



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **Fun Toys s.r.o.**, IČO: 04951395  
sídlem Na Výsluní 546, 252 67 Tuchoměřice  
zastoupená advokátem Mgr. Petrem Sikorou  
sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, 102 00 Praha 2

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 24. 3. 2020, č. j. 12025/20/5100-41456-712609

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. 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.“), se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2020, č. j. 12025/20/5100-41456-712609 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu ze dne 14. 2. 2020, č. j. 1197011/20/2009-80542-110717 (dále jen „zajišťovací příkaz“), vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a předmětný zajišťovací příkaz potvrdil.

Zajišťovací příkaz ke složení jistoty ve výši 690 140 Kč byl správcem daně vydán za zdaňovací období srpen 2019.

### **Žaloba**

#### *Splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu*

2. Žalobkyně namítala, že nebyla naplněna zákonná podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci odůvodněné obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně. Žalovaný neprokázal, že by se žalobkyně zbavovala majetku, nebyla prokázána existence hrozící insolvence a neexistovaly ani indicie nižší intenzity, svědčící o nedobré ekonomické situaci žalobkyně. Majetková nedostatečnost žalobkyně je žalovaným vykreslena na základě účelové interpretace zjištěných údajů. Žalovaný neprokázal ani vědomé zapojení žalobkyně do daňového podvodu jako další podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů.

#### *Interpretace jednotlivých zjištění žalovaným*

3. Žalobkyně dále rozporovala závěry žalovaného ohledně vybraných otázek, které podle žalobkyně nejsou důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Jednalo se o sídlo žalobkyně (které se od 18. 2. 2020 nachází na adrese Tuchoměřice, Na Výsluní 546, což si správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu neověřil), bydliště jednatele na adrese městské části, absence provozovny, absence internetové prezentace služeb, přičemž není povinnost pro žalobkyni jako společnost s ručením omezením webová stránka provozovat, neregistrování k silniční dani a dani z příjmů ze závislé činnosti, k čemuž žalobkyně nebyla povinna, pozdní podání přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zúčtovací období listopad 2019, nikoliv za období srpen 2019, za které byl vydán zajišťovací příkaz, a účast jednatele žalobkyně v jiných společnostech, které dle stanoviska daňových orgánů „často vstoupily do likvidace či insolvence, případně byly označeny za nespolehlivého plátce“. K poslední rozporované skutečnosti žalobkyně doplnila, že toto tvrzení není pravdivé a není ničím doloženo; jednatel žalobkyně sice dříve figuroval i v jiných společnostech, avšak za jeho působení tyto společnosti nikdy nevstoupily do likvidace, nebyl vůči nim podán návrh na insolvenční řízení a ani se nestaly nespolehlivými plátcí DPH, a pokud ano, jedná se o období, které nekoresponduje s účastí jednatele v těchto společnostech.

#### *Lhůta ke složení jistoty*

4. Žalobkyně namítala nezákonný postup správce daně, který současně s vydáním zajišťovacího příkazu postihl finanční prostředky na účtu žalobkyně a ta tak nemohla zajistit úhradu jistoty. Žalobkyni nebylo umožněno vyhovět výzvě obsažené v zajišťovacím příkazu, neboť ještě předtím, než jí byl doručen, došlo k výkonu rozhodnutí ze zajišťovacího příkazu, tedy správce daně exekučním příkazem ze dne 14. 2. 2020 postihl finanční prostředky na účtu žalobkyně ve stejný okamžik jako byl vydán zajišťovací příkaz. Žalobkyni tak nebyla poskytnuta lhůta k zajištění úhrady či složení jistoty. Fakticky správce daně nejdříve vymáhal úhradu pohledávky a až následně řešil její zajištění prostřednictvím zajišťovacího příkazu.

#### **Vyjádření žalovaného**

5. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
6. Žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování, správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokazané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Zatímco v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a časově náročnější, v

řízení o vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně v daném případě shledal předpoklad budoucího stanovení daně v účasti žalobkyně v podvodném řetězci transakcí s tím, že právě s ohledem na její účast v tomto podvodném řetězci bude žalobkyni doměřena DPH. Dále v bodě 6 zajišťovacího příkazu popsal zjištěné skutečnosti, které založily jeho důvodnou obavu o dobytost daně, přičemž vycházel mj. z evidence katastru nemovitostí a registru motorových vozidel, dále z účetní závěrky za rok 2018, která byla s ohledem na datum vydání zajišťovacího příkazu (14. 2. 2020) nejaktuálnější existující účetní závěrkou a dále také z aktuálnějších údajů, a to z přiznání žalobkyně k DPH za období únor 2017 až prosinec 2019. Z těchto podkladů vyplývá, že žalobkyně nevlastní žádný hodnotný hmotný majetek kromě oběžných prostředků a tím u ní absentuje jakékoliv významné a stabilní majetkové zázemí. Ačkoliv žalobkyně vytyká správci daně, že záměrně uvádí údaje tak, aby svědčily o její majetkové nouzi, sama v konkrétní rovině závěry správce daně ohledně její ekonomické situace nijak nerozporuje, ani neoznačuje žádný majetek, jehož existence by vyvracela závěr správce daně o její majetkové nedostatečnosti, nepolemizuje se závěry správce daně o její nízké ekonomické výkonnosti ani s jeho konstatováním, že nelze předpokládat, že by s ohledem na ekonomickou situaci žalobkyně mohlo dojít k úhradě v budoucnu stanovené daně z výsledku její hospodářské činnosti či financováním poskytnutým třetí osobou. Stejně tak hotovostní výběry z účtů žalobkyně a úhrady na účty neregistrovaných správcem daně krátce po jejich připsání na účet za absence jiného zjištěného majetku, lze považovat za ekvivalent vyvážení majetku žalobkyní, což je judikaturou dovozeno jako důvod pro silnou intenzitu obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně. V daném případě tak skutečnosti zjištěné správcem daně zakládají silnou důvodnou obavu ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně. To prohlubují též další zjištění, zejména absence dlouhodobého majetku, nízká ekonomická výkonnost, nedostatečné podnikatelské zázemí a vysoký podíl vstupů zasažených podvodem na DPH.

7. K námitce, že nedošlo k prokázání vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, žalovaný uvedl, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, podle kterého mohou již samotné okolnosti, které správce daně zjistí vlastní vyhledávací činností a které nasvědčují tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, být zdrojem odůvodněných obav správce daně. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015, pak Nejvyšší správní soud připustil, že správce daně může při vydávání zajišťovacího příkazu vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, přičemž pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH.
8. K žalobkyní rozporované interpretaci jednotlivých zjištění žalovaný uvedl, že odůvodněnou obavu správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu zakládá řada indicií, které je nutné posuzovat v jejich vzájemné souvislosti, a proto nelze jednotlivá zjištění správce daně vyčleňovat ze souhrnu všech indicií zakládajících odůvodněnou obavu, jak to činí žalobkyně. Jakkoliv se může každá uvedená skutečnost posuzovaná separátně jevit jako zákonná a málo významná, v kontextu tvoří ucelený komplex indicií zakládající či posilující obavu správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Bydliště jednatele na úřední adrese,

absence provozovny a internetové prezentace služeb, stejně jako absence provozovaného motorového vozidla a zaměstnanců, dovozovaná z neregistrace k příslušným daním, pak jsou indicie, které sice nedokládají jakékoliv nezákonné jednání žalobkyně, avšak ani neumožňují charakterizovat žalobkyni jako stabilní a standardní podnikatelský subjekt s odpovídajícím podnikatelským zázemím.

9. Ohledně adresy sídla žalobkyně žalovaný konstatoval, že zajišťovací příkaz byl vydán již dne 14. 2. 2020, tedy před zápisem nového sídla do obchodního rejstříku. Uvedená námitka je tak irelevantní.
10. K námitce, že postup správce daně a žalovaného je v rozporu s pokynem Generálního finančního ředitelství D29 žalovaný uvedl, že uvedený pokyn se týká promíjení pokut za nepodání kontrolního hlášení a na projednávanou věc týkající se posouzení zákonnosti vydaného zajišťovacího příkazu tak nedopadá.
11. Skutečnost, uvedená správcem daně v zajišťovacím příkaze, že žalobkyně podala daňové priznání k DPH za listopad 2019 opožděně, ačkoliv se zajišťovací příkaz týkal zdaňovacího období srpen 2019, je pro danou věc málo významná, a tato skutečnost, jejíž existenci žalobkyně nepopírá, není s ohledem na míru závažnosti porušení povinností vůči správci daně podstatným aspektem pro vznik či posílení odůvodněné obavy správce daně.
12. K námitce týkající se osoby jednatele žalobkyně, žalovaný uvedl, že jak vyplývá z bodu 6.6 zajišťovacího příkazu, správce daně vždy podrobně popsal časový úsek účasti jednatele žalobkyně, pana F. H, v příslušných společnostech a přisvědčil žalobkyni, že se jednalo o časové úseky, které předcházely vstupu těchto společností do likvidace či insolvence, nebo předcházely okamžiku jejich označení za nespolehlivé plátce. Správce daně však nikdy netvrdil opak a jeho tvrzení tak nelze označit za lživá. Rizikovost a nedůvěryhodnost osoby jednatele žalobkyně spatřoval správce daně v jeho účasti v těchto společnostech za období předcházející jejich likvidaci, insolvenční, či označení za nespolehlivé plátce, což lze s ohledem na četnost účastí jednatele žalobkyně v takových společnostech (celkem 9 společností) a také s ohledem na jeho bydliště evidované na úřední adrese (Úřad městské části X) považovat za logický a odůvodněný závěr. Žalovaný doplnil, že účast jednatele v řadě společností, které následně skončily v likvidaci či insolvenční, nebo byly označeny za nespolehlivé plátce, není podstatným důvodem pro existenci odůvodněné obavy dle § 167 daňového řádu, nicméně jedná se o indicie, které tuto odůvodněnou obavu nesnižují, nýbrž naopak posilují.
13. K námitce, že žalobkyni nebyla poskytnuta lhůta ke složení jistoty, žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz byl s ohledem na vyšší intenzitu obavy správce daně stran budoucí úhrady daně vydán v režimu § 103 zákona o DPH, přičemž vyšší intenzita obavy vyplývala zejména ze struktury žalobkynina majetku, který netvoří žádný dlouhodobý majetek, nýbrž pouze peněžní prostředky na bankovním účtu. Zjištěné vlastnictví bankovního účtu je pak obecně jako majetková hodnota velmi rizikové, neboť peněžní prostředky lze z bankovního účtu ve velmi krátkém čase převést či vybrat v hotovosti, což také žalobkyně pravidelně a ve značných objemech činila. Zajišťovací příkaz tak byl účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, neboť správce daně naznal, že i tak krátká lhůta, stanovená v § 167 odst. 3 daňového řádu ke složení jistoty, tj. lhůta tří pracovních dnů od doručení zajišťovacího příkazu, by byla riziková, neboť zde hrozí reálné nebezpečí z prodlení. Postup správce daně, který následuje po vydání zajišťovacího příkazu, je z hlediska posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu nevýznamný.

14. K dotazu soudu žalovaný dne 3. 10. 2023 uvedl, že všechny zajišťovací příkazy vydané žalobkyni již pozbyly účinnosti ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu, neboť již byly vydány platební výměry, které nabyly právní moci. Za zdaňovací období srpen 2019, k němuž se váže nyní napadené rozhodnutí, byla žalobkyni doměřena daň ve výši 821 557 Kč.

#### Obsah správního spisu

15. Z obsahu správního spisu soud zjistil tyto, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.
16. Správce daně vydal dne 14. 2. 2020 zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH, jímž uložil žalobkyni, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období srpen 2019, která nebyla dosud stanovena, složení jistoty ve výši 690 140 Kč na depozitní účet správce daně. Výše jistoty odpovídala žalobkyní uplatněnému nároku na odpočet ve vztahu k plněním přijatým od vybraných dodavatelů.
17. Správce daně vycházel z následujících skutečností:
- žalobkyně byla v období srpen 2019 až prosinec 2019 zapojena do obchodních transakcí zasazených daňovým podvodem, přičemž v rozhodném zdaňovacím období měsíce srpna 2019 se zapojila do podvodného řetězce plátců DPH za účasti subjektů BÍLÝ JEŘÁB s.r.o., Eventaotion s.r.o., ADVECS, s.r.o., RHK consulting s.r.o., RHK financial s.r.o.;
  - jednatelem žalobkyně je osoba, která figurovala i v jiných společnostech, a které následně skončily v likvidaci nebo insolvenční a byly označeny za nespolehlivého plátce;
  - žalobkyně sídlila ke dni 11. 2. 2020 na tzv. virtuálním sídle;
  - žalobkyně nemá provozovnu;
  - stávající jednatel žalobkyně má trvalou adresu na Úřadu městské části Praha X;
  - žalobkyně nemá webové stránky a nenabízí své produkty na internetu;
  - žalobkyně není registrována k dani silniční ani k dani z příjmu fyzických osob;
  - správce daně eviduje u žalobkyně nedoplatek na DPH ve výši 204 Kč;
  - žalobkyně se opozdila s podáním daňového přiznání k DPH za listopad 2019 (o 13 dnů);
  - u žalobkyně došlo počínaje srpnem 2019 k nárůstu hodnot uskutečněných zdanitelných plnění;
  - žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci ani motorová vozidla, případně jiný hmotný majetek větší hodnoty, a jediným podstatným majetkem žalobkyně jsou finanční prostředky na bankovním účtu č. 123-270320207/0100, které jsou nejpozději do několika dnů vybírány v hotovosti;
  - z bankovního účtu 123-270320207/0100 nejsou hrazeny režijní náklady související s běžnou ekonomickou činností žalobkyně, finanční prostředky z účtu 123-270320207/0100 jsou debetovány formou výběru v hotovosti či formou převodů na bankovní účty, které nejsou u žalovaného registrovány ve smyslu § 96 zákona o DPH;

- žalobkyně doposud nebyla vystavena úhradě tak vysoké daňové povinnosti;
  - očekávaná výše doměřené daně za zdaňovací období srpen 2019 až prosinec 2019 je ve výši, která je v hrubém nepoměru s celkovou vlastní DPH, kterou žalobkyně za období od února 2017 do prosince 2019 přiznala;
  - žalobkyně není subjekt dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovaný, který by vlastnil nemovité věci či movité věci značné hodnoty, a pravděpodobně nemá zaměstnance.
18. Zajišťovací příkaz byl žalobkyni doručen dne 14. 2. 2020. Žalobkyně napadla zajišťovací příkaz odvoláním ze dne 28. 2. 2020, které bylo napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto a zajišťovací příkaz potvrzen.

#### Posouzení věci soudem

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Soud ve věci rozhodl bez nařízení ústního jednání v intencích § 51 s. ř. s., neboť se účastníci na výzvu soudu, zda souhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání, nevyjádřili.

#### *Podmínky vydání zajišťovacího příkazu*

20. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“
21. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu „[z]ajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.“
22. Z § 167 odst. 3 věty první daňového řádu pak vyplývá, že „[n]ení-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.“
23. Správní soudy se v minulosti ve své rozhodovací praxi k povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů, jakož i požadavkům kladeným na skutkové důvody, o něž mohou být opírány, opakovaně vyjádřily.
24. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, a v něm citovanou judikaturu) označil zajišťovací příkaz za zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
25. Správní soudy konstantně judikují, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i.) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že (ii.) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo

bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS) a podléhají soudnímu přezkumu. Podmínky přitom musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

26. Žalobkyně předně namítala, že nebyla naplněna zákonná podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci odůvodněné obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně. Žalovaný neprokázal, že by se žalobkyně zbavovala majetku či že by byla doložena existence hrozící insolvence a neexistovaly ani indicie nižší intenzity, svědčící o nedobré ekonomické situaci žalobkyně. Majetková nedostatečnost žalobkyně je žalovaným vykreslena na základě účelové interpretace zjištěných údajů. Žalovaný neprokázal ani vědomé zapojení žalobkyně do daňového podvodu jako další podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů.
27. Soud k žalobkyní vzneseným námitkám, které jednotlivě vypořádává níže, předně uvádí, že se mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama vznesla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). K tomu soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
28. Soud dále samostatně posoudil splnění obou stěžejních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. existenci pravděpodobnosti budoucího doměření daně a odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně.
  - a) *Pravděpodobnost doměření daně*
29. Co se týče první podmínky, správce daně a žalovaný založili předpoklad budoucího stanovení daně na podezření, že žalobkyní přijatá zdanitelná plnění byla zasažena daňovým podvodem, a možná též zcela fiktivní. Žalobkyně realizovala v předmětném zdaňovacím období obchodní transakce v podvodném obchodním řetězci za účasti subjektů BÍLÝ JEŘÁB, Eventaction, ADVECS, RHK consulting a RHK financial s tím, že DPH na vstupu od uvedených subjektů činila částku 690 140 Kč. Tato přijatá zdanitelná plnění činí 84 % z celkového objemu přijatých zdanitelných plnění žalobkyně v uvedeném období. Chybějící daň v řetězci v tomto období identifikoval správce daně u subjektů BÍLÝ JEŘÁB, Eventaction, ADVECS, RHK consulting a RHK financial (označení správcem daně jako tzv. „missing traderi“), a to z titulu uplatnění nároku na odpočet DPH z fiktivních plnění uvedených v oddílu B3 kontrolních hlášení (přijatá zdanitelná plnění do 10 000 Kč včetně daně bez identifikace dodavatele), v důsledku čehož tyto články řetězce nepřiznaly daň ve správné výši, přičemž ani takto nesprávně stanovenou daň neodvedly do státního rozpočtu, a tím v souhrnu došlo ke vzniku chybějící daně, kterou si následně nárokovala žalobkyně.
30. Správce daně vycházel ze skutečnosti, že tyto subjekty vykázaly v předmětném období v oddílu B3 kontrolního hlášení nezvykle vysoký objem přijatých zdanitelných plnění neodpovídající materiálnímu a personálnímu zázemí subjektů. Tyto subjekty přitom dle svých kontrolních hlášení přijímaly desítky až stovky plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení, tedy plnění bez identifikace dodavatele v hodnotě do 10 000 Kč. Minimálně 3 z celkem 5 subjektů označených v podvodném řetězci jako tzv. „missing traderi“ přitom byly propojeny, neboť za tyto 3 subjekty podávala daňové priznání jediná osoba, R. H. K.

(jednatelka obchodní korporace RHK financial). Správce daně podrobně popsal role jednotlivých dodavatelů a konkrétní zjištění vztahující se k srpnu 2019. Příkladem lze uvést, že společnost ADVECS tvrdila v měsíci srpnu 2019 přijetí minimálně 208 jednotlivých plnění v hodnotě do 10 000 Kč, společnost RHK consulting pak 234 takových plnění. Správce daně dále podrobně popsal jednotlivá zjištění svědčící o účasti jednotlivých společností na daňovém podvodu (zejm. charakter tvrzených přijatých plnění, nedoplatky na DPH, absence zaměstnanců, virtuální sídla, neexistence provozoven, neexistence skladů, žádná prezentace služeb na internetu, jednatele s pobytem mimo ČR, jednatele zapsáni jako nespolehlivé osoby dle § 106aa zákona o DPH apod.)

31. Správní orgány dále zohlednily, že žalobkyně neměla v předmětném období v obchodním rejstříku evidováno skutečné sídlo (změna sídla proběhla až po vydání zajišťovacího příkazu), neměla evidovány žádné provozovny, správci daně se z veřejných zdrojů nepodařilo dohledat řádné informace o její činnosti z důvodu, že neprezentuje své služby ani kontakty prostřednictvím internetu, jednatel žalobkyně, pan F. H., má bydliště evidované na úřední adrese (Úřad městské části Praha X) a je osobou, která figuruje či figurovala v řadě obchodních korporací, které vstoupily do likvidace nebo insolvence, či byly označeny za nespolehlivé plátce. Žalobkyně také nevlastní žádný dlouhodobý majetek, motorové vozidlo, či nemovité věci. Peněžní prostředky, bezhotovostně zasílané na její účty od odběratelů jsou ve značné míře vybírány v hotovosti nebo převáděny na bankovní účty neregistrované dle § 96 odst. 2 zákona o DPH a dohromady tvoří tyto operace 82,77 % debetních operací v období od 21. 8. 2019 do 4. 2. 2020. Hotovostní výběry probíhají v objemu často přesahujícím denní limit pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb. K debetním operacím dochází v krátké době po jejich připsání na účet. Podstatným aspektem obchodních operací žalobkyně v řetězci je pak dle správce daně skutečnost, že žalobkyně svým dodavatelům v řetězci nehradí své závazky vždy bezhotovostně, ačkoliv jsou jí tak hrazeny její vlastní pohledávky. Z účtu žalobkyně pak nejsou hrazeny platby spojené s běžnou podnikatelskou činností. Správce daně současně konstatoval u žalobkyně po změně jednatele v srpnu 2019 skokový nárůst hodnot uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně si řádně neplní své povinnosti vůči správci daně, když přiznání k DPH a související kontrolní hlášení za listopad 2019 podala až po výzvě správce daně, ke dni 12. 2. 2020 pak správce daně evidoval u žalobkyně nedoplatek z titulu DPH ve výši 204 Kč.
32. Žalovaný se s uvedenými závěry v plném rozsahu ztotožnil.
33. Soud přisvědčil žalovanému, že pochybnosti daňových orgánů byly v době vydání napadeného rozhodnutí odůvodněné. Pro naplnění prvního kritéria zajištění daně postačí přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně, kterou daňové orgány splnily. Ze zjištěných skutečností bylo možné předpokládat, že žalobkyni daň skutečně v budoucnu doměřena bude. Žalobkyni se přitom pochybnosti daňových orgánů nepodařilo dostatečně vyvrátit. K námitce žalobkyně, že žalovaný neprokázal její vědomé zapojení do daňového podvodu, soud uvádí, že k tomu nebyl v rámci řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu povinen. Tato otázka je předmětem řízení nalézacího. Pro zákonnost zajišťovacích příkazů přitom není výsledek následného nalézacího řízení podstatný. Není tedy rozhodné, z jakého důvodu (či zda vůbec) je následně daň doměřena. Toliko nad rámec proto soud uvádí, že v nyní projednávané věci daň následně doměřena byla (viz výše).
34. Žalobní námitka není důvodná.

*b) Obava o budoucí dobytost daně*

35. Soud se dále zabýval naplněním druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy podmínky odůvodněné obavy o budoucí dobytost či vymahatelnost daně.
36. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, ke splnění druhé podmínky konstatoval, že:
- „závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznamena ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. (...) To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak její dosavadní daňovou kázeň, tak její majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), její postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“*
37. Správce daně se ekonomickou situací žalobkyně zabýval zejména v bodu 6 zajišťovacího příkazu.
38. Uvedl, že při posuzování majetkových poměrů a ekonomické výkonnosti žalobkyně vycházel především z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 včetně příloh a také z daňových přiznání k DPH od února 2017 do prosince 2019. Správce daně z poslední dostupné účetní závěrky ke dni 31. 12. 2018 zjistil, že žalobkyně neneviduje žádný dlouhodobý majetek, pořízení majetku není zřejmé ani z podaných přiznání k DPH do prosince 2019 (viz bod 6.3 zajišťovacího příkazu), přičemž z veřejných rejstříků nevyplývá, že by vlastnila nemovité věci či motorové vozidlo. Z rozvahy ke dni 31. 12. 2018 zjistil, že aktiva žalobkyně činí 691 000 Kč a jsou tvořena výlučně oběžnými aktivy, a to daňovou pohledávkou za státem ve výši 211 000 Kč, peněžních prostředků v pokladně ve výši 475 000 Kč a peněžních prostředků na účtech ve výši 5 000 Kč. Pro oběžná aktiva je přitom typická vysoká likvidita, přičemž v takovém případě není zaručena stabilita majetku daňového subjektu v čase. Kromě toho, za aktuální majetek žalobkyně nelze považovat daňovou pohledávku za státem ve výši 211 000 Kč, pokud v době vydání zajišťovacího příkazu správce daně naopak evidoval nedoplatek žalobkyně na DPH ve výši 204 Kč. Jediným dohledaným majetkem žalobkyně je tak bankovní účet č. 123-270320207/0100 se zůstatkem ke dni 4. 2. 2020 ve výši 1 052 237,94 Kč. K částce na účtu správce daně uvedl, že jakkoliv je zůstatek na účtu významný, jedná se o hodnotu značně proměnlivou v čase, neboť finanční prostředky lze z bankovního účtu vybírat prakticky kdykoliv. Žalobkyně přitom ve sledovaném období finanční prostředky ve značné míře vybírala v hotovosti, a to v objemu často přesahujícím denní limit pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb., případně je v krátké době po jejich připsání převáděla na bankovní účty neregistrované dle § 96 odst. 2 zákona o DPH (hotovostní výběry a úhrady na neregistrované účty činí 82,77 % všech debetních operací na účtu ve sledovaném období). Správce daně současně hodnotil ekonomickou výkonnost žalobkyně a konstatoval, že na základě údajů z podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 je zřejmé, že vykázala zisk ve výši 191 000 Kč, přičemž správce daně současně provedl výpočet rentability tržeb a konstatoval, že rentabilita tržeb, tj. podíl zisku na tržbách žalobkyně dosahuje velmi nízké úrovně, 0,0932. Správce daně současně zohlednil nejnovější dostupná data, a to údaje z přiznání k DPH za období od února 2017 do prosince

2019 s tím, že podíl souhrnu hodnoty uskutečnění zdanitelných plnění za uvedené období (22 070 202 Kč) a souhrnu hodnoty přijatých zdanitelných plnění (22 968 613 Kč) činí 0,961, z čehož vyplývá, že žalobkyně není schopna z dlouhodobého hlediska dosahovat zisku. Správce daně v návaznosti na výše uvedená zjištění vyslovil předpoklad, že u žalobkyně nelze očekávat, že by dosud nestanovená daň mohla být uhrazena z výsledků její hospodářské činnosti, či z úvěru poskytnutého třetí osobou, a to s ohledem na ekonomické ukazatele žalobkyně a také s ohledem na absenci dlouhodobého majetku jako vhodného zajištění případného poskytovaného úvěru. Další podstatnou skutečností byla absence skutečného sídla žalobkyně v předmětném období (měla sídlo toliko virtuální), absence provozoven a neexistence webové prezentace služeb a absence zaměstnanců. Tyto skutečnosti neumožňují označit žalobkyni za stabilní ekonomický subjekt. Obavu o dobytost daně prohlubují další zjištění správce daně týkající se absence dlouhodobého majetku, nízká ekonomická výkonnost, nedostatečné podnikatelské zázemí a vysoký podíl vstupů zasažených podvodem na DPH.

39. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí v bodu 25 uvedl, že ve věci byla rovněž naplněna obava, že předpokládaná daňová povinnost žalobkyně bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, přičemž intenzitu této obavy považuje za silnou, neboť masivní hotovostní výběry z účtů žalobkyně a úhrady na účty neregistrovaných správcem daně krátce po jejich připsání na účet, a to za absence jiného zjištěného majetku, lze považovat za ekvivalent vyvádění majetku žalobkyně, což je judikaturou dovozeno jako důvod pro silnou intenzitu obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně.
40. Žalovaný hodnocení této podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů shrnul v bodech 20 až 25 napadeného rozhodnutí, na které soud pro úplnost odkazuje.
41. Soud se ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, že výše uvedené zjištěné skutečnosti osvědčovaly důvodnost pochybností o budoucí dobytosti daně. Tento závěr ostatně nijak nezpochybnila ani sama žalobkyně, která výše uvedené poznatky správce daně ohledně její ekonomické situace nijak konkrétně nerozporovala. Žalobkyně se mýlí, má-li za to, že k prokázání odůvodněné obavy o dobytost daně je třeba doložit hrozící insolvenční, majetkové obtíže či účelové zbavování se majetku. Z výše uvedených správních úvah žalovaného a správce daně je zřejmé, že postupovali tak, že zhodnotili a brali v potaz majetkovou strukturu žalobkyně, její solventnost, dosavadní výsledky hospodaření, snadnou převoditelnost zjištěného majetku i způsob nakládání s peněžními prostředky. S ohledem na tato zjištění dospěl žalovaný k oprávněné obavě, zda zjištěný majetek žalobkyně bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále v jejím vlastnictví.
42. Žalobní námitka není důvodná.

#### *Námítky vůči dílčím zjištěním*

43. Žalobkyně dále samostatně rozporovala jednotlivá dílčí zjištění správce daně.
44. K tomu soud uvádí, že má ve vztahu k nyní posuzovanému souboru dílčích námitek žalobkyně za to, že je zcela relevantním závěr žalovaného uvedený v bodu 29 napadeného rozhodnutí (a zopakovaný ve vyjádření ke správní žalobě) v tom smyslu, že jednotlivé skutečnosti, které jsou důvodem pro existenci odůvodněné obavy dle § 167 daňového řádu, nelze posuzovat samostatně, jak požaduje žalobkyně, ale je třeba o nich uvážit ve vzájemné souvislosti a nahlížet tak na činnost žalobkyně a na její projevy jako na jeden celek. Při takovém posouzení nemohou jednotlivé dílčí pochybnosti ve vztahu k závěrům správce daně

a žalovaného obstat. Ve svém souhrnu totiž tyto skutečnosti nepochybně podporují závěr o tom, že je zde důvodný předpoklad budoucího doměření daně a že je obava, že ji žalobkyně nebude schopna uhradit, jak již soud uzavřel výše. Stejně tak posuzování zjištění správce daně v jejich úplnosti (a nikoliv zcela izolovaně bez hlubšího kontextu) podporuje závěr o nestandardním fungování žalobkyně jako ekonomického subjektu, který vykazuje významným způsobem shodné znaky s dalšími obchodními společnostmi, zařazenými spolu s ní správcem daně do řetězce zatíženého podvodem na dani.

45. Soud i přesto přistoupil k vypořádání jednotlivých dílčích námitek žalobkyně.
46. K námitce, že sídlo žalobkyně je od 18. 2. 2020 na adrese Tuchoměřice, Na Výsluní 546, což si měl správce daně ke dni vydání zajišťovacího příkazu ověřit, soud ve shodě se žalovaným uvádí, že zajišťovací příkaz byl vydán již dne 14. 2. 2020, tedy před zápisem nového sídla do obchodního rejstříku. Pozdější změna sídla tak nemá pro zákonnost zajišťovacího příkazu, resp. napadeného rozhodnutí, žádný význam.
47. K ověření relevantního sídla žalobkyně v době vydání zajišťovacího příkazu soud uvádí, že zaměstnanec správce daně provedl dne 11. 2. 2020 místní šetření na adrese sídla žalobkyně dle obchodního rejstříku, Ocelkova 643/20, 198 00 Praha 9 – Černý Most. Dle Administrativního registru ekonomických subjektů mělo ke dni 11. 2. 2020 na této adrese zapsáno sídlo celkem 512 ekonomických subjektů. Na vchodových dveřích byly v průběhu místního šetření umístěny dva seznamy s názvy společností, které mají zapsané sídlo na předmětné adrese, kde byl nalezen i obchodní název žalobkyně, avšak nebyla nalezena informace, jakým způsobem ji lze na adrese sídla kontaktovat, přičemž vchodové dveře byly uzamčeny a do budovy tak nebylo možné vstoupit. Vedle vchodových dveří se nacházel panel se zvonky a poštovní schránky, na kterých nebyl uveden název žalobkyně ani jméno jejího jednatele, pana F. H. Správce daně tak uzavřel, že se v případě adresy sídla žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku jedná o tzv. virtuální sídlo, což zohlednil též při posuzování charakteru ekonomické činnosti žalobkyně v zajišťovacím příkazu (viz úřední záznam ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1024347/20/2000-11443-608967, č. l. 43 správního spisu).
48. K námitce, že postup daňových orgánů je v rozporu s pokynem Generálního finančního ředitelství D29 (Pokyn GFR-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení ze dne 8. 8. 2016, č. j. 111096/16/7100-20116-050484) soud uvádí, že uvedený pokyn se týká (jak již vyplývá z jeho označení) promíjení pokut za nepodání kontrolního hlášení. Na nyní projednávanou věc týkající se posouzení zákonnosti vydaného zajišťovacího příkazu tak nedopadá.
49. Skutečnost, uvedená správcem daně v zajišťovacím příkaze, že žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za listopad 2019 opožděně, ačkoliv se zajišťovací příkaz týkal zdaňovacího období srpen 2019, nebyla pro vydání zajišťovacího příkazu nijak stěžejní a správce daně ji uvedl toliko na okraj k širšímu pohledu na plnění daňových povinností ze strany žalobkyně. Důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí tento závěr proto není. Obdobně pro dokreslení ekonomického fungování žalobkyně sloužila zjištění správce daně ohledně toho, že žalobkyně není registrována k silniční dani a dani z příjmů ze závislé činnosti, nemá zaměstnance, ani nemovitý či movitý majetek vyšší hodnoty. V souhrnu pak tyto závěry opětovně podporovaly pochybnosti správce daně o povaze ekonomické činnosti žalobkyně.
50. K námitce týkající se osoby jednatele žalobkyně a jeho působení v jiných obchodních společnostech, soud uvádí, že správce daně v bodu 6.6 zajišťovacího příkazu popsal časové úseky účasti jednatele žalobkyně, pana F. H., v příslušných společnostech v období

předcházejících jejich likvidaci, insolvenci, či označení za nespolehlivé plátce, v čemž spatřoval rizikovitost a nedůvěryhodnost této osoby. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Tento závěr nadto nebyl pro vydání zajišťovacího příkazu jediný, ani jakkoliv stěžejní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (předně viz body 28 a 29 napadeného rozhodnutí) uvedl, že tato zjištění nebyla podstatným důvodem pro existenci odůvodněné obavy dle § 167 daňového řádu, nicméně jedná se o indicie, které tuto odůvodněnou obavu nesnižují, nýbrž naopak posilují. Obdobně sloužil k dokreslení osoby jednatele závěr o tom, že je adresa jeho bydliště evidována na adrese Úřadu městské části Praha X, ač se opětovně nejednalo o samostatný nebo stěžejní důvod, proč správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu.

51. Závěr o absenci prezentace služeb žalobkyně prostřednictvím internetu a webových stránek pak sloužil k podpoření závěru, že se správci daně nepodařilo dohledat žádné informace o její podnikatelské činnosti ani internetové stránky či jiný způsob prezentace produktů žalobkyně jejím potenciálním zákazníkům, což byla jedna z indicií svědčící o nejasném fungování ekonomického modelu žalobkyně. Hlavním nebo jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu však uvedený poznatek nebyl, což ostatně ani daňové orgány v napadených rozhodnutích ani netvrdily.
52. Žalobní námitka není důvodná.

*Lhůta ke složení jistoty*

53. Žalobkyně namítala nezákonný postup správce daně, který současně s vydáním zajišťovacího příkazu postihl finanční prostředky na účtu žalobkyně a ta tak nemohla zajistit úhradu jistoty. Žalobkyni nebylo umožněno vyhovět výzvě obsažené v zajišťovacím příkazu, neboť ještě předtím, než jí byl doručen, došlo k výkonu rozhodnutí ze zajišťovacího příkazu, tedy správce daně exekučním příkazem ze dne 14. 2. 2020 postihl finanční prostředky na účtu žalobkyně ve stejný okamžik jako byl vydán zajišťovací příkaz. Žalobkyni tak nebyla poskytnuta lhůta k zajištění úhrady či složení jistoty. Fakticky správce daně nejdříve vymáhal úhradu pohledávky a až následně řešil její zajištění prostřednictvím zajišťovacího příkazu.
54. Poslední námitkou žalobkyně se žalovaný podrobně zabýval k její obsahově totožné odvolací námitce v bodu 33 napadeného rozhodnutí a dále též v jeho bodu 25.
55. Žalovaný konkrétně v bodu 33 napadeného rozhodnutí k postupu podle § 103 zákona o DPH uvedl, že: „[n]ebezpečí z prodlení spatřuje správce daně správně v tom, že jediný majetek odvolatele, který je správci daně znám, jsou výlučně peněžní prostředky na bankovním účtu odvolatele, které jsou vysoce likvidní, neboť mohou být z účtu převáděny prakticky okamžitě (např. s pomocí internetového bankovníctví), nebo vybrány v hotovosti, což tak ostatně i odvolatel činí, a tudíž brozí, že tento jediný známý majetek se pro správce daně stane nedosažitelným. K samotné realizaci zajištění majetku odvolatele však dochází až na základě následného postupu správce daně – nařízení daňové exekuce k vykonání zajišťovacího příkazu jako exekučního titulu (ust. § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu). Tento postup správce daně, který následuje až po vydání zajišťovacího příkazu je předmětem samostatného řízení (exekučního) a je samostatně upraven v daňovém řádu (ust. § 177 a násl. daňového řádu). Námitky vztahující se k postupu správce daně po vydání zajišťovacího příkazu tak nelze uplatnit v tomto odvolacím řízení, jehož předmětem je přezkoumání zákonnosti vydaného zajišťovacího příkazu, nýbrž právě až v následném exekučním řízení, v průběhu kterého byl vydán odvolatelem rozporovaný exekuční příkaz. Námitka odvolatele je tak irelevantní.“

56. Se závěrem, že námitky ve vztahu k exekučnímu příkazu měla žalobkyně skutečně uplatnit až v řízení týkajícím se právě tohoto exekučního příkazu, se soud ztotožnil. Přezkum zákonnosti exekučního příkazu předmětem řízení v nyní projednávané věci není.
57. Soud se dále zaměřil na to, zda byl správný postup správce daně, který nedal žalobkyni dostatek času k dobrovolné úhradě zajišťované daně.
58. V této souvislosti soud připomíná, že řízení ve věcech daní se člení na řízení nalézací (respektive vyměřovací) a vymáhací (respektive řízení při placení daní), jak plyne přímo ze zákona (srov. § 134 odst. 3 a §§ 135-148 vs. §§ 175-233 daňového řádu). Takové oddělení vymáhacího (exekučního) řízení od předchozího průběhu řízení plyne mj. právě ze skutečnosti, že k nucenému vymáhání lze přistoupit, jen když jsou rozhodnutí vykonatelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2013, čj. 2 Afs 76/2013-23).
59. Nejvyšší správní soud se přitom v minulosti opakovaně zabýval přímo případy, v nichž žaloby směřovaly proti exekučním příkazům vydaným k vymožení nedoplatků vzniklých ze zajišťovacích příkazů vykonatelných v režimu § 103 zákona o DPH. V rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že:

*„zajišťovací příkazy vykonatelné v okamžiku jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení 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 (§ 167 odst. 1 daňového řádu). Svě úvahy o hrozícím nebezpečí z prodlení a splnění dalších zákonných podmínek je správce daně povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu, a je proto věcí přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, zda tyto podmínky byly splněny. Avšak i v případě, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů dospěje k závěru, že jsou dány okolnosti nasvědčující hrozícímu nebezpečí z prodlení, neznamená to ještě, že je bez dalšího vhodné a potřebné nařídit bezprostředně daňovou exekuci prodejem majetku a nezvažovat další instituty daňového řádu k zajištění částky, kterou správce daně v zajišťovacích příkazech uložil daňovému subjektu složit na jeho depozitní účet.“*

60. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku v návaznosti na jím podrobně popsané důvody uzavřel, že *„daňovou exekuci bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz je nutno vnímat jako řešení ultima ratio. O to spíše, nabízí-li zákon i jiné šetrnější prostředky, jak dosáhnout účelu a legitimního cíle, který zajišťovací příkaz sleduje. Takovým institutem může být právě zástavní právo zřízené k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem.“* Přitom *„správce daně musí brát ohled na specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů při volbě procesních nástrojů, prostřednictvím nichž bude vynucovat splnění povinnosti v zajišťovacích příkazech stanovené. [...] Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu se zajištěním prostřednictvím zástavního práva před okamžitým uspokojením s rizikem ekonomické likvidace subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků. Volba vhodného postupu musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření daňového subjektu a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnost“.* Nejvyšší správní soud tak ve své rozhodovací praxi připustil, že daňová exekuce bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz vykonatelný v režimu § 103 zákona o DPH připadá v úvahu tam, kde nejsou k dispozici mírnější prostředky dosažení sledovaného cíle.
61. Žalobkyně v podané žalobě omezila svou argumentaci toliko na obecné námitky akcentující okolnost, že v důsledku žalovaným zvoleného postupu jí byla upřena možnost

dobrovolného splnění povinnosti ukládané zajišťovacím příkazem, neboť se o vzniku povinnosti dozvěděla teprve po vydání exekučního příkazu.

62. Je přitom třeba mít na paměti, že zajišťovací příkaz se v daňovém řízení vydává v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedojde, že daň bude nedobytá nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu). To za určitých okolností může bránit tomu, aby nejprve byla učiněna výzva k dobrovolnému plnění, zejména tehdy, když je patrné, že daňový subjekt svůj majetek vyvádí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018-24). Neposkytnutí prostoru pro případné dobrovolné splnění vymáhané povinnosti tedy ještě samo o sobě v žádném ohledu není (bez přistoupení dalších relevantních okolností) způsobilé vyústit v závěr o tom, že by snad žalovaný postupoval v rozporu s principem přiměřenosti, ani k závěru o nezákonnosti samotného zajišťovacího příkazu. Žalobkyně ostatně ani v projednávané věci nenamítala, že by snad v posuzované věci nebyly dány důvody postupu podle § 103 zákona o DPH.
63. Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu provedl podrobný rozbor majetkové situace žalobkyně, včetně posouzení rentability tržeb a prospektivního hodnocení výsledků hospodářské činnosti žalobkyně. Přitom mj. zdůraznil, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek ani motorová vozidla a jediný její majetek, kterým krátkodobě disponuje, představují finanční prostředky na bankovním účtu, ohledně nichž provedl při zohlednění recentního chování žalobkyně hodnocení jejich možného vyvedení z majetkové podstaty žalobkyně, resp. převedení na třetí osoby. Své úvahy přezkoumatelně shrnul zejména na str. 41 zajišťovacího příkazu. Žalovaný je pak vyložil v bodech 25 a 33 napadeného rozhodnutí. Soud přitom z důvodů vypsanych správcem daně a zopakovaných žalovaným přisvědčil, že podmínky pro postup podle § 103 zákona o DPH byly dány. Pouhá skutečnost, že žalobkyně neměla při vykonatelnosti a účinnosti zajišťovacího příkazu dnem jeho vydání lhůtu k dobrovolnému splnění povinnosti, postup podle § 103 zákona o DPH neznemožňuje.
64. Žalobní námitka není důvodná.

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

65. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
66. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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 18. prosince 2023

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.**  
předsedkyně senátu