



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci

žalobkyně: **S., s. r. o.,**
IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Lumírem Veselým,
se sídlem Belgická 38, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35792/16/5100-41458-710158,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště Praha-západ (dále jen „správce daně“), ze dne 24. 5. 2016, č. j. 2815134, č. j. 2815451, č. j. 2814589, č. j. 2817719, č. j. 2817418, č. j. 2816599, č. j. 2816328, č. j. 2819060, č. j. 2818493, č. j.

2818381, č. j. 2817998, č. j. 2819377 a č. j. 2819217 (čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /16/2102-80543-82610, dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy uložil správce daně žalobkyni, aby 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 dani z přidané hodnoty“), okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období zahrnující časový úsek od 1. 2. 2012 do 28. 2. 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 73 161 876 Kč na depozitní účet správce daně.

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval převážně odvolacími námitkami žalobkyně. Uvedl, že v případě žalobkyně vyvolávají odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu § 167 daňového řádu zejména skutečnosti svědčící o útlumu ekonomické činnosti, převody majetku žalobkyně na třetí osoby a skutečnosti svědčící o nedostatečnosti stávajícího majetku. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že vlastní majetek v hodnotě vyšší, než je souhrnná částka zajišťovacích příkazů, a není proto naplněn požadavek důvodné obavy o budoucí dobytost daně či vyšší míru obtíží při budoucím výběru daně. Správce daně předpokládá doměření daně v celkové výši 73 161 876 Kč, jediným majetkem žalobkyně vyšší a trvalé hodnoty jsou nemovité věci, jejichž hodnotu, včetně samostatných movitých věcí, žalobkyně vykazala ve výši cca 13 500 000 Kč, k prodeji pak celý areál nabízí za částku 44 000 000 Kč. Účetní hodnotu všech aktiv žalobkyně převyšují cizí zdroje v souhrnné výši přesahující 92 000 000 Kč. Z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, obrátů na bankovních účtech žalobkyně a zbavování se majetku je patrný útlum ekonomické činnosti žalobkyně. Dále žalovaný k odvolací námitce ohledně existence důkazních prostředků o tom, že k uskutečnění plnění došlo v tuzemsku, uvedl, že se ztotožňuje s hodnocením správce daně. Žalobkyně nenamítá žádné konkrétní skutečnosti, pouze obecně odkazuje na nespecifikované faktury, dodací listy a CMR listy.
3. Žalobkyně v žalobě vyslovila nesouhlas s instrumenty, které správce daně bez zákonného podkladu a reálných důkazních prostředků zneužívá. Správce daně svou dlouhotrvající šikanózní činností zapříčinil ukončení hospodářské činnosti žalobkyně. Dále žalobkyně namítla nicotnost zajišťovacích příkazů ve smyslu § 105 daňového řádu, neboť pro jejich vydání nebyly splněny zákonné podmínky. U žalobkyně nikdy nebyla daň nedobytná a ani její vybrání nebylo spojeno se značnými obtížemi. Žalobkyně vlastní majetek ve vyšší hodnotě, než na kolik zněla celková částka předmětných zajišťovacích příkazů. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31. Dále žalobkyně uvedla, že správce daně disponoval a disponuje důkazními prostředky svědčícími o tom, že k uskutečnění plnění došlo v tuzemsku, a to zejména fakturami, dodacími listy a CMR.
4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že text žaloby je téměř doslovným přepisem odvolání, odkázal proto na odůvodnění svého rozhodnutí. K namítané nicotnosti zajišťovacích příkazů žalovaný uvedl, že tu posuzoval v rámci samostatného řízení; odkázal na vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti č. j. 35888/16/5100-41458-710158.
5. Při ústním jednání setrvali účastníci na svých procesních návrzích. Žalobkyně poukázala na to, že ekonomickou činnost utlumila poté, co jí byly státem (orgány činnými v trestním řízení) zajištěny peněžní prostředky, nikoliv v důsledku vlastního rozhodnutí. Skutečnost,

že se sídlo žalobkyně nachází v bydlišti jejího jednatele, není nezákonná. Žalobkyně zdůraznila, že hodnota nemovitých věcí, které vlastní, přesahuje 40 mil. Kč, inzerát ohledně jejich prodeje byl podán jen kvůli tomu, aby bylo zjištěno, zda je o nemovité věci na trhu zájem. Dále žalobkyně namítla, že v napadeném rozhodnutí ani zajišťovacích příkazech není odůvodněno, proč byla účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů stanovena k okamžiku jejich vydání.

6. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti:
7. Dne 24. 5. 2016 vydal správce daně shora uvedené zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období od 1. 2. 2012 do 28. 2. 2012 ve výši 10 594 770 Kč, od 1. 3. 2012 do 31. 3. 2012 ve výši 10 484 589 Kč, od 1. 4. 2012 do 30. 4. 2012 ve výši 3 571 689 Kč, od 1. 5. 2012 do 31. 5. 2012 ve výši 7 650 907 Kč, od 1. 6. 2012 do 30. 6. 2012 ve výši 496 356 Kč, od 1. 7. 2012 do 31. 7. 2012 ve výši 4 970 956 Kč, od 1. 8. 2012 do 31. 8. 2012 ve výši 5 903 770 Kč, od 1. 9. 2012 do 30. 9. 2012 ve výši 5 191 628 Kč, od 1. 10. 2012 do 31. 10. 2012 ve výši 5 795 906 Kč, od 1. 11. 2012 do 30. 11. 2012 ve výši 2 281 600 Kč, od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 1 815 814 Kč, od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 ve výši 3 713 297 Kč a od 1. 2. 2013 do 28. 2. 2013 ve výši 10 690 594 Kč. Správce daně uvedl, že na základě provedené daňové kontroly předpokládá změnu daňových povinností týkajících se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od února 2012 do února 2013, které budou vzhledem ke skutečnostem zjištěným ohledně plnění poskytnutých společností P. I., s. r. o. několikanásobně vyšší. Posuzoval proto, zda v době splatnosti dosud nestanovené daně bude možné tuto daň vybrat, a to i s ohledem na skutečnost, že po zahájení daňové kontroly žalobkyně prodala všechna svá vozidla a sdělila, že vyjma skladování v malé míře nevykonává svou ekonomickou činnost. Správce daně provedl šetření ohledně majetkových poměrů žalobkyně. Zjistil, že žalobkyně sídlí na adrese bytového domu, kde je nahlášeno sídlo více společností a současně bydliště jednatele žalobkyně. Na bankovních účtech žalobkyně byly zjištěny minimální zůstatky peněžních prostředků, cizí zdroje v souhrnné výši 92 000 000 Kč přesahují účetní hodnotu všech aktiv (66 000 000 Kč). Správce daně dále zjistil, že k 1. 1. 2015 měla žalobkyně registrováno 5 vozidel, v průběhu dubna a května 2015 byla všechna vozidla převedena na jediného jednatele žalobkyně. Jediným dalším zjištěným majetkem vyšší hodnoty ve vlastnictví žalobkyně byly nemovité věci, které jsou zatíženy zástavním právem zřízeným rozhodnutím správce daně k zajištění jiné pohledávky ve výši 6 213 878 Kč. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně nabízí k prodeji areál, kde uskutečňuje svou ekonomickou činnost, za částku 44 000 000 Kč. Z uvedených skutečností správce daně dovodil obavu, že celková dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.
8. Proti každému ze zajišťovacích příkazů podala žalobkyně odvolání. Vzhledem k tomu, že v nich uplatnila totožné námitky, žalovaný o odvoláních rozhodoval společně. Dne 12. 8. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž zajišťovací příkazy potvrdil a všechna odvolání žalobkyně zamítl.
9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou

napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

10. Soud před vypořádáním jednotlivých vznesených žalobních bodů předesílá, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu soud přistoupí. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (srov. závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
11. Soud dále poukazuje na to, že text žaloby je doslovným přepisem textu odvolání, resp. doplnění odvolání. Žalobkyně tak při koncipování žaloby zcela pominula, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí s touto argumentací vypořádal a vyvrátil správnost námitek žalobkyně. Na odůvodnění napadeného rozhodnutí ovšem žalobkyně v žalobě vůbec nereaguje. Byť tedy správně podala žalobu formálně proti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně, věcně v ní se závěry žalovaného nepolemizuje. Za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat pouze dostatečně konkrétní (tj. ve vztahu k dané věci individualizované) tvrzení, z něhož je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Tím, že žalobkyně bez dalšího opsala text odvolání a dalších písemných úkonů učiněných v odvolacím řízení, aniž by jejich obsah uzpůsobila nové procesní situaci, tedy že tyto námítky byly v mezidobí posouzeny žalovaným, lze pochybovat, zda žalobkyně uvedla skutkové a právní důvody, pro které považuje za nezákonné rozhodnutí žalovaného. Soud proto při vypořádávání žalobních bodů žalobkyně postupoval tak, že odkázal na tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný vypořádal obsahově totožnou odvolací námítku, neboť se s posouzením této problematiky ze strany žalovaného ztotožnil a nepovažoval za potřebné k věci nic dodat (a to v důsledku absence jakékoliv polemiky se závěry žalovaného ze strany žalobkyně).
12. Žalobkyně namítala, že zajišťovací příkazy jsou podle § 105 daňového řádu nicotné z důvodu, že nebyly splněny zákonné podmínky pro jejich vydání, neboť v dané věci neexistovaly důvodné obavy, že by dosud nestanovená daň byla v budoucnu při splatnosti zcela nedobytná nebo by vybrání daně bylo spojeno se značnými obtížemi. Nicotnost je podle žalobkyně dána tím, že zajišťovací příkazy trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými.
13. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání věcně vůbec příslušný; b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným; nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Za nicotný je považován akt, který trpí takovými vadami, pro něž jej vůbec nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. Nicotnost je vyhrazena pro ojedinělé případy, kdy rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby jej respektovaly. Judikatura správních soudů za takové vady považuje např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost 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 (viz k tomu např. rozsudky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS). Od nicotnosti je přitom zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. O nicotnost se jedná tehdy, je-li rozhodnutí stíženo vadami nejvyšší možné intenzity, zatímco nezákonné je takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o rozpor natolik intenzivní, aby bylo možné usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 1 Afs 6/2005-65, publ. pod č. 112/2006 Sb. NSS). V projednávané věci není sporu o tom, že důvody nicotnosti podle písmen a) a c) citovaného ustanovení dány nejsou, žalobkyně zajišťovací příkazy považuje za nicotné z důvodu uvedeného pod písmenem b) citovaného ustanovení, konkrétně tvrdí, že nebyly splněny zákonné podmínky k vydání zajišťovacích příkazů. Je zřejmé, že žalobkyně zcela nesprávně směšuje pojmy nicotnosti a nezákonnosti rozhodnutí, neboť tvrzené vady zajišťovacích příkazů nejsou vadami, které by byly s to způsobit jejich nicotnost. Zajišťovací příkazy netrpí zásadními vnitřními rozpory, nejsou nejednoznačné, neurčité ani zmatečné; realizaci povinnosti uložené zajišťovacími příkazy nebrání žádná právní ani faktická překážka, ostatně to žalobkyně ani netvrdí, neboť brojí proti tomu, jak správce daně posoudil skutkový stav z hlediska splnění podmínek stanovených § 167 daňového řádu. Námitka nicotnosti zajišťovacích příkazů je nedůvodná.

14. Podstatou sporu zůstává otázka splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. 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.“ (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).
15. V projednávané věci považoval žalovaný obě uvedené podmínky za splněné. Ze zajišťovacích příkazů vyplývá, že správce daně předpokládá doměření daně ve výši 73 161 876 Kč, proti tomuto závěru žalobkyně ničeho nenamítala, zpochybňovala naplnění druhé z uvedených podmínek. Současně se žalovaný ztotožnil se správcem daně v tom, že existuje odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. 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).

16. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, zdůraznil, že zájem státu na okamžité úhradě daně nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností (tedy bezprostředně s vydáním zajišťovacího příkazu následuje exekuce), jestliže neexistují dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost apod.). Správce daně je povinen vést úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání nebo rozložení daně do splátek, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění, po němž bezprostředně může následovat nařízení exekuce. 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. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením spojeným s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.).
17. Žalovaný spatřoval obavy z budoucí nedobytnosti daně v útlumu ekonomické činnosti žalobkyně, struktuře a zatížení jejího majetku a zejména pak v prodeji stávajícího majetku. Poukázal na to, že správce daně předpokládá doměření daně ve výši cca 73 000 000 Kč, jediným majetkem žalobkyně vyšší a trvalejší hodnoty jsou nemovité věci, jejichž účetní hodnotu, včetně hodnoty samostatných hmotných movitých věcí (ocelové nádrže různých velikostí, čerpadlo na olej, kontejnery, laboratorní přístroj KYOSTAT HAAKE), vykávala žalobkyně v podání ze dne 8. 2. 2016 ve výši cca 13 500 000 Kč, celý areál nabízí k prodeji za částku 44 000 000 Kč. Možnost úhrady daně, která má být v budoucnu stanovena, z prodeje těchto nemovitých věcí přitom snižuje dřívější zástavní právo správce daně zřízené pro jiný daňový nedoplatek ve výši cca 6 000 000 Kč. Vlastnictví jiných movitých věcí vyšší hodnoty (automobil, plavidlo, letadlo) nebylo zjištěno, stejně jako vlastnictví nehmotného majetku (ochranné známky, průmyslové vzory). Bylo naopak zjištěno, že všechna motorová vozidla převedla žalobkyně do vlastnictví svého společníka a jednatele. Na bankovních účtech žalobkyně byly zjištěny zanedbatelné zůstatky, jediný bankovní účet, který vykazuje výrazný zůstatek, je blokován ve prospěch Policie ČR (zajištění prostředků pocházejících z trestné činnosti). Na základě informací o pohybech na účtech získaných od bank správce daně usoudil, že žalobkyně utlumuje svoji obchodní činnost, neboť na účtech nejsou prakticky žádné obraty. To ostatně potvrdila i sama žalobkyně. Žalovaný dále z rozvahy ke dni 31. 12. 2015 zjistil, že další aktiva žalobkyně tvoří půjčka bývalého společníka, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, nelze proto s touto částkou počítat k případné úhradě nedoplatku. Hodnota zásob, krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku nepostačuje k úhradě v budoucnu stanovené daně. Cizí zdroje, v souhrnné výši přesahující 92 000 000 Kč, převyšují hodnotu všech aktiv

v přibližné výši 66 000 000 Kč. K dosavadnímu plnění daňových povinností žalobkyně žalovaný uvedl, že jej nelze považovat za řádné a včasné, o čemž svědčí už jen zástavní právo zřízené k nemovitým věcem ve vlastnictví žalobkyně, jímž si správce daně zajistil nedoplatek ve výši cca 6 000 000 Kč.

18. Jak žalovaný, tak i správce daně uvedli, z jakých konkrétních okolností vychází obava, že daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Správce daně komplexně posoudil majetkovou situaci žalobkyně, poměr aktiv a pasiv, přihlédl rovněž k ekonomickému útlumu a k převedení části majetku žalobkyně na jejího společníka, žalovaný se s posouzením správce daně ztotožnil. Žalobkyně žádné konkrétní zjištění nezpochybňuje, se závěry žalovaného nikterak nepolemizuje, naopak sama uvádí, že došlo k ukončení její hospodářské činnosti. V tomto ohledu není příliš významné, z jakého důvodu žalobkyně svoji ekonomickou činnost utlumila (zda jde o její rozhodnutí, nebo o důsledek skutečnosti nezávislé na její vůli); určující je, že nejde toliko o krátkodobý stav, jenž by se měl v dohledné době změnit (žalobkyně zmínila, že jde o důsledek zajištění prostředků na účtech orgány činnými v trestním řízení v roce 2013, ekonomický útlum nicméně trval i v roce 2016), resp. který by byla žalobkyně schopna překonat. Žalobkyně v žalobě pouze v obecné rovině namítla, že vlastní majetek v hodnotě vyšší, než je celková částka jistoty stanovená v zajišťovacích příkazech, neuvádí však, o jaký majetek se jedná. Soud nemůže vzhledem k nekonkrétnosti tvrzení žalobkyně posoudit, zda žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí vzal do úvahy existenci tohoto majetku. Podrobnost šetření provedeného zejména správcem daně ke zjištění rozsahu majetku žalobkyně, jak o ní vypovídá obsah správního spisu a odůvodnění zajišťovacích příkazů, nezavdává pochybnosti o tom, že správce daně i žalovaný zohlednili veškerý dohledatelný majetek žalobkyně. Ani na výzvu soudu žalobkyně při jednání neoznačila žádný konkrétní majetek, který by žalovaný nezohlednil, naopak potvrdila, že vlastní pouze nemovité věci tvořící skladovací areál v Č.. Soud neprovedl důkaz výpisem z katastru nemovitostí, jímž chtěla žalobkyně prokázat, že nemovité věci v tomto areálu jsou v jejím vlastnictví, neboť tato skutečnost nebyla mezi stranami sporná, žalovaný z ní vycházel, a proto by další dokazování bylo nadbytečné. Okolnosti posuzovaného případu svědčí o tom, že vydání zajišťovacích příkazů bylo namístě a v souladu s právními předpisy, neboť důvody budoucí nedobytnosti daně uvedené správcem daně jsou zcela konkrétní a dostatečně silné povahy. Správce daně i žalovaný přesvědčivě odůvodnili, že stávající hodnota majetku žalobkyně nebude postačovat k úhradě daně, která má být v budoucnu stanovena. Stejně tak o konkrétní skutečnosti opřeli zjištění, že žalobkyně prakticky zastavila jakoukoliv hospodářskou činnost, pouze provádí v minimálním rozsahu skladování zboží. Nelze tedy předpokládat, že by další činností byla žalobkyně schopna generovat takové příjmy, které by umožnily uhradit v plné výši daň, která má být v budoucnu stanovena. Žalobkyně ostatně uvedla, že zaměstnává pouze dva skladníky v Č. a otce jednatele a společníka v kanceláři v Č. B.. Nejedná se tedy o významného zaměstnavatele, u něhož by bylo možné předpokládat snahu o další provozování podniku. Dále bylo prokázáno, že žalobkyně se svého majetku zbavuje; již převedla na svého společníka a jednatele všechna motorová vozidla, dále se snaží prodat nemovité věci (skladový areál v Č.). Soud nepovažuje za věrohodné tvrzení žalobkyně uvedené při jednání soudu, že prostřednictvím nabídky prodeje pouze zjišťovala, zda by byl na realitním trhu zájem o její nemovité věci. Zatížení nemovitých věcí zástavním právem ve prospěch správce daně nijak neomezuje jejich převoditelnost,

k jejich převodu není třeba souhlasu správce daně. Existují tedy silné obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně. Námitka není důvodná.

19. Konečně soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně disponuje důkazními prostředky svědčícími o tom, že k uskutečnění plnění došlo v tuzemsku, zejména fakturami, dodacími listy a CMR. Rovněž tuto námitku žalobkyně uplatnila již v odvolání proti zajišťovacím příkazům, žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s posouzením učiněným správcem daně. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně neuplatnila konkrétní námitky, pouze obecně odkazuje na blíže nespecifikované faktury, dodací listy a CMR listy, aniž by uvedla, jaká konkrétní zjištění správce daně považuje za nesprávná. Za situace, kdy ani v žalobě nenamítla žalobkyně žádné konkrétní skutečnosti, neoznačila konkrétní důkazy, z nichž mají jí tvrzené skutečnosti vyplývat, nelze její námitku shledat důvodnou. Soud poukazuje na to, že z odůvodnění zajišťovacích příkazů i napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyní uváděné listiny (faktury, dodací listy) byly vzaty v úvahu (k přepravě zboží žalobkyně uvedla, že nemá žádné doklady). Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že žalobkyně nakoupila zboží dle předložených faktur a dodacích listů a dále jej dodala svým odběratelům. Důvod pro doměření daně ovšem spočívá v tom, že těmito listinami (ani ve spojení s dalšími důkazy doposud shromážděnými v rámci daňové kontroly) nebylo prokázáno, že plnění, která žalobkyně přijala, mají charakter tuzemských plnění. Správce daně i žalovaný dovodili, že nebylo prokázáno, že by kterýkoliv ze subjektů, jenž se v obchodním řetězci nachází před žalobkyní, objednal přepravu zboží do České republiky. Zboží bylo přepravováno zpravidla do skladů užívaných subjekty, které se v obchodním řetězci nachází až za žalobkyní. Žalovaný se ztotožnil s úvahou správce daně, že za této důkazní situace je třeba dospět k závěru, že teprve odběratelé žalobkyně jsou osobami, které pořídily zboží z jiného členského státu Evropské unie (ze Slovenské republiky). Plnění, která předchází tomuto pořízení zboží (tedy mj. i nabytí zboží žalobkyní), jsou plněními, která byla uskutečněna mimo území České republiky (nejde o tuzemská plnění). Žalobkyně nemůže z těchto plnění požadovat vůči státnímu rozpočtu České republiky nárok na odpočet daně na vstupu; je však povinna zaplatit daň na výstupu, jelikož na vystaveném daňovém dokladu uvedla daň [§ 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH]. Ve vztahu k některým transakcím správce daně zjistil, že zboží bylo dodáno do skladu žalobkyně v Č. (opět přitom byly zohledněny daňové doklady, dodací listy). Tyto transakce správce daně kvalifikoval jako pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Doměření daně v těchto případech spočívá v tom, že z tohoto plnění je třeba přiznat daň na vstupu, kterou si žalobkyně může v případě dodání tohoto zboží odběrateli odečíst, ovšem současně musí přiznat daň na výstupu. Tyto srozumitelně popsané právní úvahy žalovaného, které vychází ze skutkového stavu zjištěného na základě doposud provedených důkazů, žalobkyně v žalobě vůbec nenapadla. Žalobkyně pouze tvrdí, že typově vymezenými důkazními prostředky (daňovými doklady, dodacími listy a CMR listy) prokázala, že jí bylo zboží dodáno. To ovšem správce daně ani žalovaný nezpochybňují, pouze mají za to, že nejde o tuzemské plnění, u něhož by měla žalobkyně nárok na odpočet daně na vstupu vůči státnímu rozpočtu České republiky (část plnění pak byla kvalifikována jako pořízení zboží z jiného členského státu). Tento závěr žalobkyně, která nedisponuje doklady o přepravě zboží, nevyvrátila.
20. Jelikož existují silné důvody domnívat se, že daň v budoucnu stanovená nebude uhrazena a bude nedobytná, postačí k vydání zajišťovacích příkazů i slabší důvody, z nichž vychází předpoklad doměření daně. Důvody, o něž žalovaný opírá předpoklad doměření daně, jsou

nepochybně dostatečné pro vydání zajišťovacích příkazů. Zcela nekonkrétní žalobní bod žalobkyně nemůže obstát.

21. Při jednání soudu žalobkyně uplatnila nový žalobní bod, jímž poukázala na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů, pokud jde o stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů k okamžiku jejich vydání. Tento žalobní bod, jenž byl uplatněn až po marném uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), nerozvíjí žádný žalobní bod formulovaný v žalobě.
22. Pouhou citací § 167 odst. 3 věty druhé daňového řádu obsaženou na str. 3 žaloby nelze považovat za žalobní bod, a to ani takový, jenž by byl uplatněn jen v hrubých obrysech. Žalobním bodem je dle ustálené judikatury konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Žalobce je povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči nim dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Na tomto právním názoru setrval rozšířený senát NSS i v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 (publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS), v němž s odkazem na svůj předchozí, výše citovaný rozsudek potvrdil, že náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jemu domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.
23. Vzhledem k výše uvedenému nelze považovat argumentaci uplatněnou žalobkyní až při jednání soudu za rozvinutí včas uplatněného žalobního bodu, jde o zcela nový žalobní bod. Soud se jím s ohledem na jeho opožděnost věcně nezabýval (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nebyl soud povinen přihlédnout ani z moci úřední (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS), neboť případné nedostatky odůvodnění okamžité účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů soudu nebránily věcně přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, které do otázky určení vykonatelnosti zajišťovacích příkazů vůbec nemířily.
24. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
25. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovaný byl naopak ve věci plně úspěšný, avšak podle ustálené judikatury lze procesně úspěšnému správnímu orgánu přiznat náhradu pouze takových nákladů řízení, které přesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47). V daném případě žalovaný netvrdil, že by mu vznikly náklady nad

rámec jeho běžné úřední činnosti, a ani z obsahu soudního spisu takové náklady nevyplývají. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, 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 nejblíže 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 je 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 23. dubna 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu