



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Křsky ve věci

žalobkyně: **TIPSOL s.r.o.**, IČO 27253601  
sídlem Politických vězňů 156/21, Beroun  
zastoupená daňově poradenskou společností GT Tax a.s., IČO 26420473  
sídlem Pujmanové 1753/10a, Nusle, Praha 4

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41831/16/5100-41453-711400,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- I. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci a obsah podání účastníků*

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

Městskému soudu v Praze a jeho usnesením ze dne 15. 7. 2019, č. j. 6 Af 85/2016-65, postoupenou soudu zdejšímu, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dva zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 8. 2016, č. j. 3776880/16/2104-00540-203180 a č. j. 3777892/16/2104-00540-203180 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), u které dosud neuplynul den splatnosti, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období červen 2011 ve výši 17 079 857 Kč a za zdaňovací období září 2011 ve výši 12 170 197 Kč, tedy v souhrnné výši 29 250 054 Kč.

2. Žalobkyně v žalobě předně namítá, že žalovaný i správce daně porušili základní zásady správy daní, přičemž došlo ke zneužití zajišťovacích příkazů k jiným než stanoveným účelům, neboť napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a žalovaný se nijak nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně stran rozporu odůvodnění zajišťovacích příkazů se závěry daňové kontroly. V průběhu daňové kontroly (protokol č. j. 2745715/16/2104-60561-204652) bylo správcem daně žalobkyni potvrzeno, že důvodem pro neuznání žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích června a září 2011 byla skutečnost, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu, přičemž o tom mohla či měla vědět. Důvodem ale nebylo, že by žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od společnosti GLORIA VENDOR s.r.o., IČO 28535308 (dále jen „GLORIA VENDOR“), což je přímo v rozporu s odůvodněním zajišťovacích příkazů, které uvádí, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od společnosti GLORIA VENDOR. Důsledkem opomenutí žalovaného je jeho nesprávný závěr, že zde není zásadní rozpor mezi odůvodněním zajišťovacích příkazů a zprávou o daňové kontrole ze dne 12. 8. 2016, č. j. 3749005/16/2109-60562-204647 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Žalovaný ale nikterak nerefletoval průběh daňové kontroly, kdy strany 1 až 38 zprávy o daňové kontrole obsahují totožné znění jako výsledek kontrolního zjištění ze dne 8. 4. 2016, č. j. 1647377/16/2104-60561-204652, a není v nich tak reflektován následující vývoj spočívající v ústních jednáních ve dnech 20. 4. 2016 a 18. 5. 2016 a doplnění tohoto výsledku kontrolního zjištění. Vypořádáním odvolací námítky odkazem na zprávu o daňové kontrole tak žalovaný opomenul závěry správce daně uvedené při jednání dne 18. 5. 2016, na němž jí bylo potvrzeno, že správce daně neměl pochybnosti o obchodu s pohonnými hmotami, a jeho závěr o nerozpornosti zajišťovacích příkazů se závěry daňové kontroly je proto nesprávný.
3. Dále žalobkyně namítá, že se žalovaný nevypořádal s námitkou ohledně financování obchodů s pohonnými hmotami, přičemž závěr správce daně nebyl nijak prokázán. Právě naopak má ze spisové dokumentace vyplývat, že žalobkynin odběratel hradil závazky řádně a včas, a žalobkyně proto nemusela přistupovat k financování činnosti prostřednictvím půjček. Odkaz žalovaného na str. 5 zprávy o daňové kontrole považuje žalobkyně za nedostatečné vypořádání její námítky, neboť žalovaný nerefletoval její odvolací argumentaci. Závěrem žalobkyně (s odkazem na předchozí nezákonné jednání správce daně) poukazuje na to, že nelze souhlasit se závěry žalovaného, podle kterých byly dané skutečnosti uvedeny pouze jako stručná rekapitulace s tím, že bylo bez dalšího odkázáno na zprávu o daňové kontrole, a nejednalo se tak o nosnou část odůvodnění, kterou by správce daně odůvodňoval obavu o budoucí nedobytnost dosud nesplatné daně.

4. Nezákonnost napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů žalobkyně shledává v tom, že nebyla splněna podmínka odůvodněné obavy stran nedobytnosti daně či značných obtíží při jejím vybírání. Tato podmínka byla správcem daně odůvodněna tím, že žalobkyně nedisponuje nemovitým majetkem, který by bylo možné později zpeněžit pro uhrazení nezaplacené DPH, což ale žalovaný (nesprávně) popřel v napadeném rozhodnutí v reakci na odvolací námitku žalobkyně. Navíc žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů disponovala pouze částkou 95 065,96 Kč na svém bankovním účtu (nikoliv částkou 3 763 000 Kč vyplývající z jejího daňového priznání z příjmů právnických osob za rok 2015, se kterou operoval správce daně). Správce daně tak postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), neboť smyslem zajišťovacích příkazů není zajištění neexistujících prostředků *pro futuro*, ale zajištění finančních prostředků, které má nyní daňový subjekt k dispozici a je zde přitom obava, že tomu tak nebude v budoucnu.
5. Zároveň má žalobkyně za to, že žalovaný nesprávně aproboval nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů pro nesrozumitelnost. Správce daně v jejich odůvodnění uváděl protichůdná tvrzení stran majetkové situace žalobkyně a její podnikatelské aktivity (srov. části odůvodnění zajišťovacích příkazů obsahující: [...] „*exekučně postižitelná aktiva*“, „*ukončil ekonomickou činnost*“, „*kromě finančních prostředků na BÚ neovlastní žádný majetek*“, „*nevykazuje prakticky žádnou významnou ekonomickou činnost*“).
6. V této souvislosti žalobkyně rovněž namítá, že jí nemůže být vyčítáno postupné utlumení podnikatelské činnosti, neboť to bylo zapříčiněno nestandardně dlouho trvajících daňovými kontrolami, které narušily dobrou víru, v níž žalobkyně společně se svým dodavatelem doposud jednala. Takové jednání žalobkyně odůvodňuje obezřetností a odmítá, aby jí bylo přičítáno k tíži.
7. Stejně tak žalobkyně odmítá závěr žalovaného, že vada odůvodnění zajišťovacích příkazů spočívající v tom, že správce daně shledal důvod svých obav v tom, že žalobkyně podá odvolání proti zajišťovacím příkazům, nemá vliv na jejich zákonnost.
8. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů neshledává, neboť námitky směřující proti doměření DPH nemohly být předmětem přezkumu v řízení o zajištění daně (navíc byl žalovaný vázán presumpcí správnosti vydaných dodatečných platebních výměrů). S tímto závěrem byla žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí seznámena. Stran námitek rozporu mezi zjištěnými skutečnostmi a odůvodněním zajišťovacích příkazů má za to, že takový rozpor zde není, neboť část odůvodnění zajišťovacích příkazů představovala pouze rekapitulace s následným odkazem na zprávu o daňové kontrole. Stejně tak obava správce daně o podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období červen a září 2011, byť neměla oporu ve spisovém materiálu, neměla vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. K přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný s odkazem na judikaturu NSS a Ústavního soudu uvádí, že vypořádal základní námitky žalobkyně, popřípadě tyto byly vypořádány implicitně. Ve vztahu k obavě z následné dobytosti doměřené DPH bylo prokázáno, že ekonomická situace a nedostatek ekonomické aktivity žalobkyně představují v souhrnu legitimní důvod pro vydání zajišťovacích příkazů. Na tom nic nemění ani skutečnost, že na bankovním účtu žalobkyně byla částka pouze ve výši 95 065,96 Kč, která je sice nepatrným zlomkem z doměřené DPH, avšak nejedná se o částku natolik nepatrnou, aby správce daně rezignoval na svou povinnost zabezpečení úhrady stanovené

daně. Zvláště v situaci, kdy nic nenasvědčovalo tomu, že by žalobkyně mohla jinými finančními prostředky disponovat v budoucnu. Porušení základních zásad správy daní žalovaný odmítá, stejně jako námitku zneužití zajišťovacích příkazů k jiným než stanoveným účelům.

9. V replice žalobkyně nesouhlasí s tím, že by se žalovaný vypořádal s jejími odvolacími námitkami implicitně či alespoň „v základu“. Zároveň opakuje žalobní námitky stran rozporu odůvodnění zajišťovacích příkazů se zjištěným skutkovým stavem, utlumení její ekonomické činnosti a zanedbatelné výše dostupných finančních prostředků. Současně žalobkyně doplňuje informace k následnému vývoji (tj. po vydání napadeného rozhodnutí) doměřovacího řízení s tím, že DPH bylo společností GLORIA VENDOR uhrazeno (respektive u ní vymoženo) i za zdaňovací období června a (částečně) září 2011, a tudíž nebyla dána podmínka pro konstatování daňového podvodu (tj. chybějící daň v řetězci), a tudíž nemohlo být ani konstatováno, že žalobkyně věděla, že se účastnila daňového podvodu.
10. Dalším podáním žalobkyně předložila stanovisko správce daně ze dne 4. 11. 2016, č. j. 4494268/16/2100-11440-204964, v němž je uvedeno, že byla prokázána existence zdanitelného plnění, ale transakce mezi žalobkyní a společností GLORIA VENDOR byla zatížena podvodem na DPH. Je zde tak rozpor se závěry správce daně v zajišťovacích příkazech, v nichž správce daně uvedl, že nebyla prokázána existence zdanitelného plnění.

*Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu*

11. Dne 18. 12. 2013 zahájil správce daně vůči žalobkyni daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období června a září 2011.
12. Podle zprávy o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně byla začleněna do podvodného řetězce společností přepravujících pohonné hmoty, v němž došlo k narušení daňové neutrality tím, že jeden ze zúčastněných subjektů (společnost GLORIA VENDOR) přestal plnit své daňové povinnosti, stal se nekontaktním a nezaplatil stanovenou daň. Správce daně dovodil, že žalobkyně vzhledem k nestandardní povaze obchodních transakcí s pohonnými hmotami, způsobu jejich financování a počínání své jediné jednatelky o zapojení do podvodného řetězce věděla nebo mohla vědět, přičemž nepřijala žádná opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvarovala.
13. Na základě těchto zjištění správce daně rozhodl dodatečnými platební výměry ze dne 12. 8. 2016, č. j. 3755478/16/2104-50521-205667 a č. j. 3755587/16/2104-50521-205667, o neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně ze zdanitelných plnění a doměřil žalobkyni za zdaňovací období června a září 2011 DPH v souhrnné výši 29 250 054 Kč, přičemž jí současně stanovil povinnost uhradit penále v souhrnné výši 5 850 010 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.
14. Následně dne 16. 8. 2016 správce daně zajišťovacími příkazy zajistil úhradu dosud nesplacené DPH za zdaňovací období června a září 2011. V odůvodnění zajišťovacích příkazů analyzoval majetkové poměry žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně nedisponuje majetkem reálně využitelným pro úhradu budoucí daňové povinnosti. Uvedl, že podle přehledu údajů z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně utlumila ekonomickou činnost a podává pouze nulová daňová přiznání. Budova, v níž je sídlo žalobkyně, je ve vlastnictví společnosti COMISIO s.r.o. Podle údajů ze živnostenského rejstříku žalobkyně nemá a ani v minulosti neměla nahlášenou žádnou

provozovnu. Podle údajů v katastru nemovitostí a centrálním registru vozidel žalobkyně nevládní žádné nemovité věci ani motorové vozidlo. Podle rozvahy přiložené k daňovému priznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 vykázala žalobkyně oběžná aktiva v hodnotě 3 760 000 Kč. Finanční prostředky pocházely z půjček fyzických osob a jediného společníka žalobkyně. Z těchto půjček byly financovány obchody s pohonnými hmotami. Tyto závazky k 31. 12. 2014 již nejsou evidovány. Žalobkyně nijak neprokázala, že se plnění od GLORIA VENDOR fakticky uskutečnila, nebylo zjištěno, jak bylo zboží fakticky pořízeno a dodavatel byl vykázán účelově za cílem čerpání daňové výhody. Správce daně stran podrobného popisu skutečností, které vedly k doměření DPH, odkázal na zprávu o daňové kontrole. K odůvodnění obav z následné nedobytnosti doměřené DPH či ze značných obtíží s jejím vybíráním, správce daně uvedl, že jej k tomu vedlo především to, že: (i) se jedná o doměření DPH ve značné výši, (ii) žalobkyně nevykazuje žádnou ekonomickou činnost a hrozí její kompletní ukončení a (iii) žalobkyně kromě finančních prostředků na bankovním účtu nevládní žádný majetek. Z toho správce daně usuzuje na splnění podmínek podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), přičemž je zde nebezpečí z prodlení a vzhledem k likviditě dostupného majetku žalobkyně je na místě stanovit účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání.

15. Dne 24. 8. 2016 bylo správci daně doručeno odvolání proti zajišťovacím příkazům, v němž žalobkyně argumentovala obdobně jako později v žalobě.
16. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. V odůvodnění nejprve vymezil rozsah přezkumu, přičemž se nezabýval odvolacími námitkami, které se týkaly doměřovacího řízení. Ve vztahu k námitkám rozporu odůvodnění zajišťovacích příkazů se zjištěným skutkovým stavem a námitce stran financování žalobkyně odkázal na str. 5, 32 a 34 zprávy o daňové kontrole. Uvedl, že se nejednalo o nosnou část odůvodnění zajišťovacích příkazů, ale pouze o rekapitulaci závěrů daňové kontroly s tím, že správce daně odkázal na zprávu o daňové kontrole. Jednotlivé indicie, byť některé z nich samy o sobě nižší intenzity, tvoří ucelený a logický okruh svědčící o majetkové nedostatečnosti žalobkyně, která ve vztahu k výši dosud nesplatné daně byla způsobila vyvolat odůvodněnou obavu o schopnost žalobkyně uhradit daň v době její vymahatelnosti. Částka 95 065,96 Kč je sice nepatrná v porovnání s doměřenou DPH, přesto je ale účelné přistoupit k zajištění, dokud žalobkyně disponuje alespoň nějakým majetkem. K důvodnosti obav správce daně žalovaný poukázal na to, že sama žalobkyně svým odvoláním potvrzuje tyto obavy, neboť uvádí, že má velice malý majetek a utlumila ekonomickou činnost. Doměřená DPH již byla stanovena dodatečnými platebními výměry, které sice nejsou v právní moci, nicméně jsou již vydané, a proto je na ně nutné pohlížet podle zásady presumpce správnosti správních aktů. Odkaz žalobkyně na judikaturu Ústavního soudu není přílehlavý, protože se netýkala postupu správce daně v rámci řízení o zajištění již stanovené, avšak dosud nesplatné daně. Žalovaný dále přisvědčil žalobkyni, že z ničeho nevyplývá, že bude účelově prodlužovat odvolací řízení proti dodatečným platebním výměrům (jak tvrdil správce daně); taková vada ale neměla vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, neboť jejich zbývající odůvodnění ob stojí i navzdory této vadě. Závěrem žalovaný uvedl, že se ztotožňuje se závěry správce daně stran naplnění podmínky podle § 103 zákona o DPH, tj. že v případě žalobkyně zde bylo riziko nebezpečí z prodlení.

*Posouzení žaloby soudem*

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že splňuje všechny požadované formální náležitosti. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.
18. Žaloba není důvodná.
19. Soud předesílá, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V souladu s tímto právním názorem postupoval zdejší soud i v projednávané věci.
20. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
21. V projednávané věci se nejedná o případ, kdy daň v době vydání zajišťovacích příkazů nebyla stanovena, nýbrž o případ, kdy v době jejich vydání již stanovena byla, avšak ještě neuplynul den její splatnosti. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na stanovenou daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, je existence objektivních skutečností zakládajících odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Naplnění této odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. NSS v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, konstatoval, že *„existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. [...] [Z]ajišťovací 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 daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu“* (zvýraznění doplněno zdejším soudem). Odůvodněné obavy o budoucí vymahatelnost daně jsou dány zejména tehdy, hrozí-li daňovému subjektu insolvence, vlastní-li majetek velmi nízké hodnoty, činí-li kroky směřující k ukončení své ekonomické činnosti nebo obchoduje-li za nestandardních podmínek (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Naproti tomu za situace, kdy již daň byla stanovena dodatečnými platebními výměry, již není třeba posuzovat pravděpodobnost budoucího stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020-38), ale toliko existenci přiměřených obav, zda stanovená

daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

22. Soud se proto v projednávané věci zabýval pouze těmi žalobními body, které zpochybňují důvodnost obav orgánů finanční správy o budoucí vymahatelnost stanovené daně, neboť o tom, že příslušná daň byla stanovena, není mezi účastníky řízení sporu. Soudu totiž v tomto řízení nepřísluší hodnotit předchozí postup správce daně v jiných řízeních, který je samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS) nebo za nějž se lze – při splnění zákonem stanovených podmínek – domáhat náhrady újmy podle jiného právního předpisu. NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 125/2020-38 uvedl, že: „[p]okud však zajišťovací příkaz navazuje na platební výměr, daňový subjekt musí obranu proti důvodům pro stanovení daně soustředit do řízení o odvolání proti platebnímu výměru.“ Citovaný závěr tak platí bez výhrad i v projednávané věci.
23. Veškeré skutečnosti, které vedly k doměření DPH (zejména dovozovaná účast žalobkyně v podvodném řetězci), byly popsány v dodatečných platebních výměrech, respektive ve zprávě o daňové kontrole. Soud připomíná, že hlavním zdrojem obav o budoucí vymahatelnost daně byla majetková nedostatečnost žalobkyně, utlumení její ekonomické činnosti a značná výše doměřené daně. Ve vztahu k obavě o vymahatelnost daně chápaly orgány finanční správy účast v podvodném řetězci pouze jako jednu z podpůrných indicií, o čemž svědčí i omezený rozsah, který otázky podvodu ve svých rozhodnutích věnovaly. Nebylo ostatně úkolem orgánů finanční správy, aby při zajišťování úhrady daně rekapitulovaly celé odůvodnění zprávy o daňové kontrole vztahující se k dodatečným platebním výměrům a fakticky tím zdvojovaly přezkum zákonnosti doměření daně (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 125/2020-38). Zcela proto postačovalo, pokud správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů odkázal na dodatečné platební výměry a zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole, aniž by musel znovu roli žalobkyně v podvodném řetězci detailněji vysvětlovat. Vzhledem k tomu nepřísluší ani soudu, aby se k údajné účasti žalobkyně na daňovém podvodu a tím i zákonnosti dodatečných platebních výměrů blíže vyjadřoval, neboť tyto otázky nemohou být předmětem tohoto řízení a míří do řízení o doměření daně.
24. Mezi žalobní body, které směřují právě do doměřovacího řízení, soud v projednávané věci řadí námitky uvedené v bodech 3 a 9 (a do jisté míry i v bodě 2) tohoto rozsudku. Soud má proto za to, že žalobkyní zde namítaná pochybení správce daně či žalovaného nemohou mít vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů bez ohledu na jejich případnou opodstatněnost. Pro posouzení důvodnosti obav správce daně z nedobytnosti doměřené DPH (či značných obtíží spojených s jejím vybíráním) jsou totiž zcela bezpředmětné, a to zvláště za situace, kdy žalobkyní namítané skutečnosti k odůvodnění takových obav nebyly využity správcem daně ani žalovaným a uvedené skutečnosti ani nepředstavují důvody, jež by mohly zpochybnit argumenty, o něž správní orgány opřely své obavy o dobytost doměřené daně. Soud proto dává za pravdu žalovanému, že pouhé rekapitulační části odůvodnění zajišťovacích příkazů nepředstavují nosnou část odůvodnění (jejich rozhodovací důvody) vztahující se k aplikaci postupu podle § 167 odst. 1 daňového řádu a jako takové nemohly mít jakýkoliv vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, popřípadě napadeného rozhodnutí.
25. Soud souhlasí se žalobkyní v tom smyslu, že žalovaný výslovně nereagoval na její odvolací námitku týkající se závěrů vyplývajících z jednání ze dne 18. 5. 2016. Správní orgány však

nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou účastníků řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43), přičemž implicitní vypořádání je podle soudu v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsaženo. Žalovaný totiž konstatoval (srov. str. 5 napadeného rozhodnutí), že správce daně uvedl několik důvodů pro neuznání uplatněného nároku na odpočet DPH, avšak tyto skutečnosti byly správcem daně zmíněny pouze jako stručná rekapitulace závěrů daňových kontrol. Podstatné tak podle soudu je, že určení konkrétního důvodu pro neuznání nároku na odpočet DPH nepředstavovalo nosnou část odůvodnění zajišťovacích příkazů, jak ostatně uvedl sám žalovaný (srov. též body 22 až 24 tohoto rozsudku). Absence výslovné reakce žalovaného na odvolací námitku žalobkyně, že jí na jednání dne 18. 5. 2016 správce daně potvrdil, že nemá pochybnosti o obchodu s pohonnými hmotami, proto nemůže představovat podstatný nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí, který by mohl mít vliv na jeho zákonnost. Nado situace, kdy se odvolací správní orgán opomene vypořádat s námitkou, která je však pro posouzení věci zjevně irelevantní, nepůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020-31).

26. Odkaz žalovaného na zprávu o daňové kontrole stran pasiv žalobkyně považuje soud za dostatečné odůvodnění toho, že správce daně dostatečně podložil své závěry o finančních zdrojích žalobkyně. Ohledně otázky toho, zda v dodavatelském řetězci společnost GLORIA VENDOR uhradila, či neuhradila svou daňovou povinnost, soud uvádí, že tato námitka přesahuje meze soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť míří na kvalitu doměřovacího řízení. Soud se jí proto nezabýval.
27. Námitku nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů pro jejich nesrozumitelnost neshledal soud důvodnou. Rozpor mezi závěrem vyjádřeným správcem daně větou „[s]právce daně došel k závěru, že daňový subjekt se pokusil neoprávněně získat daňové zvýhodnění [...], existuje zde důvodný předpoklad, že v okamžiku, kdy je toto jednání v rámci daňového řízení odhaleno, učiní daňový subjekt opatření k tomu, aby ukončil ekonomickou činnost a vyvedla svá exekučně postižitelná aktiva mimo sféru vlivu správce daně“ a větami „daňový subjekt v současné době nevykazuje prakticky žádnou významnou ekonomickou činnost, brozí nebezpečí ukončení ekonomické činnosti jako takové“, „daňový subjekt kromě finančních prostředků na BÚ nevládní žádný majetek, což je v rámci běžné obchodní činnosti velmi neobvyklé“ soud nespatřuje. Jedná se právě o naplnění prvně nastíněného předpokladu konkrétními zjištěními. Navíc skutečnost, že žalobkyně „utlumila“ svou ekonomickou činnost v důsledku postupu správce daně, je nepodloženým tvrzením ze strany žalobkyně vybočujícím z mezí soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, a soud se jím proto podrobněji nezabýval. Soud pouze uvádí, že příčina takového útlumu je pro zajišťovací řízení ve skutečnosti nepodstatná, neboť utlumení (ukončení) ekonomické činnosti zpravidla vede k jedinému závěru, a to, že daňový subjekt nebude generovat příjmy, ze kterých by bylo možné doměřenou daň (po její splatnosti v případě absence jiného majetku) bez obav či bez obtíží uhradit.
28. K námitce nesplnění podmínky odůvodněné obavy stran nedobytnosti daně či značných obtíží při jejím vybrání, soud nejprve uvádí, že žalobkyně vytrhává závěr správce daně o tom, že důvodnost jeho obav je odůvodněna tím, že žalobkyně nedisponuje nemovitým majetkem, který by bylo možné později zpeněžit pro uhrazení nezaplacené DPH, z kontextu celého odůvodnění zajišťovacích příkazů. Správce daně sice takový důvod uvedl (srov. str. 4 zajišťovacích příkazů), nicméně dále ve svém odůvodnění (srov. str. 5 zajišťovacích příkazů) uvedl další skutečnosti (výše doměřené DPH, ekonomická nečinnost

a likvidita zjištěného majetku žalobkyně), na jejichž základě dospěl k závěru, že „[t]yto jednotlivé rizikové faktory ve svém důsledku dávají ucelený souborní informací, ze kterých lze dovodit, že nebezpečí z prodlení v tomto případě brozí a **podmínky pro aplikaci postupu správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 DŘ** ve spojení s § 103 ZDPH jsou splněny“ (zvýraznění doplněno soudem). Není proto pravdou, že by správce daně dovodil aplikovatelnost (důvodnost svých obav) postupu podle § 167 odst. 1 daňového řádu pouze na základě absence vlastnického práva k nemovitým věcem. Závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí je v této souvislosti proto správný.

29. Stran toho, že správce daně postupoval v rozporu s blíže neurčenou judikaturou NSS, neboť smyslem zajišťovacích příkazů není zajištění neexistujících prostředků *pro futuro*, ale zajištění finančních prostředků, které má nyní daňový subjekt k dispozici, přičemž je zde obava, že tomu tak nebude v budoucnu, soud uvádí, že správce daně postupoval přesně tak, jak žalobkyně namítá, že postupovat měl. Žalobkyně totiž sama přiznává, že v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů disponovala částkou cca 95 000 Kč. Jednalo se tedy o finanční prostředky, které měl daňový subjekt k dispozici a z jednoznačně uvedených důvodů zde byla obava (srov. předchozí bod), že tomu tak v době splatnosti doměřené DPH již nebude. Nejednalo se o situaci, kdy žalobkyně žádnými finančními prostředky nedisponovala. Skutečnost, že se jedná o nepatrnou částku v porovnání s celkovou doměřenou DPH, je irelevantní, neboť ji nelze porovnávat s doměřenou DPH, ale je nutné k ní přistupovat objektivně. Částka dosahující výše skoro 100 000 Kč jistě není zanedbatelnou částkou sama o sobě. *Ad absurdum* by totiž správce daně mohl rezignovat na vybírání doměřené daně ve výši 1 mld. Kč, v případě, že by žalobkyně disponovala „pouze“ částkou ve výši 3 mil. Kč. Jistě pak nelze o částce ve výši 3 mil. Kč uvažovat jako zanedbatelné, byť se jedná o zhruba stejný poměr doměřené DPH a disponibilních finančních prostředků. Kromě toho, zajišťovací příkaz podle přesvědčení soudu může zcela legitimně směřovat i k zadržení dalších částek, které budou na bankovní účet připsány po jeho vydání, a soud si není vědom toho, že by snad NSS dovodil opak.
30. Námitka nesplnění podmínky odůvodněné obavy stran nedobytnosti daně či značných obtíží při jejím vybírání, je proto nedůvodná.
31. Nad rámec uvedeného soud dodává, že v době vydání zajišťovacích příkazů nebyly dodatečné platební výměry pravomocné, a proto se na ně (respektive na související zprávu o daňové kontrole) neuplatnila presumpce správnosti správních aktů, jak mylně uváděl žalovaný. To však neznamená, že by ze zjištění učiněných v nalézacím (doměřovacím) řízení nemohl správce daně pro jejich přesvědčivost vycházet při vydání zajišťovacích příkazů. NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 125/2020-38 uvedl: „*Stěžovatelka má pravdu, že tento platební výměr není dosud pravomocný a může být zrušen v odvolacím řízení, to však nic nemění na skutečnosti, že doměřovací řízení skončilo vydáním rozhodnutí o stanovení daně a zajišťovací příkaz byl vydán právě na základě této skutečnosti. Ostatně judikatura počítá i se situacemi, kdy je dodatečný platební výměr na daň zajištěnou zajišťovacím příkazem, později zrušen, avšak zajišťovací příkaz přesto v soudním přezkumu jako zákonný ob stojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2017, čj. 1 Afs 275/2016-22, bod 35 a výše citovaný rozsudek čj. 4 Afs 22/2015-104, bod 48). Je třeba rozlišovat mezi situací, kdy správce daně vydá platební výměr, z něhož daňový subjekt sezná důvody stanovení daně v jiné než jím tvrzené výši, přičemž zajišťovací příkaz na tento platební výměr pouze navazuje (jako je tomu v nyní projednávané věci), a případem, kdy je zajišťovací příkaz prvním rozhodnutím, jímž správce daně dává najevo, že daňovému subjektu stanoví daň. Ve druhém z těchto případů*

*je pochopitelně na místě, aby byla úvaha správce daně ohledně v budoucnu očekávaného stanovení daně přezkoumatelným způsobem v zajišťovacím příkazu vyjádřena. Pokud však zajišťovací příkaz navazuje na platební výměr, daňový subjekt musí obranu proti důvodům pro stanovení daně soustředit do řízení o odvolání proti platebnímu výměru.“ Ostatně nelze předpokládat, že by správce daně zjištění o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, na němž zčásti založil svou obavu o budoucí vymahatelnost daně, odůvodnil v zajišťovacím řízení podrobněji, než tak učinil v řízení nalézacím.*

32. Stejně má soud za nedůvodnou námitku žalobkyně stran závěru žalovaného o nedostatku vlivu vady odůvodnění na zákonnost zajišťovacích příkazů. Tato vada měla spočívat v tom, že správce daně shledal důvod svých obav ve skutečnosti, že žalobkyně podá odvolání proti zajišťovacím příkazům. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, tato vada, s ohledem na další důvody, které správce daně uvedl stran aplikovatelnosti § 167 odst. 1 daňového řádu, nemá vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, neboť ty ob stojí i bez sporné obavy správce daně stran účelového prodlužování daňového řízení ze strany žalobkyně. Tedy v případě, že by tato část odůvodnění zajišťovacích příkazů v nich nebyla vůbec obsažena, na závěru o zákonnosti jejich výroku by se nic nezměnilo.
33. Pokud jde o námitku žalobkyně, že správce daně zneužil institut zajišťovacího příkazu, soud konstatuje, že zůstává ve zcela obecné a ničím nepodložené rovině subjektivního tvrzení žalobkyně. Žalobkyně neuvedla jakékoliv konkrétní důvody pro podezření, že by postup správce daně mohl být ovlivněn i jinými než zákonnými hledisky, a ani soud žádný takový důvod nevidí. Námitka je nedůvodná.
34. Soud uzavírá, že žalovaný dostatečně odůvodnil obavu, že daň, u které ke dni vydání zajišťovacích příkazů neuplynul den splatnosti, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

#### *Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

35. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými a ani z obsahu správního spisu nezjistil žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. Důkazní prostředky navržené účastníky soud neprovedl pro jejich nadbytečnost, neboť by ničeho nemohly změnit na jeho výše uvedených právních závěrech (zvláště v případě důkazních prostředků navržených stran tvrzení dopadajících mimo řízení o zajištění daně). Dokumenty nacházející se ve správním spisu se nepovažují za důkazní prostředky a neprovádí se jimi dokazování (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady převyšující náklady běžné úřední činnosti, a soud mu proto 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, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 31. ledna 2022

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu