



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Ksanfippa s.r.o.**, se sídlem Štěpánská 538/11, Praha 2, zastoupený JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 41/2018 – 32,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 41/2018 – 32, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, vydal zajišťovací příkaz ze dne 24. 7. 2018 č. j. 6180643/18/2002-00540-609327, s okamžitou vykonatelností ke dni jeho vydání na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období dubna 2018, jímž žalobci uložil povinnost složit jistotu ve výši 1 190 636 Kč. Až následně, dne 20. 9. 2018, zahájil správce daně k DPH za zdaňovací období dubna 2018 u žalobce daňovou kontrolu.

[2] Proti uvedenému zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43403/18/5100-41453-712277, zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil. V odůvodnění uvedeného rozhodnutí žalovaný zejména konstatoval, že byly zjištěny skutečnosti svědčící o možném zapojení žalobce do daňového podvodu. Uvedl, že správce daně analýzou údajů z kontrolních hlášení jednotlivých daňových subjektů detekoval dodavatelsko-odběratelský řetězec: MIHA Jobs & Personal Company s.r.o. (dále jen „MIHA“) → žalobce → ECO-PRIM s.r.o. Ve zdaňovacím období dubna 2018 žalobce přijímal zdanitelná plnění výhradně od společnosti MIHA, která vykazala

daňovou povinnost toliko ve výši několika tisíc korun, přičemž v kontrolním hlášení vykazala pouze uskutečněná plnění v oddíle A.4 pro žalobce, poté však podala následné kontrolní hlášení, v němž nově uvedla přijatá zdanitelná plnění v oddíle B.2 od společnosti Complex, s.r.o. (dále jen „Complex“) s datem uskutečnění zdanitelného plnění před 1. 1. 2016, kdy bylo zavedeno kontrolní hlášení. Na základě analýzy týkající se společností MIHA a Complex dospěl správce daně k důvodnému předpokladu, že společnost MIHA deklarovala v následném kontrolním hlášení přijetí dokladů vystavených na fiktivní plnění od existující, bezproblémové a funkční společnosti Complex, jejíž údaje zneužívá při krácení daně tak, že záměrně deklaruje nároky na odpočet ze zdanitelných plnění s datem uskutečnění před zavedením kontrolního hlášení, aby správci daně znesnadnila detekci podvodu na DPH. Ke společnosti MIHA se tedy dle správce daně váže chybějící daň, neboť nárok na odpočet DPH za zdaňovací období dubna 2018 byl uplatněn podvodným způsobem. Žalovaný dále poukázal na další zjištěné nestandardnosti v daném řetězci a na objektivní okolnosti, z nichž vyvozuje, že žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce mohl a měl vědět. Žalovaný zejména zmínil, že mezi žalobcem a společností MIHA neprobíhaly bezhotovostní úhrady, MIHA realizovala v daném zdaňovacím období obchodní transakce v řádech milionů korun, přičemž z dostupných zdrojů není zřejmé, že by disponovala odpovídajícím majetkovým zázemím, neplní si své zákonné povinnosti, nezveřejňuje účetní závěrky a neprezentuje svou činnost.

[3] Žalovaný dále konstatoval, že s ohledem na majetkové poměry žalobce vyvstala odůvodněná obava o budoucí vymahatelnost daně. Žalobce není evidován v katastru nemovitostí jako vlastník nemovitých věcí, nevlastní žádné vozidlo, plavidlo ani letadlo a správce daně nezjistil ani žádný další majetek žalobce s výjimkou peněžních prostředků na jeho bankovním účtu. Peněžní prostředky jsou zpravidla krátce po jejich připsání na účet vybírány v hotovosti nebo převedeny na účet fyzické osoby jménem O. K. Zůstatek na účtu žalobce dosahuje nevýznamných hodnot. Žalovaný konstatoval, že správce daně nepřistoupil k analýze finančních ukazatelů žalobce, neboť po změně statutárního orgánu žalobce došlo k podstatné změně jeho ekonomické činnosti i jejího objemu.

[4] Žalovaný nepřisvědčil odvolací námitce, podle níž nebylo možné zajišťovací příkaz vydat s ohledem na stanovení a splatnost daně, neboť správce daně v rozporu s § 89 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), nezahájil postup k odstranění pochybností, přičemž tak měl učinit do dne 25. 6. 2018, daň tedy byla vyměřena dle § 140 odst. 1 daňového řádu (v souladu s daňovým přiznáním platebním výměrem založeným do spisu). Žalovaný zdůraznil, že napadeným zajišťovacím příkazem nebyla zajištěna daň, která byla žalobci vyměřena v souladu s jeho daňovým přiznáním, nýbrž daň, která mu bude s vysokou pravděpodobností doměřena dodatečným platebním výměrem. Dodal, že zahájení či provedení postupu k odstranění pochybností není zákonnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný neshledal důvodnou ani odvolací námitku týkající se neprokázání chybějící daně, přičemž zejména konstatoval, že soulad hodnot vykázaných v následném kontrolním hlášení společnosti MIHA se skutečností je natolik nepravděpodobný, že odpočet DPH nárokovaný touto společností ze zdanitelných plnění vykázaných v oddíle B.2 následného kontrolního hlášení lze považovat za chybějící daň ve smyslu relevantní judikatury. Dále v této souvislosti žalovaný poukázal na předběžnou povahu zajišťovacího příkazu a z ní vyplývající požadavky na jeho odůvodnění a zdůraznil, že správce daně společnosti MIHA žádnou daň

pokračování

na vstupu nevrátil, jak tvrdí žalobce, pouze došlo k umělému snížení daňové povinnosti na straně této společnosti.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Městského soudu v Praze, který shora uvedeným rozsudkem zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud zejména konstatoval, že shledal důvodnou žalobní námitku, podle níž žalovaný nesprávně posoudil splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný dle městského soudu zatížil odvolací řízení a žalobou napadené rozhodnutí vadou, jestliže se nevypořádal s tvrzením žalobce o tom, že daň byla vyměřena dne 11. 6. 2018 a že den splatnosti této daně uplynul dne 30. 6. 2018, tedy ještě přede dnem vydání zajišťovacího příkazu. Vzhledem k tomu, že se žalovaný uvedenými námitkami řádně nezabýval, dospěl městský soud k závěru, že je na místě žalobou napadené rozhodnutí zrušit pro jeho nezákonnost.

[6] Nad rámec uvedeného však městský soud dodal, že další žalobní námitky důvodnými neshledal. Městský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, podle něhož správce daně v zajišťovacím příkazu neuvedl konkrétní důvody, pro které se domnívá, že daň bude v budoucnu stanovena. Městský soud zdůraznil, že při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Soud uzavřel, že žalovaný i správce daně odůvodnili, na základě jakých skutečností dospěli k závěru, že v budoucnu bude stanovena daň v jimi specifikované výši, a konstatoval, že správce daně zjistil natolik významné a konkrétní skutečnosti, že došlo k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Městský soud dále uvedl, že správce daně hodnotil aktuální majetkovou situaci žalobce, a ztotožnil se s přijatými závěry. Soud přisvědčil žalovanému v tom, že skutečnost, že žalobce disponuje pouze peněžními prostředky na účtech, lze zohlednit při vydání zajišťovacího příkazu, neboť zůstatky na bankovních účtech představují vysoce likvidní majetek a z hlediska obav o budoucí vymahatelnost daně tedy nepředstavují dostatečnou záruku. Soud rovněž připustil, že bezproblémové plnění daňových povinností v minulosti může být relevantní pro rozptýlení obav o vymahatelnost daně v budoucnu, dodal však, že ani tato skutečnost sama o sobě možnost použití zajišťovacího příkazu nevyklučuje. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil jiné zásadní pochybnosti, nemohlo dosavadní řádné plnění daňových povinností žalobcem nic změnit na důvodnosti vydání zajišťovacího příkazu.

## II.

### Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[7] Proti uvedenému rozsudku městského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel podrobně popsal vazbu mezi vyměřovacím a doměřovacím řízením a možnostmi správce daně vydat zajišťovací příkaz, přičemž především uvedl, že zajišťovací příkaz může sloužit k zajištění daně vyměřované i doměřované. Dle stěžovatele, umožňují-li § 167 odst. 1 daňového řádu správci daně zajistit dosud nestanovenou daň, pak správci daně nic nebrání ve vydání zajišťovacího příkazu k dosud nestanovené dani, která bude v budoucnu vyměřena, za zdaňovací období, které ještě neskončilo, tím spíše je pak správce

daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň, která bude v budoucnu vyměřena, po skončení zdaňovacího období, které zajišťuje, avšak před podáním řádného daňového tvrzení. Obdobně v případě doměřovacího řízení platí, že může dojít k zajištění daně, která bude v budoucnu doměřena, ještě před zahájením samotného doměřovacího řízení. V takovém případě je zajišťovacím příkazem zajišťována budoucí doměřená daň v podobě rozdílu mezi nově stanovenou a poslední známou daňovou povinností. Stěžovatel připustil, že v posuzovaném případě byla daň za zdaňovací období dubna 2018 vyměřena platebním výměrem ze dne 11. 6. 2018, který byl založen do spisu, a to v souladu s podaným daňovým přiznáním. Vzhledem k tomu, že tedy došlo ke stanovení vyměřované daně, nebylo již možné pro vyměřovanou daň vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou. Ke dni vydání napadeného zajišťovacího příkazu již rovněž nastala splatnost vyměřené daně, u vyměřené daně tedy nebylo možné vydat ani zajišťovací příkaz na stanovenou, avšak dosud nesplatnou daň. Správce daně však na základě vyhledávací činnosti dospěl k závěru, že se žalobce účastnil obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH, přičemž vznikly obavy o budoucí dobytost daně, která mu z těchto důvodů měla být v budoucnu doměřena, bylo tedy zapotřebí vydat zajišťovací příkaz na tuto dosud nestanovenou (v budoucnu doměřovanou) daň. Ze zajišťovacího příkazu i žalobou napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že byla zajištěna právě daň, která měla být v budoucnu stanovena v doměřovacím řízení.

[9] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že nevypořádal námitku, podle níž již daň byla vyměřena a uplynul den její splatnosti. Uvedenou námitku stěžovatel vypořádal v bodech 25 a 26 žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel má navíc za to, že i kdyby daná námitka nebyla výslovně vypořádána, nejednalo by se o vadu zakládající nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z odůvodnění zajišťovacího příkazu i žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že v daném případě je zajišťována dosud nestanovená daň, která má být v budoucnu pravděpodobně doměřena, námitka tedy byla vypořádána přinejmenším implicitně. Stěžovatel dodal, že dospěl-li sám městský soud k závěru, že podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly naplněny, pak de facto popřel nutnost vypořádat uvedenou námitku, neboť závěr o naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně implikuje, že se v daném případě nemohlo jednat o zajištění již vyměřené daně, ale daně v budoucnu doměřované. Stěžovatel rovněž podotýká, že obsah námitek byl v odvolání odlišný, než jak ji soud shrnul v napadeném rozsudku. V odvolání nebylo zmíněno „konkludentní“ vyměření daně, ani platební výměr ze dne 11. 6. 2018. Tento platební výměr byl do spisu založen až v odvolacím řízení, a to pouze z procesní opatrnosti v reakci na uvedenou odvolací námitku.

[10] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a dodal, že správce daně sám nechal daň pravomocně vyměřit, neboť nepřikročil k postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 4 daňového řádu a v době vydání zajišťovacího příkazu nezahájil ani žádné doměřovací řízení, které by mohlo vést k pozdějšímu doměření daně. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu tedy nebyly splněny. Vzhledem k uvedenému žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud musí nejprve ve shodě se stěžovatelem poukázat na jistou nekonzistentnost napadeného rozsudku. Městský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost, stěžovateli však vytkl pouze to, že nevypořádal jednu z odvolacích námitek. V této souvislosti je zapotřebí uvést, že nevypořádání vznesené námítky může vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, nikoliv o jeho hmotněprávní nezákonnosti. Měl-li však městský soud žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, je s podivem, že následně v bodě 33 rozsudku dospěl k závěru, že „*správce daně zjistil natolik významné a konkrétní skutečnosti, že došlo k naplnění zákonem i judikaturou stanovených podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, a to z hlediska toho, že daň bude v budoucnu stanovena i že bude s obtížemi vymahatelná*“, čímž v podstatě potvrdil, že podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly v posuzovaném případě splněny.

[13] Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námítku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani to, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“

(srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43)

[14] Dle městského soudu stěžovatel dostatečně nevypořádal odvolací námitku, „že v dané věci byla daňová povinnost žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2018 stanovena konkludentně, o čemž svědčí ve spisu založený platební výměr ze dne 11. 6. 2018, kterým byla žalobci – v souladu s jím předloženým daňovým přiznáním – konkludentně vyměřena daň v částce 11 083 Kč. Žalobce dále namítal, že u této daně již uplynul den splatnosti.“ Konkrétně soud stěžovateli vytkl, že „se nevypořádal s tvrzením žalobce o tom, že daň byla vyměřena dne 11. 6. 2018 a že den splatnosti této daně uplynul dne 30. 6. 2018, tedy ještě přede dnem vydání zajišťovacího příkazu“.

[15] Nejvyšší správní soud především musí přisvědčit stěžovateli v tom, že žalobce v odvolání netvrdil, že daň byla vyměřena dne 11. 6. 2018, a že její splatnost nastala dne 30. 6. 2018. V tomto směru je nepřesná již rekapitulace řízení obsažená v napadeném rozsudku. Městský soud evidentně dosti nepřesně parafrázoval první odvolací námitku, v níž žalobce doslova uvedl:

*„Hlavním procesním důvodem pro nezákonnost zajišťovacích příkazů je nedostatek splnění podmínek v ust. § 167 odst. 1 DR v návaznosti na ust. § 89 odst. 4 DR a § 140 odst. 1 DR.“*

*Podle § 167 odst. 1 DR, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla 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.*

*Správce daně však v rozporu s ust. § 89 odst. 4 DR nezahájil postup k odstranění pochybností za duben 2018, když tak měl učinit nejpozději do 25. 6. 2018, tedy byla daň vyměřena ve všech případech podle ust. § 140 odst. 1 DR a současně se stala splatnou. V tomto případě již nebylo možno vydat zajišťovací příkazy, a to vzhledem k stanovení a splatnosti daně.“*

[16] Z uvedeného je patrné, že stěžovateli nelze vytýkat, že se nevypořádal s tvrzeními, že daň byla vyměřena dne 11. 6. 2018 (a už vůbec ne, že byla vyměřena „konkludentně“, neboť postup správce daně dle § 140 odst. 1 daňového řádu za konkludentní vyměření daně již považovat nelze) a že den splatnosti této daně uplynul 30. 6. 2018, neboť žalobce takto odvolání neformuloval.

[17] K citované odvolací námitce tak, jak byla uplatněna v odvolání, se stěžovatel vyjádřil v bodech 24 až 26 žalobou napadeného rozhodnutí, na které odkázal rovněž ve svém vyjádření k žalobě a v nichž uvedl:

*„Odvolatel uvádí, že správce daně v rozporu s ust. § 89 odst. 4 daňového řádu nezahájil postup k odstranění pochybností, když tak měl učinit nejpozději do 25. 6. 2018, daň tedy byla daň vyměřena podle ust. § 140 odst. 1 daňového řádu a současně se stala splatnou. Odvolatel má za to, že nebylo možné vydat zajišťovací příkaz vzhledem ke stanovení a splatnosti daně.“*

pokračování

*Odvolací orgán tuto námitku odmítá. Správce daně zajišťovacím příkazem nezajišťuje daň, která byla odvolateli vyměřena platebním výměrem konkludentně v souladu s jeho daňovým přiznáním. V daném případě je zajišťovacím příkazem zajišťována v budoucnu s vysokou pravděpodobností doměřená daň, jež bude stanovena dodatečným platebním výměrem. Zákonodárce použil v ust. § 167 odst. 1 daňového řádu slovní spojení „daň, která nebyla dosud stanovena“, přičemž pojem „stanovení daně“ je zřejmý z dikce ust. § 147 odst. 1 daňového řádu, podle kterého daní, která dosud nebyla stanovena, může být daň dosud nestanovená jak platebním výměrem, tak i dodatečným platebním výměrem. S ohledem na uvedené proto není při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou. Uvedené pak potvrdil také Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku č. j. 22 Af 8/2015 – 69 ze dne 13. 8. 2015, v němž tento dále uvedl, že výše uvedený závěr podporuje i samotný účel zajišťovacího příkazu, jímž je zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, přičemž na tento účel nemá vliv, je-li pohledávka předepsána platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem.*

*Nad rámec uvedeného odvolací orgán dodává, že zákon správcem daně neukládá povinnost zahájit, příp. provést, postup k odstranění pochybností coby podmínku vydání zajišťovacího příkazu. Nutno také dodat, že zákon nestanoví, v jaké lhůtě může být zahájen postup k odstranění pochybností, mimo lhůtu pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu a lhůtu ve smyslu ust. 89 odst. 4 daňového řádu, jež v případě odvolatele nemohla být uplatněna, neboť v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za duben 2018 netvrdil vznik nadměrného odpočtu.“*

[18] Nejvyšší správní soud považuje citované vypořádání dané námitky za zcela vyčerpávající, neztotožnil se tedy se závěrem městského soudu, podle něhož se stěžovatel touto námitkou přezkoumatelným způsobem nezabýval.

[19] Nejvyšší správní soud v dané souvislosti pouze dodává, že žalobce má patrně za to, že zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň lze vydat pouze v souvislosti s již probíhajícím postupem či řízením týkajícím se stanovení daně. Tomuto názoru však nelze přisvědčit. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanoví § 167 odst. 1 daňového řádu takto: „Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“ Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň je tedy to, že existují objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena (ať již jejím vyměřením či doměřením), a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 362/2019 – 32). Okolnosti svědčící o budoucím stanovení daně (a o její nedobytnosti či obtížném vybrání v době vymahatelnosti) přitom mohou být zjištěny nejen v rámci postupu či řízení ve věci daňové povinnosti samotného daňového subjektu, ale například rovněž v rámci vyhledávací činnosti správce daně či v rámci postupů nebo řízení týkajících se jiných daňových subjektů. Nelze tedy než uzavřít, že zahájení postupu k odstranění pochybností před

vyměřením daně ani daňové kontroly po jejím vyměření, resp. následně případného doměřovacího řízení, není nutným předpokladem vydání zajišťovacího příkazu.

[20] Nejvyšší správní soud však v tomto kontextu připomíná relevantní závěry, k nimž dospěl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 – 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, podle nichž, je-li zajišťovací příkaz vydán před zahájením daňové kontroly, soud k žalobní námitce ověří, zda jsou správcem daně následně skutečně činěny kroky směřující ke stanovení daně, na kterou byl zajišťovací příkaz vydán; případná nečinnost správce daně v tomto směru by mohla podstatným způsobem relativizovat existenci jeho odůvodněných obav ohledně daně, na niž byl zajišťovací příkaz vydán.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), přičemž v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud pro úplnost zdůrazňuje, že byl v nyní posuzovaném případě vázán rozsahem kasační stížnosti žalovaného, jehož rozhodnutí městský soud zrušil, neboť shledal důvodnou jednu ze žalobních námitek. Nejvyšší správní soud se tedy z povahy věci nemohl dosud zabývat správností závěrů, které městský soud přijal ve vztahu k dalším žalobním námitkám, jež shledal naopak nedůvodnými.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. ledna 2022

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu