



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **IRON HOUSES s.r.o.**, IČO 29274681
sídlem Karlovo náměstí 22/16, Vnitřní Město, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem náměstí Míru 15, 120 00 Praha 2

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 10. 2016, č. j. 48070/16/5100-41458-711539 a č. j. 48069/16/5100-41458-711539

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 2. 1. 2017 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2016, č. j. 48070/16/5100-41458-711539 a č. j. 48069/16/5100-41458-711539 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči (dále jen „prvostupňový orgán“ nebo „správce daně“) ze dne 1. 9. 2016, č. j. 1476355/16/2912-00540-702148, č. j. 1476611/16/2912-00540-702148, č. j. 1475612/16/2912-00540-702148, č. j. 1475569/16/2912-00540-702148, č. j. 1475534/16/2912-00540-702148, č. j. 1475496/16/2912-00540-702148, č. j. 1475470/16/2912-00540-702148, č. j. 1475422/16/2912-00540-702148, č. j. 1475369/16/2912-00540-702148, č. j. 1475250/16/2912-00540-702148 a č. j. 1474870/16/2912-00540-702148 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“ nebo „zajišťovací příkazy“). Zajišťovací příkazy ze dne 1. 9. 2016, č. j. 1476355/16/2912-00540-702148 a č. j. 1476611/16/2912-00540-702148, byly vydány podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadených rozhodnutí (dále jen „daňový řád“). Zbývající zajišťovací příkazy ze dne 1. 9. 2016 byly vydány podle ust. § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadených rozhodnutí (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Zajišťovacími příkazy byla žalobci uložena povinnost zajistit na účet správce daně dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) v celkové výši 2 923 985 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce napadá předmětná napadená a prvostupňová rozhodnutí pro jejich nezákonnost spočívající ve zkrácení práv žalobce tím, že tato rozhodnutí byla vydána v rozporu s daňovým řádem a zákonem o dani z přidané hodnoty, a pro jejich nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti odůvodnění a nedostatku důvodů, čímž bylo nezákonným způsobem zasaženo do jeho ústavně chráněného vlastnického práva.
3. Nepřezkoumatelnost napadených a prvostupňových rozhodnutí spatřuje žalobce mimo jiné v odlišném pohledu na ekonomickou činnost žalobce. Žalovaný totiž nijak nerozporuje reálnou existenci žalobce jako obchodní společnosti vykonávající dlouhodobou reálnou ekonomickou činnost, zatímco prvostupňový orgán je přesvědčen ohledně obchodního případu se společností Tales Market, a.s. o jejím výkonu s cílem neoprávněného získání daňového zvýhodnění. Navíc k historii a bezproblémovosti žalobce přihlédnuto nebylo, což snižuje i věrohodnost tvrzení o budoucí (ne)dobytnosti daně.
4. V souvislosti s odůvodněným předpokladem stanovení budoucí daňové povinnosti žalobce uvádí, že správní orgány bez přezkoumatelného a objektivního odůvodnění dovodily vznik tohoto předpokladu, avšak jakákoliv úvaha k předpokladu budoucího stanovení daně v napadených a prvostupňových rozhodnutích chybí. S tím souvisí nesouhlasný postoj žalobce k závěru správních orgánů o užití důkazních prostředků až v řízení nalézacím, následkem čehož v řízení o vydání zajišťovacího příkazu absentuje dokazování.
5. Současně žalobce rozporuje také některé okolnosti stran způsobu ověření jeho daňové povinnosti v průběhu daňové kontroly. Zdůrazňuje skutečnou potřebu ocelových konstrukcí pro výkon své ekonomické činnosti. Absenci rozsáhlé stavebně-technické

dokumentace odůvodňuje svou pozicí (nebyl investorem) u některých zakázek. K rozporovaným dodávkám ocelových konstrukcí ze strany společnosti Tales Market, a.s. uvádí jejich konečné povrchové úpravy v jednotlivých zinkovnách, následné přepravování ze zinkoven až k daňovému subjektu, event. přímo na místo realizace zakázky, přičemž tato přeprava byla zajišťována prostřednictvím společnosti Tales Market, a.s. K potvrzení těchto skutečností žalobce navrhuje jakožto svědka zástupce společnosti SIGNUM, pana H. Nadto připomíná, že dle jeho informací byly veškeré daňové povinnosti společnosti Tales Market, a.s. vzniklé v důsledku jemu dodaných ocelových konstrukcí v plné výši uhrazeny. Současně neměl povědomí o dodavatelích jeho dodavatele společnosti Tales Market, a.s. tudíž by mu okolnosti týkající se této společnosti a jejích obchodních partnerů neměly jít k tíži. Ve svém souhrnu tak závěr o budoucím stanovení daňové povinnosti pokládá za minimálně předčasný.

6. Dále žalobce napadá existenci odůvodněné obavy o (ne)dobytnosti dosud nestanovené daně, která je podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů.
7. Tvzení správce daně, že na úhradu předpokládané výše daně v budoucnu stanovené nebude mít žalobce dostatečný majetek, je ve flagrantním rozporu se skutečností. Žalobce vlastní nemovité věci (pozemky) v hodnotě několika desítek miliónů korun českých, správní orgány však zhodnotily celkovou hodnotu nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce za zdaleka nedostačující k úhradě dosud nestanovené daně, neboť vychází z označení pozemků v katastru nemovitostí (bez ohledu na jejich stavebněprávní určení či skutečné využití) a v návaznosti na toto označení aplikují cenu administrativní (úřední), nikoliv cenu obvyklou či tržní. Správní orgán tedy vůbec nezvažoval cenu, za kterou by bylo možné předmětné pozemky případně prodat. Nelze souhlasit ani se závěrem správních orgánů o „jednoduché“ a „rychlé“ možnosti převodu předmětných pozemků na třetí osoby. Takový přístup je nezákonný, absurdní a nemůže být tolerován. Není zároveň ani pravdou, že by správce daně nemohl po podání návrhu na vklad zasahovat do procesu změny vlastnického práva, neboť od 1. 1. 2014 je lhůta v délce 20 dnů, v rámci které není možné rozhodnout o povolení vkladu vlastnického práva, stanovena právě na případy, aby nedocházelo k rychlým převodům nemovitých věcí v situacích odporujícím právní úpravě. Ani s hodnocením majetku dceřiné společnosti BD ŘÍČANY s.r.o. se žalobce nemůže ztotožnit. Tato dceřiná společnost totiž vlastní majetek ve formě zásob, pohledávek a finančního majetku v celkové hodnotě cca 3 mil. Kč. Avšak místo jejich objektivního posouzení správní orgány uvedly, že se jedná o jedny z nejlikvidnějších aktiv a jejich účetní hodnota v době vydání zajišťovacích příkazů nemusí odpovídat jejich účetní hodnotě k 31. 12. 2015. Správní orgány v rámci své argumentace zároveň zaměňují obecné výnosy s tržbami z prodeje zboží, bilanci (rozvahu) s výkazem zisku a ztráty, daňové a účetní zohlednění rozestavěných staveb atd., což činí tato dílčí tvrzení nepřezkoumatelnými.
8. V neposlední řadě žalobce shledává napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými z důvodu, že správce daně v rámci zajišťovacích příkazů používá pojem „předlužení“, když tvrdí, že daňový subjekt a dceřiné společnosti jsou předlužené, aniž by však mj. zohlednil, jaká je skutečná hodnota majetku daňového subjektu. Český právní řád zná pojem „předlužení“ toliko ve smyslu zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“), a proto je nutné jej vykládat právě v intencích tohoto zákona. Vyjádření žalovaného tak není pravdivé.
9. Závěrem svého žalobního návrhu žalobce brojí proti skutečnosti, že prvostupňový orgán vydal předmětné zajišťovací příkazy jako účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání.

V této souvislosti namítá absenci správního uvážení ohledně aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož jsou napadená rozhodnutí zatížena opět vadou nepřezkoumatelnosti. Správní orgány neuvedly, proč zvolily nejprísnejší možnosť (vykonateľnosť zajišťovacích príkazů již okamžikem jejich vydání), a nepostačí jejich tvrzení o existenci stejných důvodů jako v případě důvodů vzbuzujících odůvodněnou“ obavu ohledně dobytnosti daňové povinnosti.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil svým podáním ze dne 20. 2. 2017. Nejprve reagoval na případný rozpor ve vyjádření prvostupňového orgánu a žalovaného ve vztahu k reálné ekonomické činnosti, přičemž zastává názor, že obě vyjádření nejsou v rozporu. Prvostupňový orgán totiž hodnotil pouze ekonomickou činnost ve vztahu k obchodní společnosti Tales Market, a.s. Navíc i reálně existující obchodní společnost vykonávající reálnou ekonomickou činnost může být účastna podvodného řetězce na DPH.
11. Dále žalovaný upozornil na zápis žalobce do obchodního rejstříku dne 5. 4. 2011, což je v rozporu s žalobcovým tvrzením o seriózní obchodní společnosti vykonávající dlouhodobě reálnou ekonomickou činnost.
12. K absenci předpokladu budoucího stanovení daně uvádí, že se tento názor žalobce nezakládá na pravdě, jelikož správní orgány obou stupňů se zabývaly otázkou pravděpodobnosti stanovení dosud nestanovené daně, když především byla popsána skutečnost, že žalobce pravděpodobně neprokáže nárok na odpočet DPH z důvodu, že se předmětná zdanitelná plnění neuskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. V této souvislosti žalovaný připomíná, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování zásadně neprovádí. Žalovaný je přesvědčen, že řádně odůvodnil veškeré skutečnosti nasvědčující doměření DPH žalobci. Ve vztahu k jednotlivým skutkovým zjištěním, které žalobce ve svém návrhu rozporoval, žalovaný opět opakuje, že z důvodu předstižné povahy zajišťovacího příkazu se při jeho vydání dokazování zásadně neprovádí. Správní orgány tak neodhlédly od otázky budoucí stanovené daně, nelze však po nich požadovat, aby otázku budoucí daně postavily v řízení o vydání zajišťovacího příkazu zcela na jisto.
13. Informace sdělené žalobcem o společnosti Tales Market, a.s. svědčí podle žalovaného o nestandardním propojení žalobce a této společnosti, která je dodavatelem žalobce.
14. Odůvodněná obava o nedobytnosti daně je vyvolána zejména zjištěním o zapojení žalobce do podvodného řetězce na DPH, v rámci kterého probíhaly mezi zapojenými obchodními společnostmi nestandardní finanční operace, přičemž některé z obchodních společností byly taktéž personálně provázány. Sám žalobce je kvůli tomuto vyšetřován orgány činnými v trestním řízení.
15. Co se týče ceny pozemků v majetku žalobce, žalovaný vycházel ze skutečností mu známých v době vydání zajišťovacích příkazů. S ohledem na absenci znaleckého posudku v této fázi řízení je proto ocenil v souladu s ust. § 6 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „oceňovací vyhláška“) dle bonitovaných půdně ekologických jednotek. Navzdory žalobcem tvrzené majetkové dostatečnosti nemůže tato zmírnit existenci odůvodněné obavy vzniklé zapojením žalobce do podvodného řetězce a nedobrou ekonomickou situací žalobce.

16. K námitkám stran údajné nepřezkoumatelnosti hodnocení dobytosti pohledávek za třetími osobami žalovaný uvádí, že z úřední činnosti správce daně vyplývá problematičnost exekuce poddlužníka, která zřídka kdy přináší exekuční výnos, což ostatně správní orgány uvedly při dobytosti tohoto aktiva žalobce.
17. Obdobně údajná výstavba domů nemůže mít (za situace jejího řádného zaúčtování) negativní vliv na rozvahu žalobce a nemůže být důvodem vyvracejícím jeho nepříznivou ekonomickou situaci.
18. Žalovaný ani správce daně netvrdili, že se žalobce nachází v úpadku ve formě předlužení dle insolvenčního zákona, ale pouze konstatovali, že záporný vlastní kapitál vykázaný v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 v pasivech ve výši 6 967 000 Kč signalizuje předluženost žalobce.
19. K využití jiných institutů (splátky, posečkání ad.) žalovaný poukazuje na absenci jiného prostředku zajištění dosud nestanovené daně v daňovém řádu, než je právě zajišťovací příkaz.
20. Závěrem k odůvodněné obavě o dobytosti v budoucnu stanovené daně žalovaný znovu připomíná, že tato v případě žalobce vyplývá kromě jeho účasti na podvodném řetězci DPH také z jeho nedobré ekonomické situace.
21. Pokud by správce daně při vydání zajišťovacích příkazů bral v úvahu možné budoucí teoretické zisky žalobce, nebo vyčkával jejich dosažení, přiznání a uhrazení daně, byla by tak popřena samotná podstata zajišťovacího příkazu.
22. K námitce absence uvedení, v čem žalovaný spatřuje nebezpečí z prodlení, žalovaný poukazuje na shodnost této žalobní námitky s odvolací. Žalobce ignoruje skutečnost, že část zajišťovacích příkazů byla vydána podle § 167 odst. 3 daňového řádu a nikoli podle ust. § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, navíc tyto důvody, pro něž hrozilo nebezpečí z prodlení, byly v prvostupňových rozhodnutích uvedeny. Jde o zapojení žalobce do podvodného řetězce na DPH, povahu žalobcových aktiv (v této souvislosti poukazuje na případ společnosti A S I M O s.r.o.) či možnost zcizení nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce v relativně krátkém časovém období. Nadto hrozící nebezpečí z prodlení prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy.

IV. Posouzení věci krajským soudem

23. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
24. Krajský soud v Brně přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
25. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších

uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

26. Žalobce ve svém žalobním návrhu označil napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná z důvodu nesrozumitelnosti jejich odůvodnění a nedostatku důvodů. Nepřezkoumatelnost dále dovodil z odlišného pohledu žalovaného a prvostupňového orgánu na ekonomickou činnost žalobce nebo z nesprávně používaných pojmů (předlužení, obecné výnosy a tržby z prodeje zboží, bilance a výkaz zisku a ztráty či daňové a účetní zohlednění rozestavěných staveb) a jejich záměny. V neposlední řadě je nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí založena nedostatečným odůvodněním zvolení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů jejich vydáním.
27. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námítka za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).
28. K tomu zdejší soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného jsou postavena na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadených rozhodnutích se žalovaný vypořádal se všemi námitkami žalobce vznesenými v průběhu správního řízení. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovala zákonnou úpravu, o

kteřou se opírají, a neobsahovala vypořádání některé ze vznesených námitek, či by neobsahovala důkazy pro podporu skutečností, na kterých jsou postavena, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadená rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelná. Odůvodnění napadených rozhodnutí nejsou vnitřně rozporné, lze rozeznat, co je odůvodnění a co je výrok, výrok těchto rozhodnutí není v rozporu s odůvodněním; lze z něj zjistit, jak vlastně žalovaný ve věci rozhodl a lze také seznat, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu a také z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce. O přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadenými rozhodnutími bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadená rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.

29. Nelze tak přisvědčit tvrzení žalobce, že napadená rozhodnutí trpí nesrozumitelností jejich odůvodnění a nedostatkem důvodů. Argumentace uvedená v odůvodnění napadených rozhodnutí ve spojení s odůvodněním zajišťovacích příkazů obsahuje nosné důvody svědčící o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, které korespondují zjištěnému skutkovému stavu, jak je zachycen ve správním spisu.
30. Obdobně nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí zdejší soud nespatřuje v tvrzení žalobce, že oba stupně správních orgánů hodnotí odlišně ekonomickou činnost žalobce. Soud v přístupu správních orgánů odlišný pohled nespatřuje, neboť pokud je prvostupňový orgán přesvědčen o výkonu podnikatelské činnosti ve vztahu ke společnosti Tales Market, a.s. s cílem neoprávněného získání daňového zvýhodnění, neznamená to nutně, že rozporuje reálnou existenci žalobce jako obchodní společnosti vykonávající dlouhodobou reálnou ekonomickou činnost. Prvostupňový orgán toliko rozporuje pouze podnikatelskou činnost žalobce ve vztahu k jednomu případu. Nicméně i pokud by tento případný rozpor v pohledu správních orgánů na podnikatelskou činnost žalobce nastal, je potřeba hodnotit správní řízení jako celek, kdy žalovaný jako správní orgán II. stupně korigoval úvahy prvostupňového orgánu.
31. Ani přesvědčení žalobce o absenci přezkoumatelného a objektivního odůvodnění ve vztahu ke splnění předpokladu stanovení budoucí daňové povinnosti soud nemůže přisvědčit. Žalovaný (a také prvostupňový orgán) se splněním této podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů patřičně zabýval a svůj názor řádně odůvodnil. K dalšímu odůvodnění splnění této podmínky soud odkazuje na bod 47. a násl. tohoto odůvodnění.
32. Zdejší soud také neshledal nesprávné používání některých pojmů ze strany žalovaného. Konkrétně ve vztahu k pojmu „předlužení“ žalovaný používá tento pojem v obecném významu, z pohledu stavu jednotlivých položek rozvahy, nikoliv pohledem insolvenčního zákona.
33. Ohledně skutečností, proč správní orgány přistoupily k volbě účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů jejich vydáním, soud shledal dostatečnost odůvodnění tohoto kroku, když z napadených a prvostupňových rozhodnutí lze seznat, jaké úvahy správní orgány vedly ke zvolení této „nejpřísnější“ varianty vydání zajišťovacích příkazů. Soud proto nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že v napadených a prvostupňových rozhodnutích absentuje správní uvážení ohledně aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud je žalobce přesvědčen o tom, že nepostačí existence stejných důvodů jako v případě důvodů

vzbuzujících odůvodněnou obavu ohledně dobytosti daňové povinnosti, zdejší soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86, dle něhož „závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání. Není přitom podstatné, zda správce daně v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výročkům zajišťovacího příkazu. Odůvodnění rozhodnutí správního orgánu totiž představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které je nutné posuzovat i v jejich vzájemných souvislostech. Jestliže tedy správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a tyto skutečnosti mají význam i z hlediska výše zajištěné částky či aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutné uvedená skutková zjištění implicitně vztáhnout i na odůvodnění těchto zbývajících výroků zajišťovacího příkazu, i když tak správce daně výslovně neučiní.“ Shrne-li soud závěry vyplývající z citovaného rozsudku, stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů se může prolínat s odůvodněnou obavou a důvody existence této odůvodněné obavy postačí při odůvodnění zvoleného způsobu účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů.

34. Z výše uvedeného je zřejmé, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, proto soud námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil.
35. Podstatou sporu v nyní projednávané věci je především skutečnost, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce v této souvislosti konstruuje řadu žalobních námitek, týkajících se nejenom splnění těchto zákonných podmínek, nýbrž i ve vztahu ke stanovení konkrétní daňové povinnosti. Předmětem soudního přezkumu je však otázka zákonnosti závěrů správních orgánů, zda u žalobce byly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů.
36. Na úvod krajský soud připomíná povahu zajišťovacích příkazů. Podle § 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.
37. Na tomto místě je třeba předeslat, že zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, je dle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, a to především s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat v podobě ohrožení hospodářské činnosti daňového subjektu, či jeho samotné existence (srov. rozsudek ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).
38. Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se pak nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonná úprava podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu reflektuje princip, aby zásah do vlastnického práva daňového subjektu byl přiměřený intenzitě a aktuálnímu ohrožení

veřejného zájmu, což musí vyvěrat ze zjištění specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90).

39. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 vyplývá, že 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. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Naplnění těchto předpokladů je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.
40. 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 (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Tyto podmínky musí být splněny současně a musí se opírat o dostatečné skutkové důvody zachycené v odůvodnění zajišťovacích příkazů.
41. Jak bylo již uvedeno, zajišťovací příkaz představuje specifickou možnost správce daně zajistit dosud nestanovenou daň. Jedná se o velmi silný prostředek, kdy před stanovením (či předpokládaným stanovením) daně dochází k výraznému zásahu do práv a postavení daňového subjektu a může dojít k ohrožení či likvidaci jeho podnikatelské činnosti (k tomu srovnej např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90).
42. Výkladem § 167 odst. 1 daňového řádu se pak Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, v němž dal obecně zapravdu žalovanému, že *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím“*.
43. V již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, Nejvyšší správní soud tuto úvahu vyjádřil obdobně: *„(...) lze shrnout, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Nicméně současně Nejvyšší správní soud uvedl: „[45] Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o*

otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.

[46] Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. (...)“

44. Přitom naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu: „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). Nejvyšší správní soud dále ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, zdůraznil, 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“ (obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 11. 2016, č. j. 62 Af 4/2015-50).
45. Na základě výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k institutu zajištění daně tak lze shrnout, rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno jen tehdy, je-li naplněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovená, a existuje-li důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu. Po správci daně současně nelze požadovat, aby již v rámci vydávaného zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně.
46. Žalobce rozporuje splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.
47. Na úvod posouzení první z podmínek (pravděpodobnost budoucího stanovení daně) zdejší soud připomíná, že již opakovaně vyslovil, že zajišťovací příkaz může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně se může opírat také o okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH či transakcí realizovaných v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva. Jedná se o obchodní transakce, u nichž „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání

je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Recueil, s. I-06161), a transakce, u nichž získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, Part Service, C-425/06, Recueil, s. I-00897, či rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161) (obdobně též rozsudek krajského soudu ze dne 18. 10. 2017, č. j. 62 Af 119/2015-462).

48. Předpoklad budoucího stanovení daně vyplývá podle žalovaného z dosavadních zjištění, dle nichž správce daně důvodně předpokládá, že žalobci bude doměřena daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob. Jedním z dodavatelů žalobce byla společnost Tales Market, a.s. fakturující žalobci převážně dodávky ocelových konstrukcí, přitom však tato společnost se správcem daně nespolupracuje, neplní řádně své povinnosti vztahující se ke správě daní, nezveřejňuje své účetní závěrky a nedisponuje žádným majetkem mimo své prostředky na bankovním účtu. K tomuto účtu má však dispoziční oprávnění jeden z jednatelů žalobce. Navíc je tato společnost podezřelá z vystavování faktur na fiktivní zdanitelná plnění a daň z přidané hodnoty z deklarovaných dodávek pro obchodní společnost A S I M O s.r.o., jejímž jediným společníkem je druhý z jednatelů žalobce. Žalobce společně s Tales Market, a.s. jsou zapojeni do řetězce korporací mezi sebou si přeposílajících peněžní prostředky následně vybírané v hotovosti. Následkem toho jsou tyto korporace prověřovány orgány činnými v trestním řízení z důvodu podezření na řetězový podvod páchaný s cílem neoprávněně získat daňovou výhodu formou nárokování nadměrných odpočtů DPH. Správce daně proto pochybuje o tom, že dodávky ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market, a.s. proběhly skutečně tak, jak bylo formálně deklarováno. Žalobce totiž neprokázal, že deklarované ocelové konstrukce byly skutečně dodány a že náklady ve formě dodávek těchto ocelových konstrukcí jsou nákladem vynaloženým na zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání napadených rozhodnutí.
49. Soud má za to, že žalovaný výše popsaným odůvodněním dostatečně prokázal splnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a sice že zde existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. Z textu napadených rozhodnutí a také z textu zajišťovacích příkazů přímo vyplývá, že žalovaný, resp. správce daně vyjádřil důvodnou obavu, že žalobce neprokáže nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Zjištěné skutečnosti tak byly dostatečné pro to, aby žalovaný uskutečnění dodávek ocelových konstrukcí deklarovaným způsobem a tím i nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty zpochybnil. Úloha žalobce a především pak jeho dodavatele (společnost Tales Market, a.s.) v těchto transakcích byla podle názoru správce daně nestandardní a bylo možno tak oprávněně předpokládat, že za tohoto stavu daňového řízení se žalobci uskutečnění transakcí tak, jak jsou uvedeny na dokladech, prokázat s největší pravděpodobností nepodaří. Pokud jde o podmínku pravděpodobnosti vzniku daňové povinnosti, bylo z odůvodnění zajišťovacích příkazů zjevné, že žalovaný činil procesní úkony, které spočívaly v prošetřování dodávek ocelových konstrukcí vykazujících specifikované nestandardní znaky. Není tedy důvodná námitka, že nebyla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, neboť z povahy věci

nemůže jít o jistotu jejího stanovení s konkrétním právním hodnocením, nýbrž právě o relevantní směřování k jejímu stanovení.

50. Žalobce v souvislosti se žalobní námitkou brojící proti splnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů namítá řadu dílčích tvrzení, která však nepodporuje konkrétními důkazními návrhy.
51. Konkrétně žalobce zdůrazňuje skutečné používání ocelových konstrukcí v rámci své podnikatelské činnosti, odůvodňuje absenci rozsáhlé stavebně-technické dokumentace, popisuje způsob dodávání ocelových konstrukcí ze strany společnosti Tales Market, a.s. a další okolnosti spolupráce s touto společností (úhradu daňových povinností, znalost obchodních partnerů této společnosti) či navrhuje výslech svědka zástupce společnosti SIGNUM, pana H. V celkovém souhrnu pokládá závěr o budoucím stanovení daňové povinnosti za předčasný.
52. Soud ve vztahu ke všem námitkám uvádí, že v rámci řízení o zajišťovacích příkazech, jak ostatně vyplývá z výše citované judikatury správních soudů (zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, podle něhož *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.“*), je podstatné posouzení splnění zákonných podmínek pro vydání takových zajišťovacích příkazů. Žalobcovy námitky naproti tomu směřují proti následnému zjištění přesné výše daňové povinnosti, jež bude výsledkem vedeného daňového řízení, týkají se tak meritorního posouzení určení daňové povinnosti žalobce, jež však není podstatou řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Zde je rozhodnou podmínka pravděpodobného vyměření daňové povinnosti, kterou žalovaný, popř. prvostupňový orgán, řádně odůvodnil.
53. Co se týče důkazního návrhu v podobě výslechu pana H., zdejší soud uvádí, že k provedení tohoto důkazu nepřistoupil, neboť tento důkaz pokládá za nadbytečný při posouzení zákonnosti vydání zajišťovacích příkazů. Podstatnou je v tomto řízení podmínka pravděpodobného vyměření daňové povinnosti, která byla v nyní projednávané věci splněna.
54. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že konečné vyhodnocení transakcí žalobce jako transakcí představujících zneužití práva či zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt. S ohledem na to, že se v nyní posuzované věci nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobce, se soud věcně nezabýval jednotlivými námitkami rozporujícími budoucí stanovení daňové povinnosti či rozporujícími obchodní transakce, u kterých mají správní orgány pochybnosti stran jejich zapojení v rámci podvodu na dani z přidané hodnoty.
55. Pokud již žalobce v rámci posouzení splnění této podmínky předpokládal důkladné využití důkazních prostředků a správní orgány jej odkázaly až na řízení nalézací, nejedná se podle názoru krajského soudu o pochybení správních orgánů. V této souvislosti soud připomíná odlišnou povahu zajištění a jednotlivé fáze daňového řízení. V případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat

otázky související se stanovením samotné daně (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 14/2016).

56. K první podmínce vydání zajišťovacích příkazů krajský soud uzavírá nedůvodnost žalobní námitky spočívající ve tvrzení, že nebyla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Z povahy věci nemůže jít o jistotu jejího stanovení, nýbrž právě o relevantní směřování k jejímu možnému stanovení, k čemuž v posuzovaném případě došlo.
57. Druhou zákonnou podmínkou pro vydání zajišťovacích příkazů je existence odůvodněné obavy, že v době vymahatelnosti stanovené daně bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
58. Splnění této podmínky musí být posuzováno individuálně vždy ve vztahu ke konkrétnímu případu. Dostatečnost odůvodněné obavy lze naznat nejenom z historie daňového subjektu, ale také z jeho aktuální ekonomické situace, stavu majetku či způsobu hospodaření, a to ve spojení s dalšími okolnostmi zjištěnými správcem daně, z nichž lze logicky dovozovat možné negativní ovlivnění budoucího výběru daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31).
59. Žalobce rozporoval naplnění této podmínky jednak obecně, jednak brojil rovněž proti některým dílčím skutečnostem, které vzal žalovaný či prvostupňový orgán v potaz při rozhodování o odůvodněné obavě o nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Především žalobce rozporuje majetkové poměry tak, jak byly zjištěny správními orgány, když je přesvědčen o hodnotě pozemků v řádech milionů Kč, neboť tyto nebyly ze strany správních orgánů oceněny administrativní cenou v návaznosti na označení pozemků v katastru nemovitostí. V této souvislosti je přesvědčen, že tyto pozemky nelze velmi rychle převést, jak tvrdí správní orgány, a že tyto disponují nástroji, jak tomuto rychlému převodu předmětných pozemků zabránit. Zároveň žalobce upozorňuje na svůj další majetek, kterým disponuje a který tak svědčí o schopnosti žalobce v budoucnu uhradit daň, bude-li stanovena. Při hodnocení této nedobytnosti správní orgány navíc nezohlednily bezproblémovost žalobce v minulosti.
60. Splnění této podmínky žalovaný odůvodnil tak, že tato obava vyplývá ze skutečnosti, že jeho majetkové poměry a dosavadní chování neposkytují záruku v tom směru, že dosud nestanovenou daň v době její splatnosti řádně a včas uhradí. Ohledně konkrétních majetkových poměrů odkázal na odůvodnění prvostupňových rozhodnutí, přesto však poukázal na provozování motorového vozidla ve vlastnictví obchodní společnosti UniCredit Leasing CZ, vlastnictví několika nemovitých věcí v hodnotě desítek tisíc Kč (ocenění provedeno dle oceňovací vyhlášky podle bonitovaně půdně ekologických jednotek, tzv. BPEJ, jelikož se jedná o pozemky zemědělské povahy), zůstatek na bankovním účtu či podnikání žalobce jako společníka několika dalších obchodních společností. Ekonomická činnost žalobce je postupně utlumována, o čemž podle žalovaného svědčí nulové tržby v roce 2015 či výrazně snížená přijatá zdanitelná plnění v roce 2016 a v předcházejících letech. Z rozvahy žalovaný upozornil na cizí zdroje ve výši 96 757 000 Kč, z nichž částku 94 234 000 Kč činí bankovní úvěry a výpomoci, a záporný vlastní kapitál ve výši 6 697 000 Kč. Fakticky je tak žalobce podle žalovaného předlužen a nedisponuje majetkem zaručujícím pokrytí jeho současných závazků, natož dosud nestanovené daně. V případě podání insolvenčního návrhu a zjištění úpadku by se dosud nestanovená daň stala pro správce daně nedobytná či pouze částečně dobytná. Rizikové vzorce chování žalobce spatřoval žalovaný v jeho přítomnosti v řetězci korporací, v němž

probíhaly nestandardní obchodní operace, přitom byl tento řetězec v době vydání napadených rozhodnutí prověřován ze strany orgánů činných v trestním řízení z důvodu podezření na řetězový podvod páchaný s cílem neoprávněného získání daňové výhody formou nárokování nadměrných odpočtů na DPH. Dále žalovaný upozornil na personální propojení žalobce s některými dalšími společnostmi v rámci tohoto řetězce.

61. Z výše uvedeného odůvodnění má soud za dostatečně prokázané splnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů (existence odůvodněné obavy, že v budoucnu stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi). Žalovaný explicitně vyjádřil svou odůvodněnou obavu v textu napadených rozhodnutí, obdobně tak učinil prvostupňový orgán v zajišťovacích příkazech, přičemž dále své úvahy rozvedl o skutečnosti, na základě jakých tuto odůvodněnou obavu má.
62. Nadto krajský soud připomíná, že odůvodněná obava o nedobytnosti daně byla vyvolána zejména zjištěním o zapojení žalobce do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, v rámci kterého probíhaly mezi zapojenými obchodními společnostmi nestandardní finanční operace, přičemž některé z obchodních společností byly taktéž personálně provázány. Žalovaný uvedl několik okolností, z nichž lze seznat, že se v případě žalobce a společnosti Tales Market, a.s. nejednalo o standardní obchodní případy, přičemž správní orgány již učinily úkony směřující k prokázání podvodného jednání.
63. Podle judikatury správních soudů je zapojení v podvodném řetězci důležitou okolností naplňující odůvodněnou obavu ohledně budoucí vymahatelnosti v budoucnu stanovené daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, judikoval, že *„pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“*
64. Zapojení do podvodného řetězce však nebylo jedinou příčinou existence odůvodněné obavy. Žalovaný zjistil majetkové poměry, které rovněž zakládají odůvodněnou obavu ohledně budoucí vymahatelnosti stanovené daně. Žalobcem byla v roce 2016 přijata mnohem nižší zdanitelná plnění než v letech předcházejících. Za posledních 12 měsíců žalobce nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Z výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2015 vyplývají nulové tržby za rok 2015. Ekonomická činnost žalobce byla podle žalovaného utlumována. Nehledě na vykazování daňových ztrát na dani z příjmů právnických osob od doby zápisu žalobce do obchodního rejstříku či faktickou předluženost žalobce.
65. Pro úplnost se krajský soud zabývá také konkrétními žalobními námitkami brojícími proti splnění odůvodněné obavy o budoucí vymahatelnosti daně. Žalobce opakovaně uvádí hodnotu svých pozemků v řádech milionů Kč, avšak v průběhu daňového řízení, ani nyní v průběhu soudního řízení toto své tvrzení nedokládá žádnými důkazy. Podle názoru soudu plně postačuje, pokud správní orgány vycházely z ceny administrativní, neboť v rámci své úvahy musely předmětné pozemky ocenit. Přitom je logické, že při oceňování vychází z platných právních předpisů a využijí údaje dostupné ve veřejném rejstříku (katastr nemovitostí). Jak se vyjádřil zdejší soud již v rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 62 Af 81/2016-106, rozhodnutí o doměření daně klade na správce daně mnohem větší nároky

než rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. „Při doměření daně totiž musí být postaveno najisto a důkazně podloženo, zda lze či nelze stanovit cenu obvyklou. V rámci vydání zajišťovacího příkazu k takové hloubce zjišťování není prostor.“ Krajský soud již v tomto rozhodnutí dovodil, že problematika stanovení správného způsobu oceňování je vyhrazena řízení nalézacímu, zatímco v řízení o vydání zajišťovacího příkazu není potřeba hluboce přezkoumávat způsob výběru ceny, kterou bude majetek ve vlastnictví subjektu, který je postižen vydáním zajišťovacího příkazu, oceněn. Podle názoru soudu tak způsob ocenění, kterou zvolil správce daně a žalovaný nezakládá v daném případě nezákonnost.

66. Naopak se soudu nejeví vhodná úvaha správních orgánů ohledně rychlé převoditelnosti předmětných pozemků, nicméně vzhledem k řadě dalších skutečností odůvodňujících obavu týkající se vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně soud neshledává tuto úvahu za nezákonnost, v důsledku které by musel zrušit napadená rozhodnutí. I pokud by předmětné pozemky žalobce byly posouzeny tak, jak uvádí žalobce, nemůže tato skutečnost zmírnit existenci odůvodněné obavy vzniklé zapojením žalobce do podvodného řetězce.
67. Rovněž ve vztahu k majetku společnosti BD ŘÍČANY s.r.o. zdejší soud neshledal nezákonný postup žalovaného. Žalobce opět své tvrzení o značném majetku této společnosti žádným způsobem neprokazuje. Naopak správní orgány patřičně odůvodnily posouzení majetku této dceřiné společnosti žalobce. Soud také připomíná, že způsob hodnocení majetku žalobce a jeho dceřiných společností je v diskreci správních orgánů. Na soudu leží přezkum závěrů, zda správní orgány nevybočily ze své diskrece, což v daném případě soud neshledal. Oba správní orgány se majetkovými poměry dceřiné společnosti žalobce zabývají podrobně a odůvodňují, na základě jakých skutečností hodnotily majetek této společnosti tak, jak je uvedeno v napadených i prvostupňových rozhodnutích. V postupu hodnocení a závěrech tohoto majetku ze strany správních orgánů zdejší soud neshledal jakékoliv subjektivní hodnocení, o němž je žalobce přesvědčen.
68. K argumentu žalobce ohledně zohlednění jeho historie při rozhodování správních orgánů zdejší soud pouze stručně poukazuje na vznik žalobce a zápis do veřejného rejstříku dne 5. 4. 2011 (dostupné např. na adrese: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?nazev=iron+houses](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?nazev=iron+houses)). Podle názoru soudu nelze mít na základě této skutečnosti dojem, že žalobce vykonává svou činnost se značnou historií a tato by měla hodnocena pouze ve prospěch žalobce.
69. Obdobně, měly-li podle žalobce správní orgány využít jiných institutů daňového řádu (např. splátky, posečkání daně), nemůže tomuto názoru krajský soud přisvědčit. Zajišťovací příkazy jsou institutem zajišťovacím, který je možné užít v průběhu vedeného daňového řízení, zatímco splátkování či posečkání jsou nástroji, které je možné užít až při hrazení daně, tj. poté, co je daňová povinnost daňového subjektu stanovena.
70. Za důvodné soud neshledal ani tvrzení žalobce, že správní orgány provádí předběžnou selekci důkazních prostředků, informací a údajů dle vlastních kritérií, čímž upravují důkazní situaci a preferují důkazy podporující jejich verzi. Krajský soud na základě správního spisu takové pochybení neseznal, správní orgány hodnotí jednotlivé důkazy samostatně i v celé souvislosti a z jejich jednání nelze shledat záměrné preferování některého z důkazních prostředků.

V. Shrnutí a náklady řízení

71. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného, kterými byla prvostupňová rozhodnutí (zajišťovací příkazy) potvrzena a odvolání žalobce zamítnuto, byla vydána v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
72. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 10. října 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu