



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **TRIBOR COMPANY s.r.o.**, IČO 24293237
sídlem Dr. Absolona 132, 763 16 Fryšták
zastoupený Ekonomické služby Přerov s.r.o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016, č. j. 35590/16/5100-41453-703692,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“) vydal dne 7. 6. 2016 pod č. j. 1316945/16/3301-80541-706741, č. j. 1316948/16/3301-80541-706741, č. j. 1316961/16/3301-80541-706741, č. j. 1316957/16/3301-80541-706741, č. j.

1316914/16/3301-80541-706741, č. j. 1316927/16/3301-80541-706741, č. j. 1316953/16/3301-80541-706741 a č. j. 1316897/16/3301-80541-706741 rozhodnutí - zajišťovací příkazy dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), kterými žalobci uložil, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období 1. 1. 2014 – 31. 1. 2014 ve výši 209 426 Kč, za zdaňovací období 1. 2. 2014 – 28. 2. 2014 ve výši 68 610 Kč, za zdaňovací období 1. 6. 2014 – 30. 6. 2014 ve výši 190 375 Kč, za zdaňovací období 1. 5. 2014 – 31. 5. 2014 ve výši 172 728 Kč, za zdaňovací období 1. 11. 2013 – 30. 11. 2013 ve výši 31 174 Kč, za zdaňovací období 1. 12. 2013 – 31. 12. 2013 ve výši 122 363 Kč, za zdaňovací období 1. 3. 2014 – 31. 3. 2014 ve výši 174 047 Kč a zdaňovací období 1. 10. 2013 – 31. 10. 2013 ve výši 184 451 Kč.

2. Proti výše specifikovaným rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 18. 8. 2016, č. j. 35590/16/5100-41453-703692, a napadená rozhodnutí (zajišťovací příkazy) potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného, jakož i příslušné zajišťovací příkazy, zrušil.
4. Žalobce poukázal na intenzitu zásahu institutu zajišťovacího příkazu do práv daňového subjektu a zpochybnil důvodnost jeho aplikace v daném případě. V tomto ohledu předně zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publikovaný pod č. 3368/2016 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná též na www.nssoud.cz), dle kterého předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 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.
5. Dle názoru žalobce je pak rozhodnutí žalovaného nedostatečně odůvodněné; žalobce zpochybňuje, že by zde byly takové skutečnosti, které ve vzájemném kontextu vytvářejí logický a ucelený okruh indicií opravňující správce daně k vydání zajišťovacích příkazů. Skutečnosti, které žalovaný uváděl, spíše nenavštěvují, že daň bude ve věci nakonec skutečně doměřena. Za nepřezkoumatelná a irelevantní v tomto ohledu považuje např. tvrzení žalovaného odvíjející se od výsledku místních šetření v sídle žalobce dne 4. 12. 2013 a 14. 10. 2014, která provedl správce daně. Žalobce zde tak uvádí kupř. to, že pokud první místní šetření proběhlo již dne 4. 12. 2013 a následně byl žalobci vyplacen nadměrný odpočet, zřejmě správce daně ve věci nechoval žádné pochybnosti o zákonnosti nároku žalobce na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty; naproti tomu po následném místním šetření v roce 2014 již správce daně uvádí nepřezkoumatelná tvrzení o nevybavenosti místností v sídle žalobce, kdy si ovšem zároveň pořídil fotodokumentaci i příslušného zboží a žalobce nabídl logická vysvětlení toho, v jakých prostorách uchovává účetní písemnosti atd. To se týká i „výtek“ správce daně souvisejících s místem parkování žalobcových vozidel.

6. Dále žalobce zpochybnil zjištění a tvrzení správce daně a žalovaného, že na internetu nebyly nalezeny odkazy na nabídku zboží žalobce. Rovněž nelze mít za to, že si žalobce svého dodavatele nedostatečně prověřil; osobu jednatele žalobce znal, ověřil si, že dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty, má zveřejněné bankovní účty, že není zapsán v insolvenčním rejstříku atp. Odkaz správce daně na virtuální sídlo dodavatele zboží je irelevantní, navíc žalobce neměl jak si tuto skutečnost ověřit. Navíc je tento dodavatel kontaktní, a pokud má žalovaný k jeho jednání výhrady, nemůže za to být činěn odpovědným žalobce.
7. Nepodstatnou, a to i v souvislosti s akcentem žalovaného na posuzování věci „*v celkovém kontextu veškerých skutečností*“, je v napadeném rozhodnutí popisovaná provázanost (obchodní i personální) mezi jednotlivými obchodními partnery (včetně žalobce), stejně jako to, že dané daňové subjekty měly jako společného zástupce téhož daňového poradce. Podobně, jako irelevantní, lze hodnotit skutečnost, že se v případě žalobce jedná o „ready-made“ společnost. Úvahy žalovaného, že tyto společnosti bývají využívány ke krácení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty, je nepřezkoumatelné. Ostatně tyto úvahy, jakožto i jejich celkovou většinu, označuje žalovaný jako „podpurné“, ačkoli reálně vedly k ekonomické likvidaci žalobce.
8. Žalovaný podle názoru žalobce také některé skutečnosti, o které opírá své rozhodnutí (např. nejasnosti ve výpovědi bývalého jednatele, problematiku knihy jízd apod.) používá z probíhající daňové kontroly v řízení nalézacím. Pokud ale žalobce některou tuto skutečnost zpochybní, pak se žalovaný k tomuto odmítá vyjádřit a poukazuje na to, že spornou otázku je třeba vyřešit dokazováním v řízení o stanovení daně. Takový postup je ovšem v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, neboť vede k nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim.
9. Zatímco přechozími argumenty žalobce brojil zejména proti důvodům svědčícím budoucímu stanovení daně, dále rozporoval především důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně. I v tomto směru považuje žalobce napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, potažmo nedostatečné. Nejenže tyto důvody nenاسvědčují budoucí nedobytnosti daně, ale zároveň žalovaný nehodnotil okolnosti, na které žalobce upozorňoval.
10. Za zástupný problém označuje žalobce také žalovaným zmiňovaný fakt, že jeho nynější jednatel je již čtvrtým v pořadí, což může svědčit o žalobcově nestabilitě. Vliv změny jednatele na stabilitu žalobce žalovaný nijak nevysvětlil. Podobné se týká dalšího z výchozích bodů žalovaného, a to sice, že žalobce neplnil povinnosti dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) tím, že nezveřejňoval své účetní závěrky; příslušná tvrzení žalovaného jsou účelová a mají pouze vytvořit dojem něčeho „nekalého“ souvisejícího s žalobcem.
11. Žalobce se dále vyslovuje ke spekulacím žalovaného o rozsahu jeho majetku. Žalobce se též domnívá, že dostatečně vysvětlil ekonomické důvody pro prodej části svého majetku. Přitom jednatel žalobce se snažil po vydání zajišťovacích příkazů dosáhnout splátkování zajištěné daně, kdy následná exekuce tržeb způsobila ekonomickou likvidaci žalobce. Žalobci tak bylo znemožněno vytvářet zisk, ze kterého mohl daň hradit a také pokračovat ve své podnikatelské aktivitě, se kterou prokazatelně počítal. Žalobce se totiž snažil o

získání povolení pro plánovanou podnikatelskou činnost od celního úřadu, kdy toto povolení bylo nezbytné. Povolení však bylo v důsledku nelogického a necitlivého jednání správce daně zrušeno, přičemž postupy daňových orgánů znemožnily změnu podnikatelské strategie žalobce.

12. Správce daně dle žalobce taktéž určil dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek žalobce a k tomu si účelově vybral fakt, že žalobce prodal část svého majetku. Správce daně však nezohlednil další relevantní skutečnosti a také to, že nemovitý majetek žalobce ke svému podnikání nepotřeboval. Za „silný“ důvod nedobytnosti daně nelze považovat jen to, že správcem daně přepokládaná výše daně převyšuje majetek daňového subjektu.
13. Žalobce konečně uvedl, že je mu známo, že v případě zajišťovacího příkazu nelze požadovat po správci daně, by postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti nezbytné pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení daně. Ale ani v tomto omezeném rozsahu správce daně a žalovaný svým povinnostem nedostáli, když uvedli jen nepřezkoumatelným způsobem, který se nevyrovnal s námitkami žalobce, jaké indicie je vedou k závěrům o budoucím stanovení daně i k její nedobytnosti. Pakliže jsou indicie, které nasvědčují závěrům správce daně, pak je žalovaný bere v potaz, pokud žalobce uplatnil námitky, které byly se závěry správce daně v rozporu, žalovaný je „vypořádal“ pouze tak, že dokazování ohledně nich bude realizováno až v rámci řízení o stanovení daně. Uměle se tak vytváří onen „ucelený logický okruh indicií“, kdy správce daně (i žalovaný) účelově bral v potaz jen ty indicie, které mu vyhovovaly. Postupem daňových orgánů přitom byl žalobce ekonomicky zlikvidován. Žalobci nebylo umožněno hradit zajištění daně ve splátkách, jak žádal; nebýt exekuce tržeb, mohla být výše vybrané daně v daném okamžiku podstatně vyšší, popř. mohla být uhrazena celá. Účelem zajišťovacích příkazů není ekonomická likvidace daňových subjektů; došlo k narušení práv žalobce vyplývajících z Listiny základních práv a svobod.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

14. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že by dle jeho názoru měl soud žalobu pro nedůvodnost zamítnout, neboť jeho rozhodnutí je zákonné, jakož byly zákonné i jemu předcházející zajišťovací příkazy.
15. Správce daně dospěl řádnou úvahou na základě komplexního posouzení situace žalobce k závěru, že budoucí úhrada daně je ohrožena. V první řadě přitom byl dán nedostatek majetku žalobce vyplývající z provedené majetkové analýzy. Majetkové poměry žalobce neposkytují záruku v tom směru, že žalobce bude v budoucnu schopen zabezpečit úhradu předmětných daňových povinností, jež mu budou dodatečně vyměřeny. Z analýzy majetkových poměrů žalobce navíc vyplývá, že veškerá jeho aktiva jsou vysoce likvidní, a to ve formě finančních prostředků na bankovních účtech a ve formě movitých věcí. Žalobce se navíc po zahájení daňové kontroly začal zbavovat postižitelného majetku převedením na jinou osobu. Dále existovaly následující skutečnosti: častá změna statutárních zástupců žalobce, neplnění povinností uložených zákonem o účetnictví, žalobce nemá webové stránky, žalobce nevlastní žádný nemovitý majetek.
16. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se

nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.

17. Pakliže žalobce namítá, že postupem správce daně (po vydání zajišťovacích příkazů) byl žalobce ekonomicky zlikvidován a došlo tím i k zániku jeho podnikání, pak k tomu žalovaný uvádí, že dle § 167 odst. 4 daňového řádu je správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, povinen stanovit výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek, přičemž je povinen mít na zřeteli naplnění cíle správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Správce daně ani žalovaný tedy nejsou oprávněni zkoumat, což odpovídá závěrům judikatury Nejvyššího správního soudu, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro žalobce likvidační povahu. Možné likvidační účinky zajištění daně proto nelze považovat za relevantní důvod, který by způsobil nezákonnost napadených zajišťovacích příkazů.
18. K námitkám žalobce ohledně neumožnění úhrady zajištění daně ve splátkách, žalovaný uvedl, že možnost posečkání ve smyslu § 156 a násl. daňového řádu, tedy povolení posečkání úhrady daně či rozložení její úhrady na splátky, nelze v daném případě aplikovat, jelikož posečkat lze pouze splatnou stanovenou daň alespoň za minimální podmínky, že je budoucí úhrada v rámci posečkání reálná. Proto se aplikace institutu posečkání vzájemně vylučuje s aplikací zajišťovacího příkazu, který lze vydat k zajištění nesplacené, či dosud nestanovené daně, kdy existuje odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, anebo pokud bude v době její vymahatelnosti její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Alternativu – natož mírnější k zajišťovacímu příkazu zajišťujícímu dosud nestanovenou daň – daňový řád neobsahuje.
19. Žalovaný dle svého názoru v žalobou napadeném rozhodnutí popsal jednoznačně skutečnosti vzbuzující podezření ohledně ohrožení budoucí úhrady daně. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydaným na základě dokazování, ale pouze rozhodnutím předběžné povahy, které zajišťuje budoucí plnění. Pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodující stav odůvodněné obavy pozdější nevymahatelnosti daně a majetková nedostatečnost. Za těchto okolností zákon nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejúplněji tak, jak předpokládá § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož kdyby správce daně postupoval dle obvyklého běhu řízení, v tradičních časových intervalech, mohl by daňový subjekt činit kroky, které by budoucí výběr daně zmařily nebo podstatně ztížily. Z jeho samotné povahy lze dovodit, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování, jaké je obsaženo v rámci řízení nalézacího, ve kterém je základ daně (a její výše) stanovován. Správce daně tedy provedl jen kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně vyměřena a zároveň dospěl k závěru, že okolnosti na straně žalobce nasvědčují důvodné obavě o její budoucí úhradě. Námitky žalobce však směřují k dokazování, které probíhá v rámci daňové kontroly. V rámci vydání zajišťovacího příkazu však správce daně těmito zjištěnými skutečnostmi odůvodňuje toliko svůj závěr, že pochybnosti správce daně o reálnosti deklarovaných obchodních transakcí stále přetrvávají a nadále je pravděpodobné budoucí stanovení daně.
20. Námitky, že správce daně neměl dostatečně „silné důvody“ k vydání zajišťovacích příkazů, kdy odůvodněná obava správce daně se má vztáhnout k budoucímu stanovení daně i budoucí nedobytnosti této daně, žalobce opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104. Z daného rozsudku vyplývá, že 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 apod.). Z rozhodnutí napadeného žalobou je však dle názoru žalovaného více než patrné, jaké skutečnosti byly v řízení zjištěny a zohledněny. Správce daně a následně i žalovaný konkretizovanými skutečnostmi v odůvodnění napadených rozhodnutí dostatečně vymezili, z čeho plynou obavy ohledně budoucího stanovení daně a i její nedobytnosti, a proč bylo přistoupeno k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat právě ve vzájemné souvislosti. Žalovaný má tedy za to, že jím uvedenými zjištěními byly dány dostatečně „silné důvody“ k vydání zajišťovacích příkazů.

21. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. V ní v první řadě poukázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016-96, dle kterého je možnost likvidace daňového subjektu v průběhu řízení před správními soudy v důsledku exekuční realizace zajišťovacího příkazu dána jen ve zcela výjimečných případech, a to tehdy, pokud se u daňového subjektu bude jednat pouze o entitu postrádající ekonomickou substanci a existující výlučně nebo převážně za účelem podvodného jednání. Dle žalobce ale taková situace není dána, neboť v posuzované věci nejde o problematiku podvodu na dani z přidané hodnoty, nýbrž o výklad hmotněprávních ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně o uskutečnění příslušných zdanitelných plnění.
22. Žalobce taktéž upozornil na to, že krátce před vydáním zajišťovacích příkazů měl správce daně k dispozici informaci, že žalobce rozšiřuje svou ekonomickou činnost.
23. Dále žalobce uvádí, že nerozumí tomu, jak skutečnost, že nevlastní žádný nemovitý majetek, může zakládat odůvodněnou obavu o obtížné dobytosti dosud nestanovené daně. Správce daně tím vlastně vytváří nové podmínky podnikání, neboť tvrdí, že jedním z kritérií pro vydání zajišťovacího příkazu je vlastnictví nemovitostí. Pro žalobcovu podnikání však vlastnictví nemovitostí nebylo potřebné; bylo pro něj spíše výhodné si nemovitost pronajmout. Argumentace žalovaného v souvislosti s údajnou vysokou likviditou majetku žalobce vede k tomu, že ať by žalobce vlastnil movitý majetek v jakémkoli objemu, byla by tato skutečnost automaticky brána jako negativní. Podobné platí i ohledně úvah správce daně a žalovaného ve vztahu k tomu, že žalobce má peněžní prostředky na účtech, u nichž je také dána vysoká likvidita.
24. Správce daně dle žalobce také konstatoval, že hodnota majetku žalobce nedosahuje ani předpokládanou částku nestanovené daně. Zde však daňové orgány ignorovaly budoucí vývoj žalobce a trend jeho podnikání. Daňové orgány mohly z účetní evidence zjistit, že žalobce restrukturalizuje své ekonomické aktivity a tento fakt nelze žalobci klást k tíži. Žalobcově argumentaci v tomto smyslu hoví závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016-38.
25. Žalobce zdůrazňuje, že se po vydání zajišťovacích a exekučních příkazů snažil dále podnikat a žádal správce daně o splátkový kalendář. Tento návrh však byl zamítnut a daný postup žalobce ekonomicky zlikvidoval, což je v rozporu i s cílem správy daní. Byl tedy zájem na tom, aby žalobce mohl hradit daň postupně, což mohlo vést taktéž k vyššímu daňovému výběru; v souvislosti s tím pak žalobce upozorňuje na to, že cílem žádného

ekonomicky uvažujícího podnikatelského subjektu není a nemůže být kumulace finančních prostředků na jeho bankovních účtech.

26. Závěry žalovaného o tom, že dojde ke stanovení daně, považuje žalobce za spekulativní a nepodložené, což je v rozporu s již vzpomenutým rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104. Nelze přitom přijmout závěr, že by se některými námitkami žalobce, které zpochybňují předpoklad budoucího stanovení daně, nemusel správce daně (žalovaný) argumentačně vypořádat. Takové jednání nelze omlouvat ani tím, že v rámci zajišťovacího řízení se neprovádí dokazování jako v řízení o stanovení daně.

IV. Ústní jednání

27. Při ústním jednání dne 20. 11. 2018 žalobce navázal argumentaci, kterou uvedl již v žalobě. Zdůraznil tak, že pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů nebyly naplněny zákonné podmínky. V tomto kontextu daňové orgány nesprávně posoudily např. otázku toho, proč se žalobce „zbavoval“ svého majetku; nesprávně nevzaly v potaz změnu podnikatelské činnosti žalobce. Chybou bylo také to, že nebylo vyhověno žalobcově žádosti o povolení splátkového kalendáře, namísto požadavku okamžité úhrady celé daně. Postupy daňových orgánů vedl k tomu, že byl žalobce posléze označen za nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty, přičemž i tato skutečnost zapříčinila jeho ekonomickou likvidaci.
28. Rovněž tak žalovaný při ústním jednání zdůraznil to, co již uvedl v napadeném rozhodnutí, potažmo ve vyjádření k žalobě. Existovaly tak jednoznačné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, kdy bylo třeba vzít i v potaz to, že se žalobce zbavil majetku ve výši cca 1,4 milionu Kč a z hmotného majetku mu zbylo jen vozidlo v hodnotě 50 000 Kč. S žalobcem se dále pojily různé indicie, jako např. časté střídání statutárních orgánů či neplnění povinností dle zákona o účetnictví, které odůvodňovaly vydání zajišťovacích příkazů. K umožnění toho, aby žalobce hradil daň dle splátkového kalendáře, uvedl žalovaný, že takový postup je možný až po stanovení daně, kdy v dané situaci nebyl splněn další předpoklad pro takové řešení, a to schopnost daňového subjektu daň skutečně uhradit.

V. Posouzení věci soudem

29. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
30. Jádro sporu v daném případě představovalo to, zda byly dány podmínky pro vydání výše specifikovaných zajišťovacích příkazů za příslušná zdaňovací období, resp. zda tyto zajišťovací příkazy byly v souladu se zákonem a nakolik rozhodl žalovaný o odvolání žalobce věcně a procesně správně.
31. Úvodem soud konstatuje, že dle § 167 odst. 1 daňového řádu 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. Dle odstavce 3 téhož ustanovení správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet, není-li nebezpečí z prodlení. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

32. Dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, v jehož intencích správce daně rovněž rozhodl, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
33. K institutu zajišťovacího příkazu existuje relevantní judikatura Nejvyššího správního soudu – odkázat lze např. na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS, rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publikovaný pod č. 3049/2014 Sb. NSS, rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, žalobcem zmiňovaný rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publikovaný pod č. 3368/2016 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.
34. Z uvedené judikatury lze dovodit zejména to, že skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu není shodná s tou, na jejímž základě lze daň vyměřit či doměřit. Po správci daně tedy nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení daně. Tyto závěry vyplývají např. z již několikrát připomínaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104. Zároveň však z tohoto rozsudku plyne, že nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout – správce daně je povinen důvody, po které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání je třeba řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Jedná se tedy o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (dané závěry o odborné literatury viz také *Burda, Z. Zajišťovací příkaz opět v centru pozornosti – judikatura správních soudů*. Dostupné v systému ASPI: LIT238109CZ). V rámci těchto mantinelů se tedy pohybuje rámec „dokazování“ a odůvodňování zajišťovacích příkazů (rozhodnutí o odvoláních proti nim). Lze přitom konstatovat, že takto vymezenou „hrací plochu“ v zásadě nezpochybnuje ani jedna ze stran nynějšího sporu, který se vede zejména o to, zda zajišťovací příkazy a rozhodnutí žalovaného těmto požadavkům dostalo. Zároveň je možné uznat, že takto nastavené podmínky rozhodování jsou pro dotčený daňový subjekt poměrně přísné a ztěžují jeho obranu proti případnému zajišťovacímu příkazu; jedná se však o důsledek celkové povahy daného institutu, který má být operativní a umožňovat předcházení negativního dotčení fiskálních zájmů.
35. V návaznosti na výše uvedené přitom z § 167 odst. 1 daňového řádu plyne, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.

36. V nyní projednávané věci odůvodnění rozhodnutí správních orgánů – správce daně i žalovaného – (na něž je nutno nahlížet jako na jeden celek) před citovanými judikaturními závěry ob stojí. Soud tato odůvodnění hodnotí jako dostatečná, zabývající se situací samotného žalobce coby daňového subjektu, rozbořem jeho obchodních transakcí v předmětných zdaňovacích obdobích, popisem příslušných plateb, a též zhodnocením těchto transakcí z daňového pohledu a celkovým kontextem těchto veličin.
37. Pokud jde o důvody svědčící budoucímu stanovení daně, správce daně např. v zajišťovacím příkazu ze dne 7. 6. 2016, č. j. 1316914/16/3301-80541-706741 (zdaňovací období od 1. 11. 2013 do 30. 11. 2013), poukázal na problematičnost žalobcových obchodních transakcí, kdy jeho dodavatel VALSO REAL s.r.o. měl sídlo na virtuální adrese, kde je zapsáno sídlo dalších 639 společností. Podobné znaky vykazoval dodavatel společnosti VALSO REAL s.r.o., společnost WHITE LINE STAR s.r.o., která za zdaňovací období květen až prosinec 2013 nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty, za zdaňovací období duben až srpen 2014 jej podala až na výzvu správce daně a zároveň za roky 2012 až 2014 nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob, kdy si vůči správci daně neplní své závazky. Jednatelům ve společnosti WHITE LINE STAR s.r.o. je zahraniční osoba, pan M. A. P., bytem v B. V době od 9. 9. 2009 do 31. 10. 2011 byla jednatelkou paní J. M., která měla po celou dobu existence bankovního účtu společnosti WHITE LINE STAR s.r.o., tedy až do 27. 5. 2015, k tomuto účtu dispoziční práva. Zároveň paní M. je bývalou manželkou pana P. M., jednatele společnosti ZÖLDPONT PLUSZ Kft. (maďarská společnost), přičemž tato společnost byla označena jako odběratel optického zboží od žalobce. Na účet společnosti WHITE LINE STAR s.r.o. nebyly ze strany žádného z deklarovaných obchodních partnerů připsány žádné platby. Správce daně v této souvislosti zmínil též personální provázanost mezi společnostmi VALSO REAL s.r.o. a žalobcem, a to ve vazbě na osobu bývalého jednatele žalobce, kterým ve sledovaných zdaňovacích obdobích byl pan R. M. Správce daně uvedl další personální vazby mezi zmiňovanými společnostmi.
38. Správce daně zpochybnil transakce s optickým zbožím mezi výše uvedenými společnostmi také s odkazem na to, že na internetu se se zbožím s vykazovanými obchodními názvy neobchodovalo, žalobce nemá vytvořeny internetové stránky, na nichž by toto zboží nabízel (viz např. printscreen s výsledkem vyhledávání internetových stránek žalobce), kdy společnosti, personálně propojené, které jsou na začátku i na konci řetězce obchodů s optickým zbožím, jsou nekontaktní. Žádná ze zúčastněných společností také nepředložila relevantní podklady o původu zboží či jeho bližší specifikaci, kdy předmětné zboží nebylo zjištěno ani při místním šetření, které správce daně uskutečnil v sídle žalobce dne 14. 10. 2014 (protokol o místním šetření č. j. 1722082/14/3305-05408-708488).
39. Ve vztahu ke zmíněným transakcím správce daně rovněž problematizoval způsob platby za toto zboží (platby v hotovosti na účet, informace od dožádaného orgánu maďarské daňové správy o neexistenci pohybu na účtu společnosti ZÖLDPONT PLUSZ Kft.) a nedostatky v mezinárodních nákladních listech (s. 6 zajišťovacího příkazu č. j. 1316914/16/3301-80541-706741). Zároveň výsledek svědka, bývalého jednatele žalobce, pana R. M., dle správce daně svědčil o tom, že tento svědek není schopen k deklarovaným obchodům, včetně přípravy zboží k dodání, uvést relevantní informace (výsledek ze dne 5. 5. 2015, protokol č. j. 1076442/15/3305-62562-707298). Správce daně zpochybnil též písemná prohlášení jednatele společnosti VALSO REAL s.r.o. a jednatele společnosti

ZÖLDPONT PLUSZ Kft. (pan G. a pan M.) o uskutečnění dodávek a reálném převzetí zboží.

40. Co se týče důvodů svědčících budoucí nedobytnosti daně, i zde soud považuje odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů za dostačující. Soud opět odkazuje na odůvodnění zajišťovacího příkazu ze dne 7. 6. 2016, č. j. 1316914/16/3301-80541-706741 (zejména s. 13-16 tohoto rozhodnutí). Správce daně tak konstatoval, že dne 19. 1. 2016 byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září až prosinec 2013, leden až březen 2014, květen a červen 2014. Přitom od 29. 2. 2016 se novým jednatelem žalobce stal pan L. H., narozen X, bytem S. 1130, S. r. Od vzniku žalobce v roce 2012 se jedná o čtvrtého statutárního zástupce tohoto daňového subjektu.
41. Ke dni 11. 5. 2016 byl zjištěn stav majetku žalobce, kdy dle předložených karet hmotného majetku by zůstatková cena hmotných movitých věcí a souborů činila dle správce daně ke dni 30. 6. 2016 cca 435 000 Kč (stroj na výrobu trdelníků, digitální váha, prodejní stánek s pojízdným rámem, stánek, vozidlo MB Sprinter – pronajímané společností LPG refueling s.r.o.; pořizovací cena všech těchto movitých věcí a souborů byla cca 719 000 Kč); stav zásob měl k 31. 3. 2016 hodnotu cca 805 000 Kč (materiál na dílnu, zboží – LPG pro pohon motoru, zboží – LPG pro výrobu tepla, zboží – PB lahve plněné, ostatní zboží). K 6. 6. 2016 žalobce nevlastnil žádný nemovitý majetek, z rozvahy k 31. 12. 2015 vyplývá, že žalobce eviduje krátkodobé závazky ve výši 5 665 tisíc Kč a výše závazků tak dle správce daně svědčí k výši aktiv o možnosti úpadku, a to i s ohledem na vykazovanou ztrátu (za rok 2015 vykazoval žalobce výsledek hospodaření mínus 546 tisíc Kč). Na účtech žalobce se mělo nacházet ke dni 31. 5. 2016 cca 10 000 Kč a 185 EUR.
42. Správce daně rovněž zmínil, že žalobce neplní povinnosti uložené zákonem o účetnictví, kdy ve veřejném rejstříku nezveřejňuje požadované dokumenty.
43. Nadto správce daně konstatoval pohyby na majetkovém účtu číslo 022000 hmotné movité věci a soubory. Žalobce prodal smlouvami ze dne 15. a 16. 3. 2016 technologie čerpacích stanic LPG za částku v celkové hodnotě 500 000 Kč bez DPH, kdy od nového majitele si žalobce tyto čerpací stanice obratem pronajal. Jednatel společnosti Kauter trade s.r.o., která předmětné technologie čerpacích stanic od žalobce koupila a následně mu je pronajala, je pan V. D., který má stálý pobyt uveden na stejné adrese, na které je sídlo žalobce.
44. Odůvodněnou obavu svědčící o budoucí nedobytnosti daně spatřuje správce daně v tom, že se žalobce po zahájení daňové kontroly začal zbavovat majetku, který si následně pronajal (prodej technologií LPG poté, co v rámci daňového řízení neprokázal oprávněnost uplatňovaného nároku na odpočet daně a neprokázal uskutečnění předmětných plnění obecně, což mělo pravděpodobně mít dopad na změnu vyměření či doměření daně). Správce daně přitom uvedl, že po zahájení daňové kontroly žalobce prodal matek v podobě vozidel Škoda Superb Kombi a Škoda Fabia RS.
45. Dle správce daně bylo dáno nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Majetkové poměry žalobce neměly poskytovat žádnou záruku, že bude schopen zabezpečit úhradu předmětných daňových povinností, které mu budou zřejmě vyměřeny; zároveň veškerá jeho aktiva jsou vysoce likvidní, a to ve formě finančních prostředků na bankovních účtech a ve formě movitých věcí. Hrozí, že dané prostředky budou převedeny na účty třetích osob, čímž se stanou pro správce daně nedosažitelné.

46. Z rozhodnutí napadeného žalobou pak vyplývá, že se žalovaný s danými důvody pro vydání zajišťovacích příkazů plně ztotožnil. Odvolací námitky považoval žalovaný za nedůvodné a vypořádal je v tom smyslu, že představují, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících nebo navazujících nepřímých důkazů, které prokazují skutečnost, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl, že transakce, které se účastnil, je zasažena podvodem. V případě některých námitek (týkající se knihy jízd, která má svědčit o reálné přepravě zboží, či výpovědi o způsobu této přepravy) jsou tyto předmětem dokazování v řízení o stanovení daně.
47. Jak již bylo řečeno, nachází se v případě řízení o vydání zajišťovacích příkazů daňový subjekt ve značně nekomfortním postavení a situaci, kdy ve věci neprobíhá rigorózní dokazování, nýbrž správce daně zpravidla shromažďuje okruh indicií, které mají podepřít jeho mínění (někdy nutně subjektivní) o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Tento fakt vyplývá z povahy samotného institutu zajišťovacího příkazu; při vydávání zajišťovacího příkazu není namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením daně, jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení a jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, odstavec 13). Právě prizmatem této skutečnosti musí také soud věc hodnotit.
48. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně shromáždil poměrně široký okruh poznatků, který měl přinejmenším potenciální schopnost svědčit o naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Mnohé z těchto indicií, které mnohdy souvisí s celkovým „působením“ daňového subjektu navenek (jeho obchodní a personální historie apod.), seznala jako relevantní i judikatura správních soudů. V tomto směru krajský soud odkazuje např. na Zprávu o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 8. 12. 2017 (dále jen „Zpráva“), kterou pod sp. zn: 4452/2017/VOP/RM, č. j. KVOP-38808/2017, publikoval veřejný ochránce práv (Zpráva je dostupná na https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf). Tato Zpráva zhuštěně uvádí závěry příslušné judikatury, a to jak ve vztahu k důvodům svědčícím o budoucím stanovení daně, tak ve vztahu k důvodům svědčícím o budoucí nedobytnosti daně.
49. Než se krajský soud bude věnovat blíže jednotlivým žalobním námitkám, opětovně připomíná právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, který zde slouží jako obecné východisko k dalším úvahám. Citovaný rozsudek tak stojí na stanovisku, že důvody vztahující se k oběma prvkům pro vydání zajišťovacího příkazu (přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi) musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu – 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 apod.).
50. Pakliže soud posuzuje „sílu“ důvodů svědčících budoucímu stanovení daně, pak souhlasí se závěry veřejného ochránce práv vyslovené ve zmíněné Zprávě, která navazuje na

judikaturu správních soudů. Dle ní správce daně hodnotí ucelený a logický okruh indicií ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a posuzuje, zda a případně jak silně naplňují existenci této podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Výčet skutečností, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně, přitom bývá v praxi velmi pestrý. Jak uvádí daná Zpráva, „[z]jednodušeně půjde o situace, kdy správce daně v daňovém řízení či vlastní analytickou činností zjistí důvodné skutečnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt při plnění svých daňových povinností postupoval nezákonně, tj. neuvedl veškeré skutečnosti mající vliv na skutečnou výši daně či nezákonně svoji daňovou povinnost snížil apod. Zda bude možné důvody svědčící existenci přiměřené pravděpodobnosti hodnotit jako silné, či slabé, pak bude mít vliv zejména to, zda se jedná o relativně právně nespornou situaci nebo zda jde o spor o výklad práva.“

51. Žalobce přitom zejména ve své replice k vyjádření žalovaného k žalobě staví věc do pozice, že se v jeho případě jedná pouze o spor o výklad práva (nikoli o případ podvodu na dani z přidané hodnoty), tudíž že důvody pro svědčící o budoucím stanovení daně jsou slabé. S tím však krajský soud nemůže souhlasit. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, publikovaného pod č. 3541/2017 Sb. NSS, jde o relativně právně nesporné situace, když postup daňového subjektu lze podřadit pod některé z ustanovení daňových předpisů, o jehož výklad není v praxi závažnějších sporů či jehož výklad je řešen konstantní judikaturou. Zpravidla sem lze podřadit i případy, kdy správce daně zjistí okolnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, které mohou založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45). Krajský soud v Brně přitom věc hodnotí tak, že správce daně (žalovaný) uvedl poměrně silné důvody svědčící o budoucím stanovení daně, neboť ve věci se nejednalo o spor o právo ve smyslu řešení složité právní otázky, která není judikaturou prozatím uspokojivě řešena, nýbrž jen o skutkový spor v rámci mnohokrát prejudikovaných ustanovení daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty. Nadto je zejména v rozhodnutí žalovaného silný akcent na možnost podvodu na dani z přidané hodnoty (i výslovně uvedený), kdy tato domněnka navazuje na existenci řetězce subjektů, kdy některého neodváděly daň z přidané hodnoty a rovněž žalobce měl mít v tomto řetězci svoji úlohu. V tomto stádiu daňového řízení přitom zpravidla nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého ve smyslu judikatury Soudního dvora EU (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45)
52. Do jisté míry sice lze považovat za sporné, pakliže daňové orgány věc předběžně hodnotí zároveň v intencích neprokázání reálného uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění (což dokládá i žalobce) a zároveň jako možný případ podvodu na dani z přidané hodnoty, nicméně v této fázi daňového řízení lze, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci, daný postup akceptovat; roli přitom hraje „předběžný“ charakter zajišťovacího příkazu a omezený rozsah „dokazování“ v jeho rámci; v řízení o stanovení daně samotné by však takový postup přijmout nebylo možné a daňové orgány musí zvolit, zda věc hodnotí jako neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, nebo jako případ podvodu na dani z přidané hodnoty.
53. Soud zde opětovně odkazuje na výše uvedené indicie týkající se budoucího stanovení daně, jak je rekapituloval z obsahu rozebíraného zajišťovacího příkazu. Jen ve zkratce tak soud

uvádí, že indicie např. v podobě nepředložení deklarovaného optického zboží, nemožnost nalezení odkazu na internetové stránky žalobce, pochyby týkající se dodavatelů i odběratelů žalobce či pochybnosti týkající se plateb za předmětné zboží považuje v daném případě za relevantní a spadající do množiny indicií, které mohou svědčit o budoucím stanovení daně. Pokud žalobce tyto skutečnosti rozporuje, pak je soud toho názoru, že odůvodnění v rozhodnutí žalovaného (na které soud ostatně v podrobnostech odkazuje), umožňuje jejich zařazení do množiny relevantních indicií a zároveň nesvědčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

54. Za podložené považuje soud i důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně; i kdyby hodnotil důvody pro budoucí stanovení daně za relativně „slabé“ (neboť se jedná o skutkový spor), pak důvody týkající se budoucí nedobytnosti daně považuje naopak za poměrně silné, a v tomto smyslu dostatečným způsobem odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu (srov. ke „kompenzací“ „silných“ a „slabých“ důvodů dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
55. Existence odůvodněné obavy o vybrání daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musejí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31; dle tohoto rozsudku přitom lze zajišťovací příkaz 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 odůvodněnou obavu o výběr daně). V daném případě správce daně (žalovaný) doložil, že jsou tu důvody pro to, domnívat se, že bude dodatečně vyměřena daň ve výši 1 235 320 Kč (strana 5 žalobou napadeného rozhodnutí, kdy hmotný majetek žalobce v zůstatkové ceně k rozhodnému okamžiku odpovídal hodnotě cca 435 000 Kč a kdy po provedení mobiliární exekuce bylo doloženo, že tento majetek byl z větší části prodán a žalobci zůstalo v majetku pouze vozidlo MB Sprinter, které je pronajímáno; předpokládaná účetní zůstatková hodnota hmotného majetku žalobce by tak k 30. 6. 2016 činila cca 51 000 Kč), zásoby měly hodnotu cca 805 000 Kč, zůstatky na bankovních účtech zhruba 315 000 Kč, kdy ovšem odvolatel vykazoval závazky v hodnotě vyšší než 5,5 milionu Kč a výsledek jeho hospodaření za předchozí účetní období byl mínus 546 tisíc Kč (viz výše a strana 4 až 5 žalobou napadeného rozhodnutí). Již z toho lze do jisté míry usuzovat, že úhrada potenciálně vyměřené daně může být nad hospodářské síly žalobce.
56. K tomu však přistupují další důvody.
57. Indicie, které mohou ve vzájemné souvislosti svědčit o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, které žalobce naplňuje, jsou dle judikatury následující: existují doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, případně ukončovat/utlumovat podnikatelskou činnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2015, č. j. 15 Af 378/2012-49, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014-46), existuje podezření na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48), majetek daňového subjektu je tvořen pouze prostředky na účtu či jinou vysoce likvidní komoditou (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16.

12. 2015, č. j. 3 Af 23/2013-49, popř. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, č. j. 62 Af 26/2015-43), daňový subjekt nemá nemovitý majetek (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2016, č. j. 29 Af 46/2014-56), daňový subjekt vykazuje vysokou míru zadluženosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45).

58. Naopak odůvodněná obava o vybrání daně však může být i oslabena až vyloučena, a to níže uvedenými indiciemi, které ovšem žalobce nevykazuje (důkazem opaku tedy lze mít za to, že „vlastnosti“ žalobce svědčí spíše o obavách o budoucí dobytost daně): Daňový subjekt je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2017, č. j. 62 Af 119/2015-462), daňový subjekt vlastní nemovité i movité věci značné hodnoty, má větší počet stálých zaměstnanců a transparentní majetkovou strukturu (tytéž rozsudky, jaké byly uvedeny u předchozího bodu), včasné plnění uložené záznamní povinnosti (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66), daňový subjekt nezmenšuje svůj majetek (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104), daňový subjekt je podnikající fyzickou osobou, a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).
59. Krajský soud zde uznává, že žádná z těchto indicií sama o sobě nesvědčí o něčem protizákonném či o ohrožení budoucí dobytosti daně; v případě žalobce je však zřejmé, je dán celý komplex těchto indicií, které již závěr o ztížené dobytosti daně umožňují formulovat. Je buď nesporné, nebo bylo daňovými orgány doloženo, že žalobce je právnickou osobou s větším množstvím závazků, nižším rozsahem majetku, který je navíc vysoce likvidní, kdy žalobce po zahájení daňové kontroly přistoupil k prodeji své hmotného majetku, bylo dáno podezření na zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, žalobce není stabilizovaným subjektem, neboť poměrně často mění společníky i statutární orgány (a to i po zahájení daňové kontroly), žalobce nevlastní nemovitý majetek, neplnil si některé povinnosti dle zákona o účetnictví apod.
60. Právě ve světle shora uvedených skutečností či indicií je třeba hodnotit námitky, které žalobce vznáší proti každé z nich. I kdyby bylo částečně možné akceptovat např. vysvětlení týkající se restrukturalizace ekonomických aktivit žalobce po zahájení daňové kontroly, nelze pustit ze zřetele konstatování žalovaného (viz strana 6 žalobou napadeného rozhodnutí), že po prodeji „nepotřebného“ majetku a započetí snahy o změnu předmětu podnikání, již prostředky získané podejem předmětného majetku neměl žalobce k dispozici (finanční prostředky nebyly na bankovních účtech, nedošlo k navýšení hmotného majetku ani zásob). Za takové situace se soud domnívá, že množství nějakým způsobem „podezřelých“ okolností pojících se se situací žalobce a jeho podnikáním je až nápadným způsobem vysoké, pročez lze akceptovat závěr daňových orgánů o existenci uceleného a logického okruhu indicií k vydání zajišťovacích příkazů.
61. Krajský soud závěrem nepouští ze zřetele ani argumentaci žalobce týkající tvrzeného likvidačního postupu daňových orgánů, který dle žalobce není přípustný. V tomto směru soud uvádí, že nemohl i s ohledem na shora uvedené skutečnosti brát za rozhodný

argument spočívající v tom, že v důsledku kroků správce daně Celní úřad pro Zlínský kraj zrušil žalobci povolení pro podnikatelskou činnost týkající se nakládání a obchodování se zkapalněnými ropnými plyny. Zde lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 As 47/2016-28, v němž byla řešena obdobná situace (podmínkou pro podnikání v oblasti distribuce pohonných hmot byla existence bezdlužnosti – tím, že finanční úřad v daném případě vydal zajišťovací příkaz, který daňový subjekt neuhradil, byla tato situace posouzena jako nedoplatek, a tedy vyloučila bezdlužnost. V důsledku toho nebyly splněny podmínky pro registraci distributora pohonných hmot a daňový subjekt se ocitl bez tohoto oprávnění.).

62. Taktéž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, vyplývá, že při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu. Pakliže žalobce argumentuje usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016-96 (které nesprávně označuje za rozsudek), je třeba říci, že to se týká primárně rozhodování soudu o návrhu na vydání předběžného opatření, které má zabránit realizaci zajišťovacích příkazů tak, že to povede k ekonomické likvidaci dotčeného daňového subjektu, nikoli rozhodování ve věci samotné. S tím souvisí i žalobcem navrhované řešení spočívající v úhradě daně ve splátkách – s ohledem na ekonomickou situaci žalobce a důvody, které správce daně vedly k vydání zajišťovacích příkazů (a posléze žalovaného k potvrzení těchto zajišťovacích příkazů), nebyly mj. dány realistické výhledy pro uhrazení daně ani předmětným navrhovaným způsobem.
63. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. To se týká jak důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů a následně napadeného rozhodnutí žalovaného, tak postupu dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, což bylo odůvodněno indiciemi zjištěnými správcem daně. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Závěr a náklady řízení

64. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
65. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 20. listopadu 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu