



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

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

žalobkyně: **BEZ H2O s.r.o.**, IČO: 04260562  
sídlem Národní 973/41, 110 00 Praha 1  
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem  
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2018, č. j. 10717/18/5100-41458-711994

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 3. 2018, č. j. 10717/18/5100-41458-711994, a zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 5. 1. 2018, č. j. 42278/18/2001-80543-108619, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Petra Vaňka, advokáta

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení a vymezení sporu**

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) dne 26. 4. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2018, č. j. 10717/18/5100-41458-711994 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a dále zrušení rozhodnutí - zajišťovacího příkazu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 1. 2018, č. j. 42278/18/2001-80543-108619 (dále jen „zajišťovací příkaz“).
2. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz vydaný správcem daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), jímž bylo žalobkyni uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2017 (dále též jen „předmětné zdaňovací období“) složením jistoty v celkové výši 3 275 971 Kč na depozitní účet správce daně.

## II. Žaloba

3. Žalobkyně má za to, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nezákonné pro rozpor s hmotným právem.
4. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jakož i zajišťovacího příkazu pro absenci řádného odůvodnění. Podle názoru žalobkyně je jejich odůvodnění vágní a obecné, založené na domněnkách žalovaného, resp. správce daně, bez jakéhokoliv zjištění skutkového stavu věci. Indicie, na základě kterých bylo vydání zajišťovacího příkazu založeno, jsou skutečnostmi v podnikatelském světě běžnými a zákonnými (užívání virtuálních sídel, umístění sídel v office housech). Jako nedostatečné důvody rozporuje žalobkyně rovněž zjištění o absenci webových stránek a personální propojenosti osob. Žalovaným předkládané indicie tak dle přesvědčení žalobkyně žádný úvod pro postup dle § 167 daňového řádu a § 103 ZDPH nepředstavují. Žalobkyně současně namítla, že vydání zajišťovacího příkazu a žalobou napadeného rozhodnutí bylo založeno především na skutečnostech v řízení nezjišťovaných, přičemž s námitkou nepřezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal.
5. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně uplatnila námitky zpochybňující pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Žalobkyně opětovně namítla nedostatečnost zjištěných indicií k založení předpokladu budoucího stanovení daně, jimiž podle ní nemůže být zvýšení jejich podnikatelských aktivit a plnění jejího podnikatelského plánu v zákonných limitech, jakož ani využití virtuálního sídla společnosti, resp. umístění sídla do tzv. office-housu, absence provozoven a webových stránek, účast osob s cizí státní příslušností v orgánech společnosti ani jejich jakékoliv trvalé bydliště, účast jedné fyzické osoby ve více společnostech, či užití hotovostních plateb, neboť uvedené skutečnosti nejsou nezákonné. Umístění sídla v office-housu žalobkyně naopak vnímá jako jednání odpovědné a zajišťující plynulý kontakt s třetími osobami, účast jedné fyzické osoby ve více společnostech je podle žalobkyně situací běžnou a nelze ji bez bližších skutkových zjištění použít pro doložení účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalobkyně dále namítá, že je jí dáváno za vinu jednání subjektů navázaných na její obchodní partnery, s nimiž sama není v kontaktu a nemá důvod je prověřovat, když k jednání jejich přímých obchodních partnerů nebylo doloženo nic nekalého. Žalobkyně je přesvědčená, že splnila svou povinnost dostatečně zajistit, aby

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nebyla zatažena do podvodu na DPH, přičemž samotnou existenci řetězce zasaženého podvodem na DPH zpochybňuje, neboť nebyla nalezena chybějící daň.

6. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítla neopodstatněnost a neodůvodněnost obavy o budoucí dobytost daně. Žalobkyně poukázala na rozvahu a výkaz zisku a ztráty za rok 2015, 2016 a 2017, z nichž vyplývá, že z dlouhodobého hlediska vždy dosahovala zisku a nepohybovala se ve ztrátě. Okolnost, že její krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky, je pak dočasná a založení obavy pouze na této skutečnosti považuje za šikanózní. Domněnka správce daně, že se účastnila podvodu na DPH je nepodložená a nedůvodná, založená pouze na špatné pověsti některých obchodních partnerů žalobkyně. Skutkový závěr správce daně a žalovaného, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu, o němž vědet měla či mohla, je nepřezkoumatelný, neboť z odůvodnění není zřejmé, o jaké skutečnosti se opírá. Současne žalobkyně namítla, že žalovaný, resp. správce daně nedoložil podíl, který činí přijatá zdanitelná plnění žalobkyně zasažená údajným podvodem na DPH na celkovém plnění, ani úmysl či nedbalost ve vztahu k účasti žalobkyně na daňovém podvodu a neoznačil ani nezjistil skutečnosti nasvědčující zbavování se exekutovaného majetku, útlumu či ukončování její ekonomické činnosti, tedy skutečnosti nasvědčující, že v budoucnu žalobkyně nebude schopna splnit vyměřenou daňovou povinnost.
7. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně uplatnila námitky zpochybňující existenci hrozícího nebezpečí z prodlení. Podle žalobkyně hrozící nebezpečí z prodlení v jejím případě neexistuje. Důvody, na kterých žalovaný, resp. správce daně založil vydání zajišťovacího příkazu vykonatelného okamžikem jeho vydání podle § 103 ZDPH, tj. nízký kladný výsledek hospodaření za rok 2015, 2016 a 2017, okolnost, že krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky a vlastnictví toliko snadno převoditelného majetku (peněžní prostředky na bankovních účtech a motorová vozidla), nejsou dle názoru žalobkyně dostatečné. Žalobkyně zdůrazňuje, že se ani nezabývala majetku ani nečinila účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené, které ve svém vyjádření rovněž shrnul.
9. K prvnímu okruhu žalobních námitek, týkajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a zajišťovacího příkazu, žalovaný uvedl, že z žalobou napadeného rozhodnutí (i zajišťovacího příkazu) je zřejmé, jak žalovaný (i správce daně) rozhodl, která část napadeného rozhodnutí je výrokem a která odůvodněním, a kdo byl příjemcem napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí rovněž podrobně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Rovněž námitku, že vydání zajišťovacího příkazu a žalobou napadeného rozhodnutí bylo založeno především na skutečnostech v řízení nezjišťovaných, považuje žalovaný za nedůvodnou. Ze zajišťovacího příkazu i žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, z čeho činil správce daně a žalovaný jednotlivá skutková zjištění. Obava o budoucí dobytost daně je pak založena na zjištění o zapojení žalobkyně do obchodování vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědet měla a mohla, majetkové analýze a analýze ekonomické výkonnosti žalobkyně, vyplývajících ze zjištění činěných rovněž v rámci tohoto řízení (zjištění o obchodování v řetězci, zjištění z účetních rozvah, výkazu zisku a

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ztráty, údajů veřejných rejstříků a registrů, oslovených bankovních institucí). To vše, jak zdokumentováno ve spisovém materiálu, který byl podkladem pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

10. K druhému okruhu žalobních námitek, týkajících se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, žalovaný konstatoval, že žalobkyně vytrhává jednotlivá zjištění a skutečnosti ze vzájemného kontextu a tyto následně bagatelizuje či zpochybňuje. V posuzovaném případě však správce daně zjistil, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění ve značné výši od přímého dodavatele zetacos s.r.o. v detekovaném řetězci, který vykazuje znaky zasažení podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět měla či mohla. Správce daně v zajišťovacím příkazu rozkryl jednotlivé subjekty řetězce, jejich postavení v řetězci, jakož i jejich vzájemné provazby. Chybějící daň byla detekována u missing tradera APPLE plus s.r.o., který přiznání k DPH nepodává soustavně již od dubna 2016 a se správcem daně nekomunikuje. Nepodal tedy přiznání k DPH ani za zdaňovací období červenec 2017, a to ani na výzvu správce daně, a DPH za červenec 2017 neuhradil. Současně všechny subjekty v řetězci vykazují znaky rizikových subjektů a rizikových operací, byť samých o sobě nikoli nezákonných. Např. neexistence webových stránek vyvolává oprávněné pochybnosti o tom, zda subjekt, tj. i žalobkyně vůbec fakticky ekonomickou činnost vykonává a je tedy indicií způsobitou posílit odůvodněnou obavu správce daně. Z údajů provedených místních šetření dále vyplývá, že subjekty detekovaného řetězce se na adresách zapsaných jako sídla v obchodním rejstříku ve skutečnosti nenacházejí a jedná se pouze o virtuální sídla, tj. místo, kde právnická osoba ve skutečnosti nesídlí a nemá zde žádné zázemí. Žalobkyně (i další subjekty řetězce) rovněž nemá u správce daně nahlášenou žádnou provozovnu a ani neprovozuje žádné webové stránky, kde by bylo možno zjistit adresu skutečného výkonu jejího podnikání. Obdobně osoby s trvalým bydlištěm na ohlašovně či cizí státní příslušnosti či národnosti s trvalým pobytem mimo území ČR nejsou pro správce daně plynule kontaktní a nelze dohledat na území ČR místo, kde by je nejen správce daně, ale i jejich obchodní partneři či zákazníci mohli plynule zastihnout (nelze-li zjistit skutečné sídlo firmy), což rovněž vypovídá o nestandardnosti výkonu podnikatelské činnosti příslušného subjektu. Rovněž provedení úhrady v hotovosti za přijatá zdanitelná plnění od přímého dodavatele zetacos s.r.o. podporuje odůvodněnou obavu správce daně o zasažení detekovaného řetězce podvodem na DPH. Analýzou údajů své evidence pak správce daně zjistil, že většina subjektu v řetězci vykazovala v polovině roku 2017, v porovnání s předchozím rokem, skokový nárůst vykazovaných přijatých či poskytnutých zdanitelných plnění vzájemně na sebe navázaných, což ve vzájemné souvislosti se zjištěními o obchodování v řetězci v předmětném zdaňovacím období, jeho způsobu a pochybnostech o skutečném výkonu podnikatelské činnosti subjektů zařazených v řetězci rovněž podporuje pochybnosti o reálném obchodování mezi subjekty, závěr, že řetězec byl vykonstruován uměle za účelem získání neoprávněné daňové výhody, tj. závěr o zapojení do řetězce subjektu vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, a tedy i předpoklad budoucího stanovení daně. Personální propojení jednotlivých článků řetězce často svědčí o skutečnosti, že jednotlivé články v řetězci věděly, nebo alespoň mohly vědět o činnosti ostatních článků řetězce a tedy i měly nebo alespoň mohly vědět, že obchodování v řetězci vykazuje nestandardnosti svědčící o zasažení podvodem na DPH.
11. K třetímu okruhu žalobních námitek, týkajících se neodůvodněnosti obavy o budoucí dobytost daně, žalovaný uvedl, že pochybnosti o budoucí dobytosti daně vyplývají zejména ze zjištění, že se žalobkyně v předmětném zdaňovacím období účastnila řetězce obchodování vykazujícího znaky stížení podvodem na DPH, o němž vědět měla a mohla.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

K nim pak dále přistupují okolnosti týkající se majetkových poměrů žalobkyně, kdy správce daně provedl jak analýzu ukazatelů ekonomické výkonnosti žalobkyně, tak analýzu majetku žalobkyně. Dospěl k závěru, že žalobkyně generuje nulový či velmi nízký zisk, a pokud by i v budoucnu např. celkem za rok 2017 zisk vygenerovala, lze oprávněně očekávat, že vzhledem k její zadluženosti tento bude sloužit zcela ke krytí nákladu a závazku žalobkyně. Žalobkyně nedisponuje žádným majetkem trvalé hodnoty (nemovité věci), jediným významným majetkem ke dni vydání zajišťovacího příkazu byla dvě motorová vozidla a peněžní prostředky na účtech, což je však majetek snadno převoditelný. Žalovaný zhodnotil všechny dostupné ekonomické ukazatele ve vzájemné souvislosti se strukturou majetku žalobkyně a nakládání s ním, jakož i v souvislosti se zjištěním o zapojení žalobkyně do obchodování vykazujícího znaky zasažení podvodem na DPH, o němž vědět měla a mohla, které tvoří ucelený a logický okruh indicií, na základě kterých uzavřel, že v případě žalobkyně je zde odůvodněná obava o budoucí dobytost daně.

12. Ke čtvrtému okruhu žalobních námitek, zpochybňujících existenci hrozícího nebezpečí z prodlení, žalovaný uvedl, že žalovaný odkázal na body 19, 20 a 29 žalobou napadeného rozhodnutí. Podotkl, že žalobkyně v rámci této námítky nesprávně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, z něhož rozhodně není možno dovodit, že obavu o budoucí dobytost daně či hrozící nebezpečí z prodlení lze konstatovat pouze v případě, že se subjekt zbavuje majetku, jak argumentuje žalobkyně. K tomu žalovaný podotýká, že právě analýza ekonomických ukazatelů žalobkyně spolu se zjištěním, jakým majetkem žalobkyně disponuje a jak s ním nakládá, vypovídá o jeho nestabilní struktuře a značné (dlouhodobé) zadluženosti žalobkyně.

#### IV. Další podání účastníků

13. V replice ze dne 12. 6. 2020 žalobkyně namítla, že § 167 odst. 1 daňového řádu předvídá zajistit nesplatnou nebo nestanovenou daň, ale neupravuje možnost zajistit daň pro řízení, které zatím nebylo zahájeno. Uvedené vyvozuje z § 167 odst. 1 v porovnání s § 91 odst. 1 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu. Podle žalobkyně lze sice zajistit jak daň vyměřovanou, tak doměřovanou, avšak nelze zajišťovat vyměřovanou daň, když nebylo zahájeno vyměřovací řízení (nebylo ještě podáno přiznání k dani, ani vydána výzva k jeho podání), což nelze z moci úřední jinak, než zahájením daňové kontroly. Podle žalobkyně tedy v posuzovaném případě nelze zajistit daň, neboť tato byla pravomocně a splatně vyměřena podle § 140 odst. 1 daňového řádu, avšak doměřovací řízení nebylo zahájeno, bylo tedy platné původní vyměření daně, a pouze daňová kontrola mohla doměření přezkoumávat (viz § 143 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, byla daň zajištěna dříve, než byla správcem daně zahájena daňová kontrola.
14. Žalobkyně dále namítla nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu nerespektování zásady přiměřenosti a proporcionality podle § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť daň byla zajištěna s ohledem na obavu nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně, tj. byly jí zajištěny prostředky, aniž by jí bylo umožněno prokazovat v rámci důkazního řízení, co vlastně bylo přijatým zdanitelným plněním.
15. Žalobkyně rovněž namítla, že její dodavatelé v době obchodu nebyli nespolehlivými plátcí DPH, žalobkyně je tedy nemohla ověřit, a proto je v souladu s judikaturou nutno předpokládat, že žalobkyně osvědčila svou obchodní opatrnost, kterou po ní lze požadovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

16. Ve vyjádření k replice ze dne 23. 7. 2020 žalovaný poukázal na to, že námitky vznesené v replice jsou nové a tedy opožděné, neboť byly vzneseny až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s.ř.s., když žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 7. 3. 2018 a žaloba byla obohacena o tyto další žalobní body až replikou ze dne 12. 6. 2020.

## V. Jednání

17. Při jednání konaném dne 26. 5. 2021 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
18. Žalobkyně odkázala na podanou žalobu včetně repliky k vyjádření žalovaného a navrhl, aby soud žalobě vyhověl.
19. Žalovaný při ústním jednání odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah svého vyjádření k podané žalobě včetně dupliky k replice žalobkyně a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
20. Soud při jednání neprováděl dokazování, neboť účastníci žádné důkazy neoznačili. Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel ze správního spisu, jehož obsah k posouzení věci plně postačoval.

## VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. 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.
22. Soud vyšel z následující právní úpravy:
23. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
24. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu 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 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).
25. Podle § 103 ZDPH 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.
26. 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).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

27. 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.
28. Správní soudy 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 1) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto podmínky tedy musí být splněny současně, musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu a musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS).
29. Ke specifikům 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 ní daňový subjekt nemůže seznámit, „supluje“ jeho procesní aktivitu, a to z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 NSS). To však neznamená, 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 (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, čj. 62 Af 93/2016 - 70).
30. 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.
31. 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. Stejně tak jako musí správce daně dostatečně konkrétně popsat svou „odůvodněnou obavu“, musí řádně zdůvodnit i hrozbu nebezpečí z prodlení.
32. Právě popsaná judikatorní východiska jsou ustáleně aplikována rovněž v rozhodovací praxi městského soudu. Městský soud přitom neshledal důvodu se od nich odchýlit ani v právě posuzované věci.

*K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

33. Soud nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť jeho odůvodnění je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému [viz nálezy ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43]. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, stejně jako správce daně v zajišťovacím příkazu, výslovně uvedli, na základě jakých zjištění, v jakých souvislostech i na základě jaké správní úvahy dospěli k závěru, že v případě žalobkyně byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a § 103 ZDPH. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu i žalobou napadeného rozhodnutí je tedy zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný i správce daně řídili. V bodech 21 až 31 žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný rovněž podrobně vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Nesouhlas žalobkyně se způsobem vypořádání odvolacích námitek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu nezpůsobuje (viz analogicky rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Napadené rozhodnutí není ani nesrozumitelné (viz § 76 odst. 1. písm. a) s. ř. s.), neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly žalovaného k vydání rozhodnutí, výrok není rozporný s odůvodněním a má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS).
34. Řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou. Podle § 71 odst. 2 věty druhé s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit. Podle věty třetí *„rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“* K tomu je nutné uvést, že podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí již samotná žaloba proti rozhodnutí správního orgánu obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobu lze podle výše citovaného ustanovení dále doplňovat (rozšiřovat) o nové žalobní body, ale pouze ve lhůtě pro podání žaloby, jež v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. obecně činí dva měsíce ode dne oznámení napadeného rozhodnutí. Po uplynutí této lhůty již nové žalobní body (námitky) uplatňovat nelze. Popsaná koncentrace řízení samozřejmě nebrání tomu, aby byly řádně a včas uplatněné žalobní body argumentačně rozvíjeny a rozhojňovány i po uplynutí lhůty k podání žaloby, neboť na to § 71 odst. 2 s. ř. s. nedopadá (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, č. 685/2005 Sb. NSS). To však není případ žalobkyně. Podle obsahu původní žaloby soud ověřil, že v této se neobjevují námitky obsažené v replice žalobkyně ze dne 12. 6. 2020, tj. námitky specifikované v bodech 13 až 15 tohoto rozsudku. Soud se proto žalobními body nově uplatněnými po uplynutí koncentrační lhůty nezabýval.

#### ***K pravděpodobnosti doměření daně***

35. S ohledem na shora nastíněná kritéria se soud 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.
36. Správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.



realizuje obchodních transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH či transakcí realizovaných v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva. Jedná se o obchodní transakce, u nichž „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...“ (srov. *rozsudek Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Recueil, s. I-06161*), a transakce, u nichž získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. *rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, Part Service, C-425/06, Recueil, s. I-00897, či rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161*).

37. Pokud správce daně založí své úvahy na tom, že žalobkyně si měla a mohla být vědoma svého zapojení v podvodu na DPH, měl by mít i dostatečně silné indicie, že jsou zde rovněž skutečnosti, které skutečně umožňují nárok na odpočet odepřít.
38. V daném případě správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění ve značné výši od přímého dodavatele zetacos s.r.o. v detekovaném řetězci, který vykazuje znaky zasažení podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět měla či mohla. Chybějící daň byla detekována u missing tradera APPLE plus s.r.o., který přiznání k DPH nepodává soustavně již od dubna 2016 a se správcem daně nekomunikuje. Nepodal tedy přiznání k DPH ani za zdaňovací období červenec 2017, ačkoli jeho odběratel Náš servis Blatná s.r.o., podle údajů uvedených v kontrolním hlášení, přijal v měsíci červenci 2017 100% přijatých zdanitelných plnění právě od APPLE plus s.r.o., který však DPH za červenec 2017 neuhradil. Současně všechny subjekty v řetězci vykazují dle správce daně znaky rizikových subjektů a rizikových operací – užití virtuálních sídel či nedohledatelnost subjektu na adresách, které jsou podle evidence obchodního rejstříku jejich sídlem, absenci provozoven, absenci webových stránek a údajů o jejich podnikatelské činnosti (reklamy, doporučení), nezveřejnění účetních závěrek, jako jednatelé či společníci detekovaných subjektů vystupují osoby cizí národnosti či cizí státní příslušnosti či osoby s trvalým pobytem na ohlašovně obecního úřadu, personální provazby, užití stejného sídla u různých subjektů v řetězci.
39. Ve vztahu k žalobkyni neshledává soud nic nestandardního ani rizikového na skutečnosti, že žalobkyně měla sídlo umístěné v tzv. office-housu společně s dalšími společnostmi, které tuto službu využívají, že nedisponovala webovými stránkami pro účely reklamy svých produktů ani že přijatá zdanitelná plnění od dodavatele zetacos, s. r. o. hradila hotovostními platbami, když samotná realizace obchodů nebyla správcem daně zpochybněna.
40. Dle obsahu správního spisu se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátce DPH, u kterého správce daně bez nosných důvodů dovodil pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zejména na základě zjištění o subjektu (APPLE plus s.r.o.), který nebyl přímým obchodním partnerem žalobkyně.
41. Konkrétní skutečnosti týkající se vědomosti žalobkyně o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, které správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly a na jejichž základě usoudily o pravděpodobném

stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, hodnotí soud jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.

***K obavě o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně***

42. Žalobkyně dále namítala, že nebyl dán ani druhý předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy důvodná obava, že daň bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
43. Naplnění druhého předpokladu vydání zajišťovacího příkazu je nutno posuzovat komplexně a vzít v potaz i dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost) a zejména též jeho postavení na trhu i výhled jeho ekonomického vývoje, jakož i další relevantní skutečnosti, které je však nezbytné hodnotit nikoliv selektivně, nýbrž ve všech souvislostech.
44. K výkladu druhé podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu, kdy okolnosti případu nasvědčují tomu, že daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, existuje četná judikatura správních soudů.
45. Obecně hrozí riziko budoucí nedobytnosti daně v případech, 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“, ale i v situacích, kdy „[...] ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit“ (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS*).
46. Nejvyšší správní soud přitom *ve shora již citovaném 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“.
47. Závěr o existenci odůvodněné obavy ve smyslu ust. §167 daňového řádu opřel správce daně v první řadě o své skutkové a právní závěry stran toho, že žalobkyně měla či mohla vědět o účasti na podvodu na dani. Nad rámec vyřčeného správce daně zhodnotil majetkovou situaci žalobkyně a spatřoval naplnění druhé podmínky v těchto zjištěních:
48. Z rozvahy a výkazu zisku a ztráty za rok 2016 vyplývá sice kladný výsledek hospodaření před zdaněním, avšak pouze ve výši 13 000 Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 6 493 000 Kč a peněžní prostředky 400 000 Kč jsou převýšeny hodnotou závazků ve výši 6 879 000 Kč, z čehož lze dle správce daně oprávněně předpokládat, že výnos pohledávek by bylo třeba užít zejména ke krytí závazků. Současně je z rozvahy za rok 2016 patrná vysoká míra zadluženosti žalobkyně, když majetek žalobkyně, aktiva, pasiva ve výši 6 893 000 Kč je kryt ve významné části, konkrétně ve výši 6 879 000 Kč, z cizích zdrojů, kterými jsou dlouhodobé a krátkodobé závazky. Za zdaňovací období roku 2017, která předcházela

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

předmětnému zdaňovacímu období, žalobkyně nevygenerovala žádný zisk a ve zdaňovacím období roku 2015 vykázala nulové tržby. Což vede logicky k závěru, že žalobkyně generuje nulový či velmi nízký zisk, a pokud by i v budoucnu např. celkem za rok 2017 zisk vygenerovala, lze oprávněně očekávat, že vzhledem k její zadluženosti tento bude sloužit zcela ke krytí nákladů a závazků žalobkyně.

49. Obavu o budoucí dobytost daně podporuje podle správce daně rovněž zjištění o struktuře majetku žalobkyně. Žalobkyně podle údajů účetních závěrek a katastru nemovitostí nedisponuje žádným majetkem trvalé hodnoty (nemovité věci). Jejím jediným významným majetkem ke dni vydání zajišťovacího příkazu byla dvě motorová vozidla, jejichž cenu správce daně odhadl podle inzertních údajů autobazarů v úhrnné hodnotě cca 600 000 Kč a peněžní prostředky na účtech (ke dni 30. 11. 2017 celkem cca 115 000 Kč), což je však majetek snadno převoditelný. Tento závěr potvrzuje i způsob nakládání žalobkyně s finančními prostředky na účtech, kdy podle pohybu na nich žalobkyně finanční prostředky na účty převedené (připsané) průběžně převádí ve prospěch účtů třetích osob. Účty žalobkyně tak vykazují toliko nízké zůstatky a peněžní prostředky žalobkyně jsou jako majetek značně nestabilní.
50. Z hlediska posouzení obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně je rozhodné zjištění, zda je daňový subjekt ochoten daň zaplatit [...] Provádí-li správce daně řadu měsíců daňovou kontrolu, pak je na něm, aby na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažoval, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce. [...] 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. [...] Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Významnou roli při posuzování případu přitom hraje bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 AfS 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS*).
51. Zdejší soud uvedené závěry shrnuje, že vedle silných důvodů indikujících budoucí nedobytnost daně mohou obstat i vzájemně provázané indicie nižší síly. Při posuzování druhé podmínky pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu má kritérium, zda daňový subjekt přistupuje čestně a odpovědně ke svým daňovým povinnostem (hodnocení platební morálky, daňová historie, součinnost daňového subjektu se správcem daně atd.) a je-li dobrovolně ochoten daň zaplatit, minimálně stejnou váhu jako kritérium spočívající v hodnocení jeho aktuální majetkové situace. Toto kritérium však správce daně ani žalovaný nijak nehodnotil. Daňový subjekt, jehož záměrem není podnikání v rozporu se zákonem a který má vůli plnit své daňové povinnosti, disponuje totiž běžně celou řadou soukromoprávních i veřejnoprávních možností, jak stanovenou daň, na kterou nemá aktuálně dostatečné finanční prostředky, zaplatit.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

52. V nyní posuzovaném případě soud shledal, že správní orgány neprokázaly žádné konkrétní silné důvody naplňující druhou podmínku a jednotlivé slabší indicie (žalobkyně generuje nulový či velmi nízký zisk, krátkodobé pohledávky jsou převýšeny hodnotou krátkodobých závazků, jediným hodnotným majetkem žalobkyně ke dni vydání zajišťovacího příkazu byla dvě motorová vozidla v úhrnné hodnotě cca 600 000 Kč a peněžní prostředky na účtech ve výši celkem cca 115 000 Kč, majetek žalobkyně je ve značné části kryt z cizích zdrojů) nedosahují takové intenzity, aby je soud hodnotil alespoň jako slabé důvody vyvolávající obavu ohledně budoucí dobytosti daně. Nelze v žádném případě souhlasit se závěrem žalovaného, že by se žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů nacházela v takové finanční situaci, která by mohla vzbuzovat odůvodněnou obavu o budoucí dobytost a vymahatelnost daně. Oproti závěrům správních orgánů dospěl soud k závěru, že žalobkyně se jevila jako stabilní daňový subjekt, dlouhodobě vykazující kladný, popř. nulový zisk. Správní orgány se daňovou historií žalobkyně nijak blíže nezabývaly ani žádným způsobem nezohlednily vývoj ekonomické situace žalobkyně, přestože žalobkyně po celou dobu s orgány daňové správy plně spolupracovala.
53. Z obsahu správního spisu se podává, že celková výše zajištění odpovídající výši budoucí pravděpodobné daňové povinnosti sice nebyla marginální, ale ani taková, aby ji žalobkyně při vynaložení jistého úsilí nebyla schopna splnit, např. za pomoci úvěru či jiné finanční pomoci. Ostatně ani sama skutečnost, že majetkové poměry daňového subjektu nejsou dostačující k úhradě celé částky předpokládané daně, není dostatečná pro naplnění druhé podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Je nutné zohlednit i skutečnost, že daňové subjekty mohou přirozeně provádět i takové finanční transakce, na které jim nemusí stačit disponibilní finanční prostředky. Nepostačí přitom pouhá obecná tvrzení správce daně o nedobytnosti daně ani skutečnost, že hodnota předmětné daně převyšuje hodnotu žalobcova majetku, což v posuzovaném případě ani nenastalo (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 AfS 335/2016-38*).
54. Přestože „zbavování se majetku“ bez zjevného důvodu může být významnou indicií o záměru daňového subjektu vyhnout se daňové povinnosti, o žádnou takovou situaci se v nyní posuzovaném případě nejednalo. Obavy správce daně o možném budoucím přesunu snadno převoditelného majetku žalobkyně (motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovních účtech) zůstaly totiž pouze v rovině nepodložených spekulací. Finanční správa je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní (§ 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Ačkoli základní zásady správy daní v § 5 až § 9 daňového řádu postrádají ustanovení, že veřejná správa je službou veřejnosti (srov. § 4 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád), tato zásada je v demokratickém právním státě vlastní činnosti všech správních orgánů. Orgány finanční správy jsou proto povinny na jednu stranu zajistit správné zjištění a stanovení daní a zabezpečit jejich úhradu (§ 1 odst. 2 daňového řádu), na druhou stranu jsou povinny přistupovat k daňovým subjektům jako servisní organizace, aniž by automaticky předjímalý jejich zlé úmysly nebo proti nim vystupovaly jako represivní orgány. Jinými slovy, na daňový subjekt je nutné hledět primárně tak, že je poctivý a není jeho úmyslem se vyhýbat daňové povinnosti, dokud správce daně nedoloží opak. Obdobně závěr o účelovosti určitého jednání daňového subjektu není možné přijmout sám o sobě, ale je nutné jej dostatečně podložit [srov. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což správní orgány v nyní posuzovaném případě neučinily.

55. Zásadu, podle níž je třeba zvolit pro daňový subjekt nejméně zatěžující řešení, akcentují ostatně i nedávná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (srov. *rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 - 54, či ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29*), která zdůrazňují roli základních zásad daňového řízení. Pokud je daňový subjekt zdravý a životaschopný, přičemž je schopen si další činností vytvořit prostředky na daň, není možno jej zlikvidovat zajišťovacím příkazem.
56. Soud tedy uzavírá, že orgány daňové správy neuvedly dostatek důvodů (nejedná se ani o slabé důvody), ze kterých by bylo možno dovodit přiměřenou pravděpodobnost, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správní orgány kladly důraz na hodnocení majetkové situace žalobkyně, aniž by však přihlédly stejnou měrou k platební morálce žalobkyně, k její daňové historii a pokračující ekonomické činnosti. Soud proto shledal, že za výše popsaného stavu věci a při zohlednění skutečnosti, že žalobkyně je dlouhodobě podnikajícím subjektem, který se správcem daně spolupracuje a svůj majetek neukrývá, ani druhá podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů stanovená v § 167 odst. 1 daňového řádu v posuzovaném případě nebyla splněna.

### *K nebezpečí z prodlení*

57. Žalobkyně namítala, že v posuzovaném případě nebyly dány podmínky pro aplikaci § 103 ZDPH, tj. pro to, aby byly předmětné zajišťovací příkazy účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání, neboť zde primárně žádné nebezpečí z prodlení nehrozilo.
58. Správní soudy v tomto směru ustáleně judikují, že smyslem a účelem § 103 ZDPH je napomoci výběru daně v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 6/2016 - 29*).
59. Soud nepovažuje postup dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty v projednávané věci za dostatečně odůvodněný. Samotný zájem státu na „okamžité úhradě daně“ bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností (tedy bezprostředně s vydáním zajišťovacího příkazu následuje exekuce), aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 36*). Žádné takové silné důvody se však z obsahu správního spisu nepodávají. Jelikož dané okolnosti (izolovaně posuzovaná majetková struktura žalobkyně) neosvědčovaly vydání zajišťovacího příkazu dle §167 daňového řádu, nemohly být tím spíše ani důvodem pro razantní podstup dle § 103 ZDPH.
60. Soud proto shledal opodstatněnou i námitku žalobkyně uplatněnou pod *čtvrtým žalobním bodem*.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

## VII.

**Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

61. Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud zároveň zrušil i rozhodnutí správce daně – zajišťovací příkaz (§ 78 odst. 3 s. ř. s.), neboť v případě přezkumu tohoto typu rozhodnutí nepřichází jiný postup v úvahu (srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 3541/2017 Sb. NSS, bod 51*). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
62. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou jejího zástupce na nákladech řízení částku 19 456 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
63. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení žalobkyně advokátem, jež náleží za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky a účast na jednání) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif včetně 4 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč odpovídající této dani.

**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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 26. května 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.