



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobkyně: **M. s. r. o.**
IČ x
sídlem X
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40512/16/5100-41453-711400,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40512/16/5100-41453-711400, se zrušuje v části výroku, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 14. 7. 2016, č. j. 3397507/16/2101-00540-209047, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno, a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

- 1 Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“),

odeslanou

dne

16. 11. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti šesti rozhodnutím – zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 7. 2016, a to:

- č. j. 3396270/16/2101-00540-209047 týkajícímu se zdaňovacího období duben až červen 2014 (dále jen „zajišťovací příkaz 04/2014 – 06/2014“),
- č. j. 3396813/16/2101-00540-209047 týkajícímu se zdaňovacího období červenec až září 2014 (dále jen „zajišťovací příkaz 07/2014 – 09/2014“),
- č. j. 3396954/16/2101-00540-209047 týkajícímu se zdaňovacího období říjen až prosinec 2014 (dále jen „zajišťovací příkaz 10/2014 – 12/2014“),
- č. j. 3397687/16/2101-00540-209047 týkajícímu se zdaňovacího období leden 2015 (dále jen „zajišťovací příkaz 01/2015“),
- č. j. 3397507/16/2101-00540-209047, týkajícímu se zdaňovacího období květen 2015 (dále jen „zajišťovací příkaz 05/2015“), a
- č. j. 3397186/16/2101-00540-209047, týkajícímu se zdaňovacího období červen 2015 (dále jen „zajišťovací příkaz 06/2015“),

a tyto zajišťovací příkazy potvrdil. Všechny zajišťovací příkazy byly vydané podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „ZDPH“). Na jejich základě bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 1 298 954 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně.

- 2 Žalobkyně v první řadě namítá, že žalovaný nedodržel zákonnou lhůtu pro vydání napadeného rozhodnutí stanovenou § 168 odst. 1 daňového řádu, a tudíž se zajišťovací příkazy staly neúčinnými. Lhůta počíná běžet v den, kdy bylo odvolání podáno, nikoli v den následující (obecný § 33 odst. 2 daňového řádu se podle žalobkyně neužije). Poslední den lhůty pro vydání napadeného rozhodnutí (tj. v souladu s § 101 odst. 2 daňového řádu okamžik, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení) připadl na 14. 9. 2016. Právní posouzení běhu lhůty přitom je dle mínění žalobkyně stejné jako pro podání kasační stížnosti (žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2003, č. j. 5 Afs 13/2003-58, publikovaný pod č. 57/2004 Sb. NSS, dostupný stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz). Žalobkyně navrhuje provést důkaz datovou zprávou obsahující dodejku, z níž je patrné, že žalovaný dodal napadené rozhodnutí do datové schránky zástupce až 15. 9. 2016 v 11:25:05 hodin.
- 3 Dále žalobkyně uvádí, že správce daně rozhodl, že zajišťovací příkaz (pozn. soudu: žalobkyně nespecifikuje který z nich) je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. V takovém případě měl povinnost vyrozumět žalobkyni vhodným způsobem o vydání zajišťovacího příkazu. Jelikož správce daně tuto povinnost nesplnil, nebyl zajišťovací příkaz řádně doručen.
- 4 Žalovanému pak žalobkyně vytýká, že při posuzování důvodnosti přiměřené pravděpodobnosti, že DPH bude v budoucnu vyměřena, vycházel z výsledků daňových kontrol za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2014 a měsíce ledna 2015 uvedených v protokolu ze dne 6. 6. 2016, k nimž přirovnával skutkový stav

zjištěný ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců května a června 2015. Správce daně však své závěry ohledně naposledy zmíněných zdaňovacích období o protokol ze dne 6. 6. 2016 neopíral. Žalobkyně má proto za to, že žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování protokolem (který byl skutkovou novotou), aniž by ji s doplněním dokazování seznámil, čímž byla zkrácena na právu vyjádřit se.

- 5 Žalobkyně zpochybňuje také úvahu správce daně, že DPH bude v budoucnu stanovena. Ve vztahu ke všem zajišťovacím příkazům správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Dle názoru žalobkyně však správce daně v žádném ze zajišťovacích příkazů nespecifikoval plnění, s nímž tento závěr souvisel, neoznačil, jakými daňovými doklady bylo plnění deklarováno, a předmět zdanitelného plnění označil pouze jako zboží. Žalobkyně tak nemůže posoudit, čeho konkrétně se má budoucí vyměření daně týkat. Následně žalobkyně vznáší námitky vůči jednotlivým zajišťovacím příkazům, přičemž správci daně zejména vytýká, že neprokával, že skutečně došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH. V tomto kontextu žalobkyně odkazuje na judikaturu, z níž má plynout, že dodání zboží může být podrobena dani jen tehdy, pokud bylo zdanitelné plnění opravdu uskutečněno. Stran domnělého nesplnění podmínek pro osvobození od daně pak podle ní daňové orgány nerespektovaly rozložení důkazního břemene mezi stát a jednotlivce vyplývající z unijní judikatury. Závěry o povinnosti žalobkyně odvést DPH na výstupu daňové orgány dovodily především z nekontaktnosti odběratelů, aniž zároveň prokázaly, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že došlo ke spáchání daňového podvodu. Žalobkyně dále napadá závěry, podle nichž neměla nárok na odpočet daně z některých plnění přijatých od svých dodavatelů. Má za to, že jí nemohou být přičítána k tíži zpochybněná plnění mezi jejími dodavateli a jejich subdodavateli, neboť s nimi žalobkyně smlouvy neuzavírala. Žalobkyně se mimoto domnívá, že správce daně v některých případech nepodnikl dostatečné kroky k ověření dodávek a učinil předčasné závěry.
- 6 Další žalobní bod spočívá v tom, že správce daně rozhodl o okamžité účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů, přestože nehrozilo nebezpečí z prodlení. Závěr o nebezpečí z prodlení založil správce daně na prosté úvaze o snadné zpeněžitelnosti veškerého majetku, to však dle žalobkyně nestačí. Nebezpečí z prodlení žalobkyně definuje jako stav, kdy pouze okamžité jednání může odstranit nenahraditelnou či těžce nahraditelnou újmu. Peníze však jsou druhově určenou věcí a lze je nahradit jinými penězi. Daňové orgány tudíž byly povinny prokázat existenci nebezpečí, které není penězům imanentní, ale pramení ze zacházení s nimi.
- 7 Žalobkyně nesouhlasí ani s úvahou správce daně, že je ohrožena dobytost budoucí daně. Domnívá se, že je z její majetkové situace zřejmý dostatek finančních prostředků a že neučinila žádné úkony, z nichž by pramenila legitimní obava, že v budoucnu nedostojí svým daňovým závazkům. Žalovaný podle ní pouze parafrázoval závěry správce daně, které nepodstatně rozvinul. Vydání zajišťovacích příkazů mimoto bylo v rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti, neboť hodnota zajišťované daně byla nepatrná k hodnotě majetku. Žalovaný se dle mínění žalobkyně nevypořádal s namítaným rozporem v úvahách správce daně, který měl spočívat

v tom, že správce daně na jedné straně tvrdil, že aktiva žalobkyně byla snadno zpeněžitelná, a na straně druhé, že její nemovité věci byly téměř neprodejné pro existenci minoritního spoluvlastnického podílu třetí osoby. Za nesprávný dále považuje názor, že po zpeněžení majetku mohou být peníze vyplaceny společníkovi, neboť i v takovém případě by zbyl dostatek peněz ke splnění daňové povinnosti. Prodej jednoho z automobilů, který žalobkyně dle správce daně zamýšlela, pak byl i podle žalovaného okrajovou skutečností, ze které nemohlo povstat reálné ohrožení bagatelní částky budoucí daně. Závěr o útlumu podnikatelské činnosti žalobkyně byl mylný, neboť žalobkyně disponuje dostatečnými zdroji k úhradě svých budoucích závazků, o čemž má svědčit také to, že zajištěnou částku řádně uhradila.

- 8 Závěrem žalobkyně připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, vymezil základní předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, které však v souzené věci nebyly naplněny. Zajišťovací příkazy i napadené rozhodnutí pokládá za nezákonné.

II.

- 9 Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Námitku týkající se překročení třicetidenní lhůty k vydání napadeného rozhodnutí považuje za nedůvodnou, neboť se při počítání lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu uplatní pravidlo podle § 33 odst. 2 téhož předpisu, podle něhož začíná lhůta běžet až dnem následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek jejího běhu. Poslední den lhůty tak připadl na 15. 9. 2016, kdy bylo napadené rozhodnutí vydáno. Právní názor žalobkyně o neuplatnění § 33 odst. 2 daňového řádu nemá oporu v zákoně ani v rozhodovací praxi správních orgánů či soudů. Odkaz na rozsudek č. j. 5 Afs 13/2003-58 má žalovaný za nepřipadný.
- 10 Tvrzení, že zajišťovací příkazy nebyly žalobkyni řádně doručeny, žalovaný odmítá. Strohému konstatování, že správce daně nedostal své povinnosti učinit pokus vyrozumět žalobkyni o vydání zajišťovacích příkazů, oponuje žalovaný odkazem na obsah úředního záznamu ze dne 18. 7. 2016, v němž je popsáno, jakým způsobem správce daně informoval žalobkyni o vydání zajišťovacích příkazů.
- 11 Zjevně nedůvodný má být také žalobní bod, ve kterém je žalovanému vytýkáno porušení pravidel pro dokazování. Žalovaný má za to, že podobnost skutkových okolností a právního hodnocení ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně ve všech zdaňovacích obdobích, ohledně nichž byla žalobkyně vyzvána k zajištění DPH, je zjevná již z odůvodnění zajišťovacích příkazů. Konstatování žalovaného o této podobnosti nelze pokládat za skutkovou novotu či za výsledek dokazování, což platí tím spíše v situaci, kdy žalovaný z takové podobnosti nevyvozoval žádné závěry. Žalobkyně nadto nemůže namítat, že s protokolem ze dne 6. 6. 2016 o ústním jednání, kterého se účastnila, nebyla seznámena a že se k němu nemohla vyjádřit.
- 12 Žalovaný se neztotožňuje ani s tvrzením, že v zajišťovacích příkazech nebyla dostatečně specifikována plnění, u nichž žalobkyně s největší pravděpodobností neprokáže naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Tato

plnění byla konkretizována zejména pomocí deklarovaných odběratelů, hodnot a podání, a to zcela jednoznačně bez možnosti jejich záměny s jinými plněními. Také přiměřená pravděpodobnost stanovení daně byla v zajišťovacích příkazech dostatečně odůvodněna. Žalovaný přitom trvá na názoru, že důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek pro osvobození od daně tížilo žalobkyni. Pokud žalobkyně splnění podmínek neprokázala a pokud správce daně zároveň nepochybně, že žalobkyně zboží prodala, pak bylo nutné dospět k závěru o povinnosti žalobkyně řádně přiznat a odvést DPH na výstupu. S názorem žalobkyně, že správce daně měl prokázat, na jakém místě a zda vůbec došlo k dodání zboží, žalovaný nesouhlasí. Argumentaci unijní judikaturou žalobkyně uplatnila poprvé až v žalobě, přičemž jde o argumentaci nepřiléhavou. Daňové orgány totiž žalobkyni nevinily z účasti na daňovém podvodu ani nedospěly k závěru o přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně jen na základě nekontaktnosti deklarovaných odběratelů. Podstatné je to, že se žalobkyni nepodařilo prokázat (a správci daně ověřit), že zboží dodala do jiného členského státu, a že tedy byly splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH.

- 13 K namítané neexistenci odůvodněné obavy o dobytost dosud nestanovené daně žalovaný uvádí, že předpokladem pro vydání zajišťovacích příkazů není prokázání platební neschopnosti daňového subjektu, nýbrž zjištění takových skutečností a okolností, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že negativně ovlivní budoucí výběr daně. Žalobkyně tvrdí, že její aktiva dosahují hodnoty cca 25 milionů Kč a výše daně, k jejímuž zajištění byla vyzvána, činí v souhrnu jen asi 5 % hodnoty aktiv. Žalovaný však odhad účetní hodnoty aktiv nepovažuje za dostatečnou záruku toho, že v době vymáhání daně bude daň dobytá, neboť je třeba přihlídnout ke struktuře majetku i k poznatkům správce daně o ukončení či výrazném útlumu ekonomické činnosti žalobkyně. Není ani jisté, zda by se podařilo bez výrazných potíží zpeněžit ideální podíl žalobkyně na nemovité věci – rodinném domě v Š.
- 14 Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že nebylo dáno nebezpečí z prodlení, neboť to tkvělo v totožných skutečnostech jako samotná existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy zejména v riziku rychlého prodeje majetku žalobkyně a využití výtěžku prodeje k úhradě závazků vůči jiným osobám. Realita takové obavy se opírala především o poznatek správce daně, že žalobkyně již nevykonávala téměř žádnou ekonomickou činnost, a tak nebylo možné předpokládat, že žalobkyně v budoucnu vygeneruje další zdroje potřebné k úhradě dosud nestanovené daně. Argument žalobkyně, že peníze jsou genericky určenou věcí, kterou lze nahradit jinými penězi, závěr o nebezpečí z prodlení nezpochybňuje.

III.

- 15 Soud ze správního spisu zjistil, že správce daně vydal šest zajišťovacích příkazů, které s odkazem na § 103 ZDPH prohlásil za účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Tyto zajišťovací příkazy sloužily k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH v celkové výši 1 298 954 Kč za období od 1. 4. 2014 do 31. 1. 2015 a dále od 1. 5. 2015 do 30. 6. 2015. Žalobkyně byla dle správce daně kontaktní, k DPH se podruhé

zaregistrovala s účinností od konce září 2010, od 1. čtvrtletí roku 2014 vykazovala nadměrné odpočty, jež byly několikanásobně vyšší oproti předchozím obdobím, a počínaje 2. čtvrtletím roku 2014 vykazovala uskutečnění zdanitelných plnění osvobozených od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 ZDPH. Za zdaňovací období únor až květen 2016 již žádná uskutečněná plnění nevykazovala (pouze přijatá plnění v nižší výši).

- 16 V *zajišťovacím příkazu 04/2014 – 06/2014* správce daně uvedl, že za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 deklarovala žalobkyně uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu pro společnost A., které mělo být osvobozeno od daně podle § 64 ZDPH. Správci daně však nebylo věrohodně prokázáno, že dodání proběhlo tak, jak bylo uvedeno na dokladech, nebylo sděleno, kdo přepravu uskutečnil a kam, ani nebyly osvědčeny další skutečnosti. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, že deklarované zboží bylo dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě a že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Protože žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH, předpokládal správce daně, že jí vznikne povinnost přiznat z plnění daň ve smyslu § 22 odst. 1 ZDPH. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společností E. X.U.X. T. a P. & Co a od H. H. U těchto přijatých plnění však nebylo prokázáno, že proběhla tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech a že byly naplněny všechny podmínky stanovené v § 72 a § 73 ZDPH, a tak správce daně část uplatněného nároku na odpočet daně neuznal. Správce daně předpokládal, že namísto přiznání nároku na nadměrný odpočet bude žalobkyni vyměřena daňová povinnost.
- 17 Obdobně tomu bylo i v dalších zdaňovacích obdobích. Podle *zajišťovacího příkazu 07/2014 – 09/2014* žalobkyně deklarovala uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu pro společnost A., které mělo být osvobozeno od daně podle § 64 ZDPH. Ani v tomto případě nebylo dle správce daně prokázáno splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, a tak správce daně předpokládal, že žalobkyni bude vyměřena daňová povinnost podle § 22 odst. 1 ZDPH. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společností E., M. Z. a X.U.X. T., avšak správci daně nebylo prokázáno, že plnění proběhla tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, a že byly naplněny podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH. V *zajišťovacím příkazu 10/2014 – 12/2014* je uvedeno, že za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 deklarovala žalobkyně dodání zboží do jiného členského státu pro společnosti A. a R., která měla být osvobozena od daně podle § 64 ZDPH, ale neprokázala splnění podmínek pro osvobození, a tak pravděpodobně bude povinna přiznat daň podle § 22 odst. 1 ZDPH. Nárok na odpočet DPH v tomto zdaňovacím období žalobkyně uplatňovala, ale neprokázala, u plnění přijatých od společností E., M., M. L. a x.U.X. T. Ve zdaňovacím období leden 2015 žalobkyně dle *zajišťovacího příkazu 01/2015* dodávala zboží do jiného členského státu společnosti Revelphone; splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH stejně jako v předchozích obdobích neprokázala. Ve zdaňovacím období květen 2015 žalobkyně dle odůvodnění *zajišťovacího příkazu 05/2015* tvrdila, ale neprokázala osvobození od daně podle § 64 ZDPH u plnění pro společnost G. Nárok na odpočet uplatnila z plnění přijatého od společnosti E., avšak správce daně měl pochybnosti o tom, zda byly splněny podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH. Ve zdaňovacím období červen 2015

žalobkyně podle *zajišťovacího příkazu 06/2015* deklarovala dodání zboží do jiného členského státu pro společnost G., splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH však prokázáno nebylo. Také v případě tří naposledy zmiňovaných zajišťovacích příkazů správce daně předpokládal, že žalobkyni vznikla povinnost přiznat daň.

- 18 Správce daně dle odůvodnění všech šesti zajišťovacích příkazů provedl předběžné šetření majetkové sféry žalobkyně a naznal, že jejím jediným disponibilním majetkem, z něhož lze uhradit předpokládanou, dosud nestanovenou DPH, jsou finanční prostředky na bankovních účtech (ty lze pokládat za velmi likvidní, lze je převést jinam či vybrat v hotovosti a žalobkyně má navíc většinou na účtech jen prostředky k pokrytí bankovních poplatků), motorová vozidla (ta lze v krátkosti zcizit) a podíl na nemovitosti ve výši 13/16 (k převodu vlastnického práva je třeba delší časový úsek, nikoli ale tak dlouhý, aby se správce daně mohl domnívat, že v okamžiku splatnosti DPH bude mít žalobkyně nemovitost stále ve vlastnictví; navíc se lze domnívat, že v případě exekuce bude podíl neprodejný a úhrada DPH nemožná). Na základě analýzy majetku žalobkyně tak dospěl správce daně k závěru o existenci důvodné obavy, že úhrada DPH bude v době její splatnosti nedobytná nebo že vybrání DPH bude spojeno se značnými potížemi, a o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH.
- 19 Žalobkyně se proti zajišťovacím příkazům bránila odvoláními, v nichž kritizovala, že správce daně neprokázal, na koho a jak přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník (tedy že vůbec došlo k dodání). Namítala též, že stěžejí lze hovořit o ohrožení vymahatelnosti daně, jestliže žalobkyně vlastní nemovité věci o odhadní ceně 14 milionů Kč a vozidla miliónové hodnoty, což též dokládala znaleckým posudkem na ocenění nemovitosti. Další námitky pak zmiňovaly neproporcionalitu následně vydaného exekučního příkazu na prodej nemovité věci a nesprávnost výpočtu předpokládané výše daně.
- 20 Žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal úvahu správce daně, podle níž žalobkyně s největší pravděpodobností neprokáže, že u deklarovaných dodávek zboží společností A., R. a G. byly naplněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH, přesvědčivou, neboť tyto společnosti jsou pro správce daně nekontaktní, neplní své daňové povinnosti, jsou osobně propojeny a faktické dodání zboží těmto společnostem do jiného členského státu nebylo prokázáno. Správce daně tyto závěry postavil na výsledcích probíhajících daňových kontrol a lze se důvodně domnívat, že daň bude žalobkyni nakonec stanovena. Závěr o pravděpodobném stanovení DPH nemůže dle žalovaného zpochybnit ani tvrzení žalobkyně, že pokud správce daně zpochybnil splnění podmínek podle § 64 ZDPH, pak měl prokázat místo uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i to, že k dodání zboží skutečně došlo. Důkazní břemeno ohledně nároku podle § 64 ZDPH totiž tížilo žalobkyni a neunesla-li jej, pak bylo třeba dospět k závěru o povinnosti žalobkyně přiznat a odvést DPH na výstupu.
- 21 Předpoklad, že žalobkyni bude stanovena daň, nadto správce daně postavil také na tom, že žalobkyně neprokázala důvodné uplatnění nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Naposledy uvedený závěr žalobkyně v odvolání nezpochybnila. Výši zajištěné, dosud nestanovené DPH měl žalovaný za správně určenou. Žalovaný dal správci daně za pravdu, že s ohledem na majetkovou situaci

žalobkyně existovalo riziko, že vymahatelnost DPH bude v budoucnu ohrožena či znemožněna, a to mimo jiné z důvodu existence závazku žalobkyně vůči jejímu společníku a značnému útlumu její podnikatelské činnosti. V neposlední řadě přisvědčil žalovaný správci daně také v tom, že existovalo nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH.

IV.

- 22 V průběhu jednání žalobkyně kromě odkazu na podanou žalobu namítala, že správce daně zpochybnil v zajišťovacích příkazech i faktickou existenci zboží, a tedy samotné uskutečnění zdanitelných plnění, napadené rozhodnutí se však k otázce faktického dodání vůbec nevyjádřilo, ačkoliv jde o zásadní předpoklad pro vznik daňové povinnosti, jak lze dovodit z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2016, č. j. 45 Af 6/2014-28, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, 4 Afs 37/2016-34. Dále pak prosazovala, že v daném případě nebyla dána odůvodněná obava z neuspokojení nároků správce daně, neboť žalobkyně požadovanou částku odpovídající pouhým 5 % hodnoty jejího majetku obratem uhradila. Žalobkyně též zdůraznila, že soud by měl zrušit i zajišťovací příkazy, neboť z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, publikovaného pod č. 3541/2017 Sb. NSS, plyne, že v případě vydání zajišťovacích příkazů jde o „rozhodnutí na jeden pokus“. Žalovaný naproti tomu uvedl, že k otázce dodání zboží se vyjádřil na straně 6 napadeného rozhodnutí. K požadavku na zrušení i zajišťovacích příkazů pak poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, který upřesnil, že rušit zajišťovací příkazy je namístě jenom tam, kde vůbec nebyly dány podmínky pro jejich vydání. Soud dále vyhověl důkazním návrhům žalobkyně a provedl důkaz protokolem o výsledku svědka P. T. ze dne 18. 8. 2016, protokolem o výsledku svědkyně H. H. a znaleckým posudkem na cenu nemovitých věcí žalobkyně ze dne 23. 7. 2016.

V.

- 23 Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 25. 9. 2016) a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud přitom žalobu projednal v přednostním pořadí ve smyslu § 56 odst. 1 s. ř. s. s ohledem na skutečnost, že jejím předmětem jsou zajišťovací příkazy. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná pouze zčásti.
- 24 Soud nejprve posuzoval ty žalobní body, v nichž žalobkyně tvrdí pochybení procesního charakteru, neboť jejich důvodnost by mohla bez dalšího vést ke zrušení rozhodnutí:
- 25 Podle § 168 odst. 1 daňového řádu, „[p]okud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.“ Podle § 35 odst. 2 daňového řádu, pokud úkon nebyl učiněn

u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li tento úkon nejpozději v poslední den lhůty učiněn u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně. Ustanovení § 33 daňového řádu, zařazené v části druhé daňového řádu nazvané „*Obecná část o správě daní*“, upravuje pravidla pro počítání běhu lhůt. Jedná se o obecné ustanovení, které se uplatní vždy, pokud zákon nestanoví jinak. Podle druhého odstavce počíná lhůta stanovená podle dní „*běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty*.“

- 26 Soud shodně s žalovaným neshledává žádný důvod, proč by se při určování běhu třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu neměl uplatnit obecný § 33 odst. 2 daňového řádu. Aplikace tohoto ustanovení není v § 168 odst. 1 daňového řádu vyloučena (na rozdíl od aplikace § 35 odst. 2), a navíc je jeho užití zcela slučitelné s pravidlem zde vyjádřeným. Skutečností, která je rozhodná pro určení počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je podání odvolání (§ 168 odst. 1 daňového řádu). Lhůta nicméně počíná v souladu s § 33 odst. 2 daňového řádu běžet dnem následujícím. Poté běží třicet dní a končí v poslední den lhůty (ledaže by poslední den připadl na sobotu, neděli nebo svátek – viz § 33 odst. 4 daňového řádu). Tento výklad podporuje důvodová zpráva k § 168 odst. 1 daňového řádu (dostupná např. v ASPI), která výslovně uvádí, že „[o]dstavec 1 řeší speciálně postup při odvolání proti zajišťovacímu příkazu a procesní následky případného nerozhodnutí správce daně o odvolání podaném daňovým subjektem ve lhůtě 30 dnů, která začíná běžet dnem následujícím po dni, kdy takové odvolání bylo podáno věcně i místně příslušnému správci daně“, jakož i komentářová literatura (např. BAXA J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, In: ASPI).
- 27 Argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2003, č. j. 5 Afs 13/2003-58 soud nepovažuje za přílehlavou, neboť v tomto rozsudku nebylo řešeno počítání lhůt podle daňového řádu, nýbrž podle s. ř. s. Pozornost nadto byla věnována počítání lhůt určených podle týdnů, nikoli dnů. Lze nicméně podotknout, že i v odkazované věci bylo uplatněno pravidlo (zakotvené v s. ř. s. i v daňovém řádu), podle něhož lhůta počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek.
- 28 Odvolání proti zajišťovacím příkazům byla podána dne 16. 8. 2016 (žalobce podal nejprve odvolání proti *zajišťovacímu příkazu 01/2015* a následně téhož dne proti zbývajícím pěti). Lhůta k vydání rozhodnutí tak začala běžet dne 17. 8. 2016, běžela třicet dní a skončila ve středu 15. 9. 2016. Dne 15. 9. 2016 bylo napadené rozhodnutí elektronicky podepsáno ředitelem sekce a stejného dne v 11:25:05 hod. jej žalovaný dodal do datové schránky zástupce žalobkyně. Jelikož žalovaný vydal napadené rozhodnutí v rámci zákonné lhůty, nestaly se zajišťovací příkazy neúčinnými (a není třeba posuzovat, zda je napadené rozhodnutí pro nesplnění lhůty k jeho vydání nezákonné). Protože okamžik dodání napadeného rozhodnutí je zjiitelný ze správního spisu (a shoduje se s okamžikem uváděným v žalobě), neprováděl soud pro nadbytečnost dokazování dodejkou z datové schránky zástupce žalobkyně.
- 29 Podle § 103 ZDPH, „[h]rozí-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 sepiše o tom úřední záznam.“ Vydáním rozhodnutí se přitom dle § 101 odst. 2 daňového řádu rozumí okamžik, kdy byl „*učiněn úkon k jeho doručení*“. Aplikace § 103 ZDPH umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz podle § 103 ZDPH představuje prakticky okamžitý zásah do majetkové sféry daňového subjektu, a proto je správci daně uložena povinnost učinit současně s vydáním zajišťovacího příkazu pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o jeho vydání.

- 30 Zajišťovací příkazy byly dle doručenek založených ve správním spise dodány do datové schránky žalobkyně dne 18. 7. 2016 v časovém rozmezí mezi 9:44:57 až 9:45:10 hod. a téhož dne ve 12:18:27 hod. byly doručeny. Dle úředního záznamu ze dne 18. 7. 2016 volala správci daně ve 12:25 hod. pověřená osoba, které jednatel žalobkyně předal doručené zajišťovací příkazy a kterou správce daně během rozhovoru zpravil o tom, že bylo vydáno celkem šest zajišťovacích příkazů. V úředním záznamu je dále uvedeno, že žalobkyně reagovala dříve, než jí správce daně stihl vydání zajišťovacích příkazů oznámit. Pojem „*oznámit*“ přitom soud s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti nepovažuje za obsahově shodný s definicí dle § 101 odst. 6 daňového řádu, podle něhož se oznámením rozumí doručení rozhodnutí, ale za totožný s „*pokusem vyrozumět o vydání zajišťovacího příkazu*“. Soud proto nezpochybňuje tvrzení žalobkyně, že správce daně nesplnil svou povinnost a neučinil pokus vyrozumět žalobkyni vhodným způsobem o vydání zajišťovacích příkazů (společně s jejich vydáním). Z této skutečnosti však soud nevyvozuje žádné negativní důsledky, neboť je zjevné, že se žalobkyně neprodleně (ještě předtím, než ji správce daně vůbec stihl sám kontaktovat) o vydání zajišťovacích příkazů dozvěděla, takže vyrozumění již bylo nadbytečné. Na řádné doručení zajišťovacích příkazů, k němuž došlo ve 12:18:27 hod., nemá tato skutečnost vliv.
- 31 Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
- 32 Žalobkyně se domnívá, že žalovaný porušil citované ustanovení, neboť prováděl dokazování protokolem ze dne 6. 6. 2016 bez toho, aby žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil s výsledky dokazování. Soud však žalobkyni nedává za pravdu, neboť má za rozhodné, že protokol ze dne 6. 6. 2016 o ústním jednání, na kterém byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění k daňové kontrole DPH za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 a ledna 2015, byl podkladem, který získal již správce daně, který byl obsahem spisu správce daně (na nosiči CD) a jehož obsah žalobkyně znala. V takovém případě nebyl

žalovaný povinen provádět protokolem dokazování (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2014, č. j. 9 Af 18/2011-28, č. 3195/2015 Sb. NSS).

- 33 Ve druhém kroku soud hodnotil věc samou:
- 34 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.“
- 35 Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní. Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015-53).
- 36 Vzhledem k 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. „Správce daně je 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. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. 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“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Splnění podmínek dle § 167 daňového řádu tak musí být navázáno na konkrétní skutkové okolnosti týkající 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016-132).
- 37 Podle judikatury Nejvyššího správního soudu tak „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 potížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“ Pokud bude

možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně“ (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104).

- 38 V souzené věci soud naznal, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně měla oporu ve skutkových zjištěních a byla dostatečně zdůvodněna s výjimkou zajišťovacího příkazu 05/2015, který je z níže uvedených důvodů nepřezkoumatelný.
- 39 Závěr o budoucí daňové povinnosti žalobkyně odůvodnily daňové orgány tím, že kontrolní zjištění vzbuzovala pochybnosti o naplnění podmínek pro osvobození žalobkyně deklarovaných dodání zboží do jiného členského státu od daně ve smyslu § 64 ZDPH. Nebudou-li transakce osvobozeny od daně, vznikne žalobkyni pravděpodobně povinnost přiznat a odvést DPH na výstupu.
- 40 K tomu lze v první řadě poznamenat, že podle ustálené judikatury leží důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 ZDPH na daňovém subjektu. K unesení tohoto břemene nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin. Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek pro osvobození zdanitelného plnění od DPH fakticky došlo (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Důkazní břemeno nicméně nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt, resp. nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval skutečnosti mimo sféru jeho vlivu, jež zjistit a ověřit nemůže (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS). Správce daně naproti tomu tíží důkazní břemeno k prokázání svých pochyb. Správce daně nemá povinnost osvědčit, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 83/2012-46, nebo rozsudek ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62).
- 41 K výkladu podmínek nutných k přiznání nároku na odpočet DPH podle § 64 ZDPH se Nejvyšší správní soud vyjadřoval kupříkladu v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, kde uvedl, že musí být kumulativně splněny tři podmínky: 1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, 2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a 3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. také rozsudek téhož soudu ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 Afs 262/2016-33).
- 42 Soud neshledal, že by odůvodnění zajišťovacích příkazů nebo napadeného

rozhodnutí stran nesplnění podmínek pro aplikaci § 64 ZDPH vykazovalo znaky libovůle, a souhlasí s daňovými orgány, že kontrolní zjištění vzbuzovala pochybnosti ohledně faktického splnění zákonných podmínek (naplnění těchto pochyb bude předmětem detailnějšího zkoumání v doměřovacím řízení). Správci daně se totiž nepodařilo u odběratelů (tj. u společností A., R. a G.) ověřit, že k dodání zboží skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno, neboť odběratelé mají tzv. virtuální sídla, jsou nekontaktní a se svým správcem daně nekomunikují. Přepravu zboží měla zajišťovat společnost X.U.X. T., jejíž jednatelku správce daně vyslechl, avšak nezjistil, kdo konkrétně v jednotlivých případech přepravu uskutečnil a kam. Správci daně se nepodařilo získat ani další potřebné informace, a tak mohl oprávněně považovat žalobkyní předložené doklady za nevěrohodné. Za takových okolností nemohly mít daňové orgány za osvědčené, že zboží bylo přepraveno do jiných členských států osobám zde registrovaným k dani a že byly naplněny všechny nezbytné podmínky k přiznání osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně. Tvzení žalobkyně, že správce daně mohl zjistit informace o deklarovaných plněních od I. B., který byl původním jednatelem shora zmiňovaných odběratelů, neboť ten kontaktoval maďarského správce daně, přitom má soud za nepodložené. Taková skutečnost ze zajišťovacích příkazů ani z jiných částí předloženého správního spisu neplyne a sama žalobkyně ji nijak nedoložila.

- 43 Daňové orgány svá rozhodnutí nepostavily výslovně na tom, že žalobkyní přijatá plnění, ohledně nichž uplatnila nárok na osvobození od DPH, byla součástí podvodného řetězce, nýbrž na tom, že nebyly splněny podmínky pro osvobození. Aniž by jakkoli předjímal budoucí rozhodnutí daňových orgánů, nepovažuje soud – s ohledem na skutková zjištění, která daňové orgány zanesly do svých rozhodnutí týkajících se zajištění daně – za vyloučené, že budoucí doměření DPH bude založeno právě na účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Tomu vedle nekontaktnosti odběratelů žalobkyně (i jejích dodavatelů, jak bude rozebráno níže) nasvědčuje také úzké osobní propojení některých zainteresovaných subjektů. Jednatel a společníkem společností A., R. a G. totiž byla jedna a tatáž osoba a jednatel a společníkem přepravní společnosti X.U.X. T. byla nejprve bývalá manželka jednatele žalobkyně a následně (v době vydání přezkoumávaných rozhodnutí) současná manželka jednatele žalobkyně, která dle zjištění správce daně vykonávala funkci statutárního orgánu pouze formálně, neboť vše fakticky zařizoval její manžel. Také tyto skutečnosti dle soudu svědčí o existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu přitom je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až v doměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. „*Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého*“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, nebo ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28). Žalobní argumentace založená na tom, že daňové orgány neprokázaly, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, se tedy mívá s předmětem tohoto soudního řízení, neboť daňové orgány odpovídající povinnost v zajišťovacím řízení neměly.

- 44 Pochyby daňových orgánů v otázce nesplněných předpokladů pro osvobození od DPH má tedy soud s ohledem na shora uvedené za opodstatněné. V situaci, kdy daňové orgány zpochybnily splnění podmínek dle § 64 odst. 1 ZDPH, ale současně s jistotou nevyvrátily, že k dodání zboží došlo, bylo třeba přijmout závěr, že žalobkyně bude povinna přiznat a odvést DPH na výstupu. V případě, že se v doměřovacím řízení ukáže, že plnění, ve vztahu k nimž žalobkyně uplatnila nárok na osvobození dle § 64 ZDPH, sice nevyhovovala podmínkám dle uvedeného ustanovení, ale byla svou povahou přece jen plněními intrakomunitárními, vznikne žalobkyni povinnost přiznat a odvést DPH na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu, na které se nevztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 22 odst. 1 ZDPH, jak konstatoval v zajišťovacích příkazech správce daně. Stejně tak by ovšem mohla nastat i varianta, že plnění bude posouzeno jako tuzemské plnění s povinností přiznat DPH na výstupu ve smyslu § 21 ZDPH, na což ostatně prostřednictvím citace přílehlavých pasáží judikatury Nejvyššího správního soudu poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí (k tomu srov. zejména rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34).
- 45 K povinnosti daňových orgánů prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, v případech, kdy zpochybní nárok na osvobození od daně podle § 64 ZDPH, soud konstatuje, že odůvodnění daňových orgánů by nepochybně byla přesvědčivější, kdyby v nich vedle konstatování pochybností o nenaplněných podmínkách pro osvobození od daně (že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě povinné k dani) byly dále obsaženy úvahy o tom, jakým způsobem bylo se zbožím naloženo. Absence takových úvah však nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nebo zajišťovacích příkazů, neboť pro účely zajišťovacího řízení je podstatné to, že žalobkyní tvrzené uskutečnění zdanitelného plnění vyvráceno nebylo, zpochybněny byly pouze jeho přeshraniční aspekty. Pro ilustraci lze dodat, že z protokolu ze dne 6. 6. 2016 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben až prosinec 2014 a leden 2015 plyne, že zboží, ohledně něhož žalobkyně uplatnila nárok na osvobození od daně (většinou šlo o nejrůznější stavební či sanitární zboží – např. masážní vany, bazén, difúzní pásy, kotle), existovalo a byla za něj zaplacená kupní cena, nejisté je však to, zda opustilo území tuzemska.
- 46 Soud nepřisvědčuje žalobkyni ani v tom, že argumentace správce daně ohledně nenaplnění podmínek dle § 64 odst. 1 ZDPH je nepřezkoumatelná pro nedostatečnou specifikaci zdanitelných plnění, jichž se týkala. Plnění totiž byla v zajišťovacích příkazech identifikována odkazem na daňová přiznání k DPH a souhrnná hlášení, a dále deklarovanými hodnotami zboží, zdaňovacími obdobími a osobami, kterým mělo být zboží dodáno. Soud tak nepochybuje, že si žalobkyně byla vědoma toho, která plnění budou v budoucnu pravděpodobně podléhat DPH na výstupu.
- 47 Na základě dílčího závěru, že žalobkyni namísto nároku na osvobození od daně podle § 64 ZDPH vznikne povinnost přiznat DPH na výstupu, správce daně stanovil předpokládanou výši DPH. Následně se v zajišťovacích příkazech věnoval tomu,

zda se lze domnívat, že žalobkyni bude uznán nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění podle § 72 a násl. ZDPH. V některých případech dospěl k závěru, že nárok na odpočet nebude uznán v celé uplatněné výši. Od výše DPH, kterou žalobkyně v budoucnu zaplatí na výstupu, pak odečetl výši uznaného odpočtu daně na vstupu, čímž dospěl ke konečné částce dosud nestanovené DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích, jejíž úhradu byla žalobkyně na základě zajišťovacích příkazů povinna zajistit. Žalobkyně v žalobě zpochybňuje důvody, pro které správce daně nárok na odpočet DPH neuznal.

- 48 K výtce, podle níž ze *zajišťovacích příkazů 01/2015 a 06/2015* není zřejmé, proč by žalobkyně neměla mít nárok na odpočet daně na vstupu, soud konstatuje, že správce daně v těchto zajišťovacích příkazech uznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu v celé výši, a tudíž žalobní argumentace zcela postrádá opodstatnění. [Ve zdaňovacím období leden 2015 správce daně určil daňovou povinnost částkou 189 733,09 Kč a od ní odečetl celý uplatněný nárok na odpočet ve výši 62 250 Kč, čímž dospěl ke konečné částce (zaokrouhlené na celá čísla) 127 483 Kč představující dosud nestanovenou, zajišťovanou DPH; ve zdaňovacím období červen 2015 činila vyměřená daňová povinnost 107 375,07 Kč a od ní byl odečten uplatněný nárok na odpočet ve výši 67 719 Kč, což vedlo k určení dosud nestanovené DPH za dané období ve výši 39 656 Kč.].
- 49 Před posouzením dalších argumentů soud připomíná, že pro uznání nároku na odpočet DPH na vstupu je plátce povinen prokázat, že přijal konkrétní plnění od plátce a že toto plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH). Plátce daně je povinen předložit daňový doklad a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Je nezbytné, aby daňový subjekt v daňovém řízení prokázal správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45), byť výjimečně nelze vyloučit, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly změní svá tvrzení a prokáže tato změněná tvrzení (např. o dodání plnění jiné osobě, než je uvedena v daňovém dokladu; viz obdobně aplikovatelné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).
- 50 V *zajišťovacím příkazu 07/2014 – 09/2014* správce daně odmítl uznat nárok na odpočet daně z plnění údajně přijatých od společností E., M. a Z., neboť nebylo dosud prokázáno splnění všech podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH. Správce daně k tomuto závěru dospěl, protože dodavatel M. je nekontaktní a plnění nepotvrdil, dodavatel E. nesdělil informace o původu zboží a jeho údajní dodavatelé sdělili, že s ním neobchodovali, a dodavatel dodavatele Z. je nekontaktní, má tzv. virtuální

sídlo a plnění nepotvrdil. Ze zajišťovacího příkazu (a zejména pak z protokolu ze dne 6. 6. 2016) je patrné, že správci daně vznikly pochybnosti o původu zboží a o tom, zda k tvrzenému uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo. Za těchto okolností soud neshledává postup správce daně, který předpokládal, že nárok na odpočet daně nebude uznán, za svévolný či nepodložený. Žalobkyni nebyla dávana k tíži nekontaktnost jejích dodavatelů či dodavatelů dodavatelů, nýbrž to, že se (prozatím) nepodařilo prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Také pochybnosti o tom, zda došlo k uskutečnění plnění – poskytnutí přepravní služby společností X.U.X. T. způsobem deklarovaným v dokladech, soud pokládá za opodstatněné s ohledem na osobní propojení žalobkyně a této společnosti a na absenci informací o průběhu dodávek, které se nepodařilo získat ani při výslechu jednatelky společnosti X.U.X. T. (viz také odst.[42] tohoto rozsudku). K rozptýlení těchto obav nemůže sloužit protokol ze dne 18. 8. 2016 o výslechu svědka P. T., jímž soud na návrh žalobkyně provedl dokazování, neboť z tohoto protokolu plyne, že svědek přepravoval nějaké zboží na Slovensko. K přepravě však dle jeho slov došlo na základě ústní dohody s jednatelem žalobkyně, který je jeho strýcem, a nikoli na základě smluvního vztahu se společností X.U.X. T., kterou znal svědek jen z doslechu. Z výpovědi jednatele žalobkyně a jednatelky společnosti X.U.X. T. nadto plyne, že přepravu v některých případech fakticky měl zajišťovat přímo jednatel žalobkyně.

- 51 V *zajišťovacích příkazech 04/2014 – 06/2014 a 10/2014 – 12/2014* argumentoval správce daně k plněním od společností E., M., Z. a X.U.X. T. stejně jako v *zajišťovacím příkazu 07/2014 – 09/2014* a také žalobní argumentace byla shodná. Soud proto ohledně těchto plnění a neuznaných nároků na odpočet daně odkazuje na předchozí odstavec. Okolnosti plnění od společnosti M. L., z něhož správce daně ve zdaňovacím období říjen až prosinec 2014 neuznal nárok na odpočet daně, pak byly obdobné jako ve výše uvedených případech. Společnost M. L. byla nekontaktní a měla tzv. virtuální sídlo, plnění nepotvrdila a se správcem daně nekomunikuje. Nepodařilo se tedy osvědčit, že žalobkyní předložené doklady zachycují skutečný právní stav. Pokud správce daně navíc zjistil, že jednatel společnosti M. L. byl v rozhodné době také jednatelem společnosti dodávající zboží společnosti Z., jde o další indicii svědčící o propojenosti subjektů zapojených do obchodních řetězců a o možné nestandardnosti transakcí mezi společnostmi, s nimiž žalobkyně přicházela v kontrolovaných zdaňovacích obdobích do kontaktu. Pochybnosti správce daně o tom, zda bude žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění, se tak jeví být opodstatněnými.
- 52 Pokud žalobkyně označuje některé závěry správce daně vyslovené v *zajišťovacím příkazu 04/2014 – 06/2014* za předčasné, je třeba připomenout, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, které sleduje zajištění efektivního výběru daní, nikoli samotné vyměření nebo doměření daně. Správce daně by měl k zajištění daně přistoupit tehdy, pokud má shromážděn dostatek podložených argumentů k odůvodnění obavy, že daňovému subjektu bude v budoucnu stanovena DPH a ta bude v době splatnosti nedobytná nebo obtížně vymahatelná. Obavy správce daně se v následném vyměřovacím či doměřovacím řízení mohou zčásti nebo zcela potvrdit, ale může tomu být i opačně. Jestliže byly obavy správce daně v určité fázi daňového řízení opodstatněné, nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu to, že se později ukáže být nedůvodnými. Zda byly splněny podmínky pro vydání

zajišťovacího příkazu, soud zkoumá s ohledem na skutkový stav v době jeho vydání.

- 53 Správce daně založil svůj závěr, že nárok na odpočet daně z plnění od H. H. nebude uznán, na tom, že dodavatelka nepotvrdila uskutečnění plnění a navíc se předložené doklady lišily od jiných dokladů téže dodavatelky. Tento úsudek má dle soudu oporu ve zjištěních, které byly učiněny v době vydání *zajišťovacího příkazu 04/2014 – 06/2014* a jež jsou zaznamenány v protokolu ze dne 6. 6. 2016, když mezi dokumenty, které H. H. zaslala správci daně s tím, že jsou to veškeré dokumenty, jež ji spojovaly s žalobkyní, nebyly správcem daně zpochybněné a žalobkyní doložené daňové doklady. Protokol ze dne 19. 10. 2016 o výsledku H. H., jímž soud na návrh žalobkyně provedl dokazování, důvodnost pochyb správce daně nevyvrací, neboť se z něj podává, že H. H. zpochybněné faktury nevydala a v nich specifikované plnění nedodala, naopak se jeví, že tato plnění měl dodat její partner, který však v rozhodné době nebyl plátcem DPH. Mimoto se jedná o listinu, která v době vydání zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí neexistovala, a tudíž nevyovídá o rozhodném skutkovém stavu věci.
- 54 Namítá-li žalobkyně dále předčasnost závěru správce daně, že u plnění od společnosti P. & Co nebyla prokázána jeho souvislost s ekonomickou činností žalobkyně (dle protokolu ze dne 6. 6. 2016 šlo o kontinentální postel, otoman, soupravu na postel a montáž), pak soud opakuje, že veškeré závěry vyslovené v zajišťovacích příkazech jsou předběžné a nikoli konečné, a tak do budoucna není vyloučeno, že je správce daně přehodnotí. S ohledem na to, že žalobkyně dle protokolu ze dne 6. 6. 2016 zdůvodnila nárok na odpočet daně tím, že se zboží a služby vztahovaly k vybavení a údržbě nemovitosti, kterou žalobkyně vlastní, jakož i na zjištění správce daně, že předmětná nemovitost je nejen sídlem žalobkyně, ale slouží také k bydlení jednatele žalobkyně a jeho rodiny, nemá soud názor správce daně za neopodstatněný. Bylo totiž důvodné se domnívat, že zboží a služby měly sloužit k soukromým účelům jednatele žalobkyně, popř. pana D. G., který je spoluvlastníkem nemovitosti žalobkyně. Pokud se však žalobkyně domnívá, že je namístě snížení původní výše zajištění, může se domáhat, aby správce daně postupem podle § 168 odst. 3 daňového řádu rozhodl o změně zajištěné částky.
- 55 Co se *zajišťovacího příkazu 05/2015* týče, soud přisvědčuje žalobkyni, že v něm není ani v hrubých obrysech vysvětleno, proč správce daně považoval nákup automobilu od společnosti E. za splátku půjčky a nikoli za plnění, z něhož by bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH. Soud proto vůbec nemůže posoudit, zda byl předpoklad správce daně, že v doměřovacím řízení nebude uznán nárok na odpočet daně ve výši 867 300 Kč, ospravedlnitelný skutkovými okolnostmi. Úvaha správce daně, že žalobkyni nebude nárok na odpočet daně na vstupu uznán, se pak odrazila ve stanovení konečné částky dosud nestanovené DPH, jejíž úhradu byla žalobkyně na základě *zajišťovacího příkazu 05/2015* povinna zajistit. Nejen část odůvodnění, ale zejména výrok zajišťovacího příkazu je proto třeba mít za nepřezkoumatelný. Protože žalovaný nepřezkoumatelnost *zajišťovacího příkazu 05/2015* nijak nenapravit, přenesl tuto vadu také na napadené rozhodnutí.
- 56 Ze shora uvedených důvodů soud zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu výroku, ve

kterém byl *zajišťovací příkaz 05/2015* potvrzen a odvolání proti němu zamítnuto. Protože tato část výroku napadeného rozhodnutí je z materiálního hlediska samostatná a od zbytku oddělitelná (o zamítnutí odvolání proti *zajišťovacímu příkazu 05/2015* ostatně žalovaný mohl zformulovat samostatný výrok nebo vydat samostatné rozhodnutí), nemá její zrušení vliv na zákonnost, právní moc či vykonatelnost zbývajících částí výroku napadeného rozhodnutí. O zrušení *zajišťovacího příkazu 05/2015* však soud nerozhodl, neboť v dané situaci nelze jednoznačně konstatovat, že správce daně vůbec neměl *zajišťovací příkaz* vydávat. V dané situaci vhodnost vydání *zajišťovacího příkazu* soud pouze s ohledem na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nebyl schopen posoudit (srov. žalovaným zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54).

- 57 Soud se dále zabýval tím, zda byly zbývajících *zajišťovací příkazy* a napadené rozhodnutí opřené o dostatek důvodů svědčících o tom, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, přičemž shledal, že tomu tak bylo.
- 58 Podle údajů z účetních výkazů ke dni 31. 12. 2015, jak je zjistil správce daně, činil dlouhodobý majetek žalobkyně 12 888 000 Kč (z toho 7 550 000 Kč stavby a pozemky a 5 338 000 Kč hmotné movité věci), zásoby 0 Kč a krátkodobé pohledávky 3 274 000 Kč (z toho ale daňové pohledávky za státem 3 168 000 Kč). Hodnota aktiv podle správce daně tedy celkem činila 16 162 000 Kč (žalobkyně v žalobě mylně uvádí, že správce daně kalkuloval s částkou 21 500 000 Kč). Pasiva byla tvořena cizími zdroji ve výši 20 937 000 Kč, z nichž 17 115 000 Kč představovaly krátkodobé závazky (a z těch 16 920 000 Kč krátkodobé závazky ke společníkům). Vlastní kapitál byl vykázán v záporné výši -4 767 000 Kč, z čehož -4 185 000 Kč byl výsledek hospodaření z minulých let.
- 59 Zjištěné hodnoty naznačují, že ekonomická situace žalobkyně nebyla dobrá, neboť zdrojem financování obchodního majetku byly krátkodobé cizí zdroje. Záporné hodnoty vlastního kapitálu a výsledku hospodaření z minulých let pak ukazují, že žalobkyně generovala ztráty a zřejmě nezvyšovala svou účetní hodnotu. Tento závěr posiluje zjištění správce daně, že žalobkyně dle daňových přiznání za zdaňovací období leden 2016 až květen 2016 nevykazovala žádná uskutečněná zdanitelná plnění a přijatá plnění vykazovala jen v nepatrné výši, a tudíž utlumila svou ekonomickou činnost, což žalobkyně v žalobě nepopírá. Lze proto uzavřít, že existovaly silné indicie o finanční nestabilitě žalobkyně a o nepříznivém budoucím vývoji její ekonomické činnosti. Objektivní zjištění správce daně nedávaly dostatečné záruky, že žalobkyně bude v budoucnu generovat zisk a nezmenšovat svůj majetek, naopak se jeví, že žalobkyně byla (přínejmenším) na hraně úpadku ve formě předlužení (srov. § 3 odst. 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 375/2015 Sb.).
- 60 Správce daně dále zjistil, že žalobkyně mívala na svých dvou bankovních účtech většinou jen prostředky k pokrytí bankovních poplatků. V případě, že v minulosti bylo třeba provést z účtů nějakou platbu, byly na ně vloženy peníze v hotovosti nebo zaslány ze soukromého účtu jednatele (a jediného společníka) žalobkyně. Příchozí platby na účet naopak byly z účtů jednatelem vzápětí vybírány

v hotovosti. Z toho plyne, že žalobkyně na svých bankovních účtech neměla dostatek peněz k úhradě celkové částky dosud nestanovené DPH (což by platilo i při nezohlednění částky stanovené nezákonným *zajišťovacím příkazem 05/2015*). Závěr daňových orgánů, že prostředky na bankovních účtech zřejmě nebudou v době splatnosti postačovat k úhradě daně, pokládá soud za logický a opřený o zjištěná fakta. Žalobkyně jej navíc ani nezpochybňuje.

- 61 Dle zjištění správce daně disponovala žalobkyně třemi motorovými vozidly a spoluvlastnickým podílem ve výši 13/16 k nemovitému majetku, rodinnému domu v Š. Druhým spoluvlastníkem rodinného domu byl D. G. z Německa. V rodinném domě bylo zapsáno sídlo žalobkyně a sloužil také k bydlení jednatele a jeho rodiny. Vzhledem k tomu, že účetní hodnota movitého i nemovitého majetku žalobkyně činila necelých 13 milionů Kč, zatímco krátkodobé závazky přesahovaly 17 milionů Kč, pokládá soud obavu daňových orgánů, že by žalobkyně mohla ještě před doměřením daně použít nemovitý majetek ke splnění svých dluhů, za zcela oprávněnou. Dle soudu lze tuto obavu obdobně vztáhnout i k majetku movitému. Soud má navíc za to, že závazek žalobkyně za jejím jednatelem a společníkem by nemusel být řešen zpeněžením majetku a následným splacením dluhu v penězích, ale (v daném případě nepochybně méně problémovým a rychlejším) převodem vlastnického práva na jednatele a společníka. Za takové situace by navíc odpadl problém s potenciálně ztíženou zpeněžitelností spoluvlastnického podílu k nemovitosti (pro jeho menší atraktivnost pro případné kupce ve srovnání se 100 % vlastnickými právy), na něž správce daně poukazoval. To platí přinejmenším ve vztahu k rodinnému domu s ohledem na to, že jej jednatel užívá k bydlení. Případné zpeněžení motorových vozidel pak může být realizováno v řádech dnů, někdy i hodin. Za této situace by po úhradě dluhu vůči jednatele a společníku nezbyl žalobkyni již žádný majetek, ale stále by evidovala krátkodobé závazky ve výši cca 4 miliony Kč.
- 62 Argumentaci žalobkyně, že dle znaleckého posudku činí tržní hodnota jejího spoluvlastnického podílu k rodinnému domu 11 375 000 Kč, opouje soud tím, že tuto cenu žalobkyně vypočetla z odhadované tržní ceny celé nemovitosti. Správce daně však správně poznamenal, že zpeněžitelnost spoluvlastnického podílu žalobkyně může být obtížná. Soud tak má za to, že reálná prodejní cena spoluvlastnického podílu by byla nižší, než tržní cena, kterou žalobkyně takto zjednodušeně (a oproštěně od skutečnosti, že spoluvlastnický podíl se zpravidla prodává hůře než celá věc) vypočetla. I kdyby však bylo kalkulováno s částkou, kterou uvádí žalobkyně, tak by společně s hodnotou movitých věcí žalobkyně, která byla v účetních výkazech vyčíslena na 5 338 000 Kč, stačila ke splnění závazku žalobkyně za jednatelem a společníkem, nikoli však ke splnění všech krátkodobých závazků žalobkyně, natož pak i k úhradě budoucí daně.
- 63 S ohledem na útlum ekonomické činnosti žalobkyně a její celkovou nepříznivou majetkovou situaci tak existovala obava, že žalobkyně před doměřením daně užije svůj dlouhodobý majetek k úhradě krátkodobých závazků a na úhradu budoucí daně již prostředky nezbydou, jakož i obava, že žalobkyně v mezidobí zcela ukončí svou podnikatelskou činnost (což v napadeném rozhodnutí poznamenal také žalovaný).
- 64 K tvrzení žalobkyně, že jí tvrzený zamýšlený prodej jednoho automobilu nebyl

náznakem, pro který by měla být ohrožena dobytnost daně, soud poznamenává, že tato skutečnost měla pro rozhodnutí daňových orgánů pouze marginální význam. Z rozhodnutí je zřejmé, že obava z ohrožení dobytnosti daně se opírala především o zjištěné majetkové poměry žalobkyně, útlum její ekonomické činnosti a nemalé krátkodobé závazky. Daňové orgány pak nepochybily ani tím, když při zvažování dobytnosti budoucí daně nazíraly na věc souhrnně a braly v úvahu celkovou hodnotu dosud nestanovené DPH vyčíslené v zajišťovacích příkazech (tj. 1 298 954 Kč). Na jejich závěru o ohrožené dobytnosti daně přitom dle soudu nic nemění to, že tímto rozsudkem došlo ke zrušení jednoho ze zajišťovacích příkazů. Důvody, na nichž je takový závěr postaven, totiž plně přiléhají také na situaci, kdy předpokládaná výše v budoucnu stanovené DPH činí 979 849 Kč (tj. hodnota po odečtení částky stanovené zrušeným *zajišťovacím příkazem 05/2015*).

- 65 Pro úplnost soud konstatuje, že nesdílí názor žalobkyně, podle níž si zajišťovací příkazy protirečí, pokud správce daně na jedné straně poznamenal, že majetek žalobkyně byl snadno zpeněžitelný, a na straně druhé uvedl, že v případě exekuce může být spoluvlastnický podíl k nemovitosti neprodejný a úhrada daně nemožná. Z kontextu celého odůvodnění zajišťovacích příkazů je totiž zjevné, že snadnou zpeněžitelnost nemovitosti vztahuje správce daně výlučně k hrozbě splacení dluhů vůči jednateli a společníku. V takovém případě hrozilo, že společník a jednatel buď zaplatí za spoluvlastnický podíl k nemovitosti plnou kupní cenu (ať již žalobkyní uváděných „ideálních“ 11.375.000 Kč či méně) nebo na něj bude spoluvlastnický podíl převeden. Naproti tomu, kdyby byl spoluvlastnický podíl k nemovitosti dán k prodeji v rámci exekuce, hrozilo by, že o něj nebude zájem nebo by byl vydražen za nízkou cenu.
- 66 Vzhledem k tomu, že zajišťovacími příkazy bylo žalobkyni uloženo, aby složila dosud nestanovenou daň na depozitní účet správce daně, ale nebylo (ani nemohlo být) jimi rozhodováno o tom, jakým způsobem bude tato povinnost vymáhána v případě jejího nesplnění, nesměruje námitka nepřiměřenosti výše daně k hodnotě majetku žalobkyně do předmětu tohoto řízení. Argumentace zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti má dle soudu význam až v řízení proti exekučnímu příkazu vydanému na základě zajišťovacích příkazů. Soudu přitom je známo, že žalobkyně podala proti exekučnímu příkazu na prodej nemovitých věcí ze dne 18. 7. 2016 žalobu, ve které výtku tohoto typu uplatnila a o níž před zdejším soudem probíhá řízení pod sp. zn. 48 Af 23/2016. Soud nicméně neshledal důvod projednávat obě věci ve společném jednání, neboť z hlediska posuzování kumulativního účinku napadených rozhodnutí má smysl posuzovat společně souběžně vydané zajišťovací příkazy nebo souběžně vydané exekuční příkazy, nikoli však zajišťovací příkazy a k jejich realizaci vydané exekuční příkazy. Přinejmenším právní východiska posouzení zákonnosti exekučních příkazů se totiž odlišují od právních podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.
- 67 V posledním kroku soud posoudil důvodnost žalobního bodu, v němž žalobkyně zpochybňuje aplikaci § 103 ZDPH, podle něhož platí, že pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Nehrozí-li nebezpečí z prodlení, uplatní se obecný § 167 odst. 3 daňového řádu a správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů složením jistoty ve

prospěch správce daně zajistil úhradu dosud nestanovené DPH. Daňové orgány dle mínění žalobkyně odůvodnily nebezpečí z prodlení prostou úvahou, že veškerý její majetek je zpeněžitelný. Takovou úvahu má žalobkyně za nedostatečnou.

- 68 Nebezpečí z prodlení ve smyslu rozebíraného ustanovení soud definuje jako stav, kdy pouze okamžitým jednáním lze předejít reálně hrozící finanční újmě státu, potažmo újmě na veřejném zájmu na řádném stanovení a výběru daně. Lze je také vymezit jako naléhavý stav, který odůvodňuje zrychlené jednání správce daně, při jehož absenci by mohl být zmařen účel vydaného zajišťovacího příkazu, tj. zabezpečení úhrady daně, která v budoucnu pravděpodobně bude stanovena a jejíž dobytost v době vymahatelnosti je ohrožena. Ke zmaření účelu typicky může dojít tím, že daňový subjekt během třídní lhůty provede majetkové dispozice, které znemožní úspěšnou exekuci zajišťovacího příkazu.
- 69 Úvaha žalobkyně, že újma v penězích je vždy nahraditelná, neboť jde o věc genericky určenou, je v obecné rovině sice správná, není však pro věc relevantní. Při zvažování existence nebezpečí z prodlení, je totiž třeba nahraditelnost újmy hodnotit z pohledu toho, zda úbytek peněz či zpeněžitelného majetku daňového subjektu, jemuž je zajišťovacím příkazem uložena povinnost zajistit úhradu daně, neohrožuje dobytost uložené daňové povinnosti. Jinými slovy řečeno, pokud existuje riziko a možnost, že daňový subjekt během třídní lhůty podle § 167 odst. 3 daňového řádu odvede z dosahu daňové správy majetek takového rozsahu, že jeho zbývající prostředky, i kdyby byly po uplynutí třídní lhůty okamžitě exekvovány, nebudou k zabezpečení úhrady daně stačit, je dáno nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 ZDPH. Riziko, že daňový subjekt odvede dosažitelný majetek, přitom nemusí plynout jen z toho, že již v době rozhodování o zajišťovacím příkazu prokazatelně podniká konkrétní kroky k dosažení takového nekalého cíle, ale také z jiných indicií. Existence rizika může vyvěrat mimo jiné z celkového posouzení majetkové skladby daňového subjektu (zda jde o majetek lehce zpeněžitelný a převoditelný apod.) nebo složitosti procesů nezbytných k vyvedení majetku z dispozice daňového subjektu (např. zda je k platnosti kroků třeba schůze představenstva či valné hromady). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86, pak plyne, že některá skutková zjištění mohou být takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání.
- 70 Soud se tedy s žalobkyní zcela neshoduje v náhledu na definici nebezpečí z prodlení podle § 103 ZDPH. Tvrzení žalobkyně, že daňové orgány odůvodnily aplikaci tohoto ustanovení jen snadnou zpeněžitelností majetku, se také nezakládá na pravdě, neboť je z odůvodnění jejich rozhodnutí patrné, že vycházely například také ze zjištění o minimálních zůstatcích na bankovních účtech žalobkyně a ze skutečnosti, že zdrojem krytí majetku žalobkyně jsou převážně krátkodobé cizí zdroje, tvořené zejména závazky vůči společníkům, které mohou být rychle uhrazeny na úkor budoucích pohledávek správce daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nevznesla žádnou konkrétní argumentaci, jíž by tato skutková zjištění zpochybnila nebo v níž by vysvětlila, že tyto skutečnosti, ač pravdivé, ve svém souhrnu nemohou vést

k závěru o nebezpečí z prodlení, nemůže se soud správností závěrů daňových orgánů blíže zabývat.

VI.

- 71 Soud z důvodů blíže vysvětlených v odst. [55] a [56] tohoto rozsudku zrušil část výroku napadeného rozhodnutí v rozsahu týkajícím se *zajišťovacího příkazu 05/2015*. Ve zbývajících částech žalobu zamítl jako nedůvodnou (78 odst. 7 s. ř. s.).
- 72 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně žalobou brojila proti napadenému rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno šest zajišťovacích příkazů. Plný úspěch ve věci neměla ona ani žalovaný. Částečný úspěch ve věci je třeba připsat žalovanému, neboť většině požadavků žalobkyně nebylo vyhověno. Vzájemný poměr úspěchu a neúspěchu žalovaného je pět šestin ku jedné šestině. Po odečtení zjištěného rozsahu neúspěchu od úspěchu tak soud dochází k závěru, že žalovaný byl ze dvou třetin úspěšný a na rozdíl od žalobkyně by mu mohla být přiznána náhrada nákladů řízení. Jelikož žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil a ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti, rozhodl soud, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 8. prosince 2017

JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost:
B. K.