



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

žalobkyně: **Visop s.r.o.**, IČO 28999053
sídlem Řehořova 27, Praha 3
zastoupená advokátem Mgr. Ondřejem Lněničkou
sídlem Újezd 409/19, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. 40206/19/5100-41453-712277,
ve znění opravného rozhodnutí ze dne 3. 2. 2020, č. j. 4842/20/5100-41453-712277

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný částečně změnil a ve zbytku

Shodu s prvopisem potvrzuje T. V.

potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu (dále jen

„správce daně“) ze dne 19. 7. 2019, č. j. 6280074/19/2003-00540-108441 (dále jen „zajišťovací příkaz I“) a ze dne 19. 7. 2019, č. j. 6280691/19/2003-00540-108441 (dále jen „zajišťovací příkaz II“) a zamítl odvolání žalobkyně.

2. Zajišťovacím příkazem I bylo podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobkyni uloženo, aby uhradila částku k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za období 1. 12. 2018 až 31. 12. 2018 v částce 583 342 Kč. Žalovaný výrokem I změnil zajišťovací příkaz I tak, že snížil výši daně na 574 720 Kč.
3. Zajišťovacím příkazem II bylo podle § 167 daňového řádu žalobkyni uloženo, aby uhradila částku k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za období 1. 1. 2019 až 31. 1. 2019 v částce 557 260 Kč. Žalovaný výrokem II změnil zajišťovací příkaz II tak, že snížil výši daně na 529 217 Kč. Ve výroku bylo zdaňovací období změněno na 1. 12. 2018 až 31. 12. 2018.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve zrekapituloval skutkový stav věci. Uvedl, že dne 29. 4. 2019 vydal správce daně zajišťovací příkazy č. j. 4261058/19/2003-00540-108441 a č. j. 4266527/19/2003-00540-108441 podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), kterým správce daně uložil žalobkyni, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2018 a leden 2019, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 140 602 Kč. Proti těmto zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, na jejichž základě došlo ke zrušení výše uvedených zajišťovacích příkazů, a to rozhodnutím ze dne 15. 7. 2019, č. j. 29037/19/5100-41453-712277. Následně správce daně vydal dne 19. 7. zajišťovací příkaz I a II.
5. Žalovaný následně shrnul právní základ případu a popsal, že předmětem zajištění daně je v daném případě daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců prosinec 2018 a leden 2019. V prosinci 2018 žalobkyně přijala zdanitelná plnění od obchodní korporace Balur s.r.o., která tvořila 50,19 % přijatých zdanitelných plnění, a od obchodní korporace Buritas s.r.o., která tvořila 48,33 % přijatých zdanitelných plnění, tj. 98,52 % plnění přijala žalobkyně od těchto dvou obchodních korporací. V lednu 2019 žalobkyně přijala 94,97 % zdanitelných plnění od Buritas s.r.o. V případě žalobkyně vyvolávají odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci vyhledávací činnosti, kdy správce daně měl za to, že žalobkyně v budoucnu neprokáže, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo na daňovém dokladu deklarováno, tj. že žalobkyně neprokáže naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně definovaných v § 72 a § 73 ZDPH.
6. Výše uvedený předpoklad byl postaven na základě skutečnosti, že žalobkyně již dříve se správcem daně nespolupracovala při ověření správnosti vykazovaných daňových povinností za zdaňovací období červenec a srpen 2018. V nyní projednávané věci, resp. za zde řešená zdaňovací období sice žalobkyně umožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 1007572/19/2305-00562-401206), a předložila určité

doklady, nicméně v dalších fázích daňové kontroly již nespolupracovala. Správce daně vyzval žalobkyni k odstranění ve výzvě specifikovaných pochybností, na tuto výzvu však žalobkyně nereagovala. Žalobkyně ani neumožnila správci daně vrátit zapůjčené doklady, nereagovala na výsledky kontrolního zjištění a nezúčastnila se projednání zprávy o daňové kontrole. Od 14. 5. 2019 je žalobkyně vedena jako nespolehlivý plátce. Dále správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů vycházel ze skutečností zjištěných o obchodních korporacích Buritas s.r.o. a Balur s.r.o. Tito tvzení dodavatelé sídlí na virtuálních adresách. Společnost Balur s.r.o. vstoupila do likvidace (1. 7. 2019), ze strany bulharské finanční správy nebylo potvrzeno občanství jejího jediného jednatele a společníka a existence jeho dokladu totožnosti. Správce daně obě výše uvedené společnosti vyzval k předložení dokladů, které by potvrzovaly uskutečnění zdanitelná plnění pro žalobkyni, na výzvy ale nebylo reagováno.

7. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem správce daně, že v daném případě existuje přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni nebude uznán jí uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu. Žalobkyně navíc v podaném odvolání žádným způsobem nerozporovala ani nevysvětlila svou nesoučinnost.
8. Žalovaný dále hodnotil majetkové poměry žalobkyně vzhledem k předpokladu budoucího stanovení daně ve výši 1 103 937 Kč. Bylo zjištěno, že v katastru nemovitostí není žalobkyně evidována jako vlastníka nemovité věci ani není vlastníkem motorového vozidla. Dle rozvahy ke dni 31. 12. 2018, která je přílohou daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018, vlastnila žalobkyně hmotné movité věci a jejich soubory ve výši 1 293 tis. Kč. Tento majetek však není dohledatelný, neboť žalobkyně sídlí na virtuálním sídle a nebyla zjištěna žádná její provozovna. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně disponuje dlouhodobými pohledávkami, současně však s ohledem na její nesoučinnost nelze předpokládat, že by bylo možno zjistit dlužníky žalobkyně a postihnout je případně v rámci exekučního řízení. Žádný další majetek, krom peněžních prostředků na bankovním účtu, není (resp. nebyl) znám. Peněžní prostředky pak jsou zpravidla krátce po jejich připsání vybírány v hotovosti, použity na platby kartou nebo převáděny na účty třetích osob. Žalobkyně sice za rok 2018 vykázala hospodářský výsledek ve výši 625 704 Kč, nicméně s ohledem na způsob chování žalobkyně nelze předpokládat, že by daň byla v budoucnu uhrazena. Žalovaný proto stejně jako správce daně dospěl k závěru, že uvedené skutečnosti nasvědčují spíše silné obavě o budoucí nedobytnosti předpokládané daňové povinnosti.
9. Žalovaný přistoupil rovněž ke změně zajišťovaných částek, a to z toho důvodu, že sice správce daně založil svůj předpoklad, že žalobkyně neprokáže, že se plnění uskutečnila, tak jako bylo uvedeno na daňovém dokladu, nicméně zcela převážná část zjištění se týká přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Balur s.r.o. a Buritas s.r.o. Správce daně proto nesprávně přistoupil k zajištění celé částky nadměrného odpočtu, tzn. i částek nadměrných odpočtů nárokových z plnění přijatých od jiných dodavatelů, přestože k tomu nebyla učiněna další zjištění.
10. Žalovaný dále k námitkám žalobkyně uvedl, že původní zajišťovací příkazy byly zrušeny, neboť byly postaveny na předpokladu, že žalobkyně nebude se správcem daně spolupracovat a neumožní zahájit daňovou kontrolu, nicméně již v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů byla daňová kontrola zahájena (žalobkyně v tomto ohledu spolupracovala) a předpoklad budoucího stanovení daně byl již při vydání zajišťovacích příkazů konzumován. Zajišťovací příkazy I a II byly poté nicméně vydány, neboť žalobkyně sice umožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu a předala mu určité doklady, ale posléze opětovně přestala se správcem daně spolupracovat a následně už

nereagovala na výzvu dle § 92 daňového řádu, ani neumožnila správci daně vrátit předané doklady. Dodavatelé žalobkyně jsou pro správce daně nekontaktní. Předpoklad budoucího stanovení daně je tak sice postaven do jisté míry na nespolupráci žalobkyně, jako tomu bylo ve zrušených zajišťovacích příkazech, nicméně je vystaven na základě dalších skutkových zjištění správce daně.

11. Žalovaný dodal, že zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím předběžné povahy vydávaným v řízení při placení daní. Skutečnost, že za určité zdaňovací období již byly vydány a následně zrušeny zajišťovací příkazy k zajištění úhrady určité daně, nezakládá překážku věci rozhodnuté v tom smyslu, že by totožná daň za stejné zdaňovací období nemohla být předmětem zajištění znovu. Dle žalovaného zajišťovací příkazy I a II nepředstavují pokus o zhojení vad nezákonných rozhodnutí, ale jedná se o rozhodnutí nová, přičemž zrušení předchozích zajišťovacích příkazů nic nemění. Pro jejich vydání byly dle žalovaného splněny zákonné podmínky.
12. Průtahy v řízení žalovaný neshledal, neboť nové zajišťovací příkazy I a II byly po zrušení těch původních vydány s méně než týdenním odstupem. Navíc došlo k podstatnému doplnění skutkových zjištění a právních závěrů. Kromě toho mezi vydáním zrušených zajišťovacích příkazů a zajišťovacích příkazů I a II, které jsou řešeny v tomto řízení, uběhlo 80 dní (ode dne 29. 4. 2019

do dne 19. 7. 2019), kdy dle žalovaného právě v této době nastaly skutečnosti, na kterých je v podstatné míře vystavena přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně.

13. Žalovaný se rovněž neztotožnil s námitkou žalobkyně, že zajišťovací příkazy I a II postrádají dostatek skutkových zjištění osvědčujících naplnění zákonných podmínek pro jejich vydání, jak bylo uvedeno výše. Neshledal ani nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů, neboť správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl takové skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Současně žalovaný uvedl, že se správce daně vypořádal v odůvodnění zajišťovacích příkazů s tím, co mu bylo vytýkáno v minulých zajišťovacích příkazech.

III. Žaloba

14. Žalobkyně v první řadě namítala, že napadené rozhodnutí je paakt, který je nepřezkoumatelný, zmatečný a nesrozumitelný. Výroková část napadeného rozhodnutí totiž stanoví, že k jednomu zdaňovacímu období k zajištění (jedné a téže, navíc nestanovené) daně z přidané hodnoty (za prosinec 2018) se vztahují dva zajišťovací příkazy, ačkoli zde původně měla být zdaňovací období dvě (prosinec 2018 a leden 2019), a proto i dva zajišťovací příkazy. Dle žalobkyně není zřejmé, proč se k jednomu zdaňovacímu období pojí dvě různé zajišťované částky. Žalobkyně má za to, že je tato skutečnost v rozporu s § 102 daňového řádu a jedná se o nezhojitelnou vadu pro marné uplynutí lhůty stanovené § 168 odst. 1 daňového řádu.
15. Žalobkyně dále namítala, že z dříve zrušených zajišťovacích příkazů a nových zajišťovacích příkazů I a II, které se týkají zdaňovacích období, o nichž bylo již dříve rozhodováno, vyplývá, že skutkový stav je popisován (zjištěn) zcela identicky jako tomu bylo dříve (v dubnu roku 2019). Dle žalobkyně zde není nových skutkových zjištění, naopak správní orgány výslovně uvádí, že byla zahájena daňová kontrola u žalobkyně. Tato skutečnost ale nezakládá změnu skutkového stavu věci. Zahájení daňové kontroly je pouze nezbytným

procesním úkonem navazujícím na vydání zajišťovacího příkazu. Právní hodnocení věci ze strany správce daně a žalovaného je přitom dle žalobkyně obdobné. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s jejími námitkami. Žalovaný nemá spekulovat a pozastavovat se nad tím, proč něco žalobkyně neuvedla.

16. Žalobkyně dále odkázala na judikaturu, kterou považuje ve své věci za relevantní, jedná se o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66 a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 4 Afs 261/2017 - 55, nebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 33/2016 - 56. Dle žalobkyně správní orgány jednají v rozporu s touto judikaturou, neboť doplňují a upravují skutkový stav, hrají si s právní argumentací, užívají při tom i spekulaci, aby zhojily svá předchozí pochybení a obešly striktně stanovenou zásadu, že zajišťovacími příkazy může být rozhodnuto jen v rámci jednoho pokusu. Tam, kde je shodný skutkový stav, což je právě ve věci žalobkyně, nelze rozhodovat opětovně – v takovém případě je zde překážka věci rozhodnuté.
17. Dle žalobkyně není rovněž příhodná argumentace, že mezi vydáním zrušených zajišťovacích příkazů a nových zajišťovacích příkazů I a II uplynula doba 80 dnů, kdy byl údajně doplněn skutkový stav věci, neboť správce daně nemohl očekávat, že původní zajišťovací příkazy budou zrušeny, ledaže by snad docházelo k nezákonné (neprocesní) komunikaci mezi správcem daně a žalovaným. Ve vztahu k zajišťovacím příkazům I a II tak mohl správce daně jednat pouze po dobu 5 dnů, tj. až po zrušení původních zajišťovacích příkazů.
18. Žalobkyně je proto toho názoru, že za stejného skutkového a právního stavu nelze vydávat opakovaně zajišťovací příkazy, které byly témuž daňovému subjektu na tutéž daň a identické daňové období stanoveny. Žalobkyně setrvala na názoru, že skutkový stav byl během celého rozhodného období (od podzimu 2018 do podzimu 2019) nezměněn, a proto nebylo možné vydat zajišťovací příkazy I a II pro DPH za období prosinec 2018 a leden 2019, resp. ve světle

napadeného rozhodnutí dokonce dvakrát (s různými částkami) pro období prosince 2018. Dle žalobkyně jednaly správní orgány protizákonně a za ně jednající osoby zneužívají pravomoci úředních osob. Správní orgány rozhodly o téže věci dvakrát, přičemž projednání a rozhodnutí věci bránila překážka věci rozhodnuté. Dle žalobkyně tak bylo postupováno v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 167 a § 168 stejného zákona.

19. Svým postupem žalovaný i správce daně nešetřili práva a právem chráněné zájmy žalobkyně v souladu s právními předpisy a nepoužili jen takové prostředky, které by nejméně zatěžovaly žalobkyni a ještě by umožňovaly dosáhnout cíle správy daní, ba naopak konali v rozporu se zákonem a výše citovanou judikaturou.
20. Žalovaný dle žalobkyně kromě toho nedodržel 30 denní lhůtu pro vydání rozhodnutí. Napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí zákonné lhůty a je nezákonné.
21. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, ani přitom nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný dle žalobkyně nedbal ani na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Za stejných skutkových okolností žalovaný v původním řízení zajišťovací příkazy zrušil, zatímco v tomto případě je potvrdil.
22. Žalobkyně proto navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy I a II.

IV. Vyjádření žalovaného

23. Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na svých právních závěrech a plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
24. Žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí došlo ke zřejmé chybě v psaní, kterou opravil rozhodnutím ze dne 3. 2. 2020, č. j. 4842/20/5100-41453-712277. Napadené rozhodnutí bylo ve výroku II. opraveno tak, že byl zajišťovací příkaz II změněn pouze co do výše zajištěné daně, nikoliv co do zdaňovacího období. Skutečnost, že se jedná o zřejmou chybu v psaní, vyplývá z odůvodnění celého rozhodnutí, kde je stále hovořeno o období leden 2019. Žalovaný neměl nikdy v úmyslu měnit zdaňovací období. Nejedná se přitom o chybu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Lhůta stanovená v § 168 odst. 1 daňového řádu nemá žádnou vazbu na možnou opravu zřejmých nesprávností.
25. Žalovaný dále odmítl, že by zajišťovací příkazy I a II byly postaveny na zcela totožných či v rozhodující míře obdobných skutkových a právních závěrech. Nové zajišťovací příkazy stojí na dalších skutkových závěrech týkajících se jak žalobkyně, tak jejích dodavatelů. Žalobkyně sice umožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, ale posléze opětovně přestala se správcem daně spolupracovat. V nedostatku součinnosti je dle žalovaného nutné spatřovat významnou překážku pro to, aby mohl správce daně ověřit správnost vykázaných plnění. Žalobkyně přitom svou nesoučinnost ani právní závěry o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně věcně nerozporovala. Žalovaný měl rovněž za to, že jeho úvahy jsou legitimní. Žalovaný setrval na názoru, že zrušení zajišťovacích příkazů nezaložilo v daném případě překážku věci rozhodnuté. Zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, přičemž překážka věci rozhodnuté zde nevzniká.
26. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně nekonkretizovala, v čem mělo spočívat tvrzené porušení § 5 odst. 2 daňového řádu. Dodal, že nové zajišťovací příkazy představují nová rozhodnutí vydaná v samostatném řízení, která nemají na zrušené zajišťovací příkazy žádnou formální vazbu. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, dle níž správní orgány nešetřily práva a právem chráněné zájmy žalobkyně. Dle žalovaného nebyly na místě žádné mírnější prostředky než zajištění finančních prostředků v situaci, kdy žalobkyně se správcem daně nespolupracovala. Žalovaný

rovněž považuje námitku, že správní orgány neposuzovaly každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, za obecnou, na kterou nelze reagovat.

27. Námitku, dle které bylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí 30 denní lhůty, nepovažuje žalovaný za důvodnou, neboť bylo vydáno dne 26. 9. 2019, tedy poslední den lhůty.
28. Žalovaný v poslední řadě uvedl, že zrušené zajišťovací příkazy byly vydány přibližně tři měsíce před vydáním nových zajišťovacích příkazů. Správce daně tak měl možnost v nových zajišťovacích příkazech I a II hodnotit skutečnosti zjištěné o ekonomické činnosti žalobkyně a o plnění jejích povinností ve vztahu ke správci daně. S ohledem na uvedené žalovaný navrhnul, aby soud žalobu zamítl.
29. Žalobkyně již na toto vyjádření dále nereagovala. Soud pro úplnost dodává, že se na žalovaného ještě dne 11. 8. 2021 obrátil s dotazem na to, zda a kdy nabylo opravné rozhodnutí ze dne 3. 2. 2020 právní moci. Žalovaný ve své odpovědi ze dne 18. 8. 2021 soud

informoval o tom, že předmětné rozhodnutí nabylo právní moci dne 5. 3. 2020, k čemuž přiložil i doručenkou. Ani na toto vyjádření již žalobkyně dále nereagovala a proběhlou opravu chyby v psaní nijak nerozporovala.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
31. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení na nařízení jednání sami netrvali (souhlas žalobkyně s tímto postupem byl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. presumován), přičemž soud neshledal potřebu provádět dokazování – ve věci bylo možné vyjít z podkladů obsažených ve správním spise, jímž se dle judikatury správních soudů nedokazuje.
32. Na základě prokázaného skutkového stavu věci dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**. Soud vycházel z následující právní úpravy.
33. 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.“
34. 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.“
35. Soud v první řadě považoval za vhodné připomenout povahu zajišťovacího příkazu, ke které se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48: „Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz „sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti“ (BALCAR, Vladimír. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. Praha : C. H. Beck, 2017, s. 37).“
36. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: „Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona

č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody

nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.). Správce daně je přitom při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu povinen se zabývat i takovými skutečnostmi, jako je délka působení daňového subjektu jako podnikatele, jeho daňovou historií (typicky zda platí daně včas, výši nedoplatků, zdroji pro placení atp.) a celkovým jeho přístupem k plnění veřejnoprávních povinností (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49).

37. Než soud přistoupí k vypořádání jednotlivých žalobních námitek, je dále třeba upozornit, že žalobkyně nenamítala, že ve věci nebyly pro vydání zajišťovacích příkazů I a II naplněny výše uvedené předpoklady, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Soud přitom již v minulosti opakovaně zdůraznil, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Soud se tedy mohl vyjádřit pouze k uplatněným žalobním námitkám.
38. V logice soudního přezkumu se soud nejprve věnoval namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřuje v tom, že výroky napadeného rozhodnutí byly zajištěny dvě částky za jedno zdaňovací období, a to prosinec 2018. Žalobkyně napadené rozhodnutí označuje dokonce za paakt.
39. Pokud jde o vlastní nepřezkoumatelnost, správní soudy v minulosti nespočetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64.
40. Popsané vady napadeného rozhodnutí, jež by bez dalšího zakládaly nemožnost napadené rozhodnutí vůbec přezkoumat, soud neshledal. Ze správního spisu bylo zjištěno, že zajišťovacím příkazem I byla zajištěna částka ve výši 583 342 Kč za zdaňovací období

prosinec 2018, zatímco zajišťovacím příkazem II byla zajištěna částka ve výši 557 260 Kč za zdaňovací období leden 2019. Žalobkyně napadla odvoláním oba tyto zajišťovací příkazy. Z napadeného rozhodnutí je přitom naprosto zjevné, že se žalovaný zabýval těmito dvěma zajišťovacími příkazy, které změnil pouze tím způsobem, že snížil obě zajištěné částky. Z jeho odůvodnění vyplývá, že byly zajištěny dvě částky, přičemž každá se týkala jednoho zdaňovacího období, a to prosince 2018 a ledna 2019. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný hovoří právě o těchto dvou obdobích. Ve změnovém výroku z důvodu snížení zajišťovaných částek nicméně zjevně omylem ve vztahu k zajišťovacímu příkazu II uvedl namísto období 1. 1. 2019 – 31. 1. 2019 období 1. 12. 2018 – 31. 12. 2018. Je přitom naprosto patrné, že se jednalo pouze o chybu v psaní. Nic nenasvědčuje tomu, že by měl žalovaný v úmyslu měnit zdaňovací období. Ostatně jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006 - 72 *„rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu. To platí tím spíše, pokud rozpor, v němž má údajně spočívat nesrozumitelnost rozhodnutí, spočívá pouze v písařské chybě.“* Kromě toho, uvedená chyba byla následně napravena opravným rozhodnutím ze dne 3. 2. 2020, č. j. 4842/20/5100-41453-712277. Soud dotazem u žalovaného ověřil, že toto opravné rozhodnutí nabylo právní moci dne 5. 3. 2020 (nebylo tak proti němu podáno odvolání), přičemž ani žalobkyně tvrzení žalovaného ohledně vydání opravného rozhodnutí nijak nezpochybnila. Napadené rozhodnutí je tak nutné vnímat právě i ve světle a ve spojení s oním opravným rozhodnutím, vydaným v souladu s § 104 odst. 1 daňového řádu. O nepřezkoumatelnosti tak nelze vůbec hovořit.

41. Ze shora popsanych důvodů nemůže jít ani o paakt, což je pojem v právní teorii označující nicotná rozhodnutí. Nicotnost rozhodnutí vymezil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1463/09: *„Právní věda považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence právního podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného nebo jinak nemožného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či vnitřní rozpornost a neexistence vůle [...]“*. Rovněž judikatura správních soudů si pod nicotností rozhodnutí představuje nejzávažnější, nejtěžší a zároveň nezhojitelné vady rozhodnutí (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2008 č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 - 65, č. 2837/2013 Sb. NSS). Soud nezpochybňuje, že nicotnost rozhodnutí může být způsobena mj. i právní či faktickou neuskutečnitelností tohoto rozhodnutí, nicméně o takový případ v projednávané věci nejde. Jednak proto, že zjevnou chybu ve výroku napadeného rozhodnutí bylo možné překlénout výkladem, a především pak z toho důvodu, že tento omyl byl posléze napraven opravným rozhodnutím.
42. Dále žalobkyně namítala, že nebylo možné vydat nové zajišťovací příkazy I a II za situace, kdy byly původní zajišťovací příkazy týkající se stejného zdaňovacího období a zajišťované částky zrušeny. Dle žalobkyně se nezměnil skutkový ani právní stav věci, resp. zahájení daňové kontroly nezakládá změnu skutkového stavu věci a tedy možnost vydat nové zajišťovací příkazy.
43. K tomu je třeba podotknout, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, na který žalobkyně odkazovala, se týkal propadlé procesní lhůty

pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i rozhodnutí I. stupně (zajišťovací příkaz). Dle Nejvyššího správního soudu „(t)akový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelně rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých

zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné.“

44. Jak ovšem kasační soud dodal, „(s)právce daně má pochopitelně obecně možnost vydat zajišťovací příkazy nové, ovšem ohledně téže daně a zdaňovacího období založené na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech. [...] Správce daně musí pokaždé vážit, jaká je v okamžiku, kdy o zajištění rozhoduje, pravděpodobnost, že daň bude v určité výši stanovena, a své úvahy promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu.“
45. V rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 4 Afs 261/2017 - 55, na který žalobkyně rovněž odkazovala, Nejvyšší správní soud zopakoval, že pokud je zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, musí odvolací orgán zajišťovací příkaz jedinečně zrušit. Kromě toho ale dodal, že doplnění skutkového stavu je možné v případě, kdy se orgány finanční správy rozhodnou vydat nový zajišťovací příkaz. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 33/2016 - 56, pak není v tomto ohledu relevantní, neboť se týkal situace, kdy nebyla dodržena 30 denní lhůta pro rozhodnutí o odvolání. K tomu v projednávaném případě nedošlo, jak bude níže uvedeno. Žalobkyní citovaná judikatura tak její žalobní argumentaci ve skutečnosti nijak nepodporuje. Naopak se z ní podává, že opětovně vydání zajišťovacího příkazu není zapovězeno a v případě změny skutkového či právního stavu věci je možné jej vydat opětovně.
46. V posuzované věci je dále rozhodné, že se nejednalo o situaci, kdy by byl zajišťovací příkaz správce daně potvrzen a následně by bylo rozhodnutí odvolacího orgánu zrušeno a vráceno správním soudem. Žalovaný původní zajišťovací příkazy zrušil a řízení zastavil podle § 116 odst. 1. písm. b) daňového řádu, jelikož správce daně neprokázal předpoklad budoucího stanovení daně a neuvedl žádnou přezkoumatelnou úvahu o obavě z dobytosti daně. V případě zrušení a zastavení řízení již nelze v takovém řízení pokračovat (nezastavuje se řízení odvolací, ale řízení, v němž bylo vydáno odvoláním napadené rozhodnutí, tj. zajišťovací příkaz). To nicméně nevylučuje vydání nového zajišťovacího příkazu, jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015 - 66. Je přitom zřejmé, že tak správce daně může učinit ve vztahu k téže dani a zdaňovacímu období pouze na základě jiných skutkových okolností nebo právních závěrů. Pokud by tomu tak nebylo a žalovaný by potvrdil zajišťovací příkazy, které by byly založené na stejných skutkových a právních závěrech, jako zajišťovací příkazy před tím zrušené, byla by porušena zásada legitimního očekávání stanovená v § 8 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly

nedůvodné rozdíly. Pokud neobstály dosavadní důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, neobstály by totiž bez změny skutkového nebo právního stavu ani opětovně.

47. V projednávané věci je přitom předmětem sporu mezi účastníky právě posouzení naplnění naposledy uvedené podmínky, přičemž žalobce činí sporným, že došlo ke změně skutkového stavu. V původních zajišťovacích příkazech ze dne 29. 4. 2019 měl správce daně za to, že žalobkyně v budoucnu neprokáže uskutečnění zdanitelných plnění za období prosinec 2018 a leden 2019, a to z důvodu, že již dříve se správcem daně při ověřování daňové povinnosti nespolupracovala. Cílem správce daně bylo zahájit daňovou kontrolu za řešená zdaňovací období, v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný nicméně zajišťovací příkazy zrušil, neboť daňová kontrola byla zahájena dne 26. 4. 2019, přičemž dne 14. 5. 2019 došlo ze strany žalobkyně k předání dokladů k provedení daňové kontroly. Dle žalovaného tak nemohl obstát předpoklad budoucího stanovení daně, jelikož již při vydání zajišťovacích příkazů nebyl naplněn. Správce daně mylně uvedl, že daňová kontrola nebyla zahájena. Žalovaný konstatoval, že byl-li předpoklad budoucího stanovení daně postaven na tom, že žalobkyně neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění z důvodu, že nespolupracuje, aniž by k předpokládané nespolupráci přistoupila další zjištění správce daně, nebyl tento předpoklad pro

zajištění daně naplněn. Kromě toho neuvedl správce daně dostatečně přezkoumatelnou úvahu o tom, proč majetek žalobkyně ve formě hmotných movitých věcí, který *de facto* přesahuje výši částky zajištění, nebude v budoucnu moci posloužit k úhradě daně. Nebyla uvedena ani přezkoumatelná úvaha, proč nebudou dostatečné k úhradě daně pohledávky žalobkyně. Správce daně neuvedl ani to, proč pohledávky považuje za nestabilní majetek.

48. Skutkový stav věci se ovšem dle správce daně a žalovaného změnil do té míry, že mohlo dojít k vydání zajišťovacích příkazů I a II. Daňová kontrola byla sice zahájena a žalobkyně předložila přijaté faktury, vystavené faktury, výpisy z účtu, příjmové pokladní doklady, evidence pro účely daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Nebyly nicméně předloženy smlouvy uzavřené se společnostmi Buritas s.r.o. a Balur s.r.o. (dodavatelé), přičemž dle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 4. 2019 bylo žalobkyní sděleno, že jsou s dodavateli uzavírány písemné smlouvy. Žalobkyně dále nedoložila objednávky, na jejichž základě mělo být fakturováno zprostředkování zaměstnanců. Dále nebyl uveden rozsah plnění, informace o jaké zaměstnance se jednalo apod. Přestože správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností výzvou ze dne 12. 6. 2019 (doručena žalobkyni dne 17. 6. 2019), žalobkyně na tuto výzvu nereagovala. Žalobkyně nereagovala ani na výsledky kontrolního zjištění a neúčastnila se projednání zprávy o kontrole. Od 14. 5. 2019 je žalobkyně vedena jako nespolehlivý plátec. Žalobkyně rovněž neumožnila součinnost při snaze správce daně o navrácení dokladů. Stejně tak byli nekontaktní dodavatelé žalobkyně, společnost Buritas s.r.o. a Balur s.r.o. Obě společnosti totiž nereagovaly na výzvu správce daně doručenou jim dne 14. 4. 2019 k předložení smluv, objednávek, dokladů o zaplacení. Správce daně rovněž uvedl, že obě společnosti mají virtuální sídla, na adresách zapsaných v obchodním rejstříku nejsou kontaktní. Společnost Buritas s.r.o. od února 2019 neplatí nájemné na adrese zapsaného sídla. Společnost Balur s.r.o. kromě toho vstoupila dne 1. 7. 2019 do likvidace a ze strany bulharské finanční správy nebylo dle vyhledávací činnosti (signální informace jiného správce daně) potvrzeno občanství jejího jediného společníka a jednatele a existence dokladu totožnosti, což jistě jen mohlo podporovat dřívější podezření správce daně, resp. žalovaného.

49. Z uvedeného vyplývá, že změna skutkové situace spočívala především v zahájení daňové kontroly následované další nespoluprací žalobkyně. Lze přitom připustit, že většinu dalších skutkových zjištění správce daně učinil před vydáním původních zajišťovacích příkazů ze dne 29. 4. 2019 – výzva správce daně adresovaná dodavatelům žalobkyně k poskytnutí informací, na kterou tito dodavatele nereagovali ve stanovené lhůtě 15 dnů, jim byla doručena již 14. 4. 2019. Nekontaktnost společnosti Balur s.r.o. byla zjištěna již při místním šetření dne 14. 1. 2019 a dne 14. 3. 2019 (na dalším místním šetření dne 22. 5. 2019 byly zjištěny obdobné skutečnosti). Místní šetření na adrese společnosti Buritas s.r.o., kde bylo zjištěno, že rovněž tento dodavatel nemá své faktické sídlo na adrese zapsané v obchodním rejstříku a není kontaktní, bylo ale provedeno dne 5. 6. 2019, tj. až po vydání původních zajišťovacích příkazů. K tomu samozřejmě přistupuje prohlášení žalobkyně nespolehlivým plátcem, jakož i další zjištění stran společnosti Balur s.r.o.
50. Původní zajišťovací příkazy byly nadto zrušeny především z důvodu, že správce daně shledal nespolupráci žalobkyně při ověřování daňové povinnosti, přestože ta mu umožnila zahájení daňové kontroly. Jak bylo ovšem následně zjištěno, žalobkyně nedoložila veškeré potřebné doklady, které správce daně požadoval v rámci daňové kontroly pro ověření nároku na odpočet daně. Žalobkyně totiž nijak nereagovala na výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Nereagovala ani na kontrolní zjištění učiněná správcem daně a neúčastnila se projednání zprávy o kontrole. Opět tak lze jednoznačně hovořit o nespolupráci žalobkyně se správcem daně.
51. Pokud přitom byli dodavatelé žalobkyně nekontaktní, správce daně mohl mít pochybnosti o uskutečněním zdanitelném plnění a vyžadovat tak po žalobkyni, aby prokázala, že k plnění skutečně došlo, a to jiným způsobem než předloženými doklady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34). Žalobkyně nicméně na výzvu správce daně ze dne 12. 6. 2019 nereagovala.
52. V takovém případě tak dle soudu došlo ke změně skutkového stavu věci, neboť byla potvrzena (obnovena) nespolupráce žalobkyně ve vztahu k prokázání jejího nároku na odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2018 a leden 2019. Kromě toho byly na základě dalšího místního šetření jen posíleny pochybnosti ohledně možného navázání kontaktu s dodavatelem žalobkyně. Po vydání původních zajišťovacích příkazů tak došlo k novým okolnostem, které bylo třeba nově posoudit. Původně nebyl dán předpoklad budoucího stanovení daně, neboť žalobkyně umožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, který tak mohl mít za to, že žalobkyně svůj nárok na odpočet daně prokáže. Následná nespolupráce žalobkyně spočívající v nedodání dalších dokladů, které by její nárok na odpočet DPH prokazovaly, ale velmi posílila předpoklad budoucího stanovení daně. Za nastíněné situace bylo velmi pravděpodobné, že žalobkyně neprokáže, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu (tj. neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH). Žalobkyně ostatně v podaném odvolání ani žalobě nenamítala, že by tento předpoklad naplněn nebyl. Ve vztahu k budoucí nedobytnosti předpokládané daňové povinnosti pak správce daně své závěry nově podrobněji odůvodnil, přičemž ani proti nim žalobkyně explicitně nevznesla žádné žalobní námitky.
53. S ohledem na uvedené tak neshledal soud tento žalobní bod důvodným. Potvrzením zajišťovacích příkazů I a II nedošlo k porušení legitimního očekávání žalobkyně, neboť byly vydány na základě odlišného skutkového stavu věci, než tomu bylo v případě zrušených zajišťovacích příkazů ze dne 29. 4. 2019.

54. Soud neshledal jako důvodnou ani námitku, dle níž mohl správce daně vycházet pouze ze zjištění učiněného až po zrušení zajišťovacích příkazů ze dne 29. 4. 2019.
55. Správce daně zjistil nové skutečnosti v návaznosti na zahájení daňové kontroly, přičemž je nerozhodné, zda k tomu došlo ještě před zrušením zajišťovacích příkazů, či až poté. Podstatné je, že k novým zjištěním správce daně dospěl až po vydání původních zajišťovacích příkazů. Správce daně je oprávněn za účelem dosažení správy daní vykonávat vyhledávací (§ 78 a násl. daňového řádu) a kontrolní (§ 85 a násl. daňového řádu) činnost a není přitom omezen specifickými lhůtami. Správce daně kromě toho již před vydáním zajišťovacích příkazů ze dne 29. 4. 2019 avizoval zahájení daňové kontroly. Pokud na jejím základě dospěl k novým zjištěním, které založily důvody pro zajištění zmíněných částek, neshledal v tom soud žádné pochybení.
56. Stejně tak námitka, dle níž nebyla ze strany žalovaného dodržena 30 denní propadná lhůta pro rozhodnutí o odvolání stanovená v § 168 odst. 1 daňového řádu, není důvodná. Dle zmíněného ustanovení, pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným. Podle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Odvolání bylo dle správního spisu podáno dne 27. 8. 2019, poslední den 30 denní lhůty tak připadl na čtvrtek 26. 9. 2019. Tento den, tj. poslední den lhůty, bylo napadené rozhodnutí vydáno, neboť bylo odesláno do datové schránky zástupce žalobkyně.
57. Co se týče námitky, že byl porušen § 5 daňového řádu, nebyla šetřena práva žalobkyně a žalovaný neposuzoval důkazy jednotlivě a všechny ve své souvislosti, žalobkyně k nim neuvedla žádná konkrétní tvrzení. Žalobkyně neuvedla důvody (kromě výše vypořádaných žalobních námitek), na kterých tato svá tvrzení založila. Uvedené námitky jsou pouze obecného rázu bez vazby na konkrétní okolnosti posuzovaného případu. Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Není přípustné, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel argumenty nebo vyhledával skutečnosti, které žalobu podporují.
58. Kromě toho žalobkyně v tomto směru fakticky jen zopakovala námitky, které již v průběhu správního řízení uplatnila. I když žalobkyni v obecné rovině nic nebrání v tom, aby v rámci žalobních bodů zopakovala své argumenty vyjádřené v předchozím průběhu řízení, musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí o odvolání, které jeho ve správním řízení uplatněné argumenty vypořádává a žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného správního orgánu při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012 - 125). Zdejší soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31).
59. Podle městského soudu se přitom žalovaný na podkladě podaného odvolání všemi rozhodnými otázkami dostatečně zabýval a soud neshledal pochybení zakládající porušení § 5 daňového řádu. Oba správní orgány plně šetřily práva žalobkyně, a všechny důkazy a zjištění posuzovaly nejen samostatně, ale i v jejich souvislosti (vycházely přitom jak z jednání žalobkyně, tak ze zjištění týkajících se jejích obchodních partnerů).

VI. Závěr a náklady řízení

60. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

61. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

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

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

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

Praha 17. září 2021

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu