



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **ASIMO s.r.o.**
sídlem Pod Habrovou 445/3, Praha
zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem
sídlem Dukelská 15, Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233,
a ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233,

takto:

- I. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, zamítá.
- II. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, odmítá.
- III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, kterým žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím – zajišťovacím příkazům – Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 3.8.2016, č.j. 1384943/16/2912-00540-704322, č.j. 1384944/16/2912-00540-704322 a č.j. 1384945/16/2912-00540-704322, na daň z příjmů z právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014.
2. Žalobce dále podanou žalobu brojí proti vyrozumění žalovaného ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti výše specifikovaných zajišťovacích příkazů.
3. Správce daně v daném případě dospěl k závěru, že žalobce uplatnil v předmětných zdaňovacích obdobích náklady vynaložené na fiktivní plnění od nekontaktních dodavatelů, která souvisejí s ekonomickou činností, jejímž cílem je získat neoprávněné daňové zvýhodnění. S ohledem na majetkovou situaci žalobce, kdy podle zjištění správce daně je žalobce předlužen a zbavuje se svého majetku, správce daně přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a to na částky ve výši 1 248 680 Kč (za zdaňovací období roku 2012), 4 169 360 Kč (za zdaňovací období roku 2013) a 2 638 530 Kč (za zdaňovací období roku 2014).
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, závěry správce daně potvrdil s tím, že zjištěné skutečnosti vzbuzují dostatečnou míru pochybností o budoucí úhradě dosud nestanovené daně, a tudíž podmínky pro aplikaci institutu zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 daňového řádu byly v daném případě splněny.
5. Vyrozuměním ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, žalovaný odložil podnět žalobce ze dne 6.10.2016 k prohlášení nicotnosti výše uvedených zajišťovacích příkazů.
6. Se závěry správce daně a žalovaného v rozhodnutí o odvolání a ve vyrozumění žalobce nesouhlasí a zpochybňuje je podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

7. Žalobce namítá, že vydané zajišťovací příkazy jsou nicotné. Správce daně v jejich výrokové části uložil žalobci platební povinnost, která měla být splněna v okamžiku oznámení zajišťovacích příkazů. Takto stanovenou povinnost není možné splnit, neboť k vykonání určité povinnosti je nutné poskytnout určitý čas a prostor; právní či faktická neuskutečnitelnost správního rozhodnutí je vadou, jež má za následek nicotnost takového rozhodnutí.
8. Žalovaný dále podle žalobce nedostal požadavkům judikatury správních soudů na odůvodnění zajišťovacích příkazů, a napadené rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné. Podle žalobce správce daně zkreslil majetkovou situaci žalobce a při vydání zajišťovacích příkazů postupoval v rozporu se zásadou proporcionality.
9. Žalobce namítá, že v doplněních odvolání dostatečně zpochybnil závěry správce daně ohledně jeho majetkové nedostatečnosti, neboť správce daně nevzal do úvahy, že závazky žalobce činí z větší části závazek vůči společníkovi, který lze posoudit jako kvazi vlastní

kapitál. Na tento závazek nelze nahlížet jako na závazky vůči třetím osobám. Rovněž pohledávky žalobce představují významný potenciální zdroj uspokojení věřitelů, tudíž i správců daně. Žalovaný se přitom strukturou závazků žalobce vůbec nezabýval a skutkový závěr o majetkové nedostatečnosti žalobce je tudíž neudržitelný.

10. Žalovaný na majetkovou situaci nahlížel staticky a pochybil, pokud nezohlednil zákonnou definici předlužení ve smyslu § 3 odst. 3 č. 182/2016 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), a nepřihlédl k dalšímu provozování podniku. Tento požadavek podle žalobce plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66. Správce daně a žalovaný nadto nezvažoval možnost úhrady daně kupř. pomocí úvěru či ve splátkách nebo s využitím posečkání.
11. Odkazuje-li žalovaný na prodej nemovitosti v k.ú. Říčany u Prahy, tak žalobce byl nucen tento prodej uskutečnit, neboť předchozími (vydanými v květnu roku 2015) zajišťovacími příkazy došlo k odčerpání jeho majetku. S ohledem na již dříve vydané zajišťovací příkazy na DPH je dále podle žalobce nevěrohodná argumentace ohledně nebezpečí z prodlení, neboť u žalobce se nic podstatného ke dni vydání zajišťovacích příkazů oproti předchozímu roku nezměnilo. V této souvislosti není podle žalobce logické mu vytýkat, že k úhradě zajišťovacích příkazů z května 2015 využil zdrojů z cizího bankovního účtu.
12. Pokud jde o popis skutkového stavu ohledně dodávek od Tales Market a.s., ten není podle žalobce pravdivý, přičemž mělo být zohledněno, že žalobce v rámci daňové kontroly se správcem daně spolupracuje. Žalobce dále namítá, že zajišťovací příkazy nemohly být opřeny o skutečnost, že žalobce je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), neboť rozhodnutí o nespolehlivém plátcí má stejné kořeny jako zajišťovací příkazy z května 2015 i nyní napadené zajišťovací příkazy. Žalobce nebyl schopen dostatečně rychle zaplatit požadovanou částku zajištění, což správce daně využil, aby vydal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.
13. Žalobce konečně poukazuje na to, že v případě zajišťovacího příkazu ze dne 3.8.2016, č.j. 1384943/16/2912-00540-704322, došlo k nedostatečnému zohlednění ztrát z předchozích let, neboť ty nečinily 6 484 986 Kč, nýbrž 7 089 590 Kč. Předmětný zajišťovací příkaz tak podle žalobce stanovuje budoucí daňovou povinnost v nesprávné výši.
14. Pokud jde o vyrozumění žalovaného ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti zajišťovacích příkazů, to je podle žalobce faktickou součástí napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, přičemž ani v jednom z těchto dokumentů se žalovaný argumentací žalobce, že je zde dána faktická neuskutečnitelnost zajišťovacích příkazů, nevypořádal.
15. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud obě napadená a prvestupňová rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

16. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a věcně setrvává na závěrech, o které opřel již napadené rozhodnutí. Žalovaný dále zdůrazňuje, že pouze rozhodnutí o odvolání ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, lze napadnout žalobou.

17. Podle žalovaného zajišťovací příkazy nebyly vydány jen z důvodů majetkové nedostatečnosti, což plyne z jejich odůvodnění. Veškerá zjištění správce daně je nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti. Pokud je o konkrétní účetní položky majetku žalobce, ty žalobce poprvé rozebírá až v žalobě; proto logicky napadené rozhodnutí na tyto argumenty nereaguje. Stejně tak argumentace týkající se nespolehlivého plátce byla poprvé uplatněna až v žalobě, nicméně na závěr o obavě o budoucí vymahatelnosti daně u žalobce by tyto argumenty nemohly mít vliv.
18. Pokud jde o úvahu ohledně budoucího ekonomického vývoje žalobce, ta je z odůvodnění zajišťovacích příkazů patrná, neboť správce daně poukázal na to, že žalobce směřuje k utlumení ekonomické činnosti a zbavuje se exekučně postižitelného majetku, tedy postupuje jiným způsobem, než jaký je popsán Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66. Tato skutečnost spolu s dalšími zjištěními správce daně podle žalovaného vylučuje, že by žalobce byl v budoucnu schopen uhradit daň dobrovolně.
19. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

20. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.).
21. Pokud jde o žalobu v části směřující proti vyrozumění žalovaného ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, o tom, jak vyřídil podnět k vyslovení nicotnosti, tak žaloba proti vyrozumění o vyřízení podnětu není přípustná, neboť se nejedná o rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 4 odst. 1 s.ř.s., jež by bylo samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví. Proto zdejší soud žalobu v této části podle § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s. odmítl.
22. Pokud jde o napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, to zdejší soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.); o věci rozhodl bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.
23. Pokud jde o argumentaci žalobce, dovozující nicotnost zajišťovacích příkazů z toho důvodu, že by byly fakticky neuskutečnitelné, tak s ní zdejší soud nesouhlasí.
24. Podle § 105 odst. věty první daňového řádu nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejbližše nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal.
25. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, pokud trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.
26. Podle § 105 odst. 5 daňového řádu podnět, který neshledal správce daně oprávněným, odloží a podatele o tom do 30 dnů vyrozumí.

27. K nicotnosti přitom správní soud (stejně jako správní orgán) přihlíží nejen k námitce, nýbrž i z úřední povinnosti (§ 105 odst. 1 a 2 daňového řádu). Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Jde o vady, které jej činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž jej nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. „...nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. Nicotnost je vyhrazena jen pro ojedinělé případy a je výjimkou ze zásady presumpce správnosti individuálního správního aktu. Nicotnost se po příslušném zjištění prohlásí pouze tehdy, jestliže rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby jej respektovaly.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).
28. Ze zajišťovacích příkazů přitom jasně plyne, co, komu a z jakých důvodů je ukládáno, opírají se o relevantní ustanovení zákona a obsahují všechny formální náležitosti. Žádnou kvalifikovanou vadu, jež by měla za následek nicotnost, zdejší soud neshledal. Stejně tak žalovaný ji neshledal, neboť nicotnost svým rozhodnutím nevyslovil. Pokud žalovaný reagoval na podnět žalobce k prohlášení nicotnosti zajišťovacích příkazů uplatněný v doplnění odvolání, která žalobce proti zajišťovacím příkazům podal, a vyrozuměním ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, podněty odložil s tím, že je neshledal důvodnými, tak zdejší soud nesouhlasí s konstrukcí žalobce, že se v případě tohoto vyrozumění jedná o součást napadeného rozhodnutí nebo o samostatně soudně přezkoumatelné rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s. Tím je vždy rozhodnutí v odvolacím řízení *in merito*, které by, pokud by žalovaný i přes vadu způsobující nicotnost prvostupňová rozhodnutí potvrdil, nemohlo v soudním přezkumu obstát; „Z podstaty věci je tedy vyloučeno, aby o odvolání mohlo být věcně rozhodnuto, pokud směřuje proti nicotnému rozhodnutí. Prohlášení nicotnosti proto musí být prvořadým způsobem řešení opravného prostředku směřujícího proti nicotnému rozhodnutí.“ (bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2018, č.j. 9 Afs 303/2017-43, č. 3702/2018 Sb. NSS). Pokud jde o samotné vyrozumění ze dne 2.11.2016, č.j. 46011/16/5100-41458-711233, to není rozhodnutím přezkoumatelným v řízení podle § 65 a násl. s.ř.s.
29. Žalobce dovozuje nicotnost zajišťovacích příkazů z důvodu aplikace § 167 odst. 3 věty druhé daňového řádu, podle níž hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Citovaná právní úprava připouští, aby správce daně, pokud hrozí nebezpečí z prodlení, mohl vydat zajišťovací příkaz, na jehož základě je zajišťovaná částka splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu. Sleduje tedy cíl, aby daňový subjekt splnil uloženou povinnost ihned. Není mu proto stanovena třídní lhůta k plnění. Vykonatelnost tudíž splývá s okamžikem oznámení zajišťovacího příkazu a nenastává až po několika dnech.

Zajišťovací příkazy, které jsou vykonatelné již okamžikem jejich vydání, netrpí žádnou vadou, jež by měla za následek faktickou nemožnost splnění uložené povinnosti, jak tvrdí žalobce; z okamžité vykonatelnosti rozhodnutí, jež ukládá svému adresátu okamžitou povinnost a umožňuje správci daně takto uloženou povinnost také ihned vykonat, nelze dovozovat nicotnost, jak činí žalobce.

30. Žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz musí být opřen o dostatečné důvody ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu; podle tohoto ustanovení může správce daně vydat zajišťovací příkaz, 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. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný princip proporcionality, tak právě vymezením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, zákonodárce reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek musí být přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).
31. Podmínkou přistoupení k zajištění daně jsou tedy důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná anebo její výběr bude spojen se značnými obtížemi, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. Správce daně proto může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že jednak daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a dále že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Tyto podmínky musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS: *„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost...)“*. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: *„Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v*

době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu ...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

32. Zdejší soud již opakovaně vyslovil, že zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy (rozsudek zdejšího soudu ze dne 22.9.2017, č.j. 62 Af 113/2015-250). Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek naznačujících, že realizované transakce nesledují ve skutečnosti ekonomický účel, dále kdy daňový subjekt kupříkladu na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, kdy vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti. Tyto okolnosti a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu.
33. V posuzované věci naplnění odůvodněné obavy správce daně opřel o zjištění, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2012, 2013 a 2014 uplatnil jako daňově účinné výdaje náklady mimo jiné na základě dokladů od Tales Market a.s. za dodávku ocelové výztuže, sestavení zavaření a výrobu ocelového bednění (za zdaňovací období roku 2014 v celkové výši 12 546 496 Kč, roku 2013 v celkové výši 21 425 001 Kč a roku 2012 v celkové výši 11 250 530 Kč). Dle faktur od Tales Market a.s. měly být dodávky dodány na stavby prováděné žalobcem, přičemž k těmto dodávkám žalobce nic bližšího nedoložil (jak byly přepraveny, kde a kým vyloženy, jak byly pojištěny, jak byla upravena odpovědnost za vady materiálu atd.), ani nebylo prokázáno, jak byly spotřebovány na konkrétních zakázkách. Dodávky týkající se staveb „Sokolnice u Brna“ a „Mírovka u Havlíčkova Brodu“ žalobce přefakturoval v režimu přenesení daňové povinnosti odběrateli Ing. V. Správce daně zjistil, že Tales Market a.s. s místně příslušným správcem daně nespolupracuje, nezveřejňuje své účetní závěrky, kromě peněžních prostředků na bankovním účtu nedisponuje žádným majetkem a od 25.2.2016 je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a ZDPH. Jedná se o nekontaktní daňový subjekt. Jediný člen představenstva Tales Market a.s. byl vyhoštěn na Ukrajinu, přičemž také dodavatelé Tales Market a.s. jsou nekontaktními daňovými subjekty, jejichž jednatelé jsou cizí státní příslušníci. Výslechy svědků (bývalý předseda představenstva Tales market a.s. a odběratel žalobce Ing. V.) dále nepotvrdily, že by plnění bylo dodáno žalobci tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Bývalý člen představenstva Tales Market a.s. o dodávkách nic bližšího nevěděl, ačkoli faktury vystavil a podepsal. Uvedl, že si „vše řídil pan K.“ s panem Budějovským. Svědek uvedl, že on sám objednával materiál do dílny od FERRUM s.r.o. Na základě těchto zjištění získal správce daně důvodné podezření, že deklarované transakce jsou fiktivní a jsou realizovány s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Také další dodavatelé žalobce BUILT Brno s.r.o. a KL Building s.r.o. jsou pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní. Žalobce se

přitom k výzvě správce daně k těmto dodávkám nijak nevyjádřil. Správce daně proto dospěl závěru, že tyto náklady nebyly vynaloženy v souvislosti s uskutečněným plněním, nýbrž pouze fiktivním, a lze tudíž předpokládat, že žalobci bude zvýšen základ daně z příjmů o 6 572 080 Kč (po zohlednění ztráty ve výši 6 484 986 Kč) za zdaňovací období roku 2012, o 21 944 987 Kč za zdaňovací období roku 2013 a o 13 887 296 Kč za zdaňovací období roku 2014. Celkem tedy odhadovaná daňová povinnost dle správce daně po zohlednění ztráty činí 1 248 680 Kč za zdaňovací období roku 2012, 4 169 360 Kč za zdaňovací období roku 2013 a 2 638 530 Kč za zdaňovací období roku 2014.

34. Správce daně dále na základě uvedených zjištění a předběžných závěrů o velké pravděpodobnosti budoucího daňového doměrku prověřil majetkové poměry žalobce a zjistil, že žalobce vlastní stavební parcelu v k.ú. Náměšť nad Oslavou, jejíž předpokládaná cena činí 564 000 Kč. Dále vlastní pět vozidel, přičemž jejich hodnota se s ohledem na jejich stáří a dlouhodobé provozování pohybuje v rozmezí od 129 000 Kč do 198 000 Kč. Pokud jde o bankovní účet žalobce, jeho stav k 15.7.2016 činil 25 434,06 Kč, přičemž z výpisu z účtu bylo patrné, že peněžní prostředky jsou žalobcem obratem vybírány v hotovosti nebo odesílány ve prospěch dalších bankovních účtů, přičemž četnost a výše plateb se postupně snižuje, z čehož správce daně a žalovaný dovodili útlum ekonomické činnosti žalobce. Ten je také zřejmý z daňových přiznání k DPH, z nichž plyne pokles uskutečněných zdanitelných plnění. Z přiznání k dani z příjmů plyne pokles obratu, a také ze srovnání rozvah žalobce vyplývá snižování aktiv žalobce. Z rozvah sestavených ke dni 31.12.2012, 31.1.2.2013, 31.12.2013, 31.12.2014 a 31.12.2015 je zřejmé, že žalobce je dlouhodobě zadlužen, neboť vykazuje dlouhodobě záporný vlastní kapitál. Žalobce od roku 2012 vykazoval v daňových přiznáních plusový základ daně a zároveň uplatňoval daňovou ztrátu z minulých let. Za zdaňovací období roku 2015 vykázal ztrátu z hospodaření ve výši -5 138 681 Kč. Na základě analýzy všech těchto údajů správce daně dospěl k závěru, že majetek žalobce je vzhledem k dosud nestanovené dani nedostatečný. Správce daně dále přihlédl ke skutečnosti, že žalobce je od 18.3.2016 nespolehlivým plátem ve smyslu § 106a ZDPH. Správce daně dále zjistil, že žalobce se začal zbavovat svého exekučně postižitelného majetku, neboť po úhradě jistoty stanovené v zajišťovacích příkazech vydaných v květnu 2015 v celkové výši 9 384 102 Kč a po zrušení zástavního práva správce daně převedl žalobce vlastnické právo ke svému zásadnímu dlouhodobému majetku (nemovitost v k.ú. Říčany u Prahy) na personálně propojený subjekt BD Říčany s.r.o., převedl vlastnické právo ke svému vozidlu a dále převedl licenci k provozu fotovoltaiické elektrárny na ASIMO STAV s.r.o. (dříve FV ELEKTRÁRNA ASIMO s.r.o.), u něhož došlo ke změně sídla, tedy přesunu do sféry místní příslušnosti jiného správce daně, a jediný společník a dosavadní jednatel R. B. z této korporace vystoupil. Tato zjištění správce daně vedla k závěru o obavě, že zbývající exekučně postižitelná aktiva budou vyvedena mimo sféru vlivu správce daně. Žalovaný se uvedenými závěry správce daně ztotožnil.
35. Zdejší soud zdůrazňuje, že s ohledem na to, že v nyní posuzované věci se nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobce, konečné vyhodnocení transakcí žalobce a stanovení přesné výše jeho daňové povinnosti je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu. Při vydávání zajišťovacího příkazu tedy nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně a přesně stanovit budoucí daňovou povinnost; jedná se pouze o

kvalifikovaný odhad výše daňové povinnosti. Na zákonnost zajišťovacího příkazu týkajícího se zdaňovacího období roku 2012 tedy nemá vliv, že podle tvrzení žalobce byla daňová ztráta údajně vyšší, než plyne z výpočtu provedeného správcem daně (a obsahu daňového přiznání žalobce), což žalobce poprvé tvrdí až v žalobě.

36. V souvislosti s výše shrnutými skutkovými důvody pro vydání zajišťovacích příkazů zdejší soud zdůrazňuje, že žalobce konkrétními argumenty nevyvrací skutková zjištění správce daně týkající se zmiňovaných transakcí; okolnost, na niž poukazuje v žalobě, že se správcem daně v rámci daňové kontroly žalobce spolupracuje, je pro hodnocení výše uvedených zjištění z hlediska aplikace § 167 odst. 1 daňového řádu irelevantní. Se žalobcem tak lze v zásadě souhlasit v tom, že zjištěné okolnosti nepředstavují definitivně zjištěný skutkový stav. Nicméně správcem daně specifikované okolnosti, jež mohou mít vliv na konečné hodnocení ekonomických transakcí žalobce v nalézacím řízení a které se týkají jeho dodávek a jejich použití jsou rovněž indiciemi, které za přistoupení specifických okolností spočívajících v majetkové situaci žalobce vedou k naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu.
37. Pokud tedy správce daně mimo jiné zjistil, že žalobce nemá žádný majetek (ani nemovitosti, ani automobily) vyšší hodnoty a že je předlužen, a zároveň zmapoval, jakým způsobem se žalobce svého majetku postupně zbavuje, představuje to dostatečné skutkové důvody pro závěr, že byly naplněny důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a to za situace, kdy uvedené skutečnosti správce daně hodnotil v kontextu podezřelých obchodních transakcí žalobce s jeho dodavateli. Právě okolnosti týkající se nestandardních ekonomických transakcí, útlum ekonomické činnosti daňového subjektu a majetek převážně ve formě peněžních prostředků na bankovním účtu jsou okolnostmi, jež svědčí pro vydání zajišťovacích příkazů.
38. Jestliže žalobce uvádí, že správce daně měl zohlednit jiné možnosti budoucí úhrady daně a odkazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, z něhož mimo jiné plyne, že *„Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem...“*, tak z výše popsané majetkové situace žalobce rozumně potenciál k úhradě odhadnuté daňové povinnosti podle zdejšího soudu dovodit nelze. Ani v žalobě ostatně žalobce konkrétním řešením neargumentuje.
39. Žalobce dále odkazoval na § 3 odst. 3 insolvenčního zákona, podle něhož se má za to, že dlužník, který je podnikatelem a vede účetnictví, je schopen plnit své peněžité závazky, jestliže rozdíl mezi výší jeho splatných peněžitých závazků a výší jeho disponibilních prostředků (dále jen "mezera krytí") stanovený ve výkazu stavu likvidity podle prováděcího právního předpisu představuje méně než desetinu výše jeho splatných peněžitých závazků, anebo pokud výhled vývoje likvidity sestavený podle prováděcího právního předpisu osvědčuje, že mezera krytí klesne v období, na které se výhled vývoje likvidity sestavuje, pod jednu desetinu výše jeho splatných peněžitých závazků. Výkaz

stavu likvidity anebo výhled vývoje likvidity musí být sestavené v souladu s požadavky, které stanoví prováděcí právní předpis, auditorem, znalcem nebo osobou, která se zabývá ekonomickým poradenstvím v oblasti insolvenčí a restrukturalizací a splňuje požadavky stanovené prováděcím právním předpisem. Pokud žalobce namítá, že správce daně měl postupovat v intencích citovaného ustanovení insolvenčního zákona, není tomu tak. Správce daně v daném případě aplikoval speciální právní úpravu obsaženou v § 167 odst. 1 daňového řádu. Pokud jde o hodnocení majetkové situace, klíčovým je zjištění rizika budoucí nedobytnosti daně, které se musí opírat o konkrétní skutečnosti či indicie svědčící kupř. k tendenci utlumit ekonomickou činnost. Podstatné proto je, zda správce daně tyto okolnosti zjistil a náležitě v odůvodnění zajišťovacího příkazu popsal, čemuž v nyní posuzované věci správce daně dostál.

40. Namítal-li žalobce, že žalovaný si při hodnocení finanční situace protirečí a že nesprávně hodnotí účetnictví, tak zdejší soud ve výše citovaných úvahách správce daně a žalovaného žádný rozpor nespatřuje. Žalovaný žalobci „nevytýká“ to, jakým způsobem financuje chod svého podniku, nicméně okolnost, že tak žalobce činí prostřednictvím cizích zdrojů, způsobuje objektivní stav – předlužení žalobce – a správce daně ani žalovaný nemohou od této skutečnosti při hodnocení majetkové situace odhlédnout, stejně jako od skutečnosti, že žalobce je nespolehlivý plátcem podle § 106a ZDPH. Pokud měl žalobce za to, že nespolehlivého plátce označen nespravedlivě, měl možnost se proti tomu bránit odpovídajícími právními prostředky; v tomto typu řízení zdejší soud nemůže zohledňovat žalobcem tvrzené kořeny toho, proč byl kvalifikován jako nespolehlivý plátcem, stejně jako to, že část majetku žalobce byla odčerpána v minulosti mimo jiné v důsledku zajišťovacích příkazů na DPH; podstatná je jeho objektivní majetková situace ve spojení s předběžnými závěry ohledně žalobcem realizovaných transakcí, zejména s dodavatelem Tales Market a.s.
41. Poukazoval-li žalobce na skutečnost, že jeho závazky, které správce daně zohledňoval při hodnocení majetkové situace, tvoří i závazek vůči společníkovi R. B. ve výši 32 mil. Kč (z výpisu z obchodního rejstříku v této souvislosti plyne, že od 27.11.2018 je jediným jednatelem a společníkem žalobce V. R.), tak k tomu zdejší soud uvádí, že náhled žalobce, že se jedná o jeho kvazi vlastní kapitál, v kontextu hodnocení podmínek pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu nesdílí, byť by to takto za určitých podmínek mohlo v rámci účetních operací (účetně) vypadat. Zdejší soud nezpochybňuje možnost společníka půjčit společnosti vlastní finanční prostředky. Ovšem skutečnost, že společník přistoupil k takovému kroku, tedy že zapůjčil do společnosti 32 milionů Kč ze svého vlastního legálního příjmu, jak tvrdí žalobce, spíše nasvědčuje nezdravé ekonomické situaci žalobce, pokud bylo na jeho fungování třeba zápůjčky od společníka. Pokud jde o tvrzení, že žalobce má pohledávky coby potenciální finanční zdroje, tak žalobce vůbec neuvádí, o jaké pohledávky a vůči komu se má jednat, a zejména, zda jsou již po splatnosti, jak dlouho jsou po splatnosti, jinými slovy, jaká je jejich reálná vymahatelnost; nadto v průběhu řízení před žalovaným žalobce konkrétní argumenty, pokud jde o jeho majetkovou situaci, jeho závazky, pohledávky a účetnictví, neuplatnil. Podle zdejšího soudu správce daně i žalovaný nepochybili, pokud výše popsané ekonomické fungování žalobce a změny ve struktuře jeho majetku hodnotili pro účely § 167 odst. 1 daňového řádu tak, že majetková situace žalobce představuje riziko pro budoucí splnění daňové povinnosti, a nelze jim vytýkat nesprávné či nepřesné hodnocení žalobcova účetnictví.

42. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu v části brojící proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2016, č.j. 49113/16/5100-41458-711233, podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

43. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). 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.

Brno 15. května 2019

David Raus v.r.
předseda senátu