



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobkyně: S. I., s.r.o., IČO: X
sídlem X
zastoupená advokátem Mgr. Davidem Neveselým
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 13119/16/5100 - 41453 - 703692,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 13119/16/5100 - 41453 - 703692, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 25. 1. 2016, č. j. 177921/16/2110 - 52522 - 204502, č. j. 180431/16/2110 - 52522 - 204502, a č. j. 183842/16/2110 - 52522 - 204502, **se zrušují.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku **15 342 Kč**, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Davida Neveselého, advokáta, sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 6. 5. 2016 se žalobkyně domáhá zrušení

rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 13119/16/5100-41453-703692 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzena celkem tři rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 1. 2016, č. j. 177921/16/2110-52522-204502, č. j. 180431/16/2110-52522-204502, a č. j. 183842/16/2110-52522-204502 (dále souhrnně jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy uložil finanční úřad žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období měsíce února 2015 ve výši 868 000 Kč, měsíce července 2015 ve výši 783 790 Kč a měsíce října 2015 ve výši 834 259 Kč.

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., s. r. o., IČO: x, sídlem X (dále jen „H.“). K námitce, že zajišťovací příkazy byly vydány bez možnosti žalobkyně rozptýlit obavy finančního úřadu, žalovaný uvedl, že podle § 9 odst. 2 daňového řádu se uplatňuje zásada oficiality a zásada vyhledávací, z nichž plyne, že je-li zjištěna skutečnost, s níž je spojen vznik daňové povinnosti, je správce daně povinen činit nezbytné úkony. Při vydání zajišťovacího příkazu se nepřepokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejúplněji, neboť by daňový subjekt mohl činit kroky, které by budoucí výběr daně zmařily. K námitce, že žalobkyně disponuje majetkem dostatečným k úhradě případně doměřené daně, uvedl, že příchozí platby na účtu žalobkyně jsou pouze od společnosti GXC G., s.r.o., IČO: x, sídlem X (dále jen „GXC 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. Podle předpokladu finančního úřadu bude za zdaňovací období února, července a října 2015 žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 486 049 Kč. Tato částka by vzhledem k uvedenému a výši plateb poukazovaných z účtu mohla být v době splatnosti nedobytná. Z výpisu ze dne 21. 1. 2016 je sice zřejmé, že na účtu žalobkyně je 7 683 819,20 Kč, ale ode dne 4. 11. 2015 vykazuje pouze odchozí platby. K námitce žalobkyně, že usiluje o získání nových klientů a uvažuje o půjčování motorových vozidel, žalovaný uvedl, že je na úrovni nepodloženého tvrzení. Výslech jednatele žalobkyně by nebyl objektivním důkazem, neboť by se jednalo opět o pouhá tvrzení žalobkyně. K námitce, že žalobkyni jsou dluženy nadměrné odpočty, uvedl, že finanční úřad k tomuto přihlédl. Nadměrné odpočty byly na osobní daňový účet žalobkyně připsány až dne 2. 2. 2016, tj. po vydání zajišťovacích příkazů, ve výši 712 652 Kč. Jejich výše nepostačuje k úhradě zajištěné daně. K námitce žalobkyně, že s finančním úřadem vždy spolupracovala, žalovaný shrnul skutečnosti, na nichž se zakládaly odůvodněné obavy finančního úřadu: sídlo žalobkyně je pouze formální a skutečné sídlo je neznámé; žalobkyně disponuje pravděpodobně 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; částečných zdrojem prostředků žalobkyně bude vratka nadměrných odpočtů; a ekonomická činnost žalobkyně byla omezena jen na jednu

konkrétní zakázku a nyní nejsou známy další ekonomické aktivity žalobkyně. K námitce, že zajišťovací příkazy byly vydány 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. Dále k námitkám ohledně posuzování okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění žalovaný uvedl, že registrační řízení je odlišné od daňového. Dokladem ze dne 10. 11. 2014, č. FV2014001, žalobkyně pouze osvědčila, že dosáhla obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, nikoliv, že zdanitelné plnění se uskutečnilo. 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 DPH 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. Finanční úřad vycházel z pravomocného rozhodnutí o registraci žalobkyně, podle nějž byla od 1. 1. 2015 plátcem daně z přidané hodnoty. K námitce, že finanční úřad jednal formalisticky, neboť daňová kontrola trvala jen pět minut, žalovaný uvedl, že v případě kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období února a července 2015 mohla být žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění již v den zahájení, neboť finanční úřad měl všechny důkazní prostředky shromážděny z postupů k odstranění pochybností za jiná zdaňovací období. Konečně k námitce, že v zajišťovacích příkazech chybí úvaha o tom, proč mělo k uskutečnění zdanitelných plnění dojít právě ve finančním úřadem specifikovaných zdaňovacích obdobích, 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 zdanitelným plněním došlo v příslušných zdaňovacích obdobích, finanční úřad podrobně rozvedl s odkazem na daňové kontroly a postupy k odstranění pochybností. Finančním úřadem uváděné skutečnosti ukazují na vysokou míru pravděpodobnosti vyměření daňových povinností.

3. Žalobkyně v žalobě namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se nevypořádal s některými odvolacími námitkami. Dále žalobkyně namítla, že nebyly dány odůvodněné obavy nutné k vydání zajišťovacích příkazů. 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, 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. Nepostačuje ani obecné prohlášení žalovaného o uceleném souhrnu rizikových faktorů. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný porušil základní zásady správy daní, neboť se žalobkyní nespolečně pracoval a neumožnil jí řádně uplatnit její práva. Daňová kontrola za zdaňovací období února 2015 byla vedena pouze formálně, neboť byla zahájena v 8:30 hodin a téhož dne byl vydán protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V okamžiku, kdy se žalobkyně k protokolu vyjádřila, vydal finanční úřad téhož dne zajišťovací příkazy a současně exekuční příkazy. Nemohl se tedy s jejím vyjádřením seznámit. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný neprovedl jí navrhovaný důkaz výsledkem svědka, a to jednatele žalobkyně. 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 DPH. 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 DPH 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 obratu, 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 DPH již vystavením daňových dokladů. Žalovaný se k jejím obdobným odvolacím námitkám ohledně rozporu názoru finančního úřadu se směrnicí o DPH nevyjádřil, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné i z tohoto důvodu. Konečně žalobkyně namítla, že finanční úřad neodůvodnil, proč vydal jednotlivé zajišťovací příkazy k příslušným zdaňovacím obdobím, neboť např. v říjnu 2015 nebyla žalobkyní přijata žádná platba, od čehož v ostatních případech určení zdaňovacího období odvozoval.

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se k odvolacím námitkám komplexně vyjádřil na str. 7 až 9 napadeného rozhodnutí. Odlišnosti v jednotlivých odvoláních jsou jen rozvíjením argumentace žalobkyně. Dále žalovaný k jednotlivým námitkám žalobkyně zopakoval relevantní části odůvodnění svého rozhodnutí, na něž současně v podrobnostech odkázal.
5. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodující existence odůvodněných obav z pozdější nevymahatelnosti daně. Úvahy žalovaného však postrádají objektivní základ, neboť žalobkyně disponovala na svém účtu částkou několikanásobně vyšší, než výše potenciálně stanovené daně a připravovala se i na další činnost. Nebyla tedy dána majetková nedostatečnost jako jeden z předpokladů k vydání zajišťovacího příkazu. Předpoklad žalovaného, že se majetek žalobkyně bude zmenšovat, není sám o sobě důvodem k vydání zajišťovacího příkazu. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 – 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS [všechna zde citovaná rozhodnutí krajských soudů a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) jsou dostupná na www.nssoud.cz] a namítla, že až do ledna 2017 finanční úřad ani žalovaný nevedli žádné daňové řízení týkající se zdaňovacích období února, července a října 2015, což relativizuje existenci skutečně důvodné obavy žalovaného. Konečně ve vztahu k námitce o neprovedení výsledku svého jednatele odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001 – 79, publ. pod č. 587/2005 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 – 89.
6. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 18. 12. 2014 podala žalobkyně přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty. Jako rozhodný den pro povinnost registrace uvedla 10. 11. 2014, neboť v předcházejících 12 měsících dosáhla obratu 15 000 000 Kč. Rozhodnutím ze dne 3. 2. 2015, č. j. 642394/15/2110-40511-201689, zaregistroval finanční

úřad žalobkyni jako plátce daně z přidané hodnoty s tím, že podle § 6 zákona o DPH se stala plátcem ode dne 1. 1. 2015.

7. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února 2015 žalobkyně přiznala daň na výstupu ve výši 0 Kč a neuplatnila žádné odpočty daně. V daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce července 2015 žalobkyně uplatnila odpočet daně ve výši 84 210 Kč. V daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce října 2015 žalobkyně přiznala daň na výstupu ve výši 8 679 Kč a uplatnila odpočet daně ve výši 42 420 Kč, tedy vykázala nadměrný odpočet ve výši 33 741 Kč.
8. Dne 4. 11. 2015 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období června, července a srpna 2015. Výzvou ze dne 9. 12. 2015 finanční úřad vyzval žalobkyni k odstranění pochybností ve vztahu k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2015. Dne 17. 12. 2015 v 8:30 hodin pak finanční úřad zahájil daňovou kontrolu žalobkyně ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2015. Téhož dne v 8:35 hodin proběhlo ústní jednání ve věci seznámení s výsledky kontrolních zjištění k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období února a července 2015.
9. V protokolu z jednání konaného dne 17. 12. 2015 finanční úřad uvedl, že žalobkyně dne 10. 11. 2014 uzavřela smlouvu se společností GXC G. o reklamě a propagaci. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, jejím předmětem byla propagace ochranné známky a *goodwillu* společnosti GXC G. na akcích Stopa pro život, Kolo pro život a ČT Author Cup, za odměnu v celkové výši 15 000 000 Kč. Žalobkyně smlouvu uzavřela jako neplátce daně z přidané hodnoty a na jejím základě vystavila dne 10. 11. 2014 pro společnost GXC G. tři faktury na částky po 5 000 000 Kč s daty splatnosti ke dnům 31. 1. 2015, 30. 6. 2015 a 30. 10. 2015. Ve smlouvě jsou dále uvedeny termíny celkem 21 závodů pro jednotlivé akce: 4 závody pro akci Stopa pro život; 16 závodů pro akci Kolo pro život a 1 závod pro akci ČT Author Cup. Finanční úřad uvedl, že vyzval žalobkyni ke sdělení, jak se jednotlivé závody podílí na celkové smluvní ceně. Z odpovědi žalobkyně vyplynulo, že jednotková cena byla za závod v rámci akce Stopa pro život 500 000 Kč; akce Kolo pro život 750 000 Kč a akce ČT Author Cup 1 000 000 Kč. Dále finanční úřad zjistil, že na účet žalobkyně byly ve dnech 3. 2. 2015 a 1. 7. 2015 připsány částky 5 000 000 Kč. Finanční úřad rovněž uvedl, že podle § 21 odst. 4 zákona o DPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavením daňového dokladu, podle toho, který nastal dříve. Podle § 28 odst. 1 zákona o DPH však je daňový doklad povinen vystavit toliko plátce, což žalobkyně byla až od 1. 1. 2015.
10. Podle výpisu z bankovního účtu žalobkyně ze dne 2. 10. 2015 byl na tomto účtu ke dni 30. 9. 2015 evidován zůstatek 5 565 627 Kč. Ke dnům 3. 2. 2015, resp. 1. 7. 2015 jsou evidovány dvě příchozí platby od společnosti GXC G., obě ve výši 5 000 000 Kč. Podle výpisu ze dne 11. 11. 2015 byl účtu ke dni 10. 11. 2015 zůstatek 9 882 985 Kč. Ke dni 4. 11. 2015 je evidována příchozí platba od společnosti GXC G. ve výši 5 000 000 Kč.

11. Dne 25. 1. 2016 vydal finanční úřad shora uvedené tři zajišťovací příkazy, jimiž uložil žalobkyni, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období února 2015 ve výši 868 000 Kč, července 2015 ve výši 783 790 Kč a října 2015 ve výši 834 259 Kč. Téhož dne vydal finanční úřad tři exekuční příkazy, jimiž nařídil daňovou exekuci uvedených částek příkazáním pohledávky z účtu žalobkyně.
12. Proti každému ze zajišťovacích příkazů podala žalobkyně odvolání dne 24. 2. 2016. Dne 24. 3. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým zajišťovací příkazy potvrdil a všechna odvolání žalobkyně zamítl.
13. Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť má za to, že oba účastníci s takovým souhlasem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
14. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“ 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, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). 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. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Obecně lze uvést, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu může spočívat v nedostatku důvodů, anebo v jeho nesrozumitelnosti (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí se primárně týká nedostatků odůvodnění rozhodnutí správce daně, jehož náležitosti vyplývají z § 102, resp. § 116 daňového řádu. Podle § 102 odst. 2 daňového řádu „[v] odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“ Podle § 102 odst. 3 daňového řádu „[v] odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“ Podle § 116 odst. 2 daňového řádu dále „[v] odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.“

16. Jde-li o odůvodnění první ze shora uvedených podmínek k vydání zajišťovacího příkazu, tj. předpokladu, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, komentářová literatura k § 167 daňového řádu uvádí, že „[o]důvodnění zajišťovacího příkazu musí obsahovat sdělení důvodů, pro které správce daně přikročil k vydání zajišťovacího příkazu. V praxi to znamená dovození daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu za určité zdaňovací období, stanovení výše daně, resp. její předpokládané výše a zdůvodnění, proč je k zajištění daně vůbec přistupováno, proč je zajištěna právě taková částka, která je uvedena ve výroku a proč její zajištění má trvat po dobu, jež je uvedena ve výroku rozhodnutí.“ (srov. Baxa, J.; Kaniová, L. In: *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011). Obdobně podle judikatury NSS je správce daně „povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. [...] Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.“ (Srov. bod 45 rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104.).
17. Žalobkyně namítla, že finanční úřad neodůvodnil, proč vydal jednotlivé zajišťovací příkazy k příslušným zdaňovacím obdobím, zejména ten, jímž byla zajištěna daň za zdaňovací období října 2015. Této námitce lze přisvědčit. Pokud jde o zajišťovací příkaz ze dne 25. 1. 2016, jímž bylo žalobkyni uloženo zajistit úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za období října 2015, v relevantní části odůvodnění finanční úřad jednak poukázal na smlouvu o reklamě a propagaci uzavřenou žalobkyní se společností GXC G. a na faktury vystavené žalobkyní na základě této smlouvy. Dále konstatoval, že podle § 28 odst. 1 zákona o DPH je daňové doklady povinen vystavit jen plátcem a faktury žalobkyně tak nelze považovat za daňové doklady. Z odůvodnění je však patrné, že další část odůvodnění chybí, neboť poslední věta na str. 3 není dokončena a na str. 4 nepokračuje. Následuje pouze konstatování, že žalobkyně je od 1. 1. 2015 plátcem daně z přidané hodnoty a veškerá plnění s pozdějším datem uskutečnění podléhají této dani. Celá pasáž je pak ukončena závěrem, že žalobkyně neuvedla do uskutečněných zdanitelných plnění (tedy zřejmě do daňového přiznání za říjen 2015) reklamní akce Kolo pro život a ČT Author Cup v částce 4 132 000 Kč, jakožto plnění poskytnutá na základě výše uvedené smlouvy o reklamě a propagaci.
18. Z odůvodnění ani z jeho kontextu tak není patrné, proč by měla být za zdaňovací období října 2015 žalobkyni stanovena daň z přidané hodnoty. Lze z nich seznat, že finanční úřad nepovažoval okamžik vystavení faktur za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Z odůvodnění však není zřejmé, proč by měla být daň za poskytnutí reklamních akcí Kolo pro život a ČT Author Cup vyměřena právě ve zdaňovacím období října 2015. Jak přitom správně namítá žalobkyně, platba ve výši 5 000 000 Kč, ze které finanční úřad dovozoval základ daně, byla na její účet přijata až dne 4. 11. 2015, tedy ve zdaňovacím období listopadu 2015. Lze též podotknout, že podle protokolu o seznámení s výsledky kontrolních zjištění ze dne 17. 12. 2015 proběhlo 15 ze 16 závodů v rámci akce Kolo pro život v rozpětí dubna až září 2015; v říjnu proběhl jen jeden z nich a závod ČT Author Cup: za oba závody přitom měla být účtována dohromady cena 1 750 000 Kč, což neodpovídá částce 4 132 000 Kč uváděné finančním úřadem.

19. Pokud jde o ostatní dva zajišťovací příkazy, i v nich chybí úvahy, proč by měla být žalobkyni za zdaňovací období února, resp. července 2015 pravděpodobně vyměřena daň z přidané hodnoty. Finanční úřad zde rovněž argumentoval, že faktury vystavené žalobkyní v listopadu 2014 na základě smlouvy o reklamě a propagaci nejsou daňovými doklady. Dále uvedl, že zjistil, že na účet žalobkyně byly dne 3. 2. 2015, resp. dne 1. 7. 2015 přijaty platby ve výši 5 000 000 Kč, které žalobkyně nezahrnula do daňových přiznání za zdaňovací období února, resp. července 2015. V těchto případech tedy sice finanční úřad alespoň uvedl, kdy došlo k přijetí úplaty za zdanitelná plnění, avšak opět neposoudil otázky nutné k aplikaci § 21 odst. 1 zákona o DPH, tj. zda (a kdy) došlo k uskutečnění zdanitelných plnění anebo zda přijetí plateb předcházelo okamžiku uskutečnění příslušných zdanitelných plnění.
20. Lze tedy shrnout, že všechny tři zajišťovací příkazy jsou stíženy nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť z nich není zřejmé, jak dospěl finanční úřad k závěru, že ve zdaňovacích obdobích února, července a října 2015 by měla žalobkyni vzniknout daňová povinnost k dani z přidané hodnoty. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný k námitce žalobkyně v podstatě pouze obecně odkázal na odůvodnění zajišťovacích příkazů s konstatováním, že finanční úřad uvedl, proč došlo ke zdanitelným plněním v příslušných zdanitelných obdobích. Výše zjištěné nedostatky odůvodnění zajišťovacích příkazů tedy žalovaný neodstranil, čímž sám zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Tato námitka je proto důvodná.
21. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nevypořádal ani další odvolací námitky. V této souvislosti však je třeba odkázat na ustálenou judikaturu NSS, podle níž *„povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím – minimálně implicitně – námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.“* (Srov. bod 15 rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9.) Totéž platí i pro správní orgány. Skutečnost, že se odvolací správní orgán nevypořádá se všemi dílčími argumenty odvolatele, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, pokud stanovisko k nim logicky vyplývá z odpovědi na jeho základní námitky (srov. obdobně např. bod 19 rozsudku NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017 – 37).
22. Podle žalobkyně se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou uplatněnou proti zajišťovacímu příkazu vztahujícímu se ke zdaňovacímu období února 2015, kterou namítala rozdílné hodnocení okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění v registračním a zajišťovacím řízení. Je pravdou, že žalobkyně v odvoláních proti všem zajišťovacím příkazům namítala, že pokud by žalovaný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění hodnotil stejně v registračním a zajišťovacím řízení, žalobkyně by nepřekročila obrat a

nestala se plátcem k 1. 1. 2015. V tom žalobkyně spatřovala porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Podle jejího názoru by k překročení stanoveného obratu došlo až zaplacením první faktury v únoru 2015.

23. Žalovaný se však touto námitkou zabýval a uvedl, že registrační řízení je odlišné od daňového, neboť jeho výsledkem je rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty, tedy osvědčení o tom, že se žalobkyně stala plátcem. Fakturami předloženými v registračním řízení žalobkyně toliko osvědčila, že dosáhla stanoveného obratu, ale nikoliv, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Proto podle žalovaného nedošlo k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Z uvedeného je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 zákona o DPH není v registračním řízení vůbec zkoumáno, čímž vypořádal hlavní argument žalobkyně, že okamžik uskutečnění zdanitelných plnění měl být stanoven v obou řízeních stejně. Takové, byť kusé, odůvodnění je dostatečné.

24. Konečně žalobkyně namítla, že žalovaný se nevypořádal s jejími námitkami ohledně rozporu postupu finančního úřadu se směrnicí o DPH. Ani v tomto případě nelze žalobkyni přisvědčit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k těmto námitkám zopakoval obsah odůvodnění zajišťovacích příkazů a dodal, že podle § 28 zákona o DPH 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 DPH. Je pravdou, 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 DPH se vztahuje toliko na plátce a tudíž i okamžik vystavení daňového dokladu, o kterém hovoří navazující ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH 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. Tato část námitek týkající se tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tedy není důvodná.

25. Dále žalobkyně namítla, že nebyly dány odůvodněné obavy nutné k vydání zajišťovacích příkazů. Touto námitkou se soud mohl meritorně zabývat, neboť shora zjištěná nepřezkoumatelnost se netýká té části napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný zabýval touto otázkou. Zjištěná vada napadeného rozhodnutí tak nebrání přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu této námítky. 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. bod 46 rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). 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

přítom 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, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

26. 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 ekonomické nečinnosti žalobkyně trval v době vydání zajišťovacích příkazů pouhé tři měsíce, neboť poslední ze sportovních akcí, k nimž poskytovala mediální propagaci, proběhla dne 10. 10. 2015. Navíc smlouva o reklamě a propagaci uzavřená mezi žalobkyní a společností GXC G. byla platná až do konce roku 2015.
27. O finanční situaci žalobkyně svědčí i skutečnost, že podle výpisu ze dne 11. 11. 2015 měla k uvedenému datu na svém účtu částku ve výši 9 882 985 Kč, tedy více než trojnásobek zajištěné daně (celkem 2 486 049 Kč). Správce daně ani žalovaný přitom nezjistili, že by měla jakékoliv závazky, jejichž plnění by mohlo ohrozit splnění v budoucnu vyměřené daňové povinnosti. Je pravdou, 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 přitom 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 finanční úřad 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 daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, nemá oporu ve zjištěných skutečnostech. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy jsou ve vztahu ke zbývajícím podmínkám jejich vydání (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně) z větší části nepřezkoumatelné, pak nelze ani uvažovat o její kompenzaci důvody svědčícími o vysoké pravděpodobnosti stanovení daně. Soud proto tuto námitku shledal důvodnou.
28. Dalším žalobním bodem žalobkyně namítla, že žalovaný porušil základní zásady správy daní, neboť s ní nespolupracoval a neumožnil jí řádně uplatnit její práva. Této námitce nelze přisvědčit. Není pravdou, že by daňová kontrola za zdaňovací období února 2015, byla vedena pouze formálně. Seznámením daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění daňová kontrola nekončí (srov. § 88 odst. 4 až 6 daňového řádu). Měl-li finanční

úřad, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí (a žalobkyně tuto skutečnost nečiní spornou), již shromážděny veškeré důkazní prostředky z jiných daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností, bylo by naopak v rozporu se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1 daňového řádu), pokud by žalobkyni ihned po zahájení daňové kontroly se svými zjištěními neseznámil a neumožnil jí se k nim vyjádřit (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Co se týče námitek, že finanční úřad nevyčkal na vyjádření žalobkyně ke kontrolním zjištěním, soud se ztotožňuje se závěry napadeného rozhodnutí. Správa daní je ovládána zásadou oficiality vyjádřenou v § 9 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[s]právce 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 (publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS)]. 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 splněné všechny zákonné podmínky k jeho vydání. Nemůže s jeho vydáním otálet do doby, než je mu doručeno vyjádření daňového subjektu k daňové kontrole. Stejně tak nemusí 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.

29. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný neprovedl jí navrhovaný důkaz výsledkem svědka jednatele žalobkyně. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu „[k]aždá osoba je povinna 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 (tedy i jednatel) právnické osoby, 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). Názor žalovaného, který jednatele žalobkyně odmítl vyslechnout s odůvodněním, že by se jednalo opět jen o tvrzení žalobkyně, je tedy přílehlavý. Na tom nic nemění ani judikatura citovaná žalobkyní v replice (zejm. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2011 – 79), neboť jednatele žalobkyně nebylo možné vyslechnout v pozici svědka. Tento žalobní bod proto není důvodný.
30. Konečně posledním žalobním bodem žalobkyně namítala, že jí vystavené faktury z 10. 11. 2014 jsou daňovými doklady a ke dni jejich vystavení proto došlo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH k uskutečnění zdanitelných plnění. Soud v této souvislosti podotýká, že sice výše shledal nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů, pokud jde o otázku budoucího stanovení daně. Tato nepřezkoumatelnost se však netýkala úvah správních orgánů ohledně otázky, zda lze považovat den vystavení faktur žalobkyní v době, kdy nebyla plátcem, za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.

31. Názor žalobkyně, že ze směrnice o DPH vyplývá povinnost osob povinných k dani, které nejsou podle zákona o DPH plátcí daně, vystavovat daňové doklady, není správný. 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 DPH 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.
32. 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 DPH, neboť vystavení daňového dokladu může být okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, jen pokud předchází okamžiku poskytnutí služby; a okamžikem vzniku povinnosti daň přiznat, jen pokud předchází i přijetí úplaty (§ 21 odst. 1 zákona o DPH). Vymezení pojmu faktury z hlediska směrnice DPH je tak pro výklad tohoto ustanovení nerozhodné. Výklad § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH zastávaný žalovaným, podle něhož jen daňový doklad vystavený plátcem daně může vyvolávat účinky uskutečnění zdanitelného plnění, tudíž není v rozporu se směrnicí o DPH.
33. Konečně k samotné otázce interpretace § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH soud konstatuje, že se v zásadě ztotožňuje s uvedeným názorem žalovaného. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH „[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 DPH se tedy věcně týkají určování okamžiku, ke kterému je **plátce** povinen přiznat daň (na rozdíl např. od § 24 zákona o DPH, který se vztahuje i na identifikovanou osobu). Ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, 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 DPH). Toto ustanovení dále navazuje na okamžik vzniku nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 3 zákona o DPH, 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 DPH]. Jinak řečeno, tato ustanovení umožňují, aby po obdržení vystavené faktury mohl příjemce zdanitelného plnění na jejím základě ještě v tomtéž 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 DPH. Tento poslední žalobní bod proto soud shledal nedůvodným.

34. Dalšími žalobními body, které žalobkyně nově uplatnila v replice k vyjádření žalovaného (zejména námitku, že do ledna 2017 nebylo vedeno žádné daňové řízení týkající se zdaňovacích období, pro něž byly vydány zajišťovací příkazy), se soud nemohl zabývat. Replika byla soudu doručena až dne 8. 2. 2017, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. Rozšířit žalobu o další žalobní body přitom lze podle § 71 odst. 2 s. ř. s. pouze v této lhůtě. Uvedené žalobní body byly uplatněny opožděně.
35. Závěrem soud dodává, že neprovedl žalobkyní navržené dokazování fakturou č. 2164800217 o koupi vozidla Ford Tourneo Custom a nájemní smlouvou na pronájem vozidla ze dne 1. 4. 2016, neboť veškeré skutečnosti rozhodné pro posouzení věci vyplynuly z obsahu správního spisu. Provádění těchto důkazů by tedy bylo nadbytečné.
36. S ohledem na shora uvedené závěry soud napadené rozhodnutí zrušil z části pro nepřezkoumatelnost (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a z části pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Soud současně přistoupil i ke zrušení zajišťovacích příkazů finančního úřadu (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), že bylo postaveno na jisto, že nebyla splněna zákonná podmínka pro jejich vydání spočívající v existenci důvodné obavy, že v době vymahatelnosti daně bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (§ 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, publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS, povinností soudu zrušit v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, tak zajišťovací příkazy samotné (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 zajišťovacích příkazů je prvním úkonem ve věci samé. Jejich 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, a 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).

37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že uložil žalovanému povinnost zaplatit náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení žalobkyně, která byla ve věci plně úspěšná. Náhradu nákladů řízení tvoří odměna advokáta ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky) po 3 100 Kč podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč za tři úkony právní služby podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21 % ve výši 2 142 Kč. Celkem tak činí náhrada nákladů řízení 15 342 Kč.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku 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 jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. června 2018

JUDr. Milan Podhrázký v. r.
předseda senátu