



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka v právní věci

žalobkyně: **S. W.,**
IČO: X,
se sídlem X,

zastoupena advokátem Mgr. Davidem Neveselým,
se sídlem Na Florenci 15, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2016, č. j. 30013/16/5100-41453-703692,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2016, č. j. 30013/16/5100-41453-703692, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2870765/16/2110-52523-201794, se ruší.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Davida Neveselého, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Praze dne 1. 8. 2016, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Kladně (dále jen „správce daně“), ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2870765/16/2110-52523-201794 (dále jen „zajišťovací příkaz“). Zajišťovacím příkazem uložil správce daně žalobkyni, aby podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o

dani z přidané hodnoty“), okamžikem jeho vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 12. 2015 do 31. 12. 2015, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši 147 140 Kč na depozitní účet správce daně.

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval převážně odvolacími námitkami žalobkyně. K námitce týkající se sídla žalobkyně uvedl, že na jí deklarované adrese sídla se nachází celkem 29 subjektů, ale fakticky jsou prostory využívány pouze společnostmi H. (dále jen „H“). K další odvolací námitce, že žalobkyně disponuje majetkem dostatečným k úhradě případně doměřené daně, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že příchozí platby na účtu žalobkyně jsou pouze od společnosti G. G. (dále jen „G. G.“). Vzhledem k tomu, že smlouva o reklamě a propagaci byla s touto společností uzavřena jen na rok 2015, nelze předpokládat, že by žalobkyně dosahovala takových příjmů jako v roce 2015; ostatně to dokládají i přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až duben 2016. Podle předpokladu správce daně bude za zdaňovací období prosinec 2015 žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 147 140 Kč. Tato částka by vzhledem k uvedenému a výši plateb poukazovaných z účtu mohla být v době splatnosti nedobytná. Žalobkyně stav svého účtu nedoložila aktuálním výpisem, a proto je její tvrzení, že má na úhradu daně dostatek peněz, nepodložené. K námitce žalobkyně, že usiluje o získání nových klientů, žalovaný uvedl, že je na úrovni nepodloženého tvrzení. K námitce žalobkyně, že se správcem daně vždy spolupracovala, konstatoval žalovaný, že do uskutečněných zdanitelných plnění za prosinec 2015 neuvedla realizované reklamní akce v základu daně 1 652 000 Kč a neodvedla daň ve výši 341 200 Kč. Dále žalovaný shrnul skutečnosti, na nichž se zakládaly odůvodněné obavy správce daně: sídlo žalobkyně je pouze formální a skutečné sídlo je neznámé; žalobkyně disponuje pouze vysoce likvidním majetkem; v současné době nedochází k žádným příchozím platbám na účet žalobkyně, veškeré úhrady od odběratele již byly provedeny a uskutečňují se z něj jen odchozí platby; a ekonomická činnost žalobkyně byla omezena jen na jednu konkrétní zakázku a nyní nejsou známy další ekonomické aktivity žalobkyně. K námitce, že zajišťovací příkaz byl vydán bez lhůty podle § 167 odst. 3 daňového řádu, žalovaný uvedl, že nebezpečí z prodlení spočívalo v tom, že jediným majetkem žalobkyně byly finanční prostředky na bankovním účtu, jež lze vyvést v poměrně krátkém čase.
3. Dále v napadeném rozhodnutí k námitkám ohledně posuzování okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění žalovaný uvedl, že registrační řízení je odlišné od daňového. Dokladem ze dne 10. 11. 2014, č. FV2014003, žalobkyně pouze osvědčila, že dosáhla obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, nikoli že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Nedošlo tak k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Dále uvedl, že na faktury vystavené žalobkyní nelze pohlížet jako na daňové doklady, se kterými by bylo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty spojeno uskutečnění zdanitelných plnění ke dni vystavení, tj. 10. 11. 2014, neboť k tomuto datu žalobkyně nebyla plátcem daně. Příslušná námitka žalobkyně se pak podle žalovaného míjí s předmětem tohoto řízení, neboť směřuje do registračního řízení. Správce daně vycházel z pravomocného rozhodnutí o registraci žalobkyně, podle nějž byla od 1. 1. 2015 plátcem daně z přidané hodnoty. Konečně k námitce, že v zajišťovacím příkaze chybí úvaha o tom, proč mělo k uskutečnění zdanitelného plnění dojít právě v tomto zdaňovacím období, uvedl žalovaný, že žalobkyně je od 1. 1. 2015 plátcem daně z přidané hodnoty a od toho dne všechna zdanitelná plnění podléhají dani. To, že ke zdanitelnému plnění došlo v příslušném zdaňovacím období, správce daně podrobně rozvedl s odkazem na daňovou kontrolu a postup k odstranění

pochybností za zdaňovací období měsíce prosinec 2015. Skutečnosti uváděné správcem daně ukazují na vysokou míru pravděpodobnosti vyměření daňových povinností.

4. Žalovaný uzavřel, že po přezkoumání zajišťovacího příkazu v kontextu správního spisu shledal, že správce daně situaci komplexně posoudil a postupoval v souladu s § 167 daňového řádu a § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný neshledal důvod zajišťovací příkaz rušit, a proto odvolání žalobkyně zamítl.
5. Žalobkyně v žalobě namítla, že nebyly dány odůvodněné obavy nutné k vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný neměl žádné informace o tom, že by se žalobkyně vyhýbala placení daní, měla nedostatek majetku, zbavovala se majetku, či že v době splatnosti daně nebude mít finanční prostředky k dispozici, např. protože by měla závazky, které bude muset uhradit. Žalovaný své obavy odůvodnil toliko tím, že mu momentálně není známa žádná příjmová činnost žalobkyně (přitom odmítl provést důkaz svědeckou výpovědí jednatele žalobkyně) a že její majetek je likvidní. Takové odůvodnění je nedostatečné, nemá-li žalovaný žádné důkazy o snaze žalobkyně vyhýbat se placení daní nebo o tom, že majetek žalobkyně bude v době splatnosti daně nedostatečný. Aktuální výše příjmů a majetku není pro schopnost uhradit daňové povinnosti rozhodující. Nepostačuje ani obecné prohlášení žalovaného o uceleném souhrnu rizikových faktorů. Žalobkyně má přitom na svém bankovním účtu 998 875 Kč (jak dokládá výpisem z účtu ke dni 27. 7. 2016), které nikam nepřevédla ani poté, co jí bylo vydáno již několik zajišťovacích příkazů. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný porušil základní zásady správy daní, neboť se žalobkyní nespolupracoval a neumožnil jí řádně uplatnit její práva. Správce daně vydal zajišťovací příkazy, aniž by dal žalobkyni možnost rozptýlit jeho obavy. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně dovodil, že za daňové doklady lze považovat pouze ty, které byly vystaveny plátcem daně nebo osobou povinnou k dani v zákonem stanovených případech, a že vystavení jiných daňových dokladů proto nemůže představovat okamžik uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. V této souvislosti odkázala na čl. 220, čl. 218 a čl. 289 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“). Z toho, že zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví povinnost vystavovat daňové doklady pro jiné osoby než plátce, nelze dovozovat, že jimi nemohou být vystaveny a nemají stejné účinky. Skutečnost, že neplátcí nemusí přiznávat daň, neznamená, že nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění, která se započítávají do obrátu, jehož překročení vede k povinné registraci. Odvolací námitky žalobkyně nesměřovaly do registračního řízení, neboť se týkají okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění, k nimž podle žalobkyně došlo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty již vystavením daňových dokladů. Žalovaný se k jejím obdobným odvolacím námitkám ohledně rozporu názoru správce daně se směrnicí o DPH nevyjádřil, a proto je napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti je, že v rozporu s tvrzením žalovaného není v zajišťovacím příkazu vůbec obsažena úvaha, proč měl správce daně za to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo právě dne 31. 12. 2015.
6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval relevantní části odůvodnění svého rozhodnutí, na něž současně v podrobnostech odkázal.
7. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti. Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2015, č. j. 706508/15/2110-40511-201689, zaregistroval správce daně žalobkyni jako plátce daně z přidané hodnoty s tím, že podle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty se stala

plátcem ode dne 1. 1. 2015. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 přiznala daň na výstupu ve výši 0 Kč a vykázala nadměrný odpočet ve výši 200 060 Kč. Dne 16. 2. 2015 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž žalobkyni zejména vyzval k prokázání skutečnosti, že odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období prosinec 2015 byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a že žalobkyně uskutečňuje ekonomickou činnost. Při ústním jednání dne 3. 3. 2016 žalobkyně předložila seznam dokladů pro přiznání k dani z přidané hodnoty, dvě faktury vystavené společností H. (faktura č. 201600360 vystavená dne 30. 12. 2015 a č. 201600416 vystavená dne 31. 12. 2015) a jednu fakturu vystavenou společností S. I. (faktura č. FV20150505 vystavená dne 31. 12. 2015). Se závěry postupu k odstranění pochybností seznámil správce daně žalobkyni při ústním jednání dne 11. 5. 2016, při kterém jí také předal kopii úředního záznamu č. j. 2619247/162124-60563-203641.

8. Dne 26. 5. 2016 vydal správce daně zajišťovací příkaz, kterým žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty složením částky 147 140 Kč na účet správce daně; s ohledem na nebezpečí z prodlení byl zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem vydání. V odůvodnění mj. uvedl, že zjistil, že žalobkyně dne 10. 11. 2014 uzavřela se společností G. G. smlouvu o reklamě a propagaci na dobu určitou od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále jen „smlouva o reklamě a propagaci“). Jejím předmětem byla propagace ochranné známky a goodwillu společnosti G. G. na sportovních i nesportovních aktivitách vykonávaných celkem pěti profesionálními sportovci. Celková smluvní odměna činila 10 000 000 Kč, přičemž poslední splátku ve výši 2 000 000 Kč byla žalobkyní přijata dne 28. 12. 2015. Dále správce daně uvedl, že smlouva o reklamě a propagaci byla žalobkyní uzavřena v době, kdy nebyla plátcem daně. Na jejím základě přijala žalobkyně dne 28. 12. 2015 uvedenou částku. Správce daně dále odkázal na § 21 odst. 1 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty a uvedl, že podle § 28 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je povinen daňové doklady vystavovat jen plátce daně, a faktury vystavené dříve, než se jí žalobkyně stala, nelze považovat za daňové doklady a plnění se nemohlo uskutečnit v den jejich vystavení. V průběhu daňového řízení správce daně zjistil, že žalobkyně do uskutečněných zdanitelných plnění neuvedla realizované reklamní akce, přestože dne 28. 12. 2015 obdržela na svůj účet částku 2 000 000 Kč na základě smlouvy o reklamě a propagaci. Den přijetí platby je dnem, kdy byla žalobkyně povinna přiznat daň. Žalobkyně neodvedla z přijaté platby daň ve výši 347 200 Kč. Předpokládaná doměřená daň tak činí 147 140 Kč (po odečtení daně na vstupu). Důvodnou obavu, že tato částka bude v době její splatnosti nedobytná, dovodil správce daně z toho, že sídlo uváděné žalobkyní je toliko formální a její skutečné sídlo je neznámé; žalobkyně disponuje pravděpodobně jen vysoce likvidními peněžními prostředky na běžném bankovním účtu; na tento účet momentálně nepřichází žádné platby a veškeré úhrady od společnosti G. G. již byly provedeny; a ekonomická činnost žalobkyně byla omezena jen na jednu zakázku probíhající v roce 2015, přičemž žádné další ekonomické aktivity žalobkyně nejsou správci daně známy.
9. Proti zajišťovacímu příkazu podala žalobkyně dne 10. 6. 2016 odvolání. Dne 1. 7. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým zajišťovací příkaz potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.
10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy

o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, neboť žádný z účastníků na výzvu soudu nesdělil, že by s takovým postupem nesouhlasil, a jejich souhlas se tudíž presumuje (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

11. Žalobkyně nejprve namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný vůbec nezabýval některými odvolacími námitkami. Obecně na úvod soud podotýká, že skutečnost, že odvolací správní orgán v rozhodnutí nereagoval na každý dílčí argument odvolatele, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jestliže se jinak s obsahem a smyslem argumentace odvolatele vypořádal a je z rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů považoval odvolací námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; ob stojí i jen implicitní vypořádání námitek, pokud správní orgán v napadeném rozhodnutí uvede svůj názor odlišný od názoru odvolatele, který přesvědčivě odůvodní (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78, bod 23). Tomuto požadavku žalovaný v napadeném rozhodnutí nepochybně dostál.
12. Žalobkyně má pravdu, že v zajišťovacím příkazu správce daně neuvedl výslovně, že se zdanitelné plnění uskutečnilo dne 31. 12. 2015. Že správce daně pokládal za den zdanitelného plnění právě tento den, však žalobkyně věděla, neboť to je výslovně uvedeno (a odůvodněno) v úředním záznamu, jehož kopii žalobkyně obdržela při ústním jednání dne 11. 5. 2016. Při tomto ústním jednání také žalobkyně proti takto stanovenému okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nic nenamítala (resp. omezila se jen na obecné vyjádření, že se závěry správce daně nesouhlasí). Ve fázi vydání zajišťovacího příkazu tak nebylo určení okamžiku, kdy došlo ke zdanitelnému plnění, sporné. První námitku tohoto druhu žalobkyně formulovala právě až v odvolání, a žalovaný se jí zabýval na straně 7 napadeného rozhodnutí, kde v zásadě zopakoval závěry správce daně obsažené v úředním záznamu ze dne 11. 5. 2016 – tedy že služby se považují za uskutečněné dokončením služby, a proto s ohledem na to, že služby podle smlouvy o reklamě měly být poskytovány v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, a žalobkyně neprokázala, kdy přesně byly poskytnuty, pokládá za den uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2015. To, že se žalovaný zmýlil a ve skutečnosti toto konkrétní datum v zajišťovacím příkazu uvedeno není, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Daňové řízení před správními orgány obou stupňů tvoří jeden celek, a proto je možné, aby odvolací správní orgán úvahu správce daně vhodně doplnil tak, aby bylo v odvolacím rozhodnutí jednoznačně řečeno, který den shodně správce daně a žalovaný považují za den uskutečnění zdanitelného plnění.
13. Dále žalobkyně tvrdí, že se žalovaný nezabýval námitkou, že správce daně nevykládal pojmy „faktura“ a „daňový doklad“ jako synonyma, jak je vykládá zákon o dani z přidané hodnoty a směrnice o DPH. Soud konstatuje, že k této námitce se žalovaný vyjádřil na straně 6 a 7 napadeného rozhodnutí, kde zopakoval obsah odůvodnění zajišťovacího příkazu a dodal, že podle § 28 zákona o dani z přidané hodnoty sice v určitých případech daňové doklady vystavuje i osoba povinná k dani, avšak toto ustanovení na danou věc nedopadá. Žalobkyně v listopadu 2014 nebyla plátcem daně, a proto na den vystavení faktur nelze pohlížet jako na den uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Je pravda, že žalovaný se zabýval téměř výhradně zákonnou úpravou a k ustanovením obsaženým ve směrnici o DPH se přímo nevyjádřil. I

tak ale odůvodnění napadeného rozhodnutí ob stojí, neboť žalovaný vypořádal námitky souhrnně a jeho úvahy argumentaci žalobkyně implicitně vylučují. Žalovaný, zjednodušeně řečeno, dospěl k závěru, že § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se vztahuje toliko na plátce (jímž žalobkyně nebyla), a tudíž i okamžik vystavení daňového dokladu, o kterém hovoří navazující ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, se týká jen daňových dokladů vystavených plátcem. V tomto ohledu tedy nelze považovat napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Ostatně o přezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí svědčí i to, že žalobkyně sama s uvedenými závěry žalovaného široce polemizuje v žalobě. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná.

14. Dále žalobkyně namítla, že nebyly dány odůvodněné obavy nutné k vydání zajišťovacího příkazu. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[i]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“ Ustálená judikatura NSS přitom vymezila podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu takto: „[S]právce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“ (srov. bod 46 rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat; pokud je dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, lze připustit jejich vzájemnou kompenzaci (srov. bod 47 téhož rozsudku).
15. Žalobkyně zpochybňovala naplnění podmínky existence „objektivních skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že [...] v době její vymahatelnosti bude [...] daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.“ (srov. výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 22/2015). Z judikatury NSS obecně plyne, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke všem konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze přitom 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.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31).
16. V dané věci žalovaný spatřoval obavy z budoucí nedobytnosti, resp. značně obtížného vybrání daně v podstatě pouze v tom, že veškerý majetek žalobkyně byl vysoce likvidní, žalobkyně momentálně neprovádí žádné ekonomické aktivity a není známo její skutečné sídlo. Takové skutečnosti však ani ve svém souhrnu nemohou být základem pro obavy z budoucí nedobytnosti daně. Je třeba přisvědčit žalobkyni, že žalovaný nezjistil a neuvedl žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že se žalobkyně bude splnění daňové povinnosti vyhýbat, nebo že v době její vymahatelnosti nebude disponovat dostatečnými prostředky k zaplacení ani to, že by žalobkyně byla ve špatné ekonomické kondici. Žalobkyně pouze momentálně nevyvíjela podnikatelskou činnost, což ale nijak nepředznamenává její budoucí majetkové poměry. Soud navíc v této souvislosti podotýká, že smlouva o reklamě a propagaci uzavřená mezi žalobkyní a společností G. G. byla platná

až do konce roku 2015 a v tomto směru tedy stav její ekonomické nečinnosti trval v době vydání zajišťovacího příkazu pouze několik málo měsíců.

17. Soud také nepřehlédl, že správce daně nezjistil aktuální finanční situaci žalobkyně, neboť jediný výpis z jejího bankovního účtu pochází ze dne 4. 2. 2016 a zobrazuje stav ke dni 3. 2. 2016 (tedy téměř tři měsíce před vydáním zajišťovacího příkazu). V té době měla žalobkyně na svém účtu částku ve výši 2 202 536 Kč. Aktuálnější výpis z účtu součástí správního spisu není, přičemž žalovaný na straně 5 napadeného rozhodnutí konstatoval, že tato skutečnost jde k tíži žalobkyně, která jej správci daně nepředložila. Soud nemůže ověřit tvrzení žalobkyně, že aktuální výpis z účtu správci daně předložila v jiném řízení a žalovaný v následně vydaném zajišťovacím příkazu konstatoval, že výše částky na účtu žalobkyně nehraje roli. Je však třeba říct, že je úkolem správce daně zjistit skutkový stav tak, aby mohl učinit úvahu, zda je v dané situaci na místě vydat zajišťovací příkaz či nikoli. V napadeném rozhodnutí však žalovaný ze zůstatku na bankovním účtu žalobkyně nevycházel, neboť v zásadě dospěl k závěru, že by měla žalobkyně na svém bankovním účtu jakoukoli částku, její výše v úvahách o potřebnosti zajištění daně nehraje žádnou roli, neboť peníze na běžném bankovním účtu jsou vysoce likvidní. Tuto úvahu však musí soud odmítnout. Je pravda, že peněžní prostředky na bankovním účtu lze rychle převést. Jak ale správně namítla žalobkyně, žalovaný neměl žádné indicie nasvědčující tomu, že se tak chystá učinit (např. že by se zbavovala majetku nebo jej skrývala). Ani skutečnost, že se zůstatek na účtu postupně snižoval, takovou obavu nemohl založit. Nelze automaticky v každém případě předpokládat, že daňové subjekty se budou vyhýbat placení daní. Takový závěr musí být naopak odůvodněn konkrétními skutečnostmi, které ovšem žalovaný ani správce daně neuvedli. Soud má tedy za to, že skutečnosti zjištěné žalovaným, resp. správcem daně samy o sobě nemohou zakládat důvodnou obavu z budoucí nedobytnosti, resp. značně obtížného vybrání zajištěné daně. Závěr správce daně a žalovaného o tom, že existují důvodné obavy, že daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, nemá oporu ve zjištěných skutečnostech. V takovém případě, kdy důvodné obavy ve vztahu k této podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly vůbec dány, není ani případná vysoká míra pravděpodobnosti stanovení daně způsobila jejich nedostatek kompenzovat. Soud proto shledal tento žalobní bod důvodným.
18. Soud se však musel vypořádat i se zbývajícími žalobními body. Pokud žalobkyně tvrdila, že žalovaný porušil základní zásady správy daní, neboť s ní nespolupracoval a neumožnil jí řádně uplatnit její práva, nelze jí přisvědčit. Žalobkyně totiž pouze obecně uvedla, že zajišťovací příkaz byl vydán, aniž byla žalobkyni dána možnost rozptýlit obavy správce daně. K tomu lze se stejnou mírou obecnosti uvést, že správa daní je ovládána zásadou oficiality vyjádřenou v § 9 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[s]právcem daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“ Zajišťovací příkaz je rozhodnutím předstižným a akčním, kde se rychlost vydání pojí s jeho efektivitou (srov. bod 51 rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66). Zásada spolupráce a poučovací povinnost správce daně (§ 6 odst. 2 a 3 daňového řádu) tedy logicky ustupují v zajišťovacím řízení do pozadí. Správce daně je oprávněn vydat zajišťovací příkaz, jakmile učiní zjištění, která umožňují učinit závěr, že byly splněny všechny zákonné podmínky k jeho vydání. Nemusí tak daňový subjekt na možnost vydání zajišťovacího příkazu předem upozorňovat a opatřovat si k tomu jeho stanovisko – takový postup by byl naopak v rozporu s účelem tohoto institutu, jímž je zejména zajistit, aby majetek daňového

subjektu před uspokojením daňového dluhu nezmizel (srov. bod 32 shora uvedeného rozsudku NSS). Tento žalobní bod proto soud shledal nedůvodným.

19. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný neprovedl jí navrhovaný důkaz výsledkem svědka jednatele žalobkyně. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu „[k]aždá osoba je povinná vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.“ Jak plyne z judikatury NSS, statutární orgán právnické osoby (tedy i jednatel), která je daňovým subjektem, nemůže v daňovém řízení vystupovat současně jako zástupce daňového subjektu a jako svědek, neboť daňový subjekt ve vztahu k němu zásadně není jinou osobou (srov. např. body 14 až 16 rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23). Tento žalobní bod proto není důvodný.
20. Konečně posledním žalobním bodem žalobkyně namítala, že faktura jí vystavená dne 10. 11. 2014 (tato faktura není součástí správního spisu – pozn. soudu) je daňovým dokladem a ke dni jejího vystavení proto došlo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty k uskutečnění zdanitelného plnění. Touto otázkou se již zdejší soud zabýval za obdobných skutkových okolností v rozsudcích ze dne 21. 6. 2018, č. j. 48 Af 15/2016-42, a ze dne 19. 9. 2018, č. j. 45 Af 15/2016-32, jejichž obsah je znám oběma účastníkům, neboť v první uvedené věci byl žalovaný účastníkem a žalobce byl v uvedené věci zastoupen shodným zástupcem jako žalobkyně v nyní projednávané věci, resp. v druhé uvedené věci byli oba účastníky. Soud se nehodlá od svých dřívějších závěrů nikterak odchýlit, a proto pouze zopakuje, co již uvedl ve shora uvedených rozsudcích.
21. Předně není správný názor žalobkyně, že ze směrnice o DPH vyplývá povinnost osob povinných k dani, které nejsou podle zákona o dani z přidané hodnoty plátcí daně, vystavovat daňové doklady. V první řadě totiž platí, že směrnice Evropské unie nemohou jednotlivci přímo ukládat povinnosti (srov. např. již rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 6. 1987, *Pretore di Salò*, 14/86, Recueil, s. 2545, bod 19). Směrnice o DPH tedy nemůže žalobkyni ukládat povinnost vystavovat daňové doklady. Navíc ze směrnice o DPH ani nevyplývá povinnost členských států vyžadovat vystavování daňových dokladů neplátcí DPH, tedy osobami osvobozenými od daně v režimu pro malé podniky (čl. 281 až čl. 294 směrnice o DPH). Je sice pravdou, že podle čl. 220 směrnice o DPH je zásadně každá osoba povinná k dani povinná zajistit vystavení faktury. Podle čl. 272 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH nicméně platí, že „[č]lenské státy mohou zprostit tyto osoby povinné k dani některých nebo všech povinností uvedených v kapitolách 2 až 6: [...] osoby povinné k dani, na které se vztahuje osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292“. Kapitoly 2 až 6 hlavy XI směrnice o DPH, na něž toto ustanovení odkazuje, pak mj. upravují i povinnost fakturace. Zákon o dani z přidané hodnoty tedy není v rozporu se směrnicí, neukládá-li žalobkyni jakožto osobě osvobozené od daně podle čl. 287 směrnice o DPH povinnost vystavovat daňové doklady. Na tom nic nemění ani čl. 289 směrnice o DPH, jenž zapovídá osobám osvobozeným od daně vykazovat daň na fakturách, a upravuje tedy pouze náležitosti faktury. Nelze z něj však dovodit, že by bylo povinností osob osvobozených od daně fakturu vystavit.
22. Členské státy mají podle čl. 218 směrnice o DPH povinnost jako faktury uznávat veškeré doklady splňující podmínky kapitoly 3 hlavy XI směrnice o DPH. To však pouze znamená, že tak musí činit ve vztahu k závazkům z této směrnice plynoucím (zejména musí takové faktury uznávat pro účely splnění formálních podmínek odpočtu daně podle čl. 178 a násl. směrnice o DPH). Pokud však jde o okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, směrnice o DPH v čl. 66 stanoví, že „[o]dchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani

vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků a) nejpozději vystavením faktury“. Ve stanovení dřívějšího okamžiku vzniku daňové povinnosti, než podle článků 63, 64 a 65 směrnice o DPH [zejména okamžiku poskytnutí služby (čl. 63) a přijetí platby (čl. 65)], tedy nejsou členské státy nijak omezeny. Jinými slovy, členské státy jsou z unijního vymezení faktury povinny vycházet, pokud se rozhodnou jako vznik daňové povinnosti [resp. uskutečnění zdanitelného plnění, srov. čl. 62 č. 1) směrnice o DPH] zvolit vystavení faktury a tento okamžik nastává později, nežli okamžik určený podle čl. 63, 64 a 65 směrnice o DPH. To ale není případ § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť vystavení daňového dokladu může být okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění jen tehdy, pokud předchází okamžiku poskytnutí služby; a okamžikem vzniku povinnosti daň přiznat, jen pokud předchází i přijetí úplaty (§ 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Vymezení pojmu faktury z hlediska směrnice o DPH je tak pro výklad tohoto ustanovení nerozhodné. Výklad § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty zastávaný žalovaným, podle něhož jen daňový doklad vystavený plátcem daně může vyvolávat účinky uskutečnění zdanitelného plnění, tudíž není v rozporu se směrnicí o DPH.

23. Konečně k samotné otázce interpretace § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty soud konstatuje, že se v zásadě ztotožňuje s uvedeným názorem žalovaného. Podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty „[d]aň je **plátce** povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. **Plátce** daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“ Ustanovení obsažená v § 21 zákona o dani z přidané hodnoty se tedy věcně týkají určování okamžiku, ke kterému je **plátce** povinen přiznat daň (na rozdíl např. od § 24 zákona o dani z přidané hodnoty, který se vztahuje i na identifikovanou osobu). Ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, které jako jeden z možných okamžiků uskutečnění zdanitelného plnění stanoví den vystavení daňového dokladu, tak logicky navazuje právě na povinnost, kterou mají v zásadě jen plátcí – tedy zajistit vystavení daňového dokladu (§ 28 zákona o dani z přidané hodnoty). Toto ustanovení dále navazuje na okamžik vzniku nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, kterým je právě vznik povinnosti daň přiznat, a na možnost tento nárok uplatnit, která je podmíněna skutečností, že odběratel disponuje daňovým dokladem (§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Jinak řečeno, tato ustanovení umožňují, aby po obdržení vystavené faktury mohl příjemce zdanitelného plnění na jejím základě ještě v tomtež zdaňovacím období uplatnit odpovídající odpočet. Nic z uvedeného se však osob povinných k dani, které nejsou plátcí, netýká – jejich povinností není vystavovat daňové doklady a přiznat daň a jejich faktury nemohou být podkladem pro odpočet daně. Vystaví-li tedy osoba povinná k dani fakturu s náležitostmi daňového dokladu v době, kdy není plátcem, nedojde ke dni vystavení k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Tento poslední žalobní bod proto soud shledal nedůvodným.
24. Soud shrnuje, že důvodným shledal žalobní bod týkající se existence odůvodněných obav z toho, že v době vymahatelnosti zajištěné daně bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Z tohoto důvodu soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Soud současně přistoupil i ke zrušení zajišťovacího příkazu správce daně (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), neboť bylo postaveno na jisto, že tato zákonná podmínka pro jeho vydání nebyla splněna (§ 167 daňového řádu). V případě nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je podle rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016,

č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, povinností soudu zrušit v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný (srov. body 51 a 55; dále též např. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 4 Afs 261/2017 – 55). Soud rovněž dospěl k závěru, že v této věci nejsou splněny podmínky pro vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. Vydání zajišťovacího příkazu je prvním úkonem ve věci samé. Jeho zrušením tak byla věc skončena, a proto neexistuje žádné řízení, v němž by mohl žalovaný pokračovat (srov. obdobně rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2016, č. j. 9 Afs 148/2015 – 31, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66).

25. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a proto jí náhrada nákladů řízení náleží. Tyto náklady zahrnují náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada DPH. Zástupce žalobkyně provedl v řízení dva účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a jedno písemné podání soudu (žaloba) – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky. Tato částka byla dále navýšena o 1 428 Kč představující daň z přidané hodnoty, již je zástupce žalobkyně plátcem, a o soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 14. prosince 2018

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu