



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**, IČO: 03347796,
sídlem Čs. armády 1979, Kladno,
zastoupená advokátem Mgr. Davidem Neveselým,
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 14098/16/5100-41453-703692,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 14098/16/5100-41453-703692, a Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 11. 2. 2016, č. j. 523588/16/2110-52522-204502, **se zrušují.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku **15 342 Kč**, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Davida Neveselého, advokáta, sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 10. 5. 2016 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 14098/16/5100-41453-703692 (dále jen „napadené

rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 11. 2. 2016, č. j. 523588/16/2110-52522-204502 (dále „zajišťovací příkaz“). Zajišťovacím příkazem uložil finanční úřad žalobkyni 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“), aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období měsíce července 2015 ve výši 346 990 Kč.

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval převážně odvolacími námitkami žalobkyně. K námitce týkající se sídla žalobkyně uvedl, že na jí deklarované adrese sídla se nachází celkem 29 subjektů, ale fakticky jsou prostory využívány pouze společností HELLAND, s. r. o., IČO: 25278029, sídlem Čs. armády 1979, Kladno (dále jen „HELLAND“). K námitce, že zajišťovací příkaz byl vydán bez možnosti žalobkyně rozptýlit obavy finančního úřadu, žalovaný uvedl, že podle § 9 odst. 2 daňového řádu se uplatňují zásada oficiality a zásada vyhledávací, z nichž plyne, že je-li zjištěna skutečnost, s níž je spojen vznik daňové povinnosti, je správce daně povinen činit nezbytné úkony. Při vydání zajišťovacího příkazu se nepřepokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejpřesněji, neboť by daňový subjekt mohl činit kroky, které by budoucí výběr daně zmařily. K námitce, že finanční úřad od zahájení daňové kontroly do vydání zajišťovacího příkazu nečinil žádné úkony, žalovaný konstatoval, že není pravdivá, neboť dne 7. 12. 2015 vydal finanční úřad výzvu k prokázání skutečností pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července 2015.
3. K další odvolací námitce, že žalobkyně disponuje majetkem dostatečným k úhradě případně doměřené daně, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že příchozí platby na účtu žalobkyně jsou pouze od společnosti GHC GENETICS, s.r.o., IČO: 28188535, sídlem Krakovská 8/581, Praha 1 (dále jen „GHC GENETICS“). Vzhledem k tomu, že smlouva o reklamě a propagaci byla s touto společností uzavřena jen na rok 2015, nelze předpokládat, že by žalobkyně dosahovala takových příjmů jako v roce 2015. Podle předpokladu finančního úřadu bude za zdaňovací období měsíce července 2015 žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 346 990 Kč. Tato částka by vzhledem k uvedenému a výši plateb poukazovaných z účtu mohla být v době splatnosti nedobytná. Z výpisu ze dne 17. 2. 2016 je sice zřejmé, že na účtu žalobkyně je 1 855 546 Kč, ale ode dne 28. 12. 2015 vykazuje pouze odchozí platby. K námitce žalobkyně, že usiluje o získání nových klientů, žalovaný uvedl, že je na úrovni nepodloženého tvrzení. Výslech jednatele žalobkyně by nebyl objektivním důkazem, neboť by se jednalo opět o pouhá tvrzení žalobkyně. K námitce žalobkyně, že s finančním úřadem vždy spolupracovala, žalovaný shrnul skutečnosti, na nichž se zakládaly odůvodněné obavy finančního úřadu: sídlo žalobkyně je pouze formální a skutečné sídlo je neznámé; žalobkyně disponuje pravděpodobně pouze vysoce likvidním majetkem; v současné době nedochází k žádným příchozím platbám na účet žalobkyně, veškeré úhrady od odběratele již byly provedeny a uskutečňují se z něj jen odchozí platby; a ekonomická činnost žalobkyně byla omezena jen na jednu konkrétní zakázku a nyní nejsou známy další ekonomické aktivity žalobkyně. K námitce, že zajišťovací příkaz byl vydán bez lhůty podle § 167 odst. 3 daňového řádu, žalovaný uvedl, že nebezpečí z prodlení spočívalo v tom, že jediným majetkem žalobkyně byly finanční prostředky na bankovním účtu, jež lze vyvést v poměrně krátkém čase.
4. Dále v napadeném rozhodnutí k námitkám ohledně posuzování okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění žalovaný uvedl, že registrační řízení je odlišné od daňového. Dokladem ze dne 10. 11. 2014, č. FV2014003, žalobkyně pouze osvědčila, že dosáhla obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, nikoliv, že zdanitelné plnění se uskutečnilo. Nedošlo tak k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Dále uvedl, že na faktury vystavené žalobkyní nelze

pohlížet jako na daňové doklady, se kterými by bylo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH spojeno uskutečnění zdanitelných plnění ke dni vystavení, tj. 10. 11. 2014, neboť k tomuto datu žalobkyně nebyla plátcem daně. Příslušná námitka žalobkyně se pak podle žalovaného míjí s předmětem tohoto řízení, neboť směřuje do registračního řízení. Finanční úřad vycházel z pravomocného rozhodnutí o registraci žalobkyně, podle něž byla od 1. 1. 2015 plátcem daně z přidané hodnoty. Konečně k námitce, že v zajišťovacím příkaze chybí úvaha o tom, proč mělo k uskutečnění zdanitelného plnění dojít právě ve finančním úřadem specifikovaném zdaňovacím období, uvedl žalovaný, že žalobkyně je od 1. 1. 2015 plátcem daně z přidané hodnoty a od toho dne všechna zdanitelná plnění podléhají dani. To, že ke zdanitelnému plnění došlo v příslušném zdaňovacím období, finanční úřad podrobně rozvedl s odkazem na daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybnosti za zdaňovací období měsíce července 2015. Finančním úřadem uváděné skutečnosti ukazují na vysokou míru pravděpodobnosti vyměření daňových povinností.

5. Žalobkyně v žalobě namítla, že nebyly dány odůvodněné obavy nutné k vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný neměl žádné informace o tom, že by se žalobkyně vyhýbala placení daní, měla nedostatek majetku, zbavovala se majetku, či že v době splatnosti daně nebude mít finanční prostředky k dispozici, např. protože by měla závazky, které bude muset uhradit. Žalovaný své obavy odůvodnil toliko tím, že mu momentálně není známa žádná příjmová činnost žalobkyně, a že její majetek je likvidní. Takové odůvodnění je nedostatečné, nemá-li žalovaný žádné důkazy o snaze žalobkyně vyhýbat se placení daní nebo o tom, že majetek žalobkyně bude v době splatnosti daně nedostatečný. Aktuální výše příjmů a majetku není pro schopnost uhradit daňové povinnosti rozhodující. Nepostačuje ani obecné prohlášení žalovaného o uceleném souhrnu rizikových faktorů. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný porušil základní zásady správy daní, neboť se žalobkyní nespolutracoval a neumožnil jí řádně uplatnit její práva. Finanční úřad vydal zajišťovací příkazy, aniž by dal žalobkyni možnost rozptýlit jeho obavy. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný neprovedl jí navržený důkaz výsledkem svědka, a to jednatele žalobkyně. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně dovodil, že za daňové doklady lze považovat pouze ty, které byly vystaveny plátcem daně nebo osobou povinnou k dani v zákonem stanovených případech, a že vystavení jiných daňových dokladů proto nemůže představovat okamžik uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. V této souvislosti odkázala na čl. 220, čl. 218 a čl. 289 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“). Z toho, že zákon o DPH nestanoví povinnost vystavovat daňové doklady pro jiné osoby než plátce, nelze dovozovat, že jimi nemohou být vystaveny a nemají stejné účinky. Skutečnost, že neplátcí nemusí přiznávat daň, neznamená, že nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění, která se započítávají do obrátu, jehož překročení vede k povinné registraci. Odvolací námitky žalobkyně nesměřovaly do registračního řízení, neboť se týkají okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění, k nimž podle žalobkyně došlo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH již vystavením daňových dokladů. Žalovaný se k jejím obdobným odvolacím námitkám ohledně rozporu názoru finančního úřadu se směrnicí o DPH nevyjádřil, a proto je napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.
6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval relevantní části odůvodnění svého rozhodnutí, na něž současně v podrobnostech odkázal.
7. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodující existence odůvodněných obav z pozdější nevymahatelnosti daně. Úvahy žalovaného však postrádají objektivní základ, neboť žalobkyně disponovala na svém účtu částkou výrazně vyšší, než výše potenciálně stanovené daně a připravovala se i na další činnost. Nebyla tedy dána majetková nedostatečnost jako jeden z předpokladů k vydání zajišťovacího příkazu. Předpoklad žalovaného, že se majetek žalobkyně bude zmenšovat, není sám o sobě důvodem k vydání

zajišťovacího příkazu. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 – 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS [všechna zde citovaná rozhodnutí krajských soudů a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) jsou dostupná na www.nssoud.cz] a namítla, že až do počátku listopadu 2016 finanční úřad ani žalovaný nevedli žádné daňové řízení týkající se zdaňovacího období měsíce července 2015, což relativizuje existenci skutečně důvodné obavy žalovaného. Konečně ve vztahu k námitce o neprovedení výsledku svého jednatele odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001 – 79, publ. pod č. 587/2005 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 – 89.

8. Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť souhlas obou účastníků s takovým postupem je presumován (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
9. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 13. 12. 2014 podala žalobkyně přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty. Jako rozhodný den pro povinnost registrace uvedla 30. 11. 2014, neboť v předcházejících 12 měsících dosáhla obratu 10 300 000 Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2015, č. j. 706508/15/2110-40511-201689, zaregistroval finanční úřad žalobkyni jako plátce daně z přidané hodnoty s tím, že podle § 6 zákona o DPH se stala plátcem ode dne 1. 1. 2015.
10. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července 2015 žalobkyně přiznala daň na výstupu ve výši 0 Kč a vykázala nadměrný odpočet ve výši 347 410 Kč. Dne 21. 9. 2015 vydal finanční úřad výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž žalobkyni zejména vyzval k prokázání, že odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíce července 2015 byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, a že žalobkyně uskutečňuje ekonomickou činnost. Dne 4. 11. 2015 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července 2015 a současně ukončil postup k odstranění pochybností.
11. Výzvou ze dne 7. 12. 2015 vyzval finanční úřad žalobkyni k prokázání, za jakým účelem byla dne 2. 7. 2015 na její účet připsána úhrada ve výši 4 000 000 Kč od společnosti GHC GENETICS; doložení, že se nejedná o uskutečněné zdanitelné plnění; a doložení smlouvy s GHC GENETICS. Podáním ze dne 20. 1. 2016 žalobkyně na tuto výzvu odpověděla, že dne 10. 11. 2014 vystavila společnosti GHC GENETICS fakturu č. FV20140003 na částku 4 000 000 Kč, která ji dne 2. 7. 2015 uhradila na účet žalobkyně. Tato platba není předmětem daně z přidané hodnoty, neboť byla započítána do obratu žalobkyně, v důsledku čehož se podle § 6 zákona o DPH žalobkyně stala plátcem daně. Současně měla předložit předmětnou fakturu a smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 10. 11. 2014 (tyto listiny ovšem nejsou založeny ve správním spise).
12. Podle výpisu z bankovního účtu žalobkyně ze dne 2. 10. 2015 byl na tomto účtu ke dni 30. 9. 2015 evidován zůstatek 2 351 842 Kč. Ke dni 2. 7. 2015 je evidována příchozí platba od společnosti GHC GENETICS ve výši 4 000 000 Kč. Podle výpisu ze dne 4. 2. 2016 byl na účtu ke dni 3. 2. 2016 zůstatek 2 202 536 Kč.
13. Dne 11. 2. 2016 vydal finanční úřad shora uvedený zajišťovací příkaz, jímž uložil žalobkyni, aby okamžikem jeho vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období měsíce července 2015 ve výši 346 990 Kč. V odůvodnění mj. uvedl, že zjistil, že žalobkyně dne 10. 11. 2014 uzavřela se společností GHC GENETICS smlouvu o reklamě a propagaci na dobu určitou

od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále jen „smlouva o reklamě a propagaci“). Jejím předmětem byla propagace ochranné známky a goodwillu společnosti GHC GENETICS na sportovních i nespportovních aktivitách vykonávaných celkem pěti profesionálními sportovci. Celková smluvní odměna činila 10 000 000 Kč, přičemž první splátka ve výši 4 000 000 Kč byla žalobkyní přijata dne 9. 2. 2015 a poslední ve výši 2 000 000 Kč dne 28. 12. 2015. Tato dvě plnění se podle finančního úřadu týkala jiných zdaňovacích období než měsíce července 2015. Dále finanční úřad uvedl, že smlouva o reklamě a propagaci byla žalobkyní uzavřena v době, kdy nebyla plátcem daně. Na jejím základě byla dne 10. 11. 2014 žalobkyní vystavena faktura č. FV20140003 na částku 4 000 000 Kč s datem splatnosti 30. 6. 2015. Finanční úřad dále odkázal na § 21 odst. 1 a 4 zákona o DPH a uvedl, že podle § 28 zákona o DPH je povinen daňové doklady vystavovat jen plátce daně a proto výše uvedenou fakturu nelze považovat za daňový doklad a plnění se nemohlo uskutečnit v den jejího vystavení. Dne 2. 7. 2015 žalobkyně obdržela na svůj účet částku 4 000 000 Kč na základě smlouvy o reklamě a propagaci. Den přijetí platby je dnem, kdy byla žalobkyně povinna přiznat daň. Žalobkyně neodvedla z přijaté platby daň ve výši 694 400 Kč. Předpokládaná doměřená daň tak činí 346 990 Kč (po odečtení nadměrného odpočtu). Důvodnou obavu, že tato částka bude v době její splatnosti nedobytná, dovodil finanční úřad z toho, že sídlo uváděné žalobkyní je toliko formální a její skutečné sídlo je neznámé; žalobkyně disponuje pravděpodobně jen vysoce likvidními peněžními prostředky na běžném bankovním účtu; na tento účet momentálně nepřichází žádné platby a veškeré úhrady od společnosti GHC GENETICS již byly provedeny; a ekonomická činnost žalobkyně byla omezena jen na jednu zakázku probíhající v roce 2015, přičemž žádné další ekonomické aktivity žalobkyně nejsou finančnímu úřadu známy.

14. V den vydání zajišťovacího příkazu vydal finanční úřad rovněž exekuční příkaz, jímž nařídil daňovou exekuci částky 346 990 Kč příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně.
15. Proti zajišťovacímu příkazu podala žalobkyně odvolání ze dne 2. 3. 2016 doplněné podáním ze dne 22. 3. 2016. Dne 31. 3. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým zajišťovací příkaz potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.
16. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Obecně lze uvést, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu může spočívat v nedostatku důvodů, anebo v jeho nesrozumitelnosti [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí se primárně týká nedostatků odůvodnění rozhodnutí správce daně, jehož náležitosti vyplývají z § 102, resp. § 116 daňového řádu. Podle § 102 odst. 2 daňového řádu „[v] odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“ Podle § 102 odst. 3 daňového řádu „[v] odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“ Podle § 116 odst. 2 daňového řádu dále „[v] odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.“
17. Žalobkyně namítla, že žalovaný nevypořádal její odvolací námitku ohledně rozporu postupu finančního úřadu se směrnicí o DPH. V tom žalobkyni nelze přisvědčit. Podle ustálené judikatury NSS „povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním

důsledkům a ke porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.“ (Srov. bod 15 rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9.) Totéž platí i pro správní orgány. Skutečnost, že se odvolací správní orgán nevypořádá se všemi dílčími argumenty odvolatele, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, pokud stanovisko k nim logicky vyplývá z odpovědi na jeho základní námitky (srov. obdobně např. bod 19 rozsudku NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017 – 37).

18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k výše uvedené odvolací námitce zopakoval obsah odůvodnění zajišťovacího příkazu a dodal, že podle § 28 zákona o DPH sice v určitých případech daňové doklady vystavuje i osoba povinná k dani, avšak toto ustanovení na danou věc nedopadá. Žalobkyně v listopadu 2014 nebyla plátcem daně, a proto na den vystavení faktur nelze pohlížet jako na den uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 zákona o DPH. Je pravdou, že žalovaný se zabýval téměř výhradně zákonnou úpravou a k ustanovením obsaženým ve směrnici o DPH se přímo nevyjádřil. I tak ale odůvodnění napadeného rozhodnutí ob stojí, neboť žalovaný vypořádal námitky souhrnně a jeho úvahy argumentaci žalobkyně implicitně vylučují. Žalovaný, zjednodušeně řečeno, dospěl k závěru, že § 21 odst. 1 zákona o DPH se vztahuje toliko na plátce (jímž žalobkyně nebyla) a tudíž i okamžik vystavení daňového dokladu, o kterém hovoří navazující ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se týká jen daňových dokladů vystavených plátcem. V tomto ohledu tedy nelze považovat napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Ostatně o přezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí svědčí i to, že žalobkyně sama s uvedenými závěry žalovaného široce polemizuje v žalobě. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná.
19. Dále žalobkyně namítla, že nebyly dány odůvodněné obavy nutné k vydání zajišťovacího příkazu. 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.“ Ustálená judikatura NSS přitom vymezila podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu takto: „[S]právce 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.“ (srov. bod 46 rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat; pokud je dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, lze připustit jejich vzájemnou kompenzaci (srov. bod 47 téhož rozsudku).
20. Žalobkyně zpochybňovala naplnění podmínky existence „objektivních skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že [...] v době její vymahatelnosti bude [...] daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.“ (Srov. výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 22/2015). Z judikatury NSS obecně plyne, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke všem konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze přitom 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.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

21. V dané věci žalovaný spatřoval obavy z budoucí nedobytnosti, resp. značně obtížného vybrání daně v podstatě pouze v tom, že veškerý majetek žalobkyně byl vysoce likvidní, žalobkyně momentálně neprovádí žádné ekonomické aktivity a není známé její skutečné sídlo. Takové skutečnosti však ani ve svém souhrnu nemohou být základem pro obavy z budoucí nedobytnosti daně. Je třeba přisvědčit žalobkyni, že žalovaný nezjistil a neuvedl žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že se žalobkyně bude splnění daňové povinnosti vyhýbat, nebo že v době její vymahatelnosti nebude disponovat dostatečnými prostředky k zaplacení ani to, že by žalobkyně byla ve špatné ekonomické kondici. Žalobkyně pouze momentálně nevyvíjela podnikatelskou činnost, což ale nijak nepředznamenává její budoucí majetkové poměry. Soud navíc v této souvislosti podotýká, že smlouva o reklamě a propagaci uzavřená mezi žalobkyní a společností GHC GENETICS byla platná až do konce roku 2015 a v tomto směru tedy stav její ekonomické nečinnosti trval v době vydání zajišťovacího příkazu pouze několik týdnů.
22. O finanční situaci žalobkyně svědčí i skutečnost, že podle výpisu ze dne 4. 2. 2016 měla k 3. 2. 2016 na svém účtu částku ve výši 2 202 536 Kč, tedy více než šestinásobek zajištěné daně (tj. 346 990 Kč). Správce daně ani žalovaný přitom nezjistili, že by měla jakékoliv závazky, jejichž plnění by mohlo ohrozit splnění v budoucnu vyměřené daňové povinnosti. Je pravdou, že peněžní prostředky na bankovním účtu lze rychle převést. Jak ale správně namítla žalobkyně, žalovaný neměl žádné indicie nasvědčující tomu, že se tak chystá učinit (např. že by se zbavovala majetku nebo jej skrývala). Ani skutečnost, že se zůstatek na účtu postupně snižoval, takovou obavu nemohl založit. Nelze automaticky v každém případě předpokládat, že daňové subjekty se budou vyhýbat placení daní. Takový závěr musí být naopak odůvodněn konkrétními skutečnostmi, které ovšem žalovaný ani finanční úřad neuvedli. Soud má tedy za to, že skutečnosti zjištěné žalovaným, resp. finančním úřadem samy o sobě nemohou zakládat důvodnou obavu z budoucí nedobytnosti, resp. značně obtížného vybrání zajištěné daně. Závěr finančního úřadu a žalovaného o tom, že existují důvodné obavy, že daň v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, nemá oporu ve zjištěných skutečnostech. V takovém případě, kdy důvodné obavy ve vztahu k této podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly vůbec dány, není ani případná vysoká míra pravděpodobnosti stanovení daně způsobila jejich nedostatek kompenzovat. Soud proto shledal tento žalobní bod důvodným.
23. Soud se však musel vypořádat i se zbývajícími žalobními body. Pokud žalobkyně tvrdila, že žalovaný porušil základní zásady správy daní, neboť s ní nespolečně pracoval a neumožnil jí řádně uplatnit její práva, nelze jí přisvědčit. Žalobkyně totiž pouze obecně uvedla, že zajišťovací příkaz byl vydán, aniž byla žalobkyni dána možnost rozptýlit obavy finančního úřadu. K tomu lze se stejnou mírou obecnosti uvést, že správa daní je ovládána zásadou oficality vyjádřenou v § 9 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“ Zajišťovací příkaz je rozhodnutím předstižným a akčním, kde se rychlost vydání pojí s jeho efektivitou [srov. bod 51 rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66 (publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS)]. Zásada spolupráce a poučovací povinnost správce daně (§ 6 odst. 2 a 3 daňového řádu) tedy logicky ustupují v zajišťovacím řízení do pozadí. Správce daně je oprávněn vydat zajišťovací příkaz, jakmile učiní zjištění, která umožňují učinit závěr, že byly splněny všechny zákonné podmínky k jeho vydání. Nemusí tak daňový subjekt na možnost vydání zajišťovacího příkazu předem upozorňovat a opatřovat si k tomu jeho stanovisko – takový postup by byl naopak v rozporu s účelem tohoto institutu, jímž je zejména zajistit, aby majetek daňového subjektu před uspokojením daňového dluhu nezmizel (srov. bod 32 shora uvedeného rozsudku NSS). Tento žalobní bod proto soud shledal nedůvodným.

24. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný neprovedl jí navrhovaný důkaz výsledkem svědka jednatele žalobkyně. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu „[k]aždá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.“ Jak plyne z judikatury NSS, statutární orgán právnické osoby (tedy i jednatel), která je daňovým subjektem, nemůže v daňovém řízení vystupovat současně jako zástupce daňového subjektu a jako svědek, neboť daňový subjekt ve vztahu k němu zásadně není jinou osobou (srov. např. body 14 až 16 rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23). Názor žalovaného, který jednatele žalobkyně odmítl vyslechnout s odůvodněním, že by šlo opět jen o tvrzení žalobkyně, je tedy příléhavý. Na tom nic nemění ani judikatura citovaná žalobkyní v replice (zejm. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2011 – 79), neboť jednatele žalobkyně nebylo možné vyslechnout v pozici svědka. Tento žalobní bod proto není důvodný.
25. Konečně posledním žalobním bodem žalobkyně namítala, že jí vystavená faktura z 10. 11. 2014 je daňovým dokladem a ke dni jejího vystavení proto došlo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH k uskutečnění zdanitelného plnění. Touto otázkou se již zdejší soud zabýval za obdobných skutkových okolností již v rozsudku ze dne 21. 6. 2018, č. j. 48 Af 15/2016 - 42, jehož obsah je znám oběma účastníkům, neboť žalovaný byl účastníkem a žalobce byl v uvedené věci zastoupen shodným zástupcem jako žalobkyně v nyní projednávané věci. Soud se nehodlá od svých dřívějších závěrů nikterak odchytil, a proto pouze zopakuje, co již uvedl ve shora uvedeném rozsudku.
26. Předně není správný názor žalobkyně, že ze směrnice o DPH vyplývá povinnost osob povinných k dani, které nejsou podle zákona o DPH plátcí daně, vystavovat daňové doklady. V prvé řadě totiž platí, že směrnice Evropské unie nemohou jednotlivci přímo ukládat povinnosti (srov. např. již rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 6. 1987, *Pretore di Salò*, 14/86, Recueil, s. 2545, bod 19). Směrnice o DPH tedy nemůže žalobkyni ukládat povinnost vystavovat daňové doklady. Navíc ze směrnice o DPH ani nevyplývá povinnost členských států vyžadovat vystavování daňových dokladů neplátcí DPH, tedy osobami osvobozenými od daně v režimu pro malé podniky (čl. 281 až čl. 294 směrnice o DPH). Je sice pravdou, že podle čl. 220 směrnice o DPH je zásadně každá osoba povinná k dani povinna zajistit vystavení faktury. Podle čl. 272 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH nicméně platí, že „[č]lenské státy mohou zprostit tyto osoby povinné k dani některých nebo všech povinností uvedených v kapitolách 2 až 6: [...] osoby povinné k dani, na které se vztahuje osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292“. Kapitoly 2 až 6 hlavy XI směrnice o DPH, na něž toto ustanovení odkazuje, pak mj. upravují i povinnost fakturace. Zákon o DPH tedy není v rozporu se směrnicí, neukládá-li žalobkyni jakožto osobě osvobozené od daně podle čl. 287 směrnice o DPH povinnost vystavovat daňové doklady. Na tom nic nemění ani čl. 289 směrnice o DPH, jenž zapovídá osobám osvobozeným od daně vykazovat daň na fakturách, a upravuje tedy pouze náležitosti faktury. Nelze z něj však dovodit, že by bylo povinností osob osvobozených od daně fakturu vystavit.
27. Členské státy mají podle čl. 218 směrnice o DPH povinnost jako faktury uznávat veškeré doklady splňující podmínky kapitoly 3 hlavy XI směrnice o DPH. To však pouze znamená, že tak musí činit ve vztahu k závazkům z této směrnice plynoucím (zejména musí takové faktury uznávat pro účely splnění formálních podmínek odpočtu daně podle čl. 178 a násl. směrnice o DPH). Pokud však jde o okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, směrnice o DPH v čl. 66 stanoví, že „[o]dchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků a) **nejpozději vystavením faktury**“. Ve stanovení dřívějšího okamžiku vzniku daňové povinnosti, než podle článků 63, 64 a 65 směrnice o DPH [zejména okamžiku poskytnutí služby (čl. 63) a přijetí platby (čl. 65)], tedy nejsou členské státy nijak omezeny. Jinými slovy, členské státy jsou z unijního vymezení

faktury povinný vycházet, pokud se rozhodnou jako vznik daňové povinnosti [resp. uskutečnění zdanitelného plnění, srov. čl. 62 č. 1) směrnice o DPH] zvolit vystavení faktury a tento okamžik nastává později, nežli okamžik určený podle čl. 63, 64 a 65 směrnice o DPH. To ale není případ § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, neboť vystavení daňového dokladu může být okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, jen pokud předchází okamžiku poskytnutí služby; a okamžikem vzniku povinnosti daň přiznat, jen pokud předchází i přijetí úplaty (§ 21 odst. 1 zákona o DPH). Vymezení pojmu faktury z hlediska směrnice DPH je tak pro výklad tohoto ustanovení nerozhodné. Výklad § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH zastávaný žalovaným, podle něhož jen daňový doklad vystavený plátcem daně může vyvolávat účinky uskutečnění zdanitelného plnění, tudíž není v rozporu se směrnicí o DPH.

28. Konečně k samotné otázce interpretace § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH soud konstatuje, že se v zásadě ztotožňuje s uvedeným názorem žalovaného. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH „[d]aň je **plátce** povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. **Plátce** daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“ Ustanovení obsažená v § 21 zákona o DPH se tedy věcně týkají určování okamžiku, ke kterému je **plátce** povinen přiznat daň (na rozdíl např. od § 24 zákona o DPH, který se vztahuje i na identifikovanou osobu). Ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, které jako jeden z možných okamžiků uskutečnění zdanitelného plnění stanoví den vystavení daňového dokladu, tak logicky navazuje právě na povinnost, kterou mají v zásadě jen plátcí – tedy zajistit vystavení daňového dokladu (§ 28 zákona o DPH). Toto ustanovení dále navazuje na okamžik vzniku nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 3 zákona o DPH, kterým je právě vznik povinnosti daň přiznat a na možnost tento nárok uplatnit, která je podmíněna skutečností, že odběratel disponuje daňovým dokladem [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Jinak řečeno, tato ustanovení umožňují, aby po obdržení vystavené faktury mohl příjemce zdanitelného plnění na jejím základě ještě v tomtéž zdaňovacím období uplatnit odpovídající odpočet. Nic z uvedeného se však osob povinných k dani, které nejsou plátcí, netýká – jejich povinností není vystavovat daňové doklady a přiznat daň a jejich faktury nemohou být podkladem pro odpočet daně. Vystaví-li tedy osoba povinná k dani fakturu s náležitostmi daňového dokladu v době, kdy není plátcem, nedojde ke dni vystavení k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Tento poslední žalobní bod proto soud shledal nedůvodným.
29. Dalšími žalobními body, které žalobkyně nově uplatnila v replice k vyjádření žalovaného (zejména námitku, že do listopadu 2016 nebylo vedeno žádné daňové řízení týkající se zdaňovacího období měsíce července 2015), se soud nemohl zabývat. Replika byla soudu doručena až dne 8. 2. 2017, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. Rozšířit žalobu o další žalobní body přitom lze podle § 71 odst. 2 s. ř. s. pouze v této lhůtě. Uvedené žalobní body byly uplatněny opožděně.
30. Závěrem tedy soud shrnuje, že důvodným shledal žalobní bod týkající se existence odůvodněných obav z toho, že v době vymahatelnosti zajištěné daně bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Z tohoto důvodu soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Soud současně přistoupil i ke zrušení zajišťovacího příkazu finančního úřadu (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), neboť bylo postaveno na jisto, že tato zákonná podmínka pro jeho vydání nebyla splněna (§ 167 daňového řádu). V případě nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je podle rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS, povinností soudu zrušit v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný (srov. body 51 a 55; dále též např. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 4 Afs 261/2017 – 55). Soud rovněž dospěl k závěru, že v této věci nejsou splněny podmínky pro vrácení věci žalovanému k dalšímu

řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. Vydání zajišťovacího příkazu je prvním úkonem ve věci samé. Jejich zrušením tak byla věc skončena, a proto neexistuje žádné řízení, v němž by mohl žalovaný pokračovat (srov. obdobně rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2016, č. j. 9 Afs 148/2015 – 31, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66).

31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že uložil žalovanému povinnost zaplatit náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení žalobkyně, která byla ve věci plně úspěšná. Náhradu nákladů řízení tvoří odměna advokáta ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, sepis repliky) po 3 100 Kč podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč za tři úkony právní služby podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21 % ve výši 2 142 Kč. Celkem tak činí náhrada nákladů řízení 15 342 Kč.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 19. září 2018

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu