištění správce daně, jako např. že si Andare prestige neplní své daňové povinnosti a má nedoplatek na DPH, nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob ani k DPH, nespolupracuje se správcem daně v rámci daňové kontroly, ani zjištění o celkové majetkové hodnotě či a struktuře majetku, nemohly být žalobkyni známy, resp. nejde o skutečnosti, které by mohla zjistit / ověřit z běžných veřejně dostupných zdrojů. K těmto zjištěním dospěl správce daně až na základě své vyhledávací činnosti v rámci svých pravomocí, které žalobkyně nemá.
39. Soud připouští, že v případě větších objemů obchodních transakcí a za existence objektivních nestandardních skutečností, týkajících se např. způsobu obchodování, provádění plateb, apod. se přímo úměrně zvyšují i přípustné nároky na obezřetnost daňového subjektu při prověřování svých obchodních partnerů, které lze při následném prověřování daně finanční správou po daňovém subjektu spravedlivě požadovat. Těžiště takových nestandardních objektivních skutečností však v odůvodnění zajišťovacích příkazů spočívalo převážně v chování a dalších zjištěních ohledně dodavatele žalobkyně, nikoliv o ní samotné.

40. Měl-li správce daně další indicie o podvodném jednání žalobkyně v souvislosti s uplatňováním odpočtu DPH, bylo na něm, aby je všechny dostatečně označil a popsal. Pouze na základě skupiny indicií, kterou správce daně vymezil v zajišťovacím příkazu (tj. skutečnosti zjištěné o Andare prestige a rozdělené platby v hotovosti), však takové závěry dovodit nelze. Proto soud hodnotí indicie týkající se existence řetězového podvodu na DPH, jakož i vědomosti žalobkyně o tom, že se svým jednáním účastnila transakcí zasažených podvodem na DPH, uvedené v odůvodnění zajišťovacího příkazu, jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.
41. Soud proto hodnotí správcem daně vymezené indicie o existenci podvodu na DPH v souvislosti s obchodováním žalobkyně se společností Andare prestige jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.

IV.B. K podmínce budoucí dobytnosti daně

42. K podmínce budoucí dobytnosti daně soud uvádí, že zdrojem důvodných obav, zda bude daň v budoucnu dobytná, může být v souladu s judikaturou 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. Obecně hrozí riziko budoucí nedobytnosti daně v případech, kdy *„daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně“*, ale i v situacích, kdy *„ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit“* (viz již citovaný rozsudek NSS, čj. 1 As 27/2014-31).
43. K tomu lze poukázat i na závěry v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, které uvedený soud shrnul do třetí právní věty takto: *„Při vydávání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou (§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) provádí správce daně dvojí úvahu – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím příznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší bude stanovená daň, tím méně ústavněkonformní bude vydání zajišťovacího příkazu.“* Uvedený rozsudek následně potvrdil NSS svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, v němž NSS úvahy Krajského soudu v Ostravě dále rozvinul takto: *„Je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.“*
44. K tomu soud zdůrazňuje, že účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.

Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem (viz rozsudek NSS čj. 2 Afs 239/2015-66).

45. Dle přesvědčení soudu skutečnosti shromážděné správcem daně v posuzované věci nebyly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně, či o značných obtížích při jejím vymáhání. To, co správce daně o chování a majetkových poměrech žalobkyně zjistil (resp. jak je vyhodnotil), nebylo v žádném případě dostatečné pro užití tak závažného opatření, jakým je ve vztahu k ústavně chráněnému vlastnickému právu zajišťovací příkaz.
46. Předně, správce daně vyhodnotil charakter zdrojů majetku žalobkyně (finanční prostředky na bankovním účtu a tři motorová vozidla, neznámý stav a doba pořízení drobného hmotného majetku, resp. struktura, stav a kvalita vykazovaných zásob, neexistence nemovitostí) jako vysoce likvidní, což vedlo správce daně k obavě, zda v době budoucí splatnosti daně bude mít žalobkyně tento majetek, jehož výtěžek by mohl sloužit k úhradě daně, ještě k dispozici. Ze zjištění správce daně však rovněž vyplynulo, že žalobkyně by v souhrnu disponovala majetkem ve výši, která převyšovala dosud nestanovenou daň. Avšak ani kdyby tomu tak nebylo, odůvodnění zajišťovacího příkazu nelze vystavět na pouhé skutečnosti, že majetek daňového subjektu *aktuálně* nepostačuje k pokrytí zajišťované daně. Dle názoru soudu v situaci, kdy vyplynulo, že toto zjištění je sporné či nejasné, správce daně se nemohl automaticky bez dalšího ověření přiklonit k verzi, že tento údaj je nepravdivý, ale měl možnost, resp. povinnost toto zjištění dále prověřit v rámci daňové kontroly. To však správce daně neučinil.
47. Z obsahu správního spisu se podává, že celková výše zajištění odpovídající výši budoucí pravděpodobné daňové povinnosti nebyla marginální (631 543 Kč), ale s přihlédnutím k pravidelným dlouhodobým měsíčním obrátům žalobkyně a stavu hmotného majetku a zásob ani taková, aby ji žalobkyně při vynaložení jistého úsilí nebyla schopna splnit, např. jejich prodejem, anebo za pomoci úvěru (obdobně srov. rozsudek Městského soudu v Praze, čj. 9 Af 22/2016-99). Žalobkyně účetně vykazovala drobný hmotný majetek ve výši 353 234 Kč a zásoby ve výši 9 875 000 Kč, a rovněž vlastnila tři motorová vozidla. Nebylo proto na místě bez dalšího předpokládat neochotu žalobkyně zaplatit dosud nestanovenou daň v době její splatnosti.
48. Soud dává žalobkyni též za pravdu v tom, že správce daně mohl s ohledem na majetkovou situaci žalobkyně před vydáním zajišťovacích příkazů zvažovat i další, mírnější prostředky k vymožení dosud nestanovené daně v budoucnu, např. institutem posečkání nebo splátek. *„Posečkání (možnost rozložení do splátek) se skutečně pojí s placením daní, což je fáze následující po stanovení daně, již vydání posuzovaných zajišťovacích příkazů předchází. Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li správce daně řadu měsíců daňovou kontrolu, pak je na něm, aby na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažoval, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní*

zajištění doprovázené týž den vydanými exekucními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce...“ (viz již citovaný rozsudek NSS čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 31). Tyto závěry ostatně NSS dlouhodobě ve své judikatuře potvrzuje: „*Silným důvodem, který by zakládal obavu ohledně budoucí dobytosti daně, není situace, kdy správcem daně předpokládána výše daně, jejímuž budoucímu stanovení nasvědčují pouze slabé důvody, převyšuje majetek, jmění či výši základního kapitálu subjektu. Silnými důvody nejsou ani domnělá rizikovost obchodované komodity nebo útlum ekonomické činnosti.*“ (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132).

49. Dále je nutno upozornit na to, že sám správce daně dospěl k závěru o schopnosti žalobkyně do budoucna generovat zisk z vlastní ekonomické činnosti. Přesto automaticky předpokládal, že žalobkyně bude nucena tento zisk použít na další své závazky, a nikoliv na úhradu dosud nestanovené daně. Takový závěr však značně oslabuje dosavadní daňová morálka žalobkyně, kdy nevykazovala žádné nedoplatky na daních a řádně a včas podávala daňová priznání a hradila vykazované daně. Jak totiž vyplývá ze správního spisu, resp. z odůvodnění zajišťovacích příkazů, správce daně si byl vědom bezproblémové daňové minulosti žalobkyně, při vydání zajišťovacích příkazů ji však nijak nehodnotil. Ve spojení se skutečností, že žalobkyně podniká od r. 1995, se správcem daně po celou dobu spolupracovala a poskytovala mu veškerou součinnost, v minulosti řádně a včas plnila veškeré své daňové povinnosti (přičemž ve spisu není doložen opak), jsou proto závěry správce daně o splnění podmínek ust. § 167 daňového řádu značně oslabeny. NSS ve své judikatuře zdůraznil, že bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem jeho přístupu k závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. K těmto skutečnostem však daňové orgány nijak nepřihlédly a jen je konstatovaly. Uvedené je o to závažnější, že doba podnikání, daňová historie a celkový přístup daňového subjektu k plnění daňových povinností (zda je daň hrazena, včas, v jaké výši, z jakých zdrojů apod.) by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně, tj. hodnocení druhé z podmínek aplikace § 167 odst. 1 daňového řádu - naplnění obavy o budoucí nedobytnost daně (srov. již citovaný rozsudek NSS, čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 33). Kritérium, zda daňový subjekt ve své historii přistupuje čestně a odpovědně ke svým daňovým povinnostem (hodnocení platební morálky, daňová historie, součinnost daňového subjektu se správcem daně atd.) a daně platí, má přitom minimálně stejnou váhu, jako kritérium spočívající v hodnocení aktuální majetkové situace daňového subjektu. Daňový subjekt, jehož záměrem není podnikání v rozporu se zákonem a který má vůli plnit své daňové povinnosti, disponuje totiž běžně celou řadou soukromoprávních i veřejnoprávních možností, jak zaplatit stanovenou daň, na kterou nemusí mít aktuálně dostatečné finanční prostředky.
50. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí správce daně a žalovaného (který stanovisko správce daně bez dalšího aproboval a na obdobnou odvolací námitku konkrétně nereagoval) hodnocením dlouhodobého podnikatelského působení žalobkyně a její bezvadnou daňovou historií nezabývaly, jsou v tomto rozsahu též nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
51. V této souvislosti je dále nutno připomenout, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň

bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Významnou roli při posuzování případu přitom hraje bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly. Zbývá jen zopakovat, že daňový subjekt, jehož záměrem není podnikání v rozporu se zákonem a který má vůli plnit své daňové povinnosti, disponuje běžně celou řadou soukromoprávních i veřejnoprávních možností, jak zaplatit stanovenou daň, na kterou nemá aktuálně dostatečné finanční prostředky (srov. již citovaný rozsudek NSS, čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 33).

52. Navíc, je nutné zohlednit i skutečnost, že daňové subjekty mohou přirozeně provádět i takové finanční transakce, na které jim nemusí stačit disponibilní finanční prostředky. Nepostačí přitom pouhá obecná tvrzení správce daně o nedobytnosti daně ani skutečnost, že hodnota předmětné daně převyšuje hodnotu majetku daňového subjektu (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016-38).
53. Jde-li o zjištění ohledně prodeje všech nemovitostí žalobkyně těsně před zahájením daňové kontroly, příp. o kvapný prodej 2/3 vozového parku žalobkyně, je naopak nutno přisvědčit daňovým orgánům, že jde o skutečnost, která může odůvodňovat závěr o zbavování se majetku žalobkyně. Žalobkyně sice prodej nemovitostí vysvětlila již dříve započatými jednáními o prodeji s městem Tanvald, žádné doklady, které by tato jednání potvrzovala, však nepředložila. Soud si je vědom, že v rámci řízení o vydání zajišťovacích příkazů, resp. řízení o odvolání proti nim neprobíhá žádné dokazování, neboť se jedná o předstižní nástroj k zajištění daně, avšak jestliže se žalobkyně hodlala proti tomuto tvrzení bránit, bylo jen na ní, jakým způsobem věrohodně zjištěné skutečnosti správce daně zpochybní. Z takto zjištěných okolností skutečně vyplývají indicie o snaze žalobkyně zbavit se co nejrychleji hodnotnějšího majetku. V kontrastu se zjištěními o aktuální hodnotě majetku žalobkyně převyšující výši dosud nestanovené daně, její schopnosti generovat zisk a dosavadní bezvadné daňové minulosti žalobkyně, však nelze přisvědčit závěru správce daně o tom, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
54. Lze tak uzavřít, že odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ohledně naplnění druhé podmínky ust. § 167 daňového řádu je z části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (pro chybějící posouzení podnikatelské a daňové historie žalobkyně). V ostatním má soud za to, že správní orgány neprokázaly žádné konkrétní silné důvody naplňující druhou podmínku, přičemž jednotlivé slabší indicie (neexistence nemovitého majetku, míra zadluženosti žalobkyně, analýza pohybů na bankovních účtech a hotovostní výběry) pro obavu o budoucí dobytosti daně nestačí.
55. Námitka neexistence podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je proto důvodná.

IV.C. K dalším žalobním námitkám

56. Jestliže žalobkyně namítla, že žalovaný se jejími odvolacími námitkami ve skutečnosti nezabýval, protože pouze opsal odůvodnění správce daně, soud tomu přisvědčil ve vztahu neposouzení odvolací námitky stran podnikatelské a daňové minulosti žalobkyně, jak bylo uvedeno shora.

57. Ve zbývajícím však soud konstatuje, že tomu tak nebylo. Úkolem odvolacího orgánu je zejména reagovat na odvolací námitky (§ 89 odst. 2 věta druhá správního řádu z roku 2004). Z hlediska ekonomie řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil, neboť ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů jeden celek. Žalovaný shrnul skutečnosti zjištěné správcem daně a dospěl ke stejným závěrům, jako on. Z těchto závěrů je zřejmé, že se žalovaný vypořádal s podstatou těchto odvolacích námitek a přezkoumatelným způsobem odůvodnil důvody, které vedly k výroku rozhodnutí. Za pochybení přitom nelze považovat, pokud žalovaný k vypořádání odvolacích námitek použije stejná slova, která již dříve použil správce daně a za určitých podmínek dokonce postačí, když se odvolací orgán na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí výslovně odvolá a ztotožní se s ním (k tomu viz *mutatis mutandis* rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2015, čj. 6 As 229/2014-82, č. 3206/2015 Sb. NSS, a tam citovanou judikaturu).
58. Důvodná nemůže být ani obecně uplatněná námitka diskriminace vůči „movitějším“ daňovým subjektům. Žalobkyně v žalobě dostatečně jasně nespecifikovala, v čem měla tvrzená diskriminace spočívat, žalobkyně pouze svou situaci přirovnala k daňovým subjektům disponujícím větším majetkem. Vzhledem k obecnosti takto uplatněné námitky se k ní soud nemohl konkrétně vyjádřit. V obecnosti však lze uvést, že rozsah majetku není diskriminačním faktorem při vydávání zajišťovacích příkazů, ale jedním z faktorů, které musí správce daně před jejich vydáním zkoumat, aby si mohl učinit závěr o druhé z podmínek § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. o tom, zda bude dosud nestanovená nebo nesplatná daň v době své splatnosti nedobytná. Z toho logicky vyplývá, že pokud daňový subjekt disponuje dostatečným majetkem (tj. obavy o budoucí dobytost daně by byly vzhledem k velikosti majetku minimální), musí existovat o to silnější důvody pro přiměřenou obavu, že daň bude stanovena v budoucnu (tj. ve vztahu k první z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu) a tyto důvody musí správce daně řádně odůvodnit, jinak nelze zajišťovací příkaz vydat.
59. V případě námitky nezákonnosti zahájení daňové kontroly soud konstatuje, že je pro toto řízení zcela irrelevantní a podle ustálené judikatury NSS lze tuto námitku uplatnit samostatně a v jiném typu žaloby podle soudního řádu správního, proto se jí soud nemohl podrobně zabývat. Soud sice z předložených spisů neseznal, zda žalobkyně této možnosti využila, avšak z jejich tvrzení a vyjádření žalovaného je zjevné, že se proti postupu FÚ Vysočina již v průběhu daňové kontroly bránila příslušným postupem dle daňového řádu. Jestliže žalobkyně v žalobě dále toliko uvedla, že správce daně vydal zajišťovací příkazy, aniž by s ní vedl řízení, soud ve stejné míře stručnosti k tomu uvádí, že ze znění § 167 daňového řádu, ani z jeho systematického zařazení v citovaném zákoně nevyplývá, že k vydání zajišťovacích příkazů je nutno splnit podmínku vedení řízení s daňovým subjektem. Správce daně byl nepochybně oprávněn zajišťovací příkaz v případě splnění zákonných podmínek vydat, a tak se i stalo. Postup jiného finančního úřadu vůči žalobkyni nemá na zákonnost vydání zajišťovacích příkazů žádný vliv.
60. Závěrem soud uvádí, že se z důvodu obecnosti námitky uplatněné v doplnění žaloby ze dne 27. 12. 2017 nemohl zabývat ani tvrzením, že zajišťovací příkazy jsou v rozporu s posléze vydaným metodickým pokynem ze dne 31. 10. 2017. Samotné žalobní tvrzení, že „*nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť nebyla splněna žádná z podmínek, které jsou uvedeny v metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství*“ totiž nelze považovat za námitku, kterou by se bylo možno obsahově zabývat. Zde soud připomíná,

že odůvodnění soudního rozhodnutí vždy odpovídá míře konkrétnosti uplatněných námitek, kterými je soud vázán. Jinak tomu ani nemůže být, pokud má soud dostát svému „nezávislému“ postavení a zachovat zásadu rovnosti stran. Řečeno jinak, soud nemůže za žalobkyni dohledávat konkrétní důvody, pro které by mohlo být napadené rozhodnutí nezákonné, a zde i v rozporu s metodickým pokynem. Tato povinnost dopadá právě a jen na žalobkyni. Pokud žalobkyně tvrdí, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, soud se zabýval jednotlivými aspekty této námitky již výše a dal jí za pravdu.

V. Závěr a náklady řízení

61. Na základě všech shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3, 4 s. ř. s. z části pro nepřezkoumatelnost a z části pro nezákonnost, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
62. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
63. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení, které tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen žalobkyni uhradit do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku dle výroku II. rozsudku.

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.

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 hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

JUDr. Ivanka Havlíková
předsedkyně senátu