



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **M. G.**
zastoupená právnickou osobou TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020 č. j. 5250/20/5100-41456-711539, ve věci zajišťovacích příkazů

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2020 č. j. 5250/20/5100-41456-711539 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 12. 2019 č. j. 4034313/19/3215-00540-801771, č. j. 4034856/19/3215-00540-801771, č. j. 4034923/19/3215-00540-801771, č. j. 4034958/19/3215-00540-801771, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

4035107/19/3215-00540-801771, č. j. 4035154/19/3215-00540-801771, č. j.
4035216/19/3215-00540-801771, č. j. 4035252/19/3215-00540-801771, č. j.
4035283/19/3215-00540-801771, č. j. 4035310/19/3215-00540-801771, č. j.
4035438/19/3215-00540-801771 a č. j. 4035474/19/3215-00540-801771 **se zrušují.**

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku právnické osobě TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020 č. j. 5250/20/5100-41456-711539, jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 12. 2019 č. j. 4034313/19/3215-00540-801771, č. j. 4034856/19/3215-00540-801771, č. j. 4034923/19/3215-00540-801771, č. j. 4034958/19/3215-00540-801771, č. j. 4035107/19/3215-00540-801771, č. j. 4035154/19/3215-00540-801771, č. j. 4035216/19/3215-00540-801771, č. j. 4035252/19/3215-00540-801771, č. j. 4035283/19/3215-00540-801771, č. j. 4035310/19/3215-00540-801771, č. j. 4035438/19/3215-00540-801771 a č. j. 4035474/19/3215-00540-801771, kterými byly žalobkyni vydány zajišťovací příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) ve spojení s ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“).
2. V podané žalobě žalobkyně vymezila tyto žalobní body:
 - 1) Předpoklad budoucího stanovení daně správce daně založil na úvaze, že žalobkyně nemůže předložit účetnictví, které jí bylo odcizeno, a proto jí bude v budoucnu daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) doměřena. Podle žalobkyně ztráta účetnictví nemůže vést k automatickému závěru o budoucím stanovení daně, neboť žalobkyně může chybějící účetnictví zrekonstruovat. Žalovaný se nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a s její argumentací v něm uvedenou. Žalobkyně má za to, že byla-li daňová kontrola teprve na samém začátku řízení, lze jen stěží učinit závěr o silném předpokladu budoucího stanovení daně.
 - 2) Žalovaný v době vydání napadeného rozhodnutí měl ve spise daňové doklady v hodnotě 121 402 Kč, které již žalobkyně stihla doložit před vydáním zajišťovacích příkazů a které snižovaly hodnotu tvrzené budoucí daně. Žalovaný na tyto důkazy nijak nereflektoval a setrval na správcem daně uvedené výši tvrzené budoucí daně. Správce daně tak zjevně nedoložil důvodnou obavu k jím tvrzené částce 1 500 255 Kč, když dne 5. 2. 2020 na základě stejných podkladů zaslal žalobkyni výzvu, ať doloží doklady v hodnotě 1 482 989 Kč (ze základu daně 7 061 842 Kč), tedy již v době vydání zajišťovacích příkazů věděl, že doměřovaná částka bude nižší, než částka jím tvrzená. Důvod pravděpodobného neunesení důkazního břemene v řízení, které je na počátku, není závažným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Minimálně v deklarovaném rozdílu je napadené rozhodnutí zjevně nezákonné pro rozpor s podklady v odvolacím spise. Správce daně měl již v době vydání zajišťovacích příkazů ve spise doklady svědčící o tom, že žalobkyně postupně zajišťuje a předkládá účetní doklady.

- 3) Žalobkyně poukázala na *Metodiku veřejné správy k vydávání zajišťovacích příkazů* (dostupná na www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy), z níž plyne, že správce daně má volnost uvážení v tom, zda institutu zajišťovacího příkazu využije či nikoliv. Metodika vytyčuje speciální kombinaci situací, kdy je možné uvažovat o důvodných obavách pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně před vydáním zajišťovacích příkazů nenaplnňovala podmínky zde uvedené, neboť nevstupovala do likvidace ani do úpadku, pokračovala v podnikání, neprovozovala neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek ani obchodní transakce bez náležitého protiplnění, měla webové stránky, nehradila platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování, neexistuje negativní historie osob spojených s žalobkyní svědčící o její rizikovosti, evidované sídlo není virtuální ani nedochází k jeho časté změně, ani neexistovaly neuhrazené soudem či jiným orgánem exekuvované splatné závazky. Důvody uváděné žalovaným nesvědčí o důkladném odborném zvážení volby natolik invazivního zásahu do práv žalobkyně, jakým zajišťovací příkazy jsou. Správce daně postavil své uvážení na nepřesvědčivém tvrzení o vyvádění majetku. Zajišťovací příkazy nebyly nezbytným a vhodným prostředkem. Žalobkyně se snažila správci daně navrhnout alespoň úhradu ve splátkách, aby nedošlo k úplnému „položení jejího podnikání“ pro ztrátu prostředků k jeho další realizaci. K tomu jí telefonovala úřední osoba, ať žádost stáhne, jinak bude po uhrazení poplatku zamítnuta. Žalobkyně to neučinila, žádost nestáhla a správce daně ji zamítl s ústním odůvodněním, že majetek má zajištěný a není tak důvod žalobkyni v tomto směru vyhovět.
- 4) Ve smyslu uvedené metodiky bylo rovněž povinností žalovaného, který měl ve spise podklady, jež žalobkyně dokládala v rámci kontroly a jež snižovaly tvrzenou potenciálně doměřovanou daň, aby k těmto podkladům přihlédl a minimálně snížil částku vyměřenou správcem daně. Žalovaný však původní zajišťovací příkazy nezrušil, přestože úvahy, ze kterých vycházel správce daně, se ukázaly jako nepravdivé, mylné či zkreslené. Především to bylo nepravdivé tvrzení, že daňová přiznání žalobkyně na daň z příjmů a na daň z přidané hodnoty si odporují. Správce daně I. stupně zatajil informaci, že na jaře roku 2019, tedy asi 10 měsíců před vydáním zajišťovacích příkazů, mu byla doručena oprava chyby přílohy daňového přiznání, které si žalobkyně sama všimla a opravu provedla. Žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 5 Afs 321/2017.
- 5) Ke kritériu obavy o budoucí nedobytnost daně žalobkyně již v odvolání namítla, že není zřejmé, zda správce daně tvrdí důvodnou obavu spočívající v samotné nedobytnosti daně či obavu z vybrání spojeného se značnými obtížemi. Jedná se o dvě zákonná kritéria a správcem daně musí být jasně a srozumitelně interpretován a aplikován konkrétní důvod. Tuto vadu nenapravit ani žalovaný, který vyšel pouze ze zákonné dikce. Žalobkyně poukázala na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 392/2017.
- 6) Pro závažné tvrzení o vyvádění majetku stačilo správci daně darování jednoho ze tří pozemků ve vlastnictví žalobkyně matce žalobkyně. Předmětný pozemek nebyl v obchodním majetku žalobkyně a ostatní dva pozemky žalobkyni zůstaly. Žalobkyně od zahájení daňové kontroly v září 2019 do vydání zajišťovacích příkazů v prosinci 2019 s těmito pozemky nijak nenakládala a nic nenasvědčovalo tomu, že by se v následujících

měsících mělo cokoliv změnit. Žalobkyně se nezbavovala ani skladu zásob a zboží v něm v hodnotě 1,8 milionů Kč, neutlumovala ekonomickou činnost a nadále pokračovala v podnikání, neprodávala svá auta, a pokud vybírala peněžní prostředky, bylo to v době Vánoc. Tvrzení o vyvádění majetku nemůže obstát. Převod jediného pozemku byl zadán advokátovi již v létě 2019, tedy dlouhou dobu před zahájením daňové kontroly. Převod měl být realizován z důvodu, že pozemek žalobkyni majetkově nikdy nepatřil. Žalobkyně jej nabyla z prodeje jiné nemovitosti a uhrazen byl výlučně z peněz její matky a jejího přítele.

- 7) Žalobkyně poukázala na to, že zjistil-li žalovaný, že žalobkyně má ve skladě zboží v hodnotě 1,8 milionů Kč, přičemž toto zboží reálně viděl vystavené jak na prodejním portálu, tak fyzicky v pronajatém skladu zásob, pak tvrzení o majetkové nedostatečnosti a důvodech obav o dobytost daně už jen z tohoto důvodu nelze považovat za pravdivé. Správce daně tento skutkový stav nemůže vyvrátit ani svou konstrukcí, že on by ve veřejné dražbě vydražil zboží jen ve výši 1/3 jeho hodnoty. Žalovaný majetek žalobkyně umělým snižováním podcenil, a to dvěma nezákonnými pomůckami. První spočívala ve snížení hodnoty zboží o 20 % z důvodu provize žalobkyně na mimibazar, ačkoliv je zjevné, že při prodeji ve veřejné dražbě by správce daně tuto provizi komerčnímu portálu neplatil. Správce daně zneužil své uvážení, když si zvolil kritérium snižující hodnotu zboží, aniž by k tomu byl ze zákona oprávněn a tuto nezákonnost podpořil volbou nejvyšší provize, kterou uměle snížil jím tvrzenou hodnotu zboží na méně než 1/3 jeho skutečné hodnoty. Druhá nezákonná pomůcka spočívala ve snížení hodnoty zboží v zajišťovacích příkazech na 1/3 z důvodu tvrzení, že vyvolávací cena je taky 1/3, aniž by žalovaný jakkoliv prokázal své tvrzení, že ze zkušeností ví, jak se takové zboží v praxi těžko prodá. Žalovaný nevzal v úvahu argumentaci žalobkyně, že u automobilů či nemovitostí jejich hodnotu v zajišťovacích příkazech uměle nesnižoval. Žalovaný kombinuje dvě snižující metody, které si vzájemně konkurují, neboť buď se zboží prodá na mimibazaru s marží nebo v dražbě s vyvolávací cenou ve výši 1/3. Také závěr správce daně, že zboží ve skladě je svou povahou likvidní, je nesprávný. Jedná se o 4 000 ks oblečení, k nimž správce daně nedokázal pořídit soupis exekutovaného majetku. Hodnota zboží, pokud by bylo prodáno žalobkyní a nikoliv správcem daně pod cenou, zajišťuje budoucí dobytost tvrzené daně. Ani s touto námitkou se žalovaný kvalifikovaně nevypořádal.
- 8) Tvrzení o formách úhrad od dodavatelů žalobkyně v hotovosti či na nezveřejněné účty žalobkyně nemá reálný vliv na závěr o nutnosti vydání zajišťovacích příkazů. Tyto příjmy byly řádně vykázány u daně z příjmů a navíc předmětem kontroly nebyla plnění odběratelům, která správce daně nerozporoval. Správce daně zaměřil svou kontrolu na všechna plnění od dodavatelů, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet (platby za benzín mezi městy, kde žalobkyně zajišťuje ostrahu, nákupy na údržbu a servis a další položky do 10 000 Kč – celkem za 3 roky). Správce daně vytváří podezřelý stav ze skutečností, které v rámci kontroly nijak nerozporuje ani nekonkretizuje a plnění na vstupu žalobkyni celé ponechává. Správce daně tedy postupuje tak, jak se mu hodí, jeho postup je vnitřně rozporný a zakládá dílčí nepřezkoumatelnost, resp. nezákonnost postupu správních orgánů obou stupňů. Žalobkyně poukázala na aktuální judikaturu, a to rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 321/2017, sp. zn. 9 Afs 13/2008 a sp. zn. 1 As 27/2014 a dále na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 8/2015.

- 9) V další části žaloby (body 42-47) žalobkyně poukázala na stávající judikaturu správních soudů k otázce vydání zajišťovacího příkazu.
- 10) Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí ve vztahu k odvolacím námitkám za formalizované a nelogické. S argumentací žalobkyně uvedenou v odvolání se žalovaný v mnohých případech vůbec nevypořádal. Žalobkyně zdůraznila, že v okamžiku oznámení zajišťovacích příkazů nemohla disponovat žádným majetkem, neboť správce daně jí zajišťovací příkazy doručil až poté, co měla postižený celý majetek (exekučně - *doplněno soudem*), tj. všechny nemovitosti, movité věci, auta, sklad zásob a bankovní účty. Přesto jí prvostupňový správce daně uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu DPH složením jistoty ve výši 1 500 255 Kč na jeho depozitní účet. Žalobkyně s ohledem na současně vydané exekuční příkazy jistotu ani nemohla dobrovolně složit. Žalobkyně namítla, že postup podle § 103 ZDPH má charakter *lex specialis* vylučující obecný postup dle § 167 daňového řádu. Při použití §103 ZDPH se nepředpokládá dobrovolná úhrada, ale naopak okamžité zajištění z důvodu nebezpečí z prodlení. Rozhodnutí je tak vnitřně rozporné. Žalobkyně namítla, že pokud stejný správce daně doručuje zajišťovací příkazy i exekuční příkazy v jeden den, pak nelze tato dvě řízení od sebe formalisticky oddělovat (zajišťovací příkaz je přitom odůvodněním příkazů exekučních). Ani zde se žalovaný nevypořádal řádně s odvolacími námitkami a předloženými důkazy. Žalobkyně poukázala na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 45/2006.
- 11) Žalovaný se rovněž nevypořádal s námitkou žalobkyně o podcenění hodnoty jejich nemovitostí, když odkázal na úřední ocenění s přihlédnutím *ke všem relevantním skutečnostem*, které však nespecifikoval. Správce daně přitom neprovedl ani místní šetření. Žalovaný rovněž odmítl hodnotit jako důkaz část znaleckého posudku dostupného z veřejných zdrojů proto, že nebyl doložen úplný. Porušil tak povinnost přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 8 daňového řádu). Výňatek posudku vztahující se k pozemkům v obci Heřmanice u Oder má přitom vypovídací hodnotu, neboť nejde o hodnocení úředníka, ale znalce. K námitce podcenění stavu zásob pak žalovaný odkázal žalobkyni na exekuční řízení, čímž zjevně odvolací námitku obsahově nevypořádal. Hodnotou movitých i nemovitých věcí žalobkyně se měl zabývat již správce daně prvního stupně při vydání zajišťovacích příkazů.
- 12) Podle žalobkyně nebyly naplněny ani podmínky postupu dle § 103 ZDPH. Správce daně shledal nebezpečí z prodlení v tom, že finanční prostředky, kterými žalobkyně aktuálně disponuje, mohou být z účtu převáděny v reálném čase, například pomocí internetového bankovníctví či výběru v hotovosti, takže hrozí nebezpečí, že budou převedeny na účty třetích osob, čímž se stanou pro správce daně nedosažitelnými a stanovená DPH bude v době její vymahatelnosti nedobytná, případně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Žalobkyně peněžní prostředky nijak nevyváděla, dokonce měla na spořicí účet dlouhodobě finanční prostředky v řádu statisíců a nic nesvědčilo o možné změně, tudíž nebylo naplněno zákonné kritérium „hrozby nebezpečí z prodlení“. Správcem daně uvedený důvod je teoreticky smyšlený a diskutabilní, není to zákonem požadovaný již existující důvod. Žalobkyně jako podnikatelka ručí za své dluhy celým svým majetkem, a proto by jí převod finančních prostředků nezbavoval povinnosti doměřenou daň uhradit. Žalobkyně opětovně poukázala na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 321/2017, bod 26. Žalovaný se kvalifikovaně nevypořádal s odvolací námitkou, že v době vydání zajišťovacích příkazů žádné

nebezpečí nehrozilo, neboť žalobkyně nijak nemanipulovala s peněžními prostředky na účtech (s výjimkou běžných a obvyklých plateb), ani nepřeváděla své ostatní nemovitosti. Žalovaný vykonstruoval nereálnou situaci, která s přihlédnutím k pokračování v podnikání a k chování žalobkyně v době bezprostředně předcházející vydání zajišťovacích příkazů nebyla ani pravděpodobná. Mezi chováním nasvědčujícím nebezpečí závažné hrozby a možností využití postupu podle § 103 ZDPH přitom musí být blízká časová i logická souvislost, což se v daném případě nestalo. Zajišťovací příkazy jsou proto i z tohoto důvodu nezákonné.

13) Závěrem žalobkyně zdůraznila, že i v období po převodu pozemku dále řádně podnikala bez útlumu, podávala kontrolní hlášení, neměla daňové nedoplatky, v řízení o daňové kontrole postupně dokládala doklady a byla vůči správci daně kontaktní. Žalobkyně i přes svůj nízký věk (nar. roku 1990) podniká řádně od roku 2012, má podnikatelskou historii a příjmy z činnosti vykazuje v daňových přiznáních. Není proto ve veřejném zájmu likvidovat její nastartované podnikání zajišťovacími příkazy.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že:

- při posouzení věci vycházel z právního základu vyjádřeného v bodech 8-13 napadeného rozhodnutí. Ke ztrátě účetnictví se žalovaný vyjádřil v bodě 25 napadeného rozhodnutí a uvedl, že nevěrohodnost údajné ztráty účetnictví je dána nejen tím, že žalobkyně dopředu věděla, že bude zahájena daňová kontrola a poté jí bylo údajně odcizeno celé účetnictví, ale také proto, že žalobkyně na výzvu správce daně k předložení jiných důkazních prostředků uvedla, že si evidenci pro účely DPH vedla pouze ručně psanou, a proto ji nyní nemůže předložit. Dále žalovaný konstatoval, že žalobkyně si sice může zrekonstruovat účetnictví, nicméně získání zjednodušených daňových dokladů vystavovaných na plnění do 10 000 Kč včetně DPH od dodavatelů žalobkyně se jeví jako dosti obtížné. Žalobkyně po vydání zajišťovacích příkazů doložila pouze 23 daňových dokladů, o kterých se zmiňuje v žalobě a jejichž výše je oproti celkové částce zcela marginální. Námitka výše zajištěné daně nebyla předmětem podaného odvolání. Po vydání zajišťovacích příkazů dne 18. 12. 2019 žalobkyně doložila daňové doklady, ale jejich výše byla v poměru k výši v budoucnu předpokládané daně zcela marginální, když ve vztahu k celkovému nároku na odpočet daně tyto doklady představovaly pouze 1,4 % (blíže bod 25 napadeného rozhodnutí). Jednalo se o doklady, které správce daně dosud nehodnotil a neosvědčil jako důkaz. Také tvrzení žalobkyně ohledně výzvy k doložení dokladů ze dne 5. 2. 2020 je značně zkreslené. V bodě 2 výzvy správce daně žalobkyni vyzval také k prokázání předmětu a rozsahu plnění k daňovým dokladům, které žalobkyně předložila po vydání zajišťovacích příkazů dne 18. 12. 2019. Žalobkyně na tuto výzvu nijak nereagovala. Správce daně vydal dne 10. 6. 2020 druhou výzvu k doložení dokladů, ve které zpochybnil žalobkyní předložené daňové doklady. Předpoklad budoucího stanovení daně ve výši 1 500 255 Kč se tedy nezměnil. Předložení zcela marginální části daňových dokladů (1,4 %), které dosud ani nebyly osvědčeny, nemělo vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, ani na správnost výše jistoty v nich uvedené.

- obava o nedobytnost dosud nestanovené daně byla založena na silném důvodu v podobě zcizování nemovitého majetku po zahájení daňové kontroly a dále byla podpořena vzorcem chování žalobkyně, která významnou část příjmů z ekonomické činnosti přijímala na své nezveřejněné bankovní účty, případně v hotovosti. Peněžní prostředky ze svých bankovních účtů žalobkyně následně vybírala v hotovosti, popřípadě převáděla na

své nezveřejnění bankovní účty, odkud je opět vybírala v hotovosti. Obavu o nedobytnost daně v neposlední řadě podporovala vysoká likvidita majetku žalobkyně a její platební morálka, kdy hradila své daňové povinnosti po lhůtách splatnosti a před úhradou daně dávala přednost převodu finančních prostředků na své nezveřejněné bankovní účty (bod 23 napadeného rozhodnutí).

- k námitce příjmů nepřiznaných v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 se žalovaný vyjádřil v bodě 30 napadeného rozhodnutí, tak, že ji shledal důvodnou. Správce daně v zajišťovacích příkazech skutečně chybně uvedl, že žalobkyně nepřiznala příjmy na dani z příjmů fyzických osob ve výši 2,5 milionů Kč. Žalovaný však dospěl k závěru, že i bez této okolnosti bylo lze dospět k závěru, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem, když obava o budoucí nedobytnost daně byla založena primárně na zjištění o vyvádění majetku žalobkyně, tj. darování nemovitých věcí matce žalobkyně po zahájení daňové kontroly.
- k námitce, zda odůvodněná obava spočívá v nedobytnosti daně nebo značně ztížené vymahatelnosti žalovaný uvedl, že z pohledu vydání zajišťovacího příkazu je nerozhodné, zda v tom kterém případě panuje obava o nedobytnost daně či pouze obava o její ztíženou vymahatelnost (bod 27 napadeného rozhodnutí).
- k námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že samotná majetková nedostatečnost nebyla důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Důvody byly shrnuty v bodě 23 a 27 napadeného rozhodnutí. Odůvodněná obava o dobytost daně může panovat i v případě, že je zjištěn majetek přesahující dosud nestanovenou daň, neboť předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není majetková nedostatečnost, ale naopak důvody zakládající odůvodněnou obavu o dobytost daně či její značně ztíženou vymahatelnost, například silné důvody jako hrozící insolvence, útlum ekonomické činnosti nebo právě vyvádění majetku jako v případě žalobkyně. Napadené rozhodnutí proto není vnitřně rozporné.
- skutečnost, že zajišťovací příkazy byly vykonatelné ve smyslu § 13 ZDPH okamžikem jejich vydání, správci daně umožnila, aby ihned po jejich vydání vydal i exekuční příkazy a zcela v souladu se stavem hrozícího nebezpečí z prodlení zajistil vymození jistoty stanovené v zajišťovacích příkazech.
- k námitce vyvádění majetku žalobkyně žalovaný uvedl, že tvrzení žalobkyně o zadání převodu pozemku advokátovi ještě před zahájením daňové kontroly je zcela nepodložené stejně jako další tvrzení, že pozemek byl uhrazen z peněz matky žalobkyně a jejího přítele. Z kupní smlouvy ze dne 1. 8. 2016, ani z darovací smlouvy ze dne 2. 10. 2019 takové skutečnosti nevyplývají. Žalovaný má naopak za to, že převod pozemku matce žalobkyně byl zcela účelový a přímo souvisel se zahájenou daňovou kontrolou. Žalobkyně o záměru správce daně zahájit daňovou kontrolu prokazatelně věděla již od 18. 9. 2019, kdy ji správce daně poprvé kontaktoval. Z katastru nemovitostí vyplývá, že řízení ve věci změny vlastnického práva k nemovitým věcem bylo zahájeno až dne 2. 10. 2019, tj. záhy po zahájení daňové kontroly (dne 30. 9. 2019). Jen den před zahájením daňové kontroly bylo přitom žalobkyni údajně odcizeno veškeré účetnictví z neuzamčeného vozidla v chatové oblasti. S ohledem na časovou souslednost považuje žalovaný údajnou ztrátu účetnictví a převod nemovitosti za účelové kroky, kterými se žalobkyně snažila vyhnout nebo pozdržet doměření daně a vyvést svůj exekučně postižitelný majetek z dosahu správce daně. Skutečnost, že žalobkyně neměla předmětný pozemek ve svém obchodním majetku, nesignaluje, že by žalobkyni majetkově nepatřil nebo že by nemohl být postižen daňovou exekucí, neboť jako fyzická osoba ručí za své dluhy veškerým svým majetkem.

- k námitce podhodnocení ceny zásob žalovaný odkázal na bod 34 napadeného rozhodnutí, kde se s ní dostatečně vypořádal.
- k námitce likvidity majetku žalobkyně žalovaný trvá na tom, že zásoby v podobě souboru oblečení svou povahou likvidním majetkem jsou.
- k námitce žalobkyně ohledně přijímání úhrad v hotovosti a na nezveřejněné bankovní účty žalovaný uvedl, že tyto okolnosti byly žalovaným hodnoceny z důvodu určení, zda by bylo možno daň uhradit z budoucích zisků žalobkyně. Popsané skutečnosti však signalizovaly, že žalobkyně peněžní prostředky plynoucí z její ekonomické činnosti v podstatě ukrývá. K tomu je nutno připočíst, že žalobkyně pravidelně hradí své daňové povinnosti po lhůtách splatnosti, přestože z výpisů z bankovních účtů vyplývá, že disponuje částkou k jejich úhradě. Tvzení žalobkyně, že příjmy, které přijímá od svých odběratelů v hotovosti a na své nezveřejněné bankovní účty, byly přiznány v rámci daně z příjmů fyzických osob a nejsou předmětem daňové kontroly, je irelevantní, neboť při vydání zajišťovacích příkazů je stěžejní mimo jiné posouzení, zda daňový subjekt disponuje či bude disponovat majetkem k úhradě dosud nestanovené daně, nikoliv zda své příjmy uvede v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob.
- k námitce délky podnikání a daňové historie žalobkyně žalovaný uvedl, že tvrzení žalobkyně, že kontinuálně podniká a svou činnost neutlumuje, je kontaktní a má stabilní příjmy, nemůže rozptýlit odůvodněnou obavu správce daně (bod 28 napadeného rozhodnutí).
- k otázce podhodnocení ceny nemovitých věcí žalovaný odkázal na bod 33 napadeného rozhodnutí.
- k žádosti o posečkání úhrady daně žalovaný odkázal na bod 36 napadeného rozhodnutí.
- k rozporu s metodikou správce daně žalovaný uvedl, že námitka žalobkyně se nezakládá na pravdě, neboť v současně platném znění tohoto dokumentu vydaného Generálním finančním ředitelstvím je uveden na straně 1-2 metodiky demonstrativní výčet okolností, které mohou vést k obavě správce daně o nedobytnost dosud nestanovené daně, mezi něž patří převod nemovitostí či převod hodnotných movitých věcí. Tomu odpovídá také ustálená judikatura správních soudů, např. rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 316/2018.
- k námitce hrozícího nebezpečí z prodlení se žalovaný vyjádřil v bodě 39 napadeného rozhodnutí.

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 30. 9. 2019 byla u žalobkyně správcem daně zahájena daňová kontrola, při které zmocněnkyně žalobkyně P. G. předložila potvrzení Policie ČR o přijatém oznámení ze dne 29. 9. 2019, podle kterého bylo účetnictví žalobkyně odcizeno v době od 28. 9. 2019 v 16 hodin do 29. 9. 2019 v 11 hodin z jejího neuzamčeného vozidla. Správce daně v návaznosti na to vydal výzvu ze dne 1. 10. 2019 č. j. 1883357/19/3309-65561-705674, jíž vyzval žalobkyni k prokázání tvrzení jiným způsobem, zejména předložením evidence pro účely DPH za předmětná zdaňovací období. Dne 9. 10. 2019 byla správci daně doručena žádost o prodloužení lhůty do 8. 11. 2019, jíž

správce daně vyhověl. Dne 11. 11. 2019 správce daně obdržel odpověď na výzvu, v níž žalobkyně uvedla, že evidenci pro účely DPH vedla v písemné podobě a nepoužíval elektronickou formu vedení účetnictví včetně archivace, takže ji není schopna předložit. Správcem daně bylo k podnikání žalobkyně zjištěno, že od roku 2012 podniká v oblasti ostraha osob a majetku a výroba obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona. Žalobkyně je registrována jako poplatník daně z příjmů fyzických osob a jako plátce DPH. V rozhodném zdaňovacím období, tj. od prvního čtvrtletí 2016 do třetího čtvrtletí 2019, byl hlavní ekonomickou činností žalobkyně provoz soukromé bezpečnostní agentury. K majetkovým poměrům žalobkyně bylo zjištěno, že ke dni 20. 8. 2019 vlastnila nemovité věci, a to pozemek parc. č. X o výměře 41 m² zastavěná plocha a nádvoří, jehož součástí je stavba č. ev. X v k. ú. X a dále pozemek parc. č. X o výměře 9 077 m², trvalý travní porost a pozemek parc. č. X o výměře 3.701 m², trvalý travní porost, vše v k. ú. Heřmanice u Oder. Správcem daně bylo zjištěno, že darovací smlouvou ze dne 2. 10. 2019 přešla první z uvedených nemovitostí na P. G., matku žalobkyně. Dvě zbylé nemovitosti ocenil správce daně částkou 252 350 Kč. Dále bylo k majetkovým poměrům žalobkyně zjištěno, že vlastní dvě motorová vozidla, jejichž cena byla odhadnuta na 74 100 Kč a 104 400 Kč. Dne 2. 10. 2019 provedl správce daně namátkovou kontrolu zboží umístěného ve skladu, který má žalobkyně v pronájmu, kde zjistil uskladněné zboží, jehož celkovou cenu vypočetl podle cen uvedených na X jako 1. 795 805 Kč. Zohledněním marže ve výši 20 % dospěl k částce 1.436.644 Kč. Předpokládaný výtěžek z dražby pak žalovaný odhadl ve výši 1/3 zjištěné ceny. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně disponuje dvěma bankovními účty zveřejněnými ve smyslu § 96 odst. 2 ZDPH a třemi nezveřejněnými bankovními účty a třemi úvěrovými účty. Z bankovních výpisů správce daně zjistil, že žalobkyni její odběratelé hradí platby na zveřejněné i na nezveřejněné účty, přičemž většina plateb (41,3 %) byla hrazena na nezveřejněný bankovní účet. Velmi časté byly úhrady od odběratelů v hotovosti (28,36 %). Průměrná výše zůstatku na bankovních účtech žalobkyně nedosahuje výše dosud nestanovené daně. Porovnáním zůstatku na běžných účtech a úvěrových účtech bylo zjištěno, že žalobkyně má vůči peněžním ústavům vyšší závazky než pohledávky. Na základě uvedených skutečností správce daně vyslovil předpoklad, že žalobkyně pravděpodobně neunese důkazní břemeno stran opodstatněnosti nároku na odpočet daně z přijatých plnění vykázaných v kontrolních hlášení s ohledem na zcizení účetnictví, a tak jí bude doměřena daň za sledovaná zdaňovací období v celkové výši 1 500 255 Kč. Jako pomůcku pro stanovení výše daně využil správce daně údaje z podaných daňových tvrzení vykázaných v oddíle B3 kontrolních hlášení. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dne 13. 12. 2019 zajišťovací příkazy (specifikované ve výroku tohoto rozsudku – pozn. soudu), jimiž uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu DPH, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu s tím, že zajišťovací příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně dne 10. 1. 2020 odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

7. Podle ust. § 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 vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

8. Podle ust. § 167 odst. 3 daňového řádu, 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.
9. Podle ust. § 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.
10. Krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí primárně vycházel ze závěrů stávající judikatury správních soudů, zejména NSS, k institutu zajišťovacího příkazu. Ve smyslu ust. § 167 daňového řádu zajišťovací příkaz vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně, jakožto rozhodnutí akčního a předstiženého, 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 NSS ze dne 31. 10. 2019 č. j. 2 Afs 239/2015-66).
11. Zajišťovací příkazy vykonatelné v okamžiku jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení, což je nyní posuzovaný případ, se v daňovém řízení vydávají právě v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedojde, že daň bude nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Své úvahy o hrozícím nebezpečí z prodlení a splnění zákonných podmínek je správce daně povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu.
12. Zásadní skutečností, kterou je soud povinen se zabývat, je proto kvalita odůvodnění dvou zákonných podmínek (předpoklad budoucího stanovení daně a existence odůvodněné obavy o dobytnost daně) v rozhodnutích jak žalovaného, tak prvostupňového správce daně. Následně se soud zabýval také jejich odůvodněním kritéria hrozícího nebezpečí z prodlení umožňujícího postup dle § 103 ZDPH.
13. V posuzované věci správce daně důvody pravděpodobnosti budoucího stanovení daně vyjádřil na straně 5-8 prvostupňového rozhodnutí (*poznámka soudu*: vzhledem k sérii zajišťovacích příkazů, které však vycházejí ze shodného skutkového a právního základu, vycházel soud při přezkumu vzorově z rozhodnutí správce daně č. j. 4034313/19/3215-00540/801771). Mezi rozhodné skutečnosti podle správce daně patřil sled událostí souvisejících se zahájením daňové kontroly. Správce daně před zahájením daňové kontroly telefonicky kontaktoval žalobkyni ohledně termínu zahájení daňové kontroly a následně se ke správci daně dostavila zmocněnkyně žalobkyně P. G., s níž byl dohodnut termín zahájení daňové kontroly na 30. 9. 2019. V rámci zahájení daňové kontroly pak bylo správci daně předloženo potvrzení o přijatém oznámení od Policie ČR z předchozího dne s tím, že žalobkyni bylo z jejího neuzamčeného vozidla odcizeno účetnictví za zdaňovací období vztahující se k předmětné daňové kontrole. Na výzvu správce daně k prokázání tvrzení jiným způsobem pak žalobkyně v prodloužené lhůtě sdělila, že evidenci pro účely DPH nevedla v elektronické formě, nearchivovala ji a není schopna ji předložit. Současně bylo správci daně známo, že žalobkyně za sledovaná zdaňovací období vykazovala přijatá

zdanitelná plnění téměř výhradně v oddíle B3 kontrolního hlášení, tj. jako plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně DPH, u kterých se neuvádí DIČ dodavatele. Za kontrolovaná zdaňovací období byla v oddíle B3 uvedena plnění v hodnotě základu daně 8 052 800 Kč a daně 1 691 091 Kč kdežto v oddíle B2 kontrolního hlášení pouze tři plnění. Na základě těchto skutečností pak správce daně usoudil, že žalobkyně pravděpodobně neunesla důkazní břemeno stran oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých plnění vykázaných v oddíle B3 kontrolních hlášení a bude jí proto doměřena daň v celkové výši 1 500 255 Kč.

14. Žalobkyně tyto závěry správce daně v žalobě napadla tvrzením, že ztráta účetnictví nemůže vést k automatickému závěru o budoucím stanovení daně, neboť žalobkyně může chybějící účetnictví zrekonstruovat. Podle krajského soudu lze s tímto tvrzením v obecné rovině souhlasit, nicméně správce daně nezaložil svůj předpoklad o budoucím stanovení daně toliko na odcizeném účetnictví žalobkyně za kontrolované zdaňovací období. Podle správce daně je zásadní skutečností charakter tohoto účetnictví, kdy se převážně jednalo o plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně DPH, u nichž se neuvádí DIČ dodavatele. Z toho lze zcela logicky předpokládat, že rekonstrukce takového účetnictví v rozsahu zdaňovacích období představujících časový interval tří let bude natolik komplikovaná, že je zde velmi vysoká míra pravděpodobnosti, že se to žalobkyni nepodaří. Krajský soud má za to, že tento závěr správce daně následně aprobevaný žalovaným je akceptovatelný. Žalobkyně neuvedla nic bližšího k tomu, jakým způsobem má v úmyslu rekonstrukci odcizeného účetnictví provést. Je pravdou, že po vydání prvostupňových zajišťovacích příkazů předložila doklady prokazující zdanitelná plnění, ovšem v rozsahu, který představuje zcela marginální část ve vztahu k chybějícímu daňovému účetnictví jako celku. Tato aktivita žalobkyně sice svědčí o snaze vedoucí k rekonstrukci účetnictví a o součinnosti se správcem daně, ale s ohledem na nevýznamný zlomek účetnictví, který předložené doklady představovaly, nemohla relevantně ovlivnit rozhodnutí žalovaného. Pokud je žalovanému žalobkyni dále vytýkáno, že tyto důkazní prostředky nezohlednil ve svém rozhodnutí a o jejich hodnotu nesnížil předpokládanou výši daně, krajský soud to ve vztahu k posouzení existence podmínky budoucího stanovení daně nepovažuje za podstatné.
15. Krajský soud shrnuje, že ve vztahu k první podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů, tj. předpokladu budoucího stanovení daně, neshledal v postupu správních orgánů obou stupňů pochybení a jejich závěry akceptuje. Touto argumentací má krajský soud za vypořádané žalobní body 1) a 2).
16. Dále se krajský soud zaměřil na odůvodnění předpokladu budoucího ohrožení výběru daně. Krajský soud také při posouzení tohoto kritéria zákonnosti zajišťovacího příkazu vycházel z bohaté judikatury NSS k problematice zajišťovacích příkazů.
17. Soud předesílá, že zajišťovací příkaz je „nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků“ (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 101/2013-26 ze dne 28. 11. 2013). Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se správce daně vždy pohybuje po hraně, neboť zasahuje do ústavně chráněného práva vlastnického na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího hospodářského vývoje daňového subjektu. O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. Z něj musí být zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává

odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publikovaný pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

18. Vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradě se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výměr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu v době její vymahatelnosti daň uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).
19. Obsahem správních spisů, jakož i odůvodněním rozhodnutí správních orgánů obou stupňů lze mít za prokázané, že žalobkyně kontinuálně podniká od roku 2012. Jedinou výhradou správce daně ve vztahu k plnění jejich povinností stran daňového poplatníka komplexně za celé toto

období je, že žalobkyně své daňové povinnosti plnila opožděně a ve splátkách, nicméně vždy je splnila a správce daně na jejím daňovém účtu nevedl žádné trvalé daňové nedoplatky. Další výtky, respektive obavy správce daně plynou ze zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly. Zcela zásadní skutečností, z níž správce daně dovodil ohrožení výběru daně je, že žalobkyně krátce po zahájení daňové kontroly převedla pozemek parc. č. X v k. ú. X do vlastnictví své matky formou daru, v čemž správce daně shledal snahu o vyvedení majetku z právní sféry žalobkyně. Podle názoru krajského soudu by tato okolnost mohla představovat pádný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, ovšem pokud by se k ní přidaly ještě další okolnosti obdobného významu, případně ucelený soubor indicií menšího významu. Krajský soud však z důvodů, které budou rozvedeny níže, dospěl k závěru, že tato potenciálně podezřelá okolnost převodu pozemku je v podstatě osamocenou indicí, kterou další z pohledu správce daně podstatné okolnosti nedoplňují tak, aby vytvořily ucelený rámec předpokladu ohrožení výběru budoucí daně za současného splnění dostatečného stupně intenzity takové obavy.

20. Další okolnost, která byla žalobkyni kladena k tíži, je, že její odběratelé hradili svá plnění také na nezveřejněné účty žalobkyně, a to v rozsahu 41,3 % plateb. Časté byly také úhrady odběratelů v hotovosti (28,36 %). Krajský soud má za to, že toto hodnocení je poněkud jednostranné, zejména jsou-li takto získané příjmy zahrnuty v daňovém přiznání k dani z příjmů, což tvrdí žalobkyně. Žalovaný však takové srovnání neprovedl. V této souvislosti je nutno zohlednit jako skutečnost zásadního významu fakt, že správce daně v prvostupňových rozhodnutích vycházel z nepravdivé skutečnosti, že žalobkyně v roce 2018 nepřiznala na dani z příjmů 2,5 milionu Kč, přičemž také v tom spatřoval správce daně jeden z důvodů své obavy o dobytost daně. Žalovaný sice v bodě 30 napadeného rozhodnutí připustil, že se jednalo o pochybení správce daně, kdy toto jeho tvrzení se ukázalo nepravdivým, nicméně současně konstatoval, že obava o budoucí dobytost daně i nadále trvá, neboť je primárně založena na zjištění o vyvádění majetku žalobkyně (převod

pozemku). Žalovaný tak nechal zcela bez povšimnutí a vyhodnocení důkaz, který měl značnou vypovídací hodnotu ve vztahu k ekonomickým poměrům žalobkyně a také k její platební morálce. Krajský soud k uvedenému v obecné rovině doplňuje, že platby na nezveřejněné účty nebo platby hotovostní nelze považovat za nelegitimní formu platebních vztahů mezi obchodními partnery. Bez dalšího proto nelze v těchto okolnostech spatřovat okolnosti podezřelé. U žalobkyně podle všeho šlo o zcela běžný a dlouhodobě zavedený způsob platebních vztahů, tedy nic, co by se vázalo výlučně k jejímu chování v průběhu daňové kontroly. Žalovaný na straně 9 napadeného rozhodnutí v této souvislosti uvedl, že výběry v hotovosti, popřípadě platby kartou u žalobkyně vzrostly v roce 2019 oproti předchozímu roku o 40 %. Toto hodnocení bez bližší konkretizace, např. porovnáním s výdaji vloženými do podnikání, je natolik obecné, že postrádá potřebnou vypovídací hodnotu. Stejně tak je tomu u tvrzení, že průměrná výše zůstatku na bankovních účtech žalobkyně nedosahuje výše dosud nestanovené daně. Na základě šetření správce daně (str. 11 a násl. zajišťovacího příkazu) krajský soud dovodil, že před vydáním zajišťovacích příkazů byl souhrnný zůstatek na všech bankovních účtech žalobkyně cca 270 000 Kč. Finanční prostředky nebyly však jediným ekonomickým potenciálem žalobkyně. Žalobkyně vlastnila také uskladněné zboží v nezanedbatelné hodnotě cca 1 800 000 Kč. Nebylo proto nezbytné, aby finanční prostředky na účtech žalobkyně dosahovaly výše budoucí tvrzené daně.

21. Žalovaný zdůraznil (bod 21 napadeného rozhodnutí), že druhý největší odběratel žalobkyně Vizovická lesní s. r. o. hradí žalobkyni platby hotovostně, z čehož dovodil, že žalobkyně před správcem daně fakticky skrývá významnou část svých příjmů z ekonomické činnosti a tak podporuje obavu správce daně o dobytost dosud nestanovené daně. Obava je podle žalovaného dále umocněna zjištěním, že žalobkyně peněžní prostředky na svých bankovních účtech vybírá v hotovosti, popřípadě převádí na své nezveřejněné bankovní účty, odkud je opět ve vysokých částkách obratem vybírá v hotovosti. Úvahu žalovaného považuje krajský soud za neopodstatněnou fabulaci. Ze zjištění správce daně (str. 11 a násl. zajišťovacího příkazu) totiž plyne, že žalobkyně v tomto ohledu vykazovala stále stejný vzorec chování minimálně od roku 2016, přičemž současně plnila své závazky vůči správci daně. Není proto zřejmé, proč nyní mělo mít stejné chování žalobkyně zásadní dopad na stupeň intenzity obavy o dobytost budoucí daně. V úvaze žalovaného, jakož i správce daně také zcela absentuje jakékoliv zohlednění postavení žalobkyně jako podnikající fyzické osoby, které nic nebránilo, aby výdaje spojené s podnikáním hradila ze svých nezveřejněných účtů nebo hotovostně. Správní orgány rovněž nevzaly v úvahu individuální potřeby žalobkyně, která není právnickou osobou, ale osobou samostatně výdělečně činnou a tedy část příjmů, které obdrží z dodavatelsko-odběratelských vztahů, je určena k pokrytí jejích osobních potřeb. Daňové orgány navíc nepovažovaly za podstatné zohlednit, že žalobkyně jako podnikající fyzická osoba má už z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena. Významnou okolností svědčící ve prospěch žalobkyně je také to, že jako podnikající fyzická osoba ručí za své závazky celým svým majetkem. V tomto rozsahu je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečné.
22. Žalovaný dále v bodě 22 napadeného rozhodnutí uvedl jako další okolnost zpochybňující dobytost dosud nestanovené daně platební morálku žalobkyně. Uvedl, že žalobkyně sice

ke dni vydání zajišťovacích příkazů neměla žádný nedoplatek na osobním daňovém účtu k DPH, nicméně z historie jejího osobního účtu vyplývá, že nehradí své daňové povinnosti ve lhůtách splatnosti. Krajský soud podotýká, že lze sice souhlasit s hodnocením, že taková platební morálka není zcela příkladná, na druhou stranu však lze z uvedeného vyčíst, že žalobkyně v minulosti vždy, byť s prodlením, své daňové povinnosti beze zbytku splnila. Podle názoru krajského soudu proto popsaná platební morálka žalobkyně nepředstavuje důvod k natolik invazivnímu zásahu do její právní sféry, jakým jsou zajišťovací příkazy.

23. Obsahem napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že jiné výhrady vůči žalobkyni představující obavu z ohrožení budoucího výběru daně nebyly správními orgány obou stupňů detekovány.
24. Na základě uvedeného má krajský soud za opodstatněný svůj názor vyjádřený v odst. 19 tohoto rozsudku, že v podstatě jediným a osamoceně stojícím důvodem (bez podpory dalších skutkových okolností) pro obavu z ohrožení v budoucnu stanovené daně u žalobkyně je skutečnost, že žalobkyně převedla pozemek parc. č. X v k. ú. X do vlastnictví své matky krátce po zahájení daňové kontroly. Krajský soud má za to, že se jedná o důvod zcela soliterní, který není podpořen dalšími zásadními důvody k obavě o budoucí výběr daně. Je pravdou, že judikatura, jakož např. i výše zmiňovaná metodika daňové správy, pohlíží na vyvádění majetku jako na silnou indicii pro odůvodněnou obavu o výběr budoucí daně, nicméně významově lze dovodit, že „vyváděný majetek“ bude svou hodnotou představovat značné oslabení ekonomického potenciálu daňového subjektu. Takové hodnocení ve vztahu „vyvedenému“ pozemku, však správní orgány neprovedly. Z jejich rozhodnutí lze vyčíst, že převáděnou nemovitost představuje stavební pozemek o výměře 41 m², jehož součástí je rekreační objekt. Z těchto údajů lze důvodně předpokládat, že hodnota tohoto majetku nemůže být nijak zásadní a ekonomický či podnikatelský potenciál žalobkyně zřejmě jeho převodem podstatně ovlivněn nebyl. Argumentace žalovaného rozsudkem NSS sp. zn. 7 Afs 316/2018 (viz vyjádření žalovaného k žalobě) je v této souvislosti zcela nepřiléhavá, neboť povinným daňovým subjektem v této odkazované věci byla právnická osoba, která se krátce po zahájení daňové kontroly rozdělila odštěpením se založením nástupnických společností a došlo k převodu veškerého majetku vyšší a trvalé hodnoty na nově vzniklé společnosti. S postavením žalobkyně, která je osobou samostatně výdělečně činnou, jež odpovídá za své závazky hodnotou celého svého majetku a k jejímž poměrům se soud již výše vyjádřil také v odstavci 21 tohoto rozsudku, jde o situaci zcela nepoměřitelnou.
25. Žalobkyni lze navíc přisvědčit v tom, že nemalý ekonomický potenciál představují skladové zásoby a výtěžkem z jejich prodeje žalobkyně mohla pohodlně zajistit budoucí daň. K tomu nutno zohlednit také existenci stabilních smluvních partnerů, pokud jde o činnost žalobkyně spočívající v poskytování služeb bezpečnostní agentury, což představuje potenciální generování zisku. Žalovaný na straně 13 napadeného rozhodnutí připouští, že hodnota majetku žalobkyně převyšuje dosud nestanovenou daň, což však podle něj neznamená, že potencialní výtěžek z prodeje majetku žalobkyně bude postačovat k úhradě dosud nestanovené daně. Krajský soud přisvědčuje žalobkyni, že tato úvaha žalovaného doplněná o následné vyčíslení pokrácení hodnoty majetku plynoucího ze skladových zásob na 1/3 v důsledku jeho prodeje ve dražbě za situace, kdy se nabízí reálná možnost, že pokud by žalobkyně mohla dále podnikat, prodá zboží za mnohem vyšší cenu než správce daně v nucené dražbě a vygeneruje tak mnohem větší zisk, vyznívá

účelově. Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že jen samotná hodnota zboží vypočtená správcem daně na základě cen uvedených na komerčním portálu e-shopu bez současného zohlednění dalšího majetku žalobkyně převyšuje výši tvrzené budoucí daně.

26. Žalobkyně v žalobě také uvedla (žalobní body 6 a 13), že se nezbavovala svých skladových zásob, neutulovala ekonomickou činnost, pokračovala v podnikání a nerozprodávala svůj movitý majetek, nehrozila jí insolvence, byla pro správce daně kontaktní a spolupracující. Obsahem prvostupňových rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného má krajský soud za prokázané, že tato tvrzení žalobkyně nejsou správními orgány nijak rozporována. Lze tedy dospět k opodstatněnému závěru, že k útlumu podnikatelské činnosti žalobkyně ani po zahájení daňové kontroly a před vydáním zajišťovacích příkazů, ani poté nedošlo. Tyto okolnosti jednoznačně svědčí ve prospěch žalobkyně. Je třeba v tomto směru poukázat i na jednoznačné závěry stávající judikaturu správních soudů, podle níž útlum ekonomické činnosti, rozprodávání zásob a majetku představují základní atributy, z nichž lze dovodit obavu o budoucí dobytost dosud nestanovené daně. V případě žalobkyně však nebyly tyto atributy naplněny. Uvedené je ukazatelem porušení principu proporcionality ze strany správních orgánů obou stupňů. Jelikož žalobkyně ani po vydání zajišťovacích příkazů nepřerušila svou ekonomickou činnost, nezbavovala se zásob a dále podnikala, lze důvodně předpokládat, že by svou další ekonomickou činností mohla zajistit úhradu budoucí dosud nestanovené daně. Současně lze přihlídnout mimo jiné k tomu, že částečnou jistotu splacení daně mohlo teoreticky představovat také zřízení zástavního práva k nemovitostem žalobkyně, byť jejich hodnota není tak vysoká, aby představovaly možnost úhrady celé daně.
27. Soud uzavírá, že očekávaná výše budoucí daňové povinnosti není v poměru k majetku žalobkyně marginální, ale zároveň ani taková, že by ji žalobkyně nebyla schopna při vynaložení jistého úsilí být i postupně uhradit. Na tomto místě proto bylo možno zvážit stanovení například splátek, zvláště pokud žalobkyně toto řešení v průběhu správního řízení sama navrhla. Racionální a zodpovědný správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). 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 též den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce. V tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí, jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit. 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 (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 239/2015, body 31, 32).
28. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že na základě shora uvedeného a s přihlédnutím k označené judikatuře se nelze ztotožnit s názorem žalovaného vyjádřeným v bodě 37

napadeného rozhodnutí, že správce daně není při vydání zajišťovacího příkazu oprávněn zkoumat, zda výše zajišťované částky může mít na daňový subjekt likvidační účinek. Dále se nelze ztotožnit ani se závěry žalovaného uvedenými v bodě 38 napadeného rozhodnutí, kde k otázce porušení zásady proporcionality uvádí, že proporcionalita postupu správce daně v následné daňové exekuci nemůže mít vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. K tomu krajský soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-51, bod 20, kde NSS s odkazem na ust. § 5 odst. 3 daňového řádu zdůraznil povinnost správce daně v rámci jeho procesní strategie při volbě právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád „*šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů*“ a „*používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle zprávy daní*“. Dále NSS uvedl, že tato zásada je odrazem ústavně právního pravidla, jelikož v rámci daňové exekuce dochází ke střetu mezi veřejným zájmem na stanovení výběru daní a ochranou autonomní sféry jednotlivce. Proto je povinností správce daně postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat tak zásahy, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným. NSS blíže odkázal na nálezný Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/2006 ze dne 21. 4. 2009.

29. Argumentací v předchozích dvou odstavcích tohoto rozsudku se krajský soud již nepřímo vyjádřil k žalobním bodům 10) a 12), v nichž žalobkyně namítla nepřiměřenost volby postupu dle § 103 ZDPH. Krajský soud se s jejím názorem zcela ztotožňuje. Správce daně aplikací ust. § 103 ZDPH fakticky vyloučil možnost dobrovolné úhrady daně a za jedinou cestu označil exekuci, tj. vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností. Tento svůj postup správce daně odůvodnil na straně 26 zajišťovacího příkazu, kde uvedl, že finanční prostředky, kterými daňový subjekt aktuálně disponuje, mohou být z účtu převáděny v reálném čase, takže hrozí nebezpečí, že budou převedeny na účty třetích osob a obdobně zásoby daňového subjektu mohou být také obratem prodány třetím osobám. Tyto závěry správce daně považuje krajský soud za spekulativní, neboť, jak již bylo uvedeno výše, nejsou podpořeny žádnými konkrétními indiciemi, z nichž by vyplývalo, že se žalobkyně k takovým krokům chystá. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 321/2017, kde NSS vyslovil, že možnost, že daňový subjekt provede kroky k vyvedení aktiv, nelze vyloučit nikdy a u nikoho. K odůvodněné obavě by musely přistoupit další skutečnosti, jejichž typickým příkladem jsou kroky k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (blíže bod 22 označeného rozsudku). Taková situace nebyla u žalobkyně zjištěna. Neodůvodněné úvahy správce daně tak jsou zcela disproporční k volbě typově nejtvrdšího nástroje výkonu daňové správy, který představuje postup dle § 103 ZDPH. Žalovaný odůvodnění tohoto postupu správcem daně převzal (bod 39 napadeného rozhodnutí) a doplnil je opětovným odkazem na vyvádění majetku z právní sféry žalobkyně (převod pozemku matce). K intenzitě tohoto důvodu obavy se krajský soud vyjádřil již výše. Krajský soud opětovně zdůrazňuje, že majetkové poměry žalobkyně tak, jak byly zjištěny, nesvědčí o její nedobré ekonomické situaci v době vydání zajišťovacích příkazů, správce daně nepředložil žádné indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace, ani nic zásadního k tomu, že se žalobkyně snaží vyvádět majetek nebo finanční prostředky z dosahu správce daně. Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti není taková, aby ji žalobkyně nebyla schopna při vynaložení jistého úsilí splnit (blíže odst. 25, 26 tohoto rozsudku). Krajský soud proto shledal rovněž tyto žalobní námitky důvodnými, když neshledal pro postup ust. § 103 ZDPH zákonné důvody.

30. Na základě uvedené argumentace krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný ani správce daně ve svých rozhodnutích přesvědčivě neodůvodnili zákonnou podmínku obavy z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně a současně ve svých správních úvahách a přijatých závěrech zásadním způsobem porušili princip proporcionality.
31. Na základě shora uvedené argumentace shledal krajský soud žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. jako nezákonné zrušil a současně zrušil ze stejných důvodů také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
32. Závěrem krajský soud konstatuje, že dalšími žalobními tvrzeními se již nezabýval, neboť to s ohledem na učiněné právní závěry shledal nadbytečným.
33. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšné žalobkyni bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení sestávajících ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů spojených s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč, 3 x režijní paušál po 300 Kč (§ 6 odst.1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení byly navýšeny v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající dani, kterou je zástupce žalobce povinen odvést podle zvláštního právního předpisu. Celková částka právního zastoupení pak činí 12 342 Kč. Náhrada nákladů řízení žalobkyně pak celkem představuje 15 342 Kč.
34. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku právnické osobě, která žalobkyni v tomto řízení zastupovala (ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 16. 9. 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu