



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobce: **INSTRUKTATONER s.r.o.**, IČO: 00571199
sídlem Novákových 970/41, Praha 8

zastoupeného Rambousek a partner a.s., daňový poradce, IČO 64829391
sídlem Křišťanova 4, Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2015, čj. 12740/15/5100-41453-703460

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2015, čj. 12740/15/5100-41453-703460, a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 8 ze dne 18. 2. 2015, čj. 1130442/15/2008-80541-208845, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Rambousek a partner a.s., daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2015, čj. 12740/15/5100-41453-703460 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 8 (dále jen „**správce daně**“) ze dne 18. 2. 2015, čj. 1130442/15/2008-

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

80541-208845 (dále též „Zajišťovací příkaz“ či „Prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), žalobci uložil, aby okamžikem vydání tohoto zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za období od 1. 10. 2014 do 31. 12. 2014 složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to ve výši 19 761 498 Kč. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 30. 4. 2015, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí a naposledy uvedené rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, že závěr správce daně, že existuje obava, že dosud nestanovená DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že bude v této době její vybrání spojeno se značnými obtížemi, je dostatečně skutkově podložen a dostatečně odůvodněn. Důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být uvedeny v odůvodnění tohoto rozhodnutí, což v daném případě správce daně učinil, neboť v odůvodnění uvedl všechny skutečnosti, které mu byly v době vydání Zajišťovacího příkazu známy a měly pro jeho vydání význam.
3. Předmětný Zajišťovací příkaz obsahuje dle žalovaného několik důvodů, které tvrzenou odůvodněnou obavu správce daně zjevně prokazují. Na jednotlivé důvody přitom dle žalovaného nelze nahlížet odděleně, ale je nutno je posuzovat jako celek a ve vzájemných souvislostech. Pokud by byl každý z uvedených důvodů brán a hodnocen samostatně, tak by jistě bylo možné dát žalobci za pravdu, že je odůvodnění nedostatečné a jednotlivé důvody nezakládají onu odůvodněnou obavu. Na jednotlivé důvody je podle názoru žalovaného třeba nahlížet tak, že tyto jsou schopny ve spojení s dalšími zintenzívnit obavu správce o řádné vybrání či vymožení daně, ovšem samostatně by jako odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí nepostačovaly. Žalovaný doplnil, že pokud jsou tedy jednotlivé důvody brány jako celek a hodnoceny ve vzájemných souvislostech, lze dle jeho přesvědčení označit vydání rozhodnutí za důvodné.
4. V Zajišťovacím příkazu uvedené důvody tak, jak jsou vymezeny v jeho odůvodnění, jsou podle žalovaného pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH, tak i skutečnosti dostatečně dokládající stanovenou výši zajišťované částky a tedy i požadované jistoty.
5. Žalovaný se neztotožnil s odvolací námitkou poukazující na „předřazování“ zajištění daně správcem daně jakékoli jeho jiné činnosti. S poukazem na zásadu enumerativnosti veřejných pretenzí a zásadu legality žalovaný konstatoval, že z předloženého správního spisu a dále také ze zjištění správce daně, které měl ke dni vydání Zajišťovacího příkazu k dispozici, se podává, že správce daně dospěl k závěru o naplnění podmínek pro jeho vydání. Správce daně podle žalovaného vycházel z jemu dostupných informací, které předcházely vydání předmětného Zajišťovacího příkazu, a dále z poznatků zjištěných vyhledávací činností správce daně ve smyslu § 78 daňového řádu. Právě při zpracování informací dostupných správci daně vyplynulo podezření ohledně daňové povinnosti žalobce, kdy za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 nebyly správcem daně v

registru celní správy zjištěny žádné dovozy či vývozy zboží a rovněž za stěžejní považoval správce daně výše uvedená zjištění v souvislosti s analýzou bankovního účtu žalobce č. 2600680045/2010 vedeného v měně EUR u Fio banky, a.s. Ve věci majetkové dostatečnosti žalobce pak podle žalovaného správce daně současně vycházel z údajů zjištěných z rozvahy odvolatele za rok 2013 (která tvořila přílohu k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob), ve které nebyl v rozvaze evidován žádný dlouhodobý majetek žalobce, a oběžná aktiva činila pouze 75 tis. Kč.

6. K další námitce poukazující na chybějící konkrétní pochybnosti správce daně žalovaný uvedl, že z předloženého správního spisu zjistil, že správce daně v Zajišťovacím příkazu uvedl zcela konkrétní skutečnosti týkající se výhradně žalobce. Popsal historii jeho činnosti, včetně jeho podnikatelské činnosti, jednatelů žalobce a v neposlední řadě i jeho sídla. Konkretizoval a identifikoval zjištění plynoucí z vyhledávací činnosti (databáze VIES, příchozí platby na bankovní účet žalobce atd.). Správce daně se tedy neomezil pouze na obecná konstatování či vymezení svých poznatků z obecné analyticko-vyhledávací činnosti, nýbrž uvedl zcela konkrétní důvody, z nichž vyplývá odůvodněná obava ve smyslu § 167 daňového řádu a hrozící nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH. Ze Zajišťovacího příkazu podle žalovaného rovněž vyplývá, že výše jistoty byla stanovena správcem daně prozatímně podle vlastních pomůcek, majících původ v jeho vlastní vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu a nikoliv na základě jeho libovůle.
7. K námitkám brojícím proti závěrům o častých změnách v osobě jednatelů žalovaný uzavřel, že zakoupení již existující obchodní společnosti sice není v rozporu s žádným právním předpisem, ale obecně lze z poznatků z praxe správce daně konstatovat, že u několikrát „přeprodaných“ obchodních společností hrozí větší riziko, že se stanou účastníky daňového podvodu či si řádně neplní svoje daňové povinnosti. Tyto poznatky z praxe je přitom podle žalovaného správce daně oprávněn využít při hodnocení důkazů. Nejedná se přitom o subjektivní názor, ale o objektivní skutečnost, která je vedlejším rizikovým faktorem.
8. K námitce stran virtuálního sídla žalovaný uvedl, že tato forma sídla obchodní společnosti není sice v rozporu s žádným právním předpisem, nicméně sídlo žalobce na tzv. „virtuální adrese“ a neexistence provozovny dle žalovaného pro správce daně představují zejména znemožnění provést plnohodnotné místní šetření a případnou daňovou exekuci prodejem movitých věcí. Správce daně přitom podle žalovaného netvrdil, že virtuální sídlo má nějakou souvislost s daňovými podvody, avšak tato skutečnost má vliv na odůvodněnou obavu správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Provedeným místním šetřením přitom bylo zjištěno, že na adrese žalobce zapsané v obchodním rejstříku jsou poskytovány subjektům tzv. virtuální adresy, žalobce na této adrese nesídlí a nemá zde ani žádné označení (pozn. jako důkazní prostředek opatřil správce daně příslušnou fotodokumentaci). Žalobce přitom na daňových přiznáních k DPH neuvádí žádný kontaktní údaj (telefon), pouze e-mailové spojení. Správce daně se tak při pokusu vyrozumět žalobce o vydání Zajišťovacího příkazu několikrát pokusil telefonicky kontaktovat jediného jednatele žalobce – D. Š., avšak vždy s negativním výsledkem. Podle žalovaného jde zejména o podstatu virtuálního sídla, kdy žalobce ve své podstatě fakticky nesídlí na místě svého sídla zapsaného v obchodním rejstříku a současně nemá žádnou provozovnu. Nemožnost provést v důsledku těchto skutečností daňovou exekuci prodejem movitých věcí (s ohledem na majetkovou nedostatečnost žalobce) v případě daňového nedoplatku je dalším rizikovým faktorem,

jenž podporuje existenci odůvodněné obavy správce daně dle § 167 daňového řádu a hrozící nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH. Námitky poukazující na služby poskytování virtuálního sídla jinými společnostmi považoval žalovaný pro toto řízení za irelevantní. Virtuální sídlo žalobce nebylo podle žalovaného jediným, ani hlavním důvodem pro vydání Zajišťovacího příkazu. Samotná existence virtuálního sídla žalobce by podle žalovaného nezakládala odůvodněnou obavu a hrozící nebezpečí z prodlení, nicméně bylo nutné zohlednit i ostatní skutečnosti a zhodnotit je ve vzájemných souvislostech.

9. K námitce žalobce, který byl přesvědčen o tom, že daňové přiznání podal, i když nebyl schopen prokázat, že tak učinil, žalovaný uvedl, že předmětné daňové přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2014 bylo žalobcem podáno dne 18. 3. 2015. Z předloženého správního spisu se rovněž podle žalovaného podává, že žalobce dne 6. 3. 2015 uhradil správci daně částku 6 922 Kč, kterou později v daňovém přiznání vykázal jako vlastní daňovou povinnost. Vydání zajišťovacího příkazu nemá dle žalovaného přímou souvislost s vydáním výzvy k podání daňového přiznání. Tyto skutečnosti přitom dle žalovaného nelze přičítat k tíži správce daně, jelikož podávat řádně a včas daňová přiznání je povinností daňového subjektu (žalobce), nikoliv správce daně.
10. K námitce žalobce, že správce daně úmyslně nevzal v úvahu fakta z předchozího daňového přiznání, ze kterého vyplývá, že zboží je prodáváno převážně do jiného členského státu, žalovaný s poukazem na podstatu institutu zajišťovacího příkazu uvedl, že všechny skutečnosti, které tvrdí žalobce, budou správcem daně řádně prověřeny v rámci daňové kontroly nebo v rámci postupu k odstranění pochybností. Podle žalovaného výše uvedené skutečnosti ve spojení s majetkovou situací žalobce, kdy jeho majetkem jsou peněžní prostředky na bankovních účtech, kde hrozí, že může být tento majetek převeden na účet třetí osoby či vybrán, představují dostatečné skutkové důvody pro závěr o naplnění důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. K nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH žalovaný uvedl, že v případě žalobce správce daně zjistil majetkovou nedostatečnost žalobce, z níž vyplývá, že žalobce disponuje pouze finančními prostředky na bankovních účtech, přičemž jiný zabavitelný majetek u něj nebyl zjištěn. U peněžních prostředků přitom hrozí, že může být převeden na účet třetí osoby či vybrán, čímž se stane pro správce daně nedosažitelným.
11. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zdůraznil, že odůvodněnou obavu správce daně posílily a naplnily další dle žalovaného klíčové skutečnosti, a to:
 - žalobce na adrese zapsané v obchodním rejstříku nesídlí a nemá provozovnu
 - žalobce okamžitě po přijetí finančních prostředků tyto převádí na zahraniční bankovní účty a na bankovních účtech nekumuluje žádné finanční prostředky pro úhradu v budoucnu předpokládané vlastní daňové povinnosti na DPH za předmětné zdaňovací období
 - majetková nedostatečnost žalobce
 - žalobce nepodal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 řádně a včas, přičemž v přiznání ze dne 18. 3. 2015, doručeném správci daně dne 18. 3. 2015 není uveden shodný údaj k hlavní ekonomické činnosti, jako v přiznání, které bylo doručeno zmocněncem žalobce dne 19. 3. 2015 jako součást příloh k odvolání (správce daně přitom v Zajišťovacím příkazu poukazyval na to, že nemá k dispozici

informace ze strany žalobce, ze kterých by mohl dovodit jeho konkrétní podnikatelskou činnost)

- slovenské obchodní společnosti RASPAC s.r.o. a LUHASS, s.r.o. mají sídlo na shodné adrese, přičemž statutárním orgánem obchodní společnosti RASPAC s.r.o. je R. Š. (pozn. jediným jednatelem a společníkem žalobce je D. Š.) a statutárním orgánem obchodní LUHASS, s.r.o. je R. M.

III. Žaloba

12. Žalobce v části II. podané žaloby v rámci popisu rozhodných skutečností uvedl, že společník žalobce zakoupil tuto společnost, aby mohl prostřednictvím ní realizovat svoji obchodní činnost v oblasti tonerů. Z těchto důvodů byl také změněn název společnosti. Žalovaný vydal dne 18. 2. 2015 Zajišťovací příkaz a následně 3. 3. 2015 vydal výzvu k podání daňového přiznání, které žalobce obratem znovu podal, neboť ho již podával v řádném termínu, ale pravděpodobně z technických důvodů nebylo odesláno. Žalobce upozornil, že znovu podané daňové přiznání se shoduje s platbou daně, kterou již předtím žalobce provedl. Žalovaný, aniž by zjišťoval jakékoli konkrétní skutečnosti a aniž by v rámci odvolání posoudil podané daňové přiznání, usoudil, že zboží bylo prodáno v tuzemsku, ačkoli se tak podle žalobce předtím nikdy nestalo. Žalovaný neuvádí jakýkoli důvod, který ho vedl k domněnce, že zboží bylo prodáno v tuzemsku a nebylo prodáno v zahraničí, natož aby toto nějak doložil.
13. Žalobce namítal, že je Napadené rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Pod rubrikou „Nedoložení obavy“ žalobce namítal, že správce daně v odůvodnění Zajišťovacího příkazu v rozporu s § 167 daňového řádu neuvedl konkrétní pochybnosti. Žalovaný se pak s tímto argumentem v Napadeném rozhodnutí vyrovnal popisem skutečností o historii společnosti, a to v době, kdy společnost prováděla zcela odlišnou činnost a měla jiného vlastníka, přičemž dále zkoumal databázi VIES a příchozí platby. Žalobce zdůraznil, že tato zjištění jsou zcela v souladu s tvrzením žalobce, který pořizoval zboží z jiného členského státu. V rozhodnutí však podle žalobce absentuje odůvodnění, na základě jakých indicií dospěl žalovaný k závěru, že zboží bylo prodáno v tuzemsku.
14. Ke správcem daně uvedené pochybnosti stran časté změny jednatele žalobce namítl, že bylo na svobodné volbě společníka společnosti, zda společnost s ručením omezeným založí, nebo zda zakoupí již existující společnost. Pokud společník zakoupil již existující společnost, je podle žalobce zřejmé, že neměl žádnou možnost ovlivnit předchozí počet jednatelů. O tom, že nehodlal pokračovat v činnosti společnosti, svědčí podle žalobce i fakt, že částečně upravil název společnosti, aby více odpovídala současnému zaměření obchodní činnosti. Subjektivní názor správce daně o tom, že společnosti měnící jednatele jsou rizikovější, nelze podle žalobce nijak ověřit, protože toto správce nijak v Zajišťovacím příkazu nedoložil, a proto je tato část Zajišťovacího příkazu nepřezkoumatelná. Správce daně podle žalobce dále nezdůvodnil ani neprokázal spojení jiných společností a daňového subjektu a ani se o to nepokusil. V Zajišťovacím příkazu chybí úvaha o tom, zda u rizikových společností, o kterých se zmiňuje, dochází současně také ke změně společníků, zda dochází současně ke změně názvu a zda společnosti pokračují v původní činnosti či nikoli. Žalobce uvedl, že nebrojl proti závěru stran počtu předchozích vlastníků společnosti žalobce, ale namítal účelovost tvrzení žalovaného o rizikovosti takových společností. Žalobce doplnil, že žalovaný se této otázky v odůvodnění Napadeného

rozhodnutí vyhnul. I z tohoto důvodu považoval žalobce Napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

15. Shodnou vadou zatěžuje Napadené rozhodnutí podle žalobce i vypořádání se s otázkou virtuálního sídla společnosti žalobce. Žalobce v této souvislosti podotknul, že správce daně by měl v první řadě zdůvodnit, co je na virtuálním sídle závadného, a pokud ano, proč již není tato forma sídla zakázána. Žalobci není zřejmé, z jakých důvodů jsou za „fiktivní“ sídla označována sídla společností ve virtuálních kancelářích, když se jedná o obvyklou a zcela legální záležitost, ani to, jakou souvislost má využití virtuálních kanceláří s daňovými podvody. Vypořádání odpovídající námitky v odůvodnění Napadeného rozhodnutí žalovaného považoval žalobce za nedostatečné. Poukazuje-li žalovaný na to, že žalobce má sídlo na virtuální adrese a nemá provozovnu, nijak podle žalobce nezdůvodňuje, proč tyto okolnosti uvádí. Podle žalobce je přitom zřejmé, že se vůbec nezabýval konkrétní činností žalobce, aby vyhodnotil, že pro jeho činnost provozovna není potřeba. Žalobce doplnil, že *„žádný zákon nezakazuje používat virtuální adresy a řada seriózních institucí nabízí slevy při využití jejich adresy jako virtuálního sídla, ať je to již Komerční banka či O2. Z výše uvedeného není bez uvedení dalších skutečností tento argument relevantní“*.
16. Žalobce dále namítl, že vydání zajišťovacího příkazu je podmíněno faktem, že výběr daně bude v době její vymahatelnosti nedobytný, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Musí se přitom jednat o „značné“ obtíže, nikoli obvyklé potíže. S tím je podle žalobce spojena komparace obtíží spojených v době vydání zajišťovacích příkazů a v době vymahatelnosti daně. Jestliže se situace v této oblasti nezmění a vybrání daně je stejně obtížné v době vydání zajišťovacích příkazů, tak i v době kdy bude daň vybírána, není důvod pro vydání zajišťovacích příkazů, a to zejména za situace, kdy vydáním zajišťovacích příkazů je *de facto* ukončena ekonomická činnost žalobce. Žalobce namítl, že žalovaný vydáním Zajišťovacího příkazu přivodil ukončení ekonomické činnosti žalobce a paradoxně tak připravil podmínky pro jeho vydání, což ovšem zákonodárce nepředpokládal. Žalobce namítl, že předmětné porovnání ve vydaném Zajišťovacím příkazu chybí a není seznatelné ani ze správního spisu. Tím je podle žalobce bráněno žalobci v účinné obraně proti postupu žalovanému a tím je krácen na jeho subjektivních právech.
17. Žalobce se dále v části IX. žaloby vyjádřil k žalovaným v závěru Napadeného rozhodnutí uvedeným klíčovým skutečností, které vedly k vydání Zajišťovacího příkazu. K otázce virtuálního sídla a absence provozovny žalobce zopakoval, že virtuální sídlo není zakázané, je zcela běžné v podnikání a jen zanedbatelné procento podnikatelských subjektů vlastní nemovitost, ve které podniká. Podle žalobce je nutno se dále zabývat konkrétní činností žalobce.
18. Uzavřel-li žalovaný, že žalobce na bankovních účtech nekumuluje žádné finanční prostředky pro úhradu v budoucnu předpokládané vlastní daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014, neboť okamžitě po přijetí finančních prostředků tyto převádí na zahraniční bankovní účty, žalobce zdůraznil, že *„se jedná o vyfabulovanou daňovou povinnost správcem daně, kterou paradoxně zdůvodňuje nákupy, ale nikoli prodejem, jehož okolnosti vůbec nezjišťoval“*. Žalobce namítl, že *„podnikatelský subjekt nemá za povinnost kumulovat finanční prostředky, ale má za povinnost uhradit daňovou povinnost, což se stalo“*.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

19. K argumentu „majetkové nedostatečnosti“ žalobce namítl, že žalovaný neuvedl, jak by podle jeho názoru měla vypadat majetková dostatečnost. Podle žalobce není nikde uvedeno, jaký majetek má mít obchodní společnost, aby mohla obchodovat. Naopak je zcela běžné, že obchodní společnost má úvěr, díky čemuž může provádět obchody.
20. Ke zjištění stran nikoli řádného a včasného podání přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období a k poznámce stran rozporu v uvedení údaje o předmětu hlavní ekonomické činnosti žalobce namítl, že žalovaný neuvedl, v čem spatřuje rozpor v tom, že žalobce provádí velkoobchod s počítači, počítačovým periferním zařízením a softwarem, a v tom, že provádí výrobu, obchod a služby. Žalovaný má podle žalobce mnoho možností, jak získat přehled o podnikatelských aktivitách daňového subjektu (výzvy, rozbor předchozích daňových tvrzení apod.).
21. K žalovaným uvedené argumentaci stran účasti R. Š. a R. M. ve slovenských obchodních společnostech RASPAC s.r.o. a LUHASS, s.r.o. sídlících na shodné adrese, žalobce namítl, že není zřejmé, co z těchto okolností žalovaný dovozuje. Vlastnictví společností v jiných členských státech je podle žalobce obvyklé a není zakázané. Pokud chce expandovat zahraniční společnost do jiných členských států, je podle přesvědčení žalobce obvyklé, že využije společnosti, které mají shodnou majetkovou strukturu.
22. Žalobce s ohledem na výše uvedené shrnul, že veškeré pochybnosti jsou ze strany žalovaného smyšlené, neboť popisují běžné obchodní zvyklosti a nejsou pro vlastní skutečnost, zda došlo k prodeji zboží v tuzemsku, relevantní. Vlastní zdůvodnění, proč se, v rozporu se všemi daňovými přiznáními, žalovaný domnívá, že došlo k prodeji zboží v tuzemsku, jak k této pochybnosti vůbec dospěl a jak ji zdůvodňuje, v Zajišťovacím příkazu i v Napadeném rozhodnutí zcela chybí.

IV. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 24. 9. 2015 uvedl, že argumenty uvedené v žalobě jsou téměř totožné s odvolacími námitkami, s nimiž se žalovaný vypořádal již v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, na které plně odkázal.
24. K žalobním námitkám stran absence odůvodnění, na základě jakých indicií dospěl žalovaný k závěru, že zboží bylo prodáno v tuzemsku, žalovaný uvedl, že správce daně ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 nezjistil u žalobce v registru celní správy žádné dovozy či vývozy zboží. Správce daně proto vycházel ze zjištění z databáze VIES a současně z analýz bankovního účtu žalobce vedeného v měně EUR u Fio banky, a.s., které vykazaly hodnotu dodání zboží žalobci, a na základě kterých správce daně vyhodnotil, že se jedná o úplaty za zboží dodané žalobci slovenskými obchodními společnostmi (RASPAC s.r.o. a LUHASS s.r.o.). Žalovaný zdůraznil, že všechny tyto skutečnosti, včetně pomůcek (hodnoty zboží vykázané slovenskými obchodními společnostmi na žalobce v databázi VIES), které správce daně použil v intencích § 167 odst. 4 daňového řádu při stanovení výše jistoty, jsou uvedeny na str. 5 Napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydávaným na základě dokazování ve smyslu § 102 odst. 4 daňového řádu. V případě zajišťovacího příkazu je dle žalovaného třeba přihlídnout ke specifickým tohoto rozhodnutí předběžné povahy. Podle žalovaného jde o dočasný prozatímní prostředek k zajištění účelu správy daní, přičemž pouze na základě (v rámci odůvodnění rozhodnutí) konkretizované, resp. odůvodněné obavy, pro kterou správce daně pokládá v době splatnosti a vymahatelnosti daně, stanovené

samostatnými meritorními rozhodnutími (platebními výměry či dodatečnými platebními výměry), její vybrání za ohrožené, ukládá úhradu v příkaze uvedené částky jako jistoty pro budoucí plnění. Výši této jistoty potom správce daně určí v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu dle vlastních pomůcek. V souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu tak správce daně podle žalovaného vychází ze skutečností, které byly správcem daně známy v době vydání předmětného rozhodnutí. Účelem zajišťovacího příkazu je však podle žalovaného zabezpečení budoucí úhrady daně, nikoliv její přesné stanovení. Nad rámec uvedeného žalovaný uvedl, že v současné době byl ze strany správce daně u žalobce zahájen v souladu s § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností, kdy jsou správcem daně prověřována daňová tvrzení a další písemnosti žalobce k DPH za 4. čtvrtletí roku 2014, leden roku 2015 a únor roku 2015.

25. K žalobním námitkám týkajícím se častých změn jednatele žalobce žalovaný odkázal na str. 8 Napadeného rozhodnutí.
26. K žalobním námitkám stran virtuálního sídla žalovaný uvedl, že sídlo na virtuální adrese sice neodporuje platné legislativě, avšak fyzicky tím není žalobce pro správce daně reálně dosažitelný. Podle žalovaného přitom nelze souhlasit se žalobcem, že se jedná o běžnou praxi. V posuzované věci je dle žalovaného třeba vycházet ze zjištění správce daně, že žalobce nevlastní žádný nemovitý majetek, že nemá žádné skladovací prostory, že jeho sídlo zapsané v obchodním rejstříku je formální a že žalobce disponuje jen finančními prostředky na bankovních účtech, které jsou okamžitě po přijetí převáděny na zahraniční bankovní účty. Tato skutková zjištění dle žalovaného dostatečně odůvodňují závěr správce daně, že byla indikována důvodná obava, že následně stanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se závažnými obtížemi, čímž byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, včetně hrozícího nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH. Tzv. virtuální sídlo samo o sobě pochopitelně nemůže být jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, nicméně v souvislosti s dalšími důvody může podle žalovaného dozajista zintenzívnit obavu správce daně o dobytost či bezproblémové vybrání daně.
27. K žalobním námitkám stran porovnání současného stavu se stavem, kdy bude daň potenciálně vybírána, žalovaný uvedl, že ze strany správce daně byly při vydání Zajišťovacího příkazu naplněny zákonné požadavky stanovené v § 167 daňového řádu – vyjádření odůvodněné obavy, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, přičemž důvody indikující odůvodněnou obavu u žalobce byly zejména ty, že žalobce disponuje pouze finančními prostředky na bankovních účtech, přičemž jiný zabavitelný majetek u něj nebyl zjištěn.
28. K námitce stran tvrzeného nezdůvodnění majetkové nedostatečnosti žalovaný podotkl, že žalobce má samozřejmě možnost v rámci své obchodní činnosti využívat kontokorentní úvěry, avšak správce daně je povinen vycházet ze zjištění, zda má žalobce např. nemovitý majetek, hodnotově významnější dlouhodobý majetek apod. Žalobce přitom podle žalovaného nečiní spornou skutečnost, že takovým majetkem nedisponuje. Proto správce daně uzavřel, že zjištěný majetek (peněžní prostředky na bankovních účtech) svou hodnotou nepokrývá budoucí DPH, u níž se předpokládá, že bude stanovena za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není podle žalovaného prokázání platební neschopnosti či nevěle daňového subjektu, ale zjištění

existence takových skutečností a okolností, u nichž lze logicky (důvodně) předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně.

29. K námitce týkající se předmětu hlavní ekonomické činnosti žalobce žalovaný uvedl, že chtěl poukázat na rozpor „totožného“ daňového přiznání za předmětné zdaňovací období, kdy dne 18. 3. 2015 žalobce uvedl jako hlavní ekonomickou činnost velkoobchod s počítači, počítačovým periferním zařízením a softwarem, přičemž na totožném daňovém přiznání doručeném zmocněncem žalobce dne 19. 3. 2015 je jako hlavní ekonomická činnost žalobce uvedena pouze výroba, obchod a služby. Ostatní žalobcem uváděné údaje, kromě jeho hlavní ekonomické činnosti, jsou shodné a nevykazují žádné rozdíly.
30. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, dle kterého „vydáním zajišťovacího příkazu správce daně *de facto* ukončil činnost žalobce“. Dle žalovaného byly splněny zákonem stanovené předpoklady a podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Z průběhu celého řízení se dle žalovaného podává, že správce daně se rozhodně nesnažil ukončit činnost žalobce, nýbrž naopak monitoroval majetek žalobce, stav jeho bankovních účtů a peněžních transakcí, kdy dospěl k závěru, že žalobce nevlastní žádná dlouhodobá aktiva (nevlastní žádné nemovité věci ani např. automobily) mimo peněžních prostředků na účtu poskytovatele platebních služeb, které jsou však dle zjištění správce daně obratem převáděny na zahraniční bankovní účty.
31. V Napadeném rozhodnutí uvedené důvody jsou dle žalovaného pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její splatnosti dostačující a plně naplňují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH, tak i skutečnosti dostatečně dokládající stanovenou výši zajišťované částky a tedy i požadované jistoty. Vydání Zajišťovacího příkazu pokládal žalovaný za adekvátní, s tím, že správce daně vycházel z komplexního posouzení situace, přičemž důvody, které uvedl v Zajišťovacím příkazu, jsou ve své souvztažnosti pro prokázání odůvodněné obavy, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi ve vztahu k předpokládané výši doměřené daně, dle žalovaného dostačující.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, když byly pro takový postup dány předpoklady stanovené v § 76 odst. 1 s. ř. s. Účastníci řízení ostatně s rozhodnutím ve věci bez jednání rovněž souhlasili (souhlas žalobce byl s ohledem na § 51 odst. 1 větu druhou s. ř. s. presumován). Účastníci řízení ani nenavrhovali žádné důkazy, k jejichž provedení by soud musel jednání nařídit.
33. Městský soud v Praze úvodem připomíná, že podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že „*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*“.
34. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení správce daně zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené. Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 daňového řádu).

35. Podle § 103 ZDPH pak platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
36. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů opakovaně vyjádřily. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016 - 28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
37. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nicméně plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se pak nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“.
38. Nejvyšší správní soud v tomto směru v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016 - 132, konstatoval, že „*vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, v němž se praví: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“). Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Daňový subjekt by se v takovém případě stal pouhým trpným předmětem ničím neomezené pravomoci správce daně mu kdykoli a v jakékoli míře*

postihnout majetek s tvrzením, že to vyžadují budoucí daňové povinnosti tohoto subjektu. Takto nelze § 167 daňového řádu vykládat. Naopak, podmínky tam stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů“.

39. Správní soudy proto konstantně judikují, že správce 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Tyto podmínky tedy musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu.
40. Ke specifickým soudního přezkumu tohoto typu výstupu činnosti orgánů veřejné moci lze rovněž poukázat na to, že pokud jde o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ním daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 NSS). To však neznamena, že klíčové okolnosti, a to zvláště ty, které se týkají samotného daňového subjektu, zejména jeho ekonomické situace, které tedy není třeba z jakýchkoli legitimních důvodů daňovému subjektu „utajovat“, nemusí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu specifikovány a správcem daně přezkoumatelným způsobem vyhodnoceny (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, čj. 62 Af 93/2016 - 70).
41. Zdejší soud dále připomíná, že v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v bodě 20 uvedl, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy 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. Jak správně konstatoval krajský soud, 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 obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).“*
42. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015 - 35, pak k tomu tento soud doplnil, že *„pojistkou proti hroící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury*

správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. již rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“

43. Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, 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 však uvedl, že „*pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*“. V tomto rozhodnutí rovněž Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena)*“. V daném směru Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dále rozvedl, že „*v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, zdejší soud konstatoval: „Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Při hledání odpovědi na otázky v zajišťovacím a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obšírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapřičiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena“ (k rozlišování mezi předmětem zajišťovacího a nalézacího řízení pro úplnost viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, a ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015 - 35.)*
44. Nejvyšší správní soud přitom ve shora označeném rozhodnutí č. 3541/2017 Sb. NSS, zdůraznil, 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*“.

45. Znamená to tedy, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, je-li naplněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovena, a existuje-li zároveň důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu.
46. Zajišťovací příkaz, který je při hrozícím nebezpečí z prodlení vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu, je přísnější variantou „obecného“ zajišťovacího příkazu, neboť okamžitá vykonatelnost zbavuje daňový subjekt třídní lhůty pro složení jistoty.
47. Stejně tak jako musí správce daně dostatečně konkrétně popsat svou „odůvodněnou obavu“, musí řádně zdůvodnit i hrozbu nebezpečí z prodlení.
48. Právě popsaná judikatorní východiska názory jsou ustáleně aplikovány rovněž v rozhodovací praxi zdejšího soudu (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, čj. 9Af 27/2014 - 117). Zdejší soud přitom neshledal důvodu se od nich odchýlit ani v právě posuzované věci.

K pravděpodobnosti doměření daně

49. S ohledem na shora nastíněná kritéria se soud při posuzování námitky nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí nejprve věnoval zodpovězení otázky, zda lze z rozhodnutí orgánů Finanční správy ČR seznat dostatečné důvody pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena, a zda se tyto důvody opírají o podklady založené ve správním spisu.
50. Žalobce v tomto směru namítal, že žalovaný, aniž by zjišťoval jakékoli konkrétní skutečnosti a aniž by v rámci odvolání posoudil podané daňové přiznání, usoudil, že zboží bylo prodáno v tuzemsku, ačkoli se tak podle žalobce předtím nikdy nestalo. Žalovaný neuvádí jakýkoli důvod, který ho vedl k domněnce, že zboží bylo prodáno v tuzemsku a nebylo prodáno v zahraničí, natož aby toto nějak doložil. V rozhodnutí podle žalobce absentuje odůvodnění, na základě jakých indicií dospěl žalovaný k závěru, že zboží bylo prodáno v tuzemsku.
51. Městský soud v Praze nemohl žalobci přisvědčit v té části námitek, jimiž v obecné rovině poukazoval na to, že v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zcela absentují důvody, na jejichž základě dospěl žalovaný k závěru o tom, že zboží pořízené z jiného členského státu bylo dodáno v tuzemsku, ačkoli se tak předtím nikdy nestalo.
52. Zdejší soud zdůrazňuje, že správce daně i žalovaný právě naopak v odůvodnění svých rozhodnutí uvedli zcela konkrétní skutečnosti, na jejichž základě usoudili o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Se zřetelem k tomu, že žalobce nesplnil povinnost vyplývající ze ZDPH, nepodal v zákonné lhůtě řádné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období a neučinil tak ani později v průběhu více než 3 týdnů od uplynutí zákonné lhůty, nezbylo orgánům Finanční správy ČR, než vyjít v této otázce ze zjištění plynoucích z vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu.
53. Analýzou v odůvodnění Zajišťovacího příkazu specifikovaných bankovních účtů, resp. analýzou došlých a odchozích plateb z těchto účtů a analýzou údajů ze systému VIES a systému celní správy přitom správce daně dospěl k závěru, že žalobci na uvedené účty plynuly od označených tuzemských společností kreditní platby, které měly být platbami za jim prodané zboží pořízené žalobcem z jiného členského státu (srov. str. 3 a 4 Zajišťovacího příkazu, resp. str. 4 a 5 Napadeného rozhodnutí). Omezil-li se tedy žalobce na obecnou žalobní námitku, že z odůvodnění Zajišťovacího příkazu ani z odůvodnění

Napadeného rozhodnutí vůbec nevyplývá, na základě čeho správce daně a žalovaný uzavřeli o předpokladu stanovení daně, nemohl ji soud shledat důvodnou.

54. Namítal-li přitom žalobce, že žalovaný usoudil, že zboží bylo prodáno v tuzemsku, ačkoli se tak nikdy předtím nestalo, setrval rovněž v obecné rovině, která předurčila rozsah, v jakém se zdejší soud mohl s touto námitkou vypořádat. V této souvislosti přitom zdejší soud nepřehlédl, že žalobce v odvolání proti Zajišťovacímu příkazu namítal, že správce daně úmyslně nevzal v úvahu fakta z předchozího daňového přiznání, ze kterého podle žalobce vyplývalo, že zboží je prodáváno převážně do jiného členského státu. Městský soud v Praze přitom se vším důrazem podotýká, že toto tvrzení žalobce je v rozporu s obsahem spisu, neboť z daňového přiznání k DPH za předchozí zdaňovací období ze dne 24. 10. 2014 založeného ve správním spisu jednoznačně vyplývá, že v daném zdaňovacím období nebylo realizováno žádné dodání zboží do jiného členského státu (řádek 20 daňového přiznání). Přestože žalobce v podané žalobě již danou námitku v této podobě nevznosl, nemohl soud jeho obecné žalobní námitce poukazující zcela nekonkrétně na to, že „zboží předtím nikdy nebylo v tuzemsku dodáno“, přisvědčit.
55. Vědom si výše rekapitulovaných judikatorních východisek ke specifickým soudního přezkumu zajišťovacích příkazů, podle nichž jde-li o vyhledávací část spisu, soud v této fázi řízení, kdy se s ní daňový subjekt nemůže seznámit, nahrazuje jeho procesní aktivitu, musel zdejší soud přistoupit k přezkoumání relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění Zajišťovacího příkazu správce daně. Žalobce ostatně v tomto ohledu namítal, že žalovaný důvody, které ho vedly k domněnce stran dodání zboží v tuzemsku, nedoložil.
56. Zdejší soud přitom seznal, že přestože by úvahy správce daně v obecné rovině mohly za určitých okolností postačovat pro závěr o odůvodněné obavě o budoucím stanovení daně v určité výši, nemají tyto úvahy popsané v odůvodnění Zajišťovacího příkazu oporu ve správním spisu v podobě, v jaké byl žalovaným soudu předložen, a proto nemohou v rámci soudního přezkumu obstát.
57. Městský soud v Praze za této situace nemohl meritorně posoudit, zda výše popsaná úvaha správce daně stran indicií nasvědčujících dodání zboží pořízeného z jiného členského státu v tuzemsku a tedy pravděpodobnému stanovení daně (aprobovaná žalovaným) odpovídá mantinelům vyplývajícím ze shora popsaných judikatorních standardů kladených na prokazování odůvodněné obavy (přiměřené pravděpodobnosti), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena.
58. Založil-li totiž správce daně svou úvahu na analýze v odůvodnění Zajišťovacího příkazu specifikovaných bankovních účtů, resp. analýze došlých a odchozích plateb z těchto účtů, které měly být platbami za jím prodané a jemu dodané zboží (srov. str. 3 a 4 Zajišťovacího příkazu, resp. str. 4 a 5 Napadeného rozhodnutí), postrádá tato úvaha jakoukoli oporu ve správním spisu. Ve správním spisu předloženém soudu není obsažen žádný poklad týkající se především součinnosti dotčených finančních institucí, z něhož by uvedené skutečnosti popsané v odůvodnění Zajišťovacího příkazu plynuly. Žádný takový podklad není obsažen ani ve vyhledávací části spisu. Jediné dva dokumenty založené v této vyhledávací části spisu přitom závěr správce daně bez dalšího nepodporují. Shodný závěr pak lze vyslovit i ve vztahu ke zjištění správce daně ze systému VIES, resp. zjištěním plynoucím ze systému celní správy, o které správce daně svou úvahu v odůvodnění Zajišťovacího příkazu rovněž opíral.

59. Ze správního spisu předloženého soudu ostatně není zřejmé ani to, zda byly podklady, které pro závěr o dodání zboží pořízeného žalobcem z jiného členského státu svědčily, součástí správního spisu předloženého správcem daně spolu s odvoláním žalobce žalovanému pro účely rozhodnutí o odvolání proti Zajišťovacímu příkazu. Ze stanoviska správce daně k podanému odvolání ze dne 10. 4. 2015, čj. 2625740/15/2000-11450-109837, ani ze seznamu příloh uvedených na str. 7 tohoto stanoviska, takový závěr *prima facie* nevyplývá.
60. Přestože tedy soud nezpochybňuje, že úvahy správce daně mohou nasvědčovat o naplnění kritéria odůvodněné obavy o budoucím stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období v určité výši, nemohl soud, než za situace, kdy tato úvaha postrádá jakoukoli oporu v předloženém správním spisu, podané žalobě vyhovět. Žalovaný a správce daně totiž zatížili Napadené rozhodnutí i Prvostupňové rozhodnutí vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když jejich závěry nemají oporu ve správním spisu v podobě, v jaké byl soudu předložen.
61. Ačkoli pak tato vada nebyla žalobcem namítána v této konkrétní podobě, musel soud i s přihlédnutím k závěrům vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS, Napadené rozhodnutí i Prvostupňové rozhodnutí zrušit, neboť tato vada bránila Městskému soudu v Praze v posouzení důvodnosti žalobních bodů poukazujících na nenaplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 176 daňového řádu. S ohledem na výše uvedené je nutno doplnit, že žalobce ostatně ani neměl přístup k vyhledávací části spisu, resp. ke kompletnímu správnímu spisu, aby mohl předmětnou vadu případně identifikovat. Právě z tohoto důvodu byl ovšem soud s ohledem na shora rekapitulované judikatorní závěry plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 NSS, nucen procesní aktivitu žalobce suplovat.
62. Zdejší soud reflektuje, že tyto závěry a k nim vedoucí úvahy správce daně a žalovaného mohly mít oporu v podkladech, které patrně byly a nadále jsou součástí (jiného) dílčího správního spisu vedeného správcem daně k vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. Bylo však na žalovaném, aby soudu k jeho výzvě předložil úplný správní spis vedený v této věci. Pokud pak orgány Finanční správy ČR vycházely při vydání obou rozhodnutí z jiných podkladů, než z podkladů předložených soudu, nemohl soud zvolit jiné procesní vyústění.
63. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ostatně v tomto směru vyplývá, že byť po správních orgánech nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně (neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení či doměření daně), nelze akceptovat, aby důvodná obava ve smyslu § 167 daňového řádu byla opřena o tvrzení, která nejsou nijak skutkově doložena ve spisu. Správní soud musí mít možnost tvrzení správce daně a odvolacího orgánu řádně přezkoumat (srov. závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, čj. 1 Afs 340/2016 - 51).
64. Zdejší soud přitom v posuzované věci neshledal důvod pro odchýlení se od závěrů, k nimž v těchto souvislostech opakovaně dospěly správní soudy, podle nichž nevedení spisu v takové podobě, aby byl dostatečným podkladem pro přijaté rozhodnutí, a nepředložení

úplného správního spisu k výzvě soudu, jde plně k tíži správního orgánu (srov. rozsudky ze dne 11. 3. 2008, čj. 1 Afs 7/2008 - 91, ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 15/2012 - 25, nebo ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Ans 14/2012 - 35).

65. Nad rámec uvedeného pak zdejší soud k otázce prokazování odůvodněné obavy o budoucím stanovení daně v určité výši doplňuje, že s ohledem na popsání vady nemohl přezkoumat, zda a jaký vliv na závěry o naplnění tohoto kritéria pro vydání zajišťovacího příkazu mohly mít okolnosti zkoumání dalších bankovních účtů využívaných žalobcem v rozhodné době k jeho obchodní činnosti. Městský soud v Praze nemohl, neměl-li pro takový přezkum k dispozici relevantní podklady založené ve správním spisu, posoudit, nakolik by mohla případná okolnost, že správce daně nezkoumal pohyb na všech účtech používaných žalobcem k výkonu ekonomické činnosti, které byly správci daně známy, jak by mohlo vyplývat ze str. 4 druhého odstavce Zajišťovacího příkazu, ovlivnit závěry stran dostatečnosti odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v určité výši.
66. Zdejší soud dále považuje za nezbytné akcentovat, že jakkoli ze shora cit. judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS) vyplývá, že „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“, v daném případě soud se zřetelem k obsahu správního spisu nemohl takové uvážení vůbec učinit. S ohledem na shora uvedené důvody totiž vůbec nemohl přezkoumat, zda je pravděpodobnost budoucího stanovení daně dána, natožpak aby mohl legitimně usuzovat o její míře.
67. Se zřetelem ke všem shora uvedeným důvodům zdejšímu soudu nezbylo, než Napadené rozhodnutí žalovaného i Prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušit, neboť jejich odůvodnění neobstojí pro nedostatek skutkových důvodů svědčících pro splnění první podmínky ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

K obavě o budoucí dobytost či vymahatelnost daně

68. Se zřetelem ke shora popsaným skutečnostem, které v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s. nutně musely vést ke zrušení Napadeného rozhodnutí i Prvostupňového rozhodnutí, pak Městský soud v Praze s ohledem na závěry ustálené rozhodovací praxe správních soudů zkoumal, zda za této situace může přistoupit k přezkoumání Napadeného rozhodnutí a Zajišťovacího příkazu i optikou dalších žalobcem vznesených námitek, které žalobce směřoval především do otázky prokazování odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
69. Nejvyšší správní soud totiž v tomto směru vychází ze závěru, že jakkoli je nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí nutnou a dostatečnou podmínkou jeho zrušení krajským soudem, nezabývá to krajský soud vedle konstatování takovéto nepřezkoumatelnosti též povinností vypořádat se s (dalšími) žalobními námitkami či případně zabývat se jinými důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti, či jeho nicotností, a to v té míře, v jaké to obsah napadeného správního rozhodnutí umožňuje.
70. Jak přitom uvádí Nejvyšší správní soud, v řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu se totiž může stát, že toto rozhodnutí bude ve vztahu k určitým skutkovým či

právním otázkám nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, avšak ve vztahu k jiným, na prvních z nich relativně nezávislým, požadavkům přezkoumatelnosti vyhoví. Může tomu být nejen tehdy, vztahuje-li se nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí toliko k některému z vícero jeho výroků, ale například i tehdy, je-li odůvodnění jednoho výroku nepřezkoumatelné toliko ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám, výsledek jejichž posouzení sám o sobě neovlivňuje posouzení dalších skutkových či právních otázek, které byly rovněž pro rozhodnutí správního orgánu o věci podstatné (v podrobnostech srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

71. Se zřetelem k uvedenému zdejší soud přistoupil rovněž k vypořádání námitek vznesených žalobcem do oblasti (ne)naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu.
72. Zdejší soud přitom pro úplnost podotýká, že jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v bodě 54 rozsudku ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, „*právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení)*“. Na druhé straně však nelze podle právního názoru vyjádřeného v naposledy označeném rozhodnutí vyloučit, že by se správce daně a žalovaný rozhodli vydat nový zajišťovací příkaz (srov. např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, čj. 4 Afs 261/2017 - 55). Pro tyto účely přitom mohou mít závěry soudu k dalším námitkám žalobce svůj význam.
73. Žalobce v tomto směru především poukazoval na nedostatky odůvodnění Napadeného rozhodnutí ve vztahu ke správcem daně a žalovaným uvedeným kritériím, na nichž správní orgány založily závěr o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně (změny společníků a jednatelů, virtuální sídlo, absence provozovny, majetková nedostatečnost, minimální zůstatky na bankovních účtech).
74. Městský soud v Praze s odkazem na shora rekapitulované závěry judikatorní praxe opětovně podotýká, že v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, soud k podmínce odůvodněné obavy o ohroženou dobytost dosud nestanovené či nesplatné daně v bodě 20 vyslovil, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, 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*“.
75. Zdejší soud podotýká, že podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů může být zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně celá variabilita

situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) a jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů; dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. např. závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 - 40).

76. Správce daně i žalovaný podle přesvědčení zdejšího soudu nepochybili, pokud své úvahy stran odůvodněné obavy opřeli o zjištění týkající se nepodání daňového přiznání, historie žalobce (časté změny společníků a jednatelů), virtuálního sídla, absence provozovny, majetkové nedostatečnosti či identifikovaných markantů obvyklých pohybů na bankovních účtech žalobce (s výhradami uvedenými níže).
77. Z obsahu správního spisu, z odůvodnění Zajišťovacího příkazu a odůvodnění Napadeného rozhodnutí je podle zdejšího soudu zřejmé, že na straně správce daně vznikly odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a to na zcela konkrétních poměrech daňového subjektu (žalobce), které správce daně individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu zkoumal a zabýval se jimi ve vztahu k výši dosud nestanovené daně.
78. Jednotlivé důvody a závěry, které při posouzení důvodů podle § 167 odst. 1 daňového řádu správce daně učinil, se staly součástí odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí a jsou rovněž reflektovány v odůvodnění žalobou Napadeného rozhodnutí žalovaného.
79. Podle přesvědčení zdejšího soudu neobstojí tvrzení žalobce, že žalobou Napadené rozhodnutí takové důvody neobsahuje, resp. že jde v daném ohledu zcela nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Právě naopak je z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů patrné, že se správce daně a žalovaný při posouzení zákonnosti Prvostupňového rozhodnutí zabývali relevantními skutečnostmi rozhodnými pro posouzení, zda jsou v případě žalobce dány takové odůvodněné obavy, které má na mysli § 167 odst. 1 daňového řádu, a zda má být přistoupeno k využití institutu zajišťovacího příkazu.
80. Zpochybňuje-li žalobce v podané žalobě v části V., VI., VIII. a IX. relevanci správcem daně a žalovaným reflektovaných kritérií, nemohl soud jeho žalobním námitkám přisvědčit. Správní soudy totiž ve své ustálené rozhodovací praxi opakovaně relevanci těchto kritérií pro důvodnost obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně opakovaně akceptovaly. Zdejší soud v tomto ohledu pro větší stručnost poukazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, ze dne 18. 1. 2018, čj. 10 Afs 30/2017 - 68, ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29, či ze dne 4. 5. 2017, čj. 1 Afs 88/2017 - 39.
81. Městský soud v Praze přitom plně přisvědčuje žalovanému, že kritéria častých změn společníků a jednatelů a virtuálního sídla jistě nemohou a v posuzovaném případě ani nemohly být klíčovým prvkem úvahy o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

či vymahatelnost daně, nelze však *a priori* odmítat jejich relevanci. Ve spojení s dalšími silnými důvody totiž mohou vytvořit přesnější obraz o podstatě a okolnostech ekonomické situace daňového subjektu, jak požadují shora rekapitulované závěry rozhodovací praxe správních soudů.

82. Ke kritériu častých změn společníků a jednatelů pak zdejší soud pro úplnost podotýká, že v žádném případě nelze uzavřít, že využití již dříve existující obchodní korporace pro zvažovanou ekonomickou činnost by bylo *per se* takovým markantem, který by měl vést správní orgány k obavám o budoucí dobytost či vymahatelnost daně. Je však třeba zdůraznit, že okolnosti související s novým personálním obsazením dříve existující společnosti mohou k této obavě legitimně vést např. za situace, kdy správce daně podpoří uvedenou úvahu závěry o zjištění, že se v konkrétním případě jedná o zcela „novou transakci“, která finančními orgány ve vztahu k tomuto daňovému subjektu nebyla ještě zjištěna, nadto týká-li se zahraničí, kdy možnosti ověření jejího charakteru ze strany finančních orgánů s ohledem na faktické lhůty panující v oblasti mezinárodní daňové spolupráce a rychlost řízení ve věci vydání zajišťovacích příkazů jsou toliko nepatrné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, čj. 6 Afs 160/2016 - 27).
83. V daném případě však zdejší soud nepřehlédl, že zjištění stran změn společníků a jednatelů nebyla podle obsahu odůvodnění Zajišťovacího příkazu významnějším důvodem pro závěr o obavě o budoucí vymahatelnost či dobytost daně (str. 5 předposlední odstavce Zajišťovacího příkazu). I z odůvodnění Napadeného rozhodnutí plyne, že šlo v daném případě o vedlejší rizikový faktor.
84. Pokud pak jde o závěry správních orgánů k majetkové nedostatečnosti žalobce, nelze jim podle přesvědčení zdejšího soudu ničeho vytknout. Žalobce se ostatně v předmětné části žalobních bodů omezuje na obecnou námitku, která se však míjí s principy soudního přezkumu postupů orgánu Finanční správy ČR při vydávání zajišťovacích příkazů. V obdobně obecné rovině lze tedy žalobci v tomto směru odvětit, že relevance uvedeného kritéria nade vší pochybnost plyne z výše citované rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Správce daně a žalovaný postupovali zcela v souladu s judikatorními standardy, když se zabývali konkrétními majetkovými poměry žalobce. Žalobce přitom v podané žalobě jejich závěry věcně nezpochybnil. Pro úplnost nicméně soud zdůrazňuje, že chtějí-li správní orgány dovozovat své závěry stran majetkové dostatečnosti mj. i z účetní závěrky žalobce, bylo by vhodné, aby i tato účetní závěrka byla součástí správního spisu, jakkoli je zveřejněna ve sbírce listin obchodního rejstříku a jakkoli byla správcem daně známa z jeho úřední činnosti (byla přílohou přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013).
85. Obdobně lze žalovanému přisvědčit i v jeho závěru stran relevance zjištění týkajících se výše zůstatků na bankovních účtech žalobce, resp. správcem daně identifikovaných znaků pohybů na těchto bankovních účtech. Význam přikládáný správcem daně a žalovaným tomuto kritériu plně odpovídá ustáleným judikatorním závěrům (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, ze dne 18. 1. 2018, čj. 10 Afs 30/2017 - 68, či ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29).
86. Žalovanému a správcem daně je však třeba ve vztahu k naposledy uvedenému hledisku vytknout zásadní pochybení spočívající v nezaložení podkladů, na základě jejichž obsahu správce daně k závěrům stran výše zůstatků a pohybů na bankovních účtech žalobce dospěl, do správního spisu. V tomto ohledu je zdejší soud nucen odkázat na závěry popsané

v předchozí části tohoto rozsudku k pravděpodobnosti doměření daně. I v tomto ohledu totiž platí, že žalovaný a správce daně zatížili Napadené rozhodnutí i Prvostupňové rozhodnutí vadou, pro kterou nemohla tato rozhodnutí v soudním přezkumu obstát, když jejich závěry nemají oporu ve správním spisu v podobě, v jaké byl soudu předložen.

87. Nad rámec uvedeného je pak třeba žalovanému i správci daně rovněž vytknout, že z odůvodnění Napadeného rozhodnutí a odůvodnění Zajišťovacího příkazu není zjevné, zda a jak se správní orgány při vydání uvedených rozhodnutí vypořádaly se shora akcentovaným judikatorním požadavkem týkajícím se očekávaného budoucího vývoje majetkové situace žalobce. Zdejší soud v tomto ohledu opětovně poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, podle nichž *„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.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu“*.
88. Žalobci je nutno přisvědčit v tom, že se správce daně ani žalovaný s těmito závěry, jež jsou reflektovány i v recentní rozhodovací praxi správních soudů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, čj. 1 Afs 275/2016 - 22, ze dne 22. 11. 2017, čj. 1 Afs 251/2017 - 40, ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016 - 38 aj.), v odůvodnění obou rozhodnutí vůbec nevypořádali. V tomto ohledu je tedy předmětná žalobní námitka důvodná.
89. Pokud jde o zbývající žalobní námitky, Městský soud v Praze pro úplnost doplňuje, že zpochybňoval-li žalobce závěr žalovaného stran identifikovaného rozdílného obsahu daňových přiznání v otázce předmětu hlavní ekonomické činnosti žalobce, resp. závěry týkající se společnosti RASPAC s.r.o. a LUKASS, s.r.o., uplatnil je takovým způsobem, který předurčuje způsob jejich vypořádání zdejším soudem. Žalobce při formulaci těchto námitek setrval toliko v obecné rovině. Nikterak se přitom nevypořádal se závěry správce daně a žalovaného vyslovenými v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí a Napadeného rozhodnutí. Žalobce těmito námitkami nenapadl ani nikterak nezpochybnil žádné z východisek správce daně a žalovaného.
90. Zdejší soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
91. Za situace, kdy žalobce v rámci těchto námitek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti poukazující na nezákonnost postupu správce daně a žalovaného při vydání Prvostupňového rozhodnutí a Napadeného rozhodnutí, nezbylo zdejšímu soudu než v obdobně obecné rovině konstatovat, že z uvedených důvodů není Napadené rozhodnutí zatíženo vadou, pro niž by je bylo třeba zrušit.
92. Pokud pak žalobce v podané žalobě poukázal na to, že správce daně vydáním Zajišťovacího příkazu se současnou exekucí *de facto* ukončil činnost žalobce, poukazuje zdejší soud na to, že správcem daně vydané exekuční příkazy nebyly předmětem tohoto řízení, přičemž

soudu není známo, zda a jak se proti nim případně žalobce bránil. V obecné rovině však Městský soud v Praze v této otázce poukazuje na závěry vyslovené v recentním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017 - 26, podle nichž vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.

93. Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl soud k závěru, že závěry správních orgánů nemají oporu ve správním spisu v podobě, v jaké byl soudu předložen. Odůvodnění obou rozhodnutí současně neobstojí pro nedostatek skutkových důvodů svědčících pro splnění podmínky pravděpodobnosti budoucího doměření daně. Proto soud Napadené rozhodnutí i Prvostupňové rozhodnutí žalovaného podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) a b) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.).
94. Ke zrušení samotného Zajišťovacího příkazu vedla zdejší soud skutečnost, že žalovaný jednak již nemá s ohledem na třicetidenní lhůtu k vyřízení odvolání podle § 168 daňového řádu procesní prostor, v němž by mohl jakýmkoli způsobem doplňovat skutkové podklady zajišťovacího příkazu, a nadto především takto ani postupovat nemůže, neboť skutkové důvody pro přistoupení k zajištění daně musí být dány již v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu.
95. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení daňovým poradcem za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci a sepsí žaloby) a 2 režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů a 21% DPH ve výši 1 428 Kč. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 11 228 Kč.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 17. května 2018

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu