



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **MK - REVIZE s. r. o.**, IČO: 28695658,
sídlem Na Hrázi 195/13a, 405 02 Děčín,
zastoupená Mgr. et Mgr. Milanem Svobodou, advokátem,
sídlem Tyršova 1434/4, 405 02 Děčín,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29959/17/5100-41453-711866,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finanční ředitelství ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29959/17/5100-41453-711866, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen zajišťovací příkaz vydaný Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Děčíně, (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1104257/17/2503-80050-505061, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby do tří pracovních dnů od oznámení zajišťovacího příkazu zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. kvartálu roku 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 677 788 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud zrušil též zajišťovací příkaz a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně část svých námitek směřovala proti činnosti, resp. i nečinnosti správce daně jak před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, tak i při vedení a v průběhu této daňové kontroly, kterou u ní správce daně zahájil dne 29. 8. 2013 (pozn. soudu – správně zřejmě 29. 8. 2016). Tuto kontrolu žalobkyně považovala za nepřípustnou opakovanou daňovou kontrolu. Toto zdaňovací období totiž již bylo kontrolováno po podání daňového přiznání dne 12. 8. 2013, kdy se nejednalo o místní šetření, jak tvrdí správce daně, ale o daňovou kontrolu. Nezákonná daňová kontrola je předmětem zásahové žaloby, kterou žalobkyně podala ke zdejšímu soudu. Zajišťovací příkaz tak byl podle ní vydán na základě nezákonného postupu správce daně při stanovování zajišťované daně a k doměření daně došlo v důsledku jeho nečinnosti.
3. Žalobkyně dále rozporovala daňovou povinnost vyplývající z podle správce daně neoprávněně uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za nákup pálicího stroje. Doměření zajišťované daně bylo podle žalobkyně v této části založeno na excesivní konstrukci spočívající ve svévolném určení lhůty, do které měl být stroj využit v rámci ekonomických činností žalobkyně. Tuto lhůtu správce daně založil na lhůtě pro doměření daně s obhajobou, že by později mohlo dojít k prekluzi práva na doměření daně, přitom podnětem k doměření daně (odpočtu) byla skutečnost, že stroj se při manipulaci s ním během přípravných prací pro jeho umístění v technologickém celku zaviněním třetí osoby poškodil a není jasné, zda bude moci být někdy vůbec pro ekonomickou činnost využit, jak uvedl správce daně.
4. Žalobkyně k tomu namítla, že držení daňového dokladu, jakož i účel užití stroje, ověřil správce daně při kontrole před vyměřením odpočtu dne 12. 8. 2013, stejně jako cenu stroje, ověřenou znaleckým posudkem. Správce daně průběžně ověřoval účel využití, kterým v dané době byl záměr žalobkyně využít stroj při výrobě hasicích přístrojů a v rámci technologického celku kovoobráběcí dílny, a svými záznamy jej aproboval, a to právě v jím prováděných místních šetřeních, jak je i sám uvádí. Vedle toho žalobkyně správci daně oznámila, že stroj byl poškozen pádem, a k tomu přiložila oznámení o škodě a přijetí odpovědnosti za škodu, učiněné mezi žalobkyní a stavebníkem, společností MO.REAL s.r.o. Správce daně také uvádí mylnou informaci o tom, že stroj nebyl nikdy zprovozněn, neboť stroj byl ověřen provozní zkouškou, při níž také bylo právě zjištěno, že stávající prostory nejsou pro umístění a provoz stroje, jak byl původně plánován, velikostně vyhovující.
5. Správce daně na základě této skutečnosti zahájil onu podle žalobkyně nezákonnou daňovou kontrolu. Ta měla podle žalobkyně „zahladit“ nečinnost správce daně a odvést

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pozornost od jeho nezákonných jednání, kdy žalobkyně poukazuje na držení informací bez adekvátního konání nebo shromažďování informací pro budoucí využití pro trestní řízení apod. Dále žalobkyně zmínila povaze věci a skutečnému stavu neadekvátní opatření zasahující do ekonomické a osobní integrity žalobkyně potažmo jejího jednatele, a to např. razii policejních orgánů v sídle a provozu žalobkyně, rozhodnutí o zřízení zástavního práva k firemnímu vozidlu a vydání exekučních příkazů na přikázání pohledávky z účtu a na prodej movitých věcí včetně toho, jak bylo v těchto exekucích postupováno. Takový přístup zcela spolehlivě zajišťuje její úpadek. Poukázala na dopad, který to na ni i region bude mít, a dodala, že správce daně ani v čistě daňovém, ale ani v obecném pojetí veřejného zájmu neporovnal zájem na správě daní a obavu o budoucí vybrání vyměřené daně s výnosem a přínosem jím zvoleného postupu.

6. Poznamenala dále, že vydáním zajišťovacího příkazu jí fakticky bylo znemožněno využití určitých úlev při placení daní, jako je posečkáni daně a odklad daňové exekuce, o kterých lze rozhodnout i z moci úřední. Správce daně sice měl zjištěny ekonomické poměry žalobkyně, žádné z výše uvedených skutečností však nešetřil. Navíc přestože v době vydání zajišťovacího příkazu měl shromážděny všechny pro něho relevantní informace a zhodnoceny důkazy pro stanovení daně, což vyplývá i ze dvou výzev k odstranění pochybností předcházejících ukončení kontroly a ze sdělení výsledku kontroly, jak sám v zajišťovacím příkazu také uvádí, v rozporu s povinností vycházející ze základních zásad správy daní a z obecného principu ochrany práv a majetku žalobkyně daň účelově nestanovil, a na tom postavil napadený zajišťovací příkaz.
7. Žalobkyně měla rovněž za to, že spolu s daňovým přiznáním, při kontrole dne 12. 8. 2013, místních šetřeních nebo později samostatně předložila dostatek důkazních prostředků, kterými prokazovala nárok na odpočet daně, a kterými byly znalecký posudek k ceně stroje, kupní smlouva, evidence daní, nájemní smlouva na místo umístění stroje v rámci technologického celku, podnikatelský záměr a projekt, posudek ke „stavbě“ a další.
8. Zajišťovacímu příkazu žalobkyně vytkla nepřezkoumatelnost, neboť v něm správce daně neuvedl žádný z důkazů, které měl prověřit a na základě tohoto prověření dojít k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění, u kterých neprokázala, že byla v plné výši použita v souvislosti s její ekonomickou činností v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Zajišťovací příkaz je též zmatečný a rozporuplný. Správce daně v něm na straně jedné uvádí, že prověřil doklady, aniž by bylo zřejmé, že šlo i o ty doklady, které mu žalobkyně předkládala, a není ani zřejmé, o jaké argumenty správce daně opírá nevěrohodnost jemu předložených dokladů a vysvětlení. Na straně druhé ani v jedné z výzev k prokázání skutečností a v seznámení žalobkyně s výsledkem daňové kontroly správce daně neuvedl nic k tomu, proč by měla žalobkyně dále prokazovat to, co již prokázáno bylo, tj. nárok na odpočet z pořízení stroje ověřený správcem daně dne 12. 8. 2013 a dále v místních šetřeních.
9. Žalobkyně uvedla, že stroj byl ve zkušebním provozu, a správce daně se tedy mýlil, když uvedl, že nikoli. Na toto se jí však správce daně nikdy neptal, respektive jeho otázky po uvedení stroje do provozu byly pro žalobkyni zavádějící, když správce daně tímto požadoval faktické zahájení výroby za užití stroje. Správci daně rovněž vyčítala, že výrazně modifikoval svá tvrzení podle toho, k jakým účelům měla sloužit, nebo podle argumentace žalobkyně ve správní žalobě a replice ve věci týkající se nezákonnosti zahájené daňové kontroly; jeho argumentace ve výzvách k prokázání skutečnosti ze dne 2. 1. 2017 a 15. 2. 2017, v oznámení o podezření ze spáchání trestného činu a ve vyjádření k žalobě se liší.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. K argumentaci správce daně ve věci majetku a ohrožení vybrání daně dle zajišťovacího příkazu žalobkyně uvedla, že správce daně nevyložil, na základě jakých skutečností (zejména ekonomických faktorů) vyhodnotil „množství“ čtyř popsaných společností založených na jedné adrese, se stejným předmětem podnikání a se stejnými osobami v angažmá, resp. osobami blízkými, za neúčelné. Teprve takové vyhodnocení by podle žalobkyně mohlo vést k vyvození daného závěru správce daně o její snaze připravit si společnosti pro převedení podnikání v případě negativního výsledku daňové kontroly. K rozložení svého podnikání žalobkyně uvedla, že se jedná o zcela racionální, ekonomicky odůvodněné a podložené rozložení podnikatelského rizika a na druhé straně o rozložení výnosů pro další ekonomickou strategii, cash flow, finanční asistenci či jinou pomoc v případě nutnosti a rozhodování, rozložení portfolia investic. Předmět podnikání žalobkyně ve společnostech je sice obdobný, je však široce vymezený pro operativní rozhodování, směřování konkrétních obchodních vztahů a strukturalizace v rámci předmětu podnikání. Žalobkyně logicky vychází z toho, v jakých oblastech chce podnikat, pro co má vlastní odborné znalosti a stejně kvalifikované zaměstnance. Argumentuje též ochranou obchodních vztahů, když v rámci rozložení podnikatelského rizika lze tímto způsobem ochránit obchodní vztahy, např. v tomto případě smlouva s ČEZ o poskytování služeb revize jejich zařízení. Tato smlouva, měla-li by být oceněna, dosahuje značné hodnoty a logicky, nemohla-li by být činnost pro tohoto odběratele vykonávána žalobkyní, byla by vykonávána jinou společností a žalobkyně by tuto činnost nenávratně ztratila. K argumentaci správce daně namítá, že pojem „účelnost“ založení společnosti a účasti na společnosti není vymezen právními předpisy, a ani správce daně nijak kvalifikovaně nespecifikuje, co je a co není účelné. Výrokem o snaze žalobkyně o převedení podnikání správce daně potvrdil, že jeho cílem byl zánik žalobkyně jako takové, resp. znemožnění podnikání osobě jednatele a společníka žalobkyně pana M. K. Podle žalobkyně, i kdyby došlo k převodu podnikání (z důvodu ochrany hodnotného obchodního vztahu), pak státní rozpočet nepřijde o nic, neboť nepochybně výnos z tohoto podnikání případně ke zdanění přebírajícímu subjektu, čili o poškození veřejného zájmu takovým jednáním nemůže být řeč. Naopak, pokud by neměla fyzická osoba představující osobu žalobkyně (pozn. soudu – myšlen zřejmě jednatel a společník společnosti) jinou alternativu obživy své a své rodiny, je pravděpodobné, s ohledem na nabídku práce v regionu a její ocenění, že by byla evidována na úřadu práce, anebo minimálně pobírala některou z dávek podpory. Dodává, že tuto situaci rovněž eliminuje právě vlastnění dalších společností, včetně těch, které vlastní a jsou v ní zaměstnání rodinní příslušníci. V těchto dalších společnostech našli uplatnění i zaměstnanci žalobkyně, kteří by jinak, v důsledku opatření správce daně, byli bez práce a bez mezd.
11. Snížení obrátu žalobkyně koresponduje s aktuálními obchodními aktivitami závislými především na její aktivitě a možnostech daných poptávkou v oblasti obchodů. Stejná situace byla i v letech 2013 a 2014, kdy za rok 2013 vykázala výsledek hospodaření ve výši 82 000 Kč, zatímco v roce 2013 ve výši 775 000 Kč. Ani porovnání těchto ukazatelů přímo neindikuje a neodůvodňuje ohrožení výběru daní. Žalobkyně uvedla, že nezákonné jednání správce daně ovlivňuje její výkon a dopadá i do osobní sféry jednatele společnosti, přičemž tato komplikovaná situace jednatele našla odraz právě v založení nové společnosti vlastněné jeho manželkou. Dodala, že o tom, že se jedná o rozložení podnikatelských rizik a nelze nynější doměření daně spojovat se založením více společností, svědčí též data jejich založení v případě společností dotčených účastí osoby pana M. K., ke kterým došlo v době předcházející daňové kontrole, neboť jediné s jeho osobou lze spojovat hodnocení obav z vybrání daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

12. Nevyhýbání se daňové povinnosti skrýváním či zatajováním či jiným vyváděním majetku žalobkyně potvrzuje i ponechání plynutí (placení) pohledávek do subjektu žalobkyně, o čemž se správce daně přesvědčil, když na účet žalobkyně byly připsány významné prostředky jako platba z obchodního vztahu, a dále že žalobkyně vykazuje DPH, přičemž nárokové nadměrné odpočty (přeplatky) jsou správcem daně převáděny na nedoplatek vzniklý z titulu zajišťovacího příkazu.
13. Správce daně dále podle žalobkyně neposoudil její celkovou ekonomickou situaci nikoli jen z pohledu dvou let 2015 a 2016, ale porovnáním vývoje i let předchozích, to vše v kontextu s ekonomickou situací ČR (EU). Rovněž neposoudil ekonomickou situaci žalobkyně a přiměřenost a účelnost vydání zajišťovacího příkazu porovnáním jiných, obdobných subjektů, tj. nepostavil najisto, že taková ekonomická situace není situací, zejména v daném regionu, obvyklou, a tedy že nutně taková situace indikuje ohrožení výběru daní, resp. doměřené daně v bezprostřední souvislosti. Bez znalosti konkrétního obsahu jednotlivých složek účetní závěrky lze dosáhnout toliko analýzy tak, jak ji provedl správce daně, která jako taková bez dalšího daňový subjekt necharakterizuje, a již vůbec sama o sobě nevypovídá ve prospěch důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu. To ilustruje správcem daně provedené srovnání hodnoty dlouhodobého majetku, kde uvádí pokles majetku v hodnotě o 3 392 000 Kč v roce 2016 oproti roku 2015, aniž by vzal v úvahu právě rozbití stroje a jeho vyřazení z majetku s následným uplatněním náhrady škody. Žalobkyně dodala, že ne vždy včasné placení daní či odkaz na předchozí exekuci není důkazem plné neschopnosti nebo úmyslu nehradit daňové povinnosti. Ačkoli v tomto je nutno správcem daně přisvědčit v tom, že ve vztahu k placení daní je tato skutečnost irelevantní, uvedené je odrazem platební morálky odběratelů nebo jiných smluvních partnerů obecně. Správce daně ale má k dispozici informace, z nichž lze vyvodit, že žalobkyně své daňové povinnosti vždy splnila, byť i po upozornění. To znamená, že se vždy ekonomicky zotavila, a v žádném případě nejednala tak, aby byli poškozeni věřitelé anebo po ní při ukončení činnosti (insolvenční či likvidační) zůstal daňový nedoplatek.
14. Dále žalobkyně žalovanému vytýkala neúplná skutková zjištění a nesprávné závěry týkající se její ekonomické situace. Zásadním nedostatkem je to, že správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu vycházel pouze z porovnání dat mezi roky 2015 a 2016, a nikoli též roky 2012 až 2014. Rok 2015 byl z pohledu žalobkyně výjimečný zejména tržbami za prodané zboží ve výši 4 167 000 Kč v důsledku snahy žalobkyně provozovat autobazar, kdy obrat a tržby byly výrazně navýšeny kvůli odkupu a následnému prodeji vozidel. Tato činnost se ukázala jako ekonomicky nezajímavá, a proto od ní bylo upuštěno. Opomenuty byly správcem daně roky předchozí, z jejichž intencí rok 2016 nijak nevybočuje. U většiny ukazatelů citovaných správcem daně pak správce daně podle žalobkyně bez nějakého zdůvodňování předpokládá, že se jedná o negativní hodnotu či vývoj (daňová ztráta za rok 2016, pokles čistého obrátu, negativní hodnocení poklesu aktiv a meziročního poklesu tržeb, poměr cizích zdrojů k aktivům), nebo naopak nezohledňuje jejich význam jako např. u meziročního snížení objemu závazků. Žalobkyně rovněž konstatuje, že jí není zřejmé, co správce daně dovozoval negativního ze zjištění ohledně změny ve výši tržeb z prodeje dlouhodobého majetku, navíc nejen ekonomicky výhodného, ale i vytrženého z dlouhodobějšího kontextu, nebo meziročního snížení objemu závazků.
15. Pokud správce daně hovořil o tom, že ze strany žalobkyně došlo k několika převodům motorových vozidel, a snaží se toto prezentovat jako automatické ohrožení schopnosti hradit možnou budoucí daňovou povinnost, podle žalobkyně zároveň účelově neuvádí informaci o stáří těchto vozidel. V případě vozidla Land Rover Range Rover Sport, reg. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

značky „X“, se přitom jednalo o vozidlo staré asi 10 let v hodnotě přibližně 220 000 Kč, kdy zároveň ze strany nabyvatele došlo k převzetí úvěru od společnosti ŠkoFIN s.r.o., a vozidlo bylo po celou dobu předmětem zajištění zajišťovacím převodem vlastnického práva. U vozidla BMW 530 D Gran Turismo, reg. značky „X“, se jednalo o vozidlo rok výroby 2011 v hodnotě asi 500 000 Kč, kdy bylo vozidlo převedeno za 600 000 Kč na pana Patrika Rosu, přičemž zde ani správce daně nespekuluje o nějaké provázanosti se žalobkyní, přičemž došlo k převzetí úvěru ze smlouvy č. 791054 od společnosti ŠkoFIN s.r.o. ve výši 357 537 Kč a doplacení částky 242 463 Kč. Vozidlo bylo rovněž předmětem zajištění zajišťovacím převodem vlastnického práva ve prospěch společnosti ŠkoFIN s.r.o. V případě vozidla Volkswagen Touareg, reg. značky „X“, se jednalo o rok výroby 2010, kdy toto vozidlo bylo převedeno za 639 000 Kč, tedy částku, za kterou jej žalobkyně o několik měsíců dříve nabyla. V tomto případě opět došlo k převzetí úvěrové smlouvy č. 1003925 ze strany nabyvatele vozidla, přičemž výše úvěru činila 434 300,23 Kč a měsíční splátka činila 9 838,01 Kč. Vozidlo bylo rovněž předmětem zajištění zajišťovacím převodem vlastnického práva ve prospěch společnosti ŠkoFIN s.r.o.

16. K nákladním vozidlům Peugeot Partner, reg. značek „X“ a „X“, žalobkyně uvedla, že se jednalo se o převod vozidel v rámci tzv. zpětného leasingu, kdy o legitimnosti takového postupu lze opět jen stěží pochybovat. Nadto se jednalo o 6 a 7 let stará vozidla, jejichž hodnota se na Sauto běžně pohybuje na úrovni pod 100 000 Kč. V kombinaci se zpětným leasingem se ani v tomto případě nejednalo o transakci, která by mohla nějak významně ovlivnit případnou vymahatelnost možné budoucí pohledávky správce daně. V případě vozidla Mazda CX-7 ER, reg. značky „X“, šlo o vozidlo rok výroby 2011 převedené za 249 000 Kč, kdy vozidlo bylo v roce 2014 zakoupeno za 283 382 Kč, a jednalo se o tedy zcela běžnou cenu v rámci nabídek srovnatelných vozidel na portálu Sauto.
17. Žalobkyně uvádí, že je zřejmé, že se sice zbavila majetku, ale na druhou stranu se zbavila i značné úvěrové zátěže, kdy tyto úvěry převzali nabyvatelé vozidel. Vozidla byla zajištěna zajišťovacími převody vlastnických práv, takže správce daně by stejně nemohl svou případnou budoucí daňovou pohledávku z prodeje těchto vozidel realizovat.
18. Správce daně rovněž podle žalobkyně nijak nezjistil skutečný skutkový stav, kdy i z jemu dostupných údajů v rámci přílohy účetní závěrky muselo být zřejmé, že vozidla byla obecně pořízována na úvěr provázený bezvýhradně zajišťovacím převodem vlastnického práva ve prospěch úvěrující společnosti. Dále správce daně nijak neřešil, za jakých podmínek se převody realizovaly. Je naprosto zřejmé, že převod za tržní cenu (resp. převzetí úvěru provázené případným doplatkem vůči tržní ceně) nemůže nijak ohrozit možnou úhradu budoucí daně. Aby převod ohrožoval úhradu budoucí daňové povinnosti, muselo by se jednat o převody za neadekvátní protiplnění. Nic takového ovšem správce daně neuvádí, nesnažil se takovéto skutečnosti zjistit (například dotazem na nabyvatele), správce daně neřešil ani to, že převody realizované od druhé poloviny roku 2016 musel i sám registrovat v kontrolních hlášeních v souvislosti s DPH.
19. Žalobkyně uzavřela, že všechny v žalobě uváděné námitky byly též součástí odvolání podaného proti zajišťovacímu příkazu. Žalovaný se ve svém hodnocení věci soustředil především na argumentaci ohledně prodeje vozidel, a to aniž by se řádně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami a aniž by hodnotil důvodnost vydání zajišťovacího příkazu v kontextu všech žalobkyní uváděných odvolacích důvodů, což napadené rozhodnutí činí nepřezkoumatelným. Dále žalobkyně označila za nepravdivé tvrzení žalovaného v procesní otázce vydání druhé výzvy k předložení důkazů. Ve světle všech

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

skutkových okolností má žalobkyně za to, že druhá výzva byla vydána účelově, pro pozdržení procesu kontroly.

Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Ve svém vyjádření odkázal na správní spis a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zároveň poukázal na nutnost rozlišovat mezi zajišťovacím a nalézacím řízením. V případě zajišťovacího řízení správce daně nevychází z dokazování, ale toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. K námitce nezákonnosti daňové kontroly uvedl, že daňová kontrola souvisí s nalézacím řízením, nikoli řízením zajišťovacím. Zajišťovacím příkazem není daň stanovena, je pouze proveden tzv. kvalifikovaný odhad budoucí výše dosud nestanovené daně, a to za použití pomůcek. Případná nezákonnost daňové kontroly neznamená, že je bez dalšího nezákonný i zajišťovací příkaz. Tvzení o snaze daňové správy o zánik žalobkyně označil za absurdní. Správce daně musel jednat z úřední povinnosti; za přítomnosti odůvodněné obavy ve smyslu § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neexistuje prostor pro správní uvážení. K námitce, že se žalovaný v rámci vypořádání odvolacích námitek soustředil především na argumentaci ohledně prodeje vozidel, žalovaný uvedl, že vypořádání této námitek věnoval cca půl strany v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí, zatímco vypořádání všech námitek věnoval stran pět. Námitka týkající se nevypořádání se se všemi odvolacími body podle žalovaného nemá kvalitu žalobního bodu.

Replika žalobkyně

21. Žalobkyně v replice zopakovala námitky již uvedené v žalobě, na kterých trvala s tím, že žalovaný nijak nevyvrátil její námitky v celé jejich šíři a neobhájil zákonnost napadeného zajišťovacího příkazu.

Ústní jednání soudu

22. Z jednání soudu konaného dne 31. 3. 2021 se telefonicky omluvil pracovník žalovaného, proběhlo proto v jeho nepřítomnosti.
23. Zástupce žalobkyně přednesl žalobu ve znění repliky a navrhl, aby soud žalobě vyhověl. Vyjádřil se rovněž k rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, který se týkal zákonnosti daňové kontroly zahájené u žalobkyně. Předmětné rozhodnutí považuje za nesprávné, neboť podle něj vycházelo z ryze formálního hlediska a soud se dostatečně nezabýval argumenty žalobkyně, že již při předchozích úkonech daňových orgánů byly naplněny faktické znaky daňové kontroly a následně zahájená daňová kontrola byla kontrolou nepřipustně opakovanou. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 a stručně přednesl obsah kasační stížnosti proti zmíněnému rozhodnutí zdejšího soudu, jejíž vyhotovení soud založil do spisu.
24. Soud v souladu s § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) z vlastní iniciativy provedl dokazování rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92. Z něj vyplývá, že tento soud již rozhodoval o zákonnosti i nyní zpochybňovaného postupu správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spočívajícího v zahájení a vedení daňové kontroly zahájené správcem daně u žalobkyně dne 29. 8. 2016. Soud žalobu žalobkyně o určení toho, že tato daňová kontrola byla nezákonným zásahem, zamítl, neboť došel k závěru o legitimnosti zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 dne 29. 8. 2016, a to s ohledem na skutečnosti zjištěné z daňového spisu, podle kterých v sídle žalobkyně proběhlo ještě několik místních šetření v letech 2014, 2015 a 2016 za účelem ověření uvedení daného stroje do provozu, kdy na jejich základě bylo zjištěno, že stroj nebyl uveden do provozu, a nebyl tedy použit v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Úkon správce daně provedený dne 12. 8. 2013 ve vztahu k žalobkyni byl podle tohoto soudu jednoznačně místním šetřením směřujícím k vyhledávání důkazních prostředků svědčících o reálném uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž toto místní šetření proběhlo zcela v souladu s § 80 a násl. daňového řádu. Daňová kontrola zahájená dne 29. 8. 2016 a ukončená dne 28. 3. 2018 tedy nebyla nepřipustně opakovanou daňovou kontrolou.

25. Soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. dále z vlastní iniciativy provedl dokazování listinami založenými v neveřejné části žalovaným předloženého spisu, a to zde založenými výpisy z obchodního rejstříku pro společnosti A.K.R. group s.r.o., IČO: 02431742, První revizní s.r.o., IČO: 05765978, a REVIMA group s.r.o., IČO: 04908171. Z údajů zde uvedených zjistil, že všechny tyto společnosti sídlily na téže adrese jako žalobkyně a měly též předmět podnikání, kterým byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany, poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny, montáž, revize a zkoušky elektrických zařízení, zámečnictví a nástrojařství, montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny a montáž, opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení. Jediným jednatelem společnosti A.K.R. group s.r.o., která byla do obchodního rejstříku zapsána dne 18. 12. 2013, byl stejně jako v případě žalobkyně pan M. K. Jediným společníkem a zároveň jednatelem společností První revizní s.r.o., která byla do obchodního rejstříku zapsána dne 31. 1. 2017, a REVIMA group s.r.o., která byla do obchodního rejstříku zapsána dne 17. 3. 2016, byla v obou případech paní I. K.
26. Soud rovněž v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. z vlastní iniciativy provedl dokazování výpisy z karet vozidel registračních značek „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“ a „X“ z evidence vozidel vedené Ministerstvem dopravy ČR, které byly taktéž založeny v neveřejné části žalovaným předloženého spisu. Z nich jsou zřejmé převody vozidel, u kterých byla žalobkyně původně v pěti případech vedena jako registrovaný vlastník a v jednom jako provozovatel, a které se odehrávaly po celý rok 2016 a na začátku roku 2017. Vozidlo Land Rover Range Rover Sport, reg. značky „X“, jehož byla žalobkyně do té doby registrovaným vlastníkem, bylo ke dni 8. 2. 2017 převedeno na společnost REVIMA group s.r.o. Vozidlo Mazda CX-7 ER, reg. značky „X“, jehož byla žalobkyně do té doby registrovaným vlastníkem, bylo ke dni 30. 3. 2016 převedeno na společnost A.K.R. group s.r.o. Vozidlo Volkswagen Touareg, reg. značky „X“, jehož byla žalobkyně provozovatelem ode dne 4. 11. 2016 (vlastníkem byl ŠkoFIN s.r.o.), bylo ke dni 14. 12. 2016 převedeno na provozovatele A.K.R. group s.r.o.
27. Nákladní vozidla Peugeot Partner, reg. značek „X“ a „X“, jejichž vlastníkem byla žalobkyně ode dne 8. 4. 2010, resp. 10. 8. 2009, byla dne 21. 6. 2016 převedena na vlastníka NOVA leasing a.s., přičemž provozovatelem zůstala společnost MK-REVIZE s.r.o. Vozidlo BMW 530 D Gran Turismo, reg. značky „X“, jehož byla žalobkyně do té doby registrovaným vlastníkem, bylo ke dni 2. 12. 2016 převedeno na pana P. R.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Posouzení věci soudem

28. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
29. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání spojeném s dokazováním dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Předmětem řízení je zajišťovací příkaz na úhradu dosud nestanovené daně složením jistoty. Vydání zajišťovacího příkazu umožňuje § 167 daňového řádu při dodržení tam uvedených zákonných podmínek.
31. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněna obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnost nedobytná, nebo že v této době bude vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
32. Při posuzování námitek žalobkyně soud vycházel z judikatury správních soudů. Základní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu formuloval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Konstatoval, 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.“ Nejvyšší správní soud k tomu dodal, že „... odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“
33. Zdejší soud se plně ztotožňuje s názorem Nejvyššího správního soudu, že odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dikci tohoto ustanovení, tj. i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, otevřel by se daňovým orgánům prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná se základními principy demokratického právního státu. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

34. Dále je třeba zmínit, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku taktéž upozornil na to, že v rámci posuzování první podmínky – tedy přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně – „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. [...] 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.“
35. Vycházejí z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu zdejší soud zkoumal, zda byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, a to přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti této daně.
36. K prvnímu z těchto předpokladů soud shrnuje, že správci daně na základě svých poznatků dovodili, že u žalobkyně je pravděpodobné, že jí bude stanovena DPH za zdaňovací období 2. kvartálu roku 2013 v souhrnné výši 677 788 Kč, jelikož žalobkyni budou s největší pravděpodobností sníženy nároky na odpočty DPH a doměřena daň v této výši. Z předloženého spisu soud zjistil, že správce daně v rámci daňové kontroly zahájené dne 29. 8. 2016 žalobkyni doručil výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2017 a opakovanou výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 2. 2017. V obou výzvách přestřel své pochybnosti ohledně uplatněných nároků na odpočet DPH a žalobkyni vyzval k odstranění těchto pochybností a prokázání uvedených skutečností. Konkrétně pochybnosti vznesl u uplatněného nároku na odpočet DPH ze základu daně 65 283,87 Kč a daně ve výši 13 714,03 Kč za nákup pohonných hmot, u kterých žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění byla v plné výši použita v souvislosti s její ekonomickou činností v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH, neboť správci daně nebyly předloženy žádné knihy jízd ani cestovní příkazy, ze kterých by bylo jednoznačně patrné, jakým způsobem byla přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečňování její ekonomické činnosti. Správce daně též vznesl pochybnosti ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH ze základu daně 4 958,40 Kč a daně ve výši 1 041,60 Kč za služby spojené s technickou kontrolou od dodavatele J. V., neboť tento dodavatel v rozhodné době nebyl plátcem DPH. Další vznesené pochybnosti se týkaly uplatněného nároku na odpočet DPH ze základu daně 3 081 717 Kč a daně ve výši 647 160,67 Kč za nákup pálicího stroje FOREST 2000 CNC. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že toto přijaté zdanitelné plnění bylo v plné výši použito v souvislosti s její ekonomickou činností v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH, neboť podle jeho zjištění stroj dosud nebyl uveden do provozu, a to ani zkušební, na stroji nebylo nikdy nic vyráběno a v současné době je natolik poškozen, že není zřejmé, zda vůbec bude uveden do technického stavu umožňujícího jeho zprovoznění. Správce daně k tomuto uvedl, že nárok na odpočet je vždy testován ve dvou rovinách. Nejdříve je třeba splnit podmínku pro uplatnění nároku na odpočet zakotvenou v § 73 zákona o DPH týkající se daňového dokladu. Následně je nutné prokázat i podmínky nároku na odpočet zakotvené v § 72 zákona o DPH, neboť pro Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokázání nároku na odpočet daně nemůže postačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije na účely uskutečňování plnění deklarovaných pod písmeny a) až e). Žalobkyně byla rovněž vyzvána k tomu, aby předložila doklady o úhradě zbylé částky stroje ve výši 2 728 878 Kč, která měla být hrazena v měsíčních splátkách. Dále správce daně zjistil, že žalobkyně v tomto období vystavila opravné daňové doklady a storno doklady. Vyzval ji, aby prokázala, že snížení uskutečněných zdanitelných plnění v základu daně o 76 100 Kč a daně na výstupu o 15 872 Kč na základě těchto dokladů provedla oprávněně a že daň na výstupu v prověřovaném zdaňovacím období byla odvedena dle § 21 odst. 1 zákona o DPH ve správné výši.

37. Jde-li o pochybnosti vznesené správcem daně ve vztahu k pálicímu stroji, tyto mají podle soudu dostatečný podklad zejména v protokolu o ústním jednání mezi správcem daně a žalobkyní dne 26. 3. 2015, kdy žalobkyně uvedla, že výroba na tomto stroji dosud nebyla zahájena, a dále uvedla důvody, proč k tomu v rozporu s plánem nedošlo. Dne 3. 4. 2016 pak žalobkyně správci daně sdělila, že stroj byl poškozen pádem při zajišťování instalace. Ke škodě mělo dojít dne 19. 1. 2016.
38. Na obě výzvy k prokázání skutečností bylo žalobkyní reagováno tak, že požadované informace, dokumenty a vyjádření má připraveny, avšak vzhledem k tomu, že probíhající daňovou kontrolu považuje za nezákonnou, požadované předloží, pokud bude pravomocně soudem rozhodnuto, že daňová kontrola není nezákonným zásahem do jejích práv. Správní žaloba byla podána Krajskému soudu v Ústí nad Labem dne 27. 1. 2017.
39. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
40. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá původní tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
41. S ohledem na popsání průběhu řízení považuje soud budoucí doměření daně, ze kterého vychází zajišťovací příkaz potvrzený žalobou napadeným rozhodnutím, za přiměřeně pravděpodobné, a závěr správců daně tudíž za správný, neboť žalobkyní nebyly nijak Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyvráceny důvodné pochybnosti správce daně ohledně toho, zda žalobkyně předmětné odpočty uplatnila v souladu se zákonem. S ohledem na přenesení důkazního břemene, ke kterému došlo na základě toho, že správce daně žalobkyni sdělil svůj právní názor na věc a vznesl důvodné pochybnosti o správnosti jí uplatněných odpočtů, závěr o přiměřeně pravděpodobném doměření daně měl oporu v těchto skutečnostech, kdy správce daně mj. formuloval nedostatek důkazů svědčících o splnění podmínek pro uplatnění odpočtů, a nečinnosti žalobkyně, která na výzvu odmítla reagovat. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobkyně, která tvrdila nepřezkoumatelnost zajišťovacího příkazu z důvodu, že v něm správce daně neuvedl podklady, ze kterých při splnění první z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu vycházel.

42. K tomu lze ještě dodat, že žalobkyně sice v žalobě namítala, že spolu s daňovým přiznáním, při kontrole 12. 8. 2013, místních šetřeních nebo později samostatně správci daně předložila dostatek důkazních prostředků, kterými prokazovala nárok na odpočet daně z DPH. Nijak však neuvedla, jaké ze skutečností, k jejichž prokázání ji výzvami vyzval správce daně, měly z těchto listin vyplývat. Lze se navíc podle názoru soudu důvodně domnívat, že již podle svého označení nejde o důkazy, kterými by bylo možné prokázat sporované skutečnosti, které s ohledem na svůj právní názor odlišný od názoru žalobkyně dle výzev k prokázání skutečností považoval za zásadní správce daně, a sice zejména zda byl stroj skutečně uveden do provozu a bylo na něm něco vyráběno.
43. Právní názor správce daně ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH ve výši 647 160,67 Kč za nákup pálicího stroje FOREST 2000 CNC, tedy za stěžejní část daně, kterou správce daně zamýšlel doměřit a která je mezi stranami sporná, měl oporu v právním názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeném např. v rozsudcích ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, a ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010-60. V prvním z těchto rozsudků je vysvětlena úprava § 72 a § 73 zákona o DPH (v tehdy účinném znění; na podstatě těchto ustanovení se však podle zdejšího soudu nic zásadního nezměnilo), ze které vyplývá, že *„nárok na odpočet daně je dán jedině za podmínky, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 uvedeného zákona [...] K tomu, aby daň z přidané hodnoty byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Zároveň z této úpravy také vyplývá, že uplatnění nároku na odpočet daně zákon spojuje s okamžikem, který může časově předcházet splnění uvedené podmínky. Uvedená podmínka je formulována slovem „použije“, tedy v budoucím čase, a ze sledu ekonomických činností je také logické, že plátce daně zdanitelné plnění nejprve přijme a teprve poté je může použít pro uskutečnění následných plnění. To znamená, že zákon umožňuje uplatnění nároku na odpočet daně (rozumí se možnosti odečíst si daň na vstupu v daňovém přiznání) dříve, než dojde k prokázání splnění věcné podmínky pro nárok na odpočet, tj. vůbec ke zjištění oprávněnosti nároku. [...] Pokud tedy zákon připouští, aby plátce daně nárok na odpočet uplatnil předem, než splní věcnou podmínku nároku, pak je třeba uplatnění nároku na odpočet daně považovat za oprávněné, to však nemusí znamenat, že plátcí daně, který nárok v souladu se zákonem uplatnil, tento nárok skutečně vznikl autonomně jednou pro vždy, bez ohledu na pozdější splnění podmínky, s níž je nárok na odpočet daně evidentně spojen. Oprávněnost nároku na odpočet daně nemůže být z povahy věci, kdy je tento nárok podmíněn dalším zákonem kvalifikovaným použitím přijatých plnění, posuzována izolovaně jedině k době, kdy je nárok uplatňován. Oprávněnost nároku na odpočet má celistvý, věcný význam, nelze jej redukovat pouze na právo uplatnit si odpočet daně na vstupu v daňovém přiznání, ostatně to zákon v dikci ust. § 72 odst. 1 odlišuje ve slovním vyjádření:*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

„nárok na odpočet daně“ a „nárok na uplatnění odpočtu daně“. Podmíněnost nároku na odpočet daně použitím přijatých plnění v souladu se zákonem je předpokladem pro neutralitu daně, která dává smysl nároku na odpočet. [...] [v]ýklad nároku na odpočet daně dle ust. § 72 až § 75 odst. 1 zákona o DPH nelze vést k rozlišování vzniku nároku na odpočet daně a zániku (ztráty) nároku na odpočet daně. Takové rozlišení nemá oporu v zákoně, zákon o DPH zřetelně stanoví, kdy je dán nárok na odpočet daně (za hmotněprávní podmínky v § 72 odst. 1), kdy jej lze uplatnit procesním způsobem - v podání, jímž je daňové přiznání (ust. § 72 odst. 1 a 73 odst. 11) a dále negativním vymezením, kdy nárok na odpočet daně dán není (§ 75 odst. 1). Zákon neupravuje zánik nároku na odpočet daně, protože k takovému zániku nedochází, plátce daně buď má, nebo nemá nárok na odpočet daně a takové situace jsou zpravidla plátcům daně při výkonu své běžné podnikatelské činnosti známy. Nelze jistě vyloučit, že obdobně jako u stěžovatele mohou nastat situace, kdy plátce daně z důvodu nějakých okolností nemůže jím přijatá plnění použít a splnit tak věcnou podmínku pro nárok na odpočet daně. Ani v takovém případě však nelze hovořit o zániku (ztrátě) nároku na odpočet daně, a to proto, že takový nárok dle ust. § 72 odst. 1 zákona nemůže vůbec vzniknout. **Nárok mohl být dle § 73 odst. 2 zákona dříve uplatněn, avšak ve svém věcném pojetí vůbec nevznikl.**“

44. Z uvedených rozsudků tedy vyplývá, že pokud plátce daně nárok na odpočet daně uplatnil, avšak přijatá zdanitelná plnění následně nepoužil v rámci svých ekonomických činností tak, jak předvídá § 72 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu nevznikl. Plátcem daně již uplatněný nárok se z tohoto důvodu stal neoprávněným ex tunc k datu uplatnění odpočtu v daňovém přiznání.
45. Soud k dalším námitkám žalobkyně dodává, že při vydání zajišťovacího příkazu se správce daně zabývá výlučně splněním podmínek pro jeho vydání. Nezabývá se tím, zda se daňová kontrola děje procesně předepsaným postupem ani jiným postupem správců daně. Výhrady žalobkyně v tomto směru proto nenáleží do řízení zajišťovacího, ale klasicky do řízení vyměřovacího, přičemž tato řízení nelze směšovat, neboť jde o samostatná řízení s odlišným procesním režimem. V řízení o zajištění daně nebylo třeba zkoumat, jsou-li dodrženy procesní podmínky pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za kontrolované zdaňovací období. V řízení zajišťovacím je zapotřebí obstarat dostatečné skutkové podklady v zájmu zjištění, zda jsou tu důvodné obavy svědčící o obtížné vymahatelnosti či nedobytnosti dosud nestanovené daně. Právě za tím účelem byly opatřeny podklady a byl konkretizován rozsah možného doměrku na dani z přidané hodnoty, jak byl shledán v dané fázi daňové kontroly. Zjištění v úvahu přicházejícího rozsahu doměření daně a existence odůvodněných obav o její vymahatelnosti jsou jedinými zákonnými požadavky, ohledně kterých je zapotřebí shromáždit podklady v zájmu učinění úsudku o tom, jsou-li podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu dodrženy. Námitky žalobkyně týkající se opakované daňové kontroly proto patří do řízení vyměřovacího, nikoli do řízení zajišťovacího (obdobně viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 4. 2015, č. j. 10 Af 48/2014-27, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35).
46. Soud k tomu dále pro úplnost doplňuje, že o zákonnosti i nyní v žalobě zpochybňovaného postupu správce daně spočívajícího v zahájení a vedení daňové kontroly zahájené správcem daně u žalobkyně dne 29. 8. 2016 již rozhodoval. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, jímž soud provedl dokazování při jednání dne 31. 3. 2021, zdejší soud zamítl žalobu žalobkyně o určení toho, že tato daňová kontrola byla nezákonným zásahem, neboť došel k závěru o legitimnosti zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 dne 29. 8. 2016. Daňová kontrola zahájená Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dne 29. 8. 2016 a ukončená dne 28. 3. 2018 tedy nebyla nepřipustně opakovanou daňovou kontrolou.

47. Soud proto uzavírá, že budoucí stanovení daně, ze kterého vychází zajišťovací příkaz potvrzený žalobou napadeným rozhodnutím, soud za dané situace vyhodnotil jako přiměřeně pravděpodobné.
48. Soud se následně zabýval tím, zda v projednávané věci byla splněna druhá zákonná podmínka vydání zajišťovacího příkazu, tedy oprávněná obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. S ohledem na okolnosti věci zdůrazňuje, že úvahu o dobytnosti daně nelze vést výhradně ve vztahu k aktuálnímu stavu majetku, ale je třeba zhodnotit celkovou ekonomickou situaci a jednání daňového subjektu a jejich vliv na schopnost v budoucnu uhradit daň, tedy se zabývat jeho ekonomickými vyhlídkami a určitým trendem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, a ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016-22).
49. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, jsou odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně „*dány zejména tehdy, brozí-li daňovému subjektu insolvence, zbavuje-li se majetku, nebo činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Přihlédnout lze k chování daňového subjektu v minulosti (například opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), skutečnosti, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu), nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti*“.
50. Existenci obavy (přiměřené pravděpodobnosti), že dosud nestanovená daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, spatřoval správce daně ve snižování ekonomické výkonnosti žalobkyně ve spojení s tím, že žalobkyně po celý rok 2016 a na začátku roku 2017, a to převážně po zahájení daňové kontroly, převáděla svůj majetek na další osoby, přičemž ty s ní byly často personálně provázány a měly zapsán totožný předmět podnikání, přičemž dvě z nich vznikly v nedávné době, kdy už se správce daně u žalobkyně opakovaně dotazoval na uvedení pálicího stroje do provozu, resp. po zahájení daňové kontroly. Přihlédl též ke zhoršené platební morálce žalobkyně. Vycházel přitom ze zápisů v obchodním rejstříku, účetní závěrky žalobkyně za rok 2015, daňového přiznání žalobkyně za rok 2016 a jeho příloh, údajů z databáze evidence vozidel vedené Ministerstvem dopravy ČR či sdělení peněžních ústavů.
51. Správce daně v zajišťovacím příkazu konkrétně popsal existenci dalších tří obchodních společností A.K.R. group s.r.o., První revizní s.r.o. a REVIMA group s.r.o., které všechny sídlily na téže adrese jako žalobkyně a měly týž předmět podnikání, kterým byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany, poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny, montáž, revize a zkoušky elektrických zařízení, zámečnictví a nástrojařství, montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny a montáž, opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení. Jediným jednatelem společnosti A.K.R. group s.r.o., Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

která byla do obchodního rejstříku zapsána dne 18. 12. 2013, byl stejně jako v případě žalobkyně pan M. K. Jediným společníkem a zároveň jednatelem společností První revizní s.r.o. a REVIMA group s.r.o. byla manželka M. K. paní I. K. Tyto společnosti byly do obchodního rejstříku zapsány dne 31. 1. 2017, resp. 17. 3. 2016. Správce daně poukázal na to, že k zápisu těchto společností došlo v období, kdy probíhala daňová kontrola, resp. kdy žalobkyně s ohledem na opakované dotazování ohledně uvedení pálicího stroje do provozu v letech 2014 a 2015 a pokus o sjednání termínu místního šetření ze dne 3. 3. 2016 a o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 4. 2016 mohla očekávat její zahájení. Správce daně proto z popsaných okolností vyvodil snahu žalobkyně o převedení podnikání v případě negativního výsledku daňové kontroly.

52. Správce daně dále popsal převody vozidel, u kterých byla žalobkyně původně vedena jako registrovaný vlastník nebo jako provozovatel, a které se odehrávaly po celý rok 2016 a na začátku roku 2017. Čtyři vozidla byla žalobkyní převedena na některou ze tří zmíněných obchodních společností, které správce daně považoval za provázané s žalobkyní: podle evidence vozidel Ministerstva dopravy ČR byla žalobkyně až do dne 8. 2. 2017 registrovaným vlastníkem vozidla Land Rover Range Rover Sport, reg. značky „X“, které však k tomuto datu převedla na společnost REVIMA group s.r.o., vozidlo Mazda CX-7 ER, reg. značky „X“, bylo převedeno ke dni 30. 3. 2016 na A.K.R. group s.r.o., nákladní vozidlo Peugeot Partner, reg. značek „X“ a „X“, jejichž vlastníkem byla žalobkyně ode dne 8. 4. 2010 (resp. 10. 8. 2009), byla dne 21. 6. 2016 převedena na vlastníka NOVA leasing a.s., přičemž provozovatelem zůstala společnost MK-REVIZE s.r.o. Vozidlo BMW 530 D Gran Turismo, reg. značky „X“, jehož byla žalobkyně registrovaným vlastníkem, bylo ke dni 2. 12. 2016 převedeno na pana P. R. Vozidlo Volkswagen Touareg, reg. značky „X“, jehož byla žalobkyně provozovatelem ode dne 4. 11. 2016 (vlastníkem byl ŠkoFIN s.r.o.), bylo ke dni 14. 12. 2016 převedeno na provozovatele A.K.R. group s.r.o.
53. Z těchto pohybů movitého majetku správce daně usuzoval, že žalobkyně po celý rok 2016 a na začátku roku 2017 převáděla majetek na další osoby, přičemž zároveň k většině těchto převodů došlo po zahájení daňové kontroly.
54. Správce daně se též zabýval ekonomickou situací žalobkyně. Po porovnání údajů z posledního daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 2016 včetně povinných příloh tohoto přiznání a údajů z účetní závěrky žalobkyně za rok 2015 správce daně došel k závěru, že její ekonomická situace se oproti roku 2015 výrazně zhoršila. Zatímco v roce 2015 vykázala žalobkyně ve výsledovce sestavené ke dni 31. 12. 2015 tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 12 373 000 Kč, žádné tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, přičemž jako výsledek hospodaření za účetní období vykázala zisk 471 000 Kč, v roce 2016 dle výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2016 vykázala tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 5 233 000 Kč (pokles o 7 140 000 Kč), tržby z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 1 536 000 Kč (oproti žádným tržbám k 31. 12. 2015) a jako výsledek hospodaření ztrátu 422 000 Kč. Zároveň poklesl čistý obrát z 16 545 000 Kč za rok 2015 na 9 235 000 Kč v roce 2016. Aktiva daňového subjektu dle údaje z rozvahy k 31. 12. 2016 poklesla o 3 250 000 Kč s tím, že poměr cizích zdrojů (závazků) k aktivům společnosti činí 91 %, což znamená vysokou míru celkové zadluženosti společnosti. Žalobkyně vykázala k 31. 12. 2016 závazky ve výši 10 925 000 Kč, což je sice pokles oproti stavu k 31. 12. 2015 o 2 824 000 Kč, přesto tyto závazky více než 10x převyšují vlastní kapitál společnosti. Zároveň z výše uvedených výkazů vyplývá, že k 31. 12. 2016 disponovala dlouhodobým majetkem v hodnotě 4 600 000 Kč, což je o 3 392 000 Kč méně než v roce předchozím. V rozvaze k 31. 12. 2016 dále uvedla oběžná aktiva ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výši 7 135 000 Kč, která se zpravidla skládají z krátkodobých pohledávek a zásob. Na základě výzev k poskytnutí informací správce daně zjistil, že žalobkyně disponuje dvěma účty, a to účtem u Raiffeisenbank a.s., č. „X“, na kterém je ke dni 17. 4. 2017 evidován zůstatek ve výši 0 Kč, a účtem u ČSOB a.s., č. „X“, se zůstatkem ke dni 26. 4. 2017 ve výši 24 000 Kč, přičemž tyto účty dlouhodobě vykazují nízké zůstatky, což podle správce daně přispívá k obavám o dobytost dodatečně stanovené daně.

55. Dále správce daně uvedl, že poslední dva roky žalobkyně musela být 14x upozorněna na svůj dluh vůči správci daně, své platební povinnosti hradí často opožděně a až po upozornění na možnost vymáhání nedoplatku. Dodal, že exekučně však musel být nedoplatek vymáhán naposledy v prosinci 2013. Zjistil též, že žalobkyně vlastní vozidlo Honda CR-V, reg. značky „X“, a nevlastní žádné nemovité věci.
56. Soud zjistil, že správcem posuzované skutečnosti vyplývají z listin založených ve spisu. Zároveň je toho názoru, že pokud žalobkyně nepovažovala skutečnosti, ze kterých správce daně vycházel, za úplné či aktuální, nic jí nebránilo v tom, aby v rámci odvolání přednesla konkrétní tvrzení o své finanční a ekonomické situaci a doložila je příslušnými listinami. V tomto směru žalobkyně v podaném odvolání a jeho doplnění namítla, že správce daně měl provést srovnání její ekonomické situace i s jinými daňovými subjekty a zkoumat, zda není z pohledu kraje obvyklá, že byl opomenut dlouhodobý horizont i let 2012, 2013 a 2014 a naopak vytržen mimořádný roční údaj roku 2015 a že správce daně při srovnání hodnoty dlouhodobého majetku a jeho poklesu o 3 392 000 Kč nepracoval s rozbitím stroje a jeho vyřazením z majetku. U převodů vozidel žalobkyně nesporeovala správcem daně tvrzené skutečnosti, měla však za to, že nebylo zohledněno stáří vozidel, prodejní cena, to, že některé z nich byly zajištěny zajišťovacím převodem práva či že došlo zároveň k převzetí úvěru, přičemž uvedla též skutečnosti, jako později v žalobě (viz 15. – 17. odstavec odůvodnění tohoto rozsudku). Nešlo podle ní o účelové převody, přičemž převod za tržní cenu nemůže nijak ovlivnit možnou úhradu budoucí daně.
57. K odvolacím námitkám žalobkyně soud uvádí, že namítanou mimořádností roku 2015 se žalovaný zabýval, přičemž došel k závěru, že v roce 2016 v porovnání s rokem předchozím došlo ke zhoršení více ukazatelů jako snížení tržeb z prodeje výrobků, vykazání ztráty a právě i prodeje dlouhodobého majetku. Žalobkyně namítala, že rok 2015 pro ni byl výjimečný z pohledu tržeb a obratu, neboť provozovala zároveň autobazar. Tato skutečnost však nijak nevysvětluje zhoršení i v dalších ukazatelích, ke kterým došlo v roce 2016. Zohledňování dlouhodobějšího vývoje ekonomické situace žalobkyně (tj. i období let 2012–2014, jak se domáhala žalobkyně) při existenci zjištění, že se žalobkyně v období, kdy proti ní správce daně zahájil kroky vedoucí k zahájení daňové kontroly a následně ji skutečně zahájil, začala zbavovat svého majetku, přičemž k tomu často docházelo ve vztazích s personálně propojenými subjekty s totožným předmětem podnikání, a toto se nijak pozitivně neodráželo na její majetkové situaci (srovnej vzniklou daňovou ztrátu za rok 2016 a velmi nízký zůstatek na účtech žalobkyně), by postrádalo významu, neboť při rozhodování správce daně byly za této situace zohledňovány a akcentovány zejména zcela aktuální skutečnosti (odprodej majetku), které s údaji z účetních závěrek let 2012–2014 nijak přímo nesouvisely. S ohledem na primární zdroj důvodných obav správce daně, kterým byl odprodej majetku, by postrádalo významu též srovnání majetkové situace žalobkyně se situací jiných, blíže nespecifikovaných subjektů. Konstatoval-li správce daně pokles hodnoty dlouhodobého majetku o 3 392 000 Kč, aniž při tom poukázal na rozbití stroje a jeho vyřazením z majetku (žalobkyně přitom netvrdí nic o tom, jak tato skutečnost hodnotu dlouhodobého majetku ovlivnila), nelze to Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

považovat za nedostatek odůvodnění jeho rozhodnutí, který by mohl mít vliv na jeho samotný celkový závěr. Lze si totiž představit pouze to, že by mohlo jít maximálně o dílčí neúplnost jeho odůvodnění ve vztahu k jedinému údaji jím provedené analýzy ekonomické situace žalobkyně.

58. Správce daně s ohledem na zjištěné skutečnosti neměl důvod ani se zabývat stářím předmětných vozidel a podmínkami a kupní cenou, za kterých byla prodána, což platí tím spíše, že zajišťovací příkaz má z povahy věci sloužit k zajištění splnění budoucí daňové povinnosti a jako takový zcela logicky nemůže být výsledkem jakkoli rozsáhlého dokazování, neboť tím by ztratil svůj předstižný charakter a smysl. Proto také podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu není úplné prokázání všech skutečností a jistota, že daň bude v určité výši stanovena a bude obtížně vymahatelná, nýbrž toliko přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a její obtížné vymahatelnosti.
59. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, vyslovil, že *„zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicíí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. ... Právě 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. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“* Obdobné závěry formuloval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45.
60. K převodům předmětným vozidel soud pro úplnost dodává, že závěr o tom, že by nebyla prodána za tržní cenu, správci daně v odůvodnění vydaných rozhodnutí nevyslovili. Z listin založených ve správním spise, tedy ani „z přílohy účetní závěrky“, na kterou bez bližší konkretizace odkazovala žalobkyně, nevyplývá, že by převedená vozidla byla zajištěna zajišťovacím převodem práva nebo že by jejich kupní cena byla hrazena prostřednictvím úvěru. Zajišťovací převod práva navíc není právem, které by nepřipouštělo případný výkon daňové exekuce.
61. Zdejší soud tedy zjistil, že úvahy daňových orgánů vycházely z jednotlivých listin, které jsou založeny ve správním spisu, a logicky na sebe navazují. Žádná z námitek žalobkyně uplatněných v rámci daňového řízení nebyla s to vyvrátit ucelený a logický závěr správce daně, který na základě skutečností, které žalobkyně nijak relevantně nezpochybnila, konstatoval, že se žalobkyně v roce 2016 a na začátku roku 2017 v časové souvislosti s daňovou kontrolou zbavovala svého majetku, a to často ve prospěch provázaných subjektů, a že docházelo ke snižování její ekonomické výkonnosti, přičemž ani její platební daňová morálka nebyla nijak příkladná. Je sice pravdou, že v meziročním srovnání let 2015 a 2016 nedošlo ke zhoršení všech ukazatelů, na jejichž základě správci daně hodnotili ekonomickou situaci žalobkyně, když konkrétně došlo k poklesu závazků žalobkyně. S ohledem na to, že i za této situace zůstávala zadluženost žalobkyně velmi vysoká, však soud považuje za správný závěr o tom, že celková ekonomická situace žalobkyně se horšila. Zároveň je třeba zdůraznit, že žalobkyně se ve velkém (zatímco na začátku roku 2016 byla registrovaným vlastníkem šesti motorových vozidel, v době vydání zajišťovacího příkazu již pouze jediného) zbavovala majetku, který s ohledem na předmět své činnosti nepochybně potřebovala pro její výkon, a že navíc vozidla často převáděla na personálně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

propojené společnosti s tímž předmětem činnosti a sídlem, ve dvou případech dokonce nově založené. Závěr o tom, že dosud nestanovená daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, proto soud považuje za přiměřeně pravděpodobný. Důvody vedoucí správce daně k vydání zajišťovacího příkazu soud považuje za transparentní a jednoznačně seznatelné z odůvodnění jeho rozhodnutí. Při jeho vydání nedošlo k překročení mezí správního uvážení.

62. I s ohledem na výše uvedené a na již několikrát zmíněnou odlišnost a samostatnost nalézacího a zajišťovacího řízení, když podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly podle soudu naplněny, je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, podle kterého správce daně daň účelově nestanovil, ač tak učinit mohl, a na tom postavil zajišťovací příkaz. K tomu lze poukázat též na to, že správcem daně zjištěné skutečnosti by mu umožňovaly v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu vydat zajišťovací příkaz i na daň již stanovenou, ale dosud nesplatnou.
63. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že tato byla žalobkyní formulována pouze obecným způsobem, když bylo pouze namítáno, že se žalovaný řádně nevypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami a nehodnotil důvodnost vydání zajišťovacího příkazu v kontextu odvolacích námitek. Vzhledem k tomu, že takováto námitka nemá kvalitu žalobního bodu, soud k ní pouze obecně konstatuje, že pochybení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal, když zjistil, že žalovaný se v něm s odvolacími námitkami vypořádal.
64. Posečkáním daně či odkladem daňové exekuce, jejichž využití mělo být žalobkyní v důsledku vydání zajišťovacího příkazu znemožněno, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66. Konstatoval zde, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen prostředky potřebné pro úhradu daně vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, které jeho činnost ochromí; je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým odčerpáním majetku daňového subjektu použitím institutu zajišťovacího příkazu. Nelze nicméně odhlížet od konkrétních skutkových okolností, za nichž byl uvedený závěr v tomto rozsudku vysloven. Poukazovaný rozsudek se totiž od nyní posuzované od věci odlišuje tím, že v odkazované věci nedocházelo k odprodeji dlouhodobého hmotného majetku [viz jeho odst. 43: *„V případě jako je tento, kdy daňové orgány nestanovily (budoucí) daňovou povinnost v návaznosti na podezření účasti na podvodu na DPH a chybí náznaky snahy o vyvádění majetku, který by mohl sloužit jak k uspokojení daňového nedoplatku, tak ale i ke generování zisku použitelného k umoření daňového dluhu, bylo namístě postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu.“*]. V nyní projednané věci přitom je závěr o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu z velké části založen na skutečnostech spočívajících v odprodeji majetku žalobkyně. Další rozdílem pak je to, že v poukazovaném rozsudku správce daně navíc daňový subjekt nepodezíral z účasti na protiprávní činnosti [viz odst. 36 daného rozsudku: *„Nejvyšší správní soud považuje v této věci za podstatné, že správce daně ani žalovaný v průběhu celého řízení (ani ve zprávě shrnující výsledky daňové kontroly) nikdy netvrdili, že by žalobce podezírali z účasti na daňovém podvodu. Celá věc se (...) řeší jako čistý spor o právo“*]. Soud přitom nepřehlédl, že byť to není zmiňováno v zajišťovacím příkazu ani v napadeném rozhodnutí, z listin založených v daňovém spise je zřejmé, že na straně správce daně v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet za pálicí stroj vyvstalo podezření o spáchání trestného činu kráčení daně, což jej vedlo až k podání Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

trestního oznámení. S ohledem na odlišnosti nyní projednávané věci nelze v tom, že žalobkyni byla upřena možnost využití institutů posečkáni daně či jejího odkladu, resp. že se snad těmito možnostmi nezabývali správci daně i bez jejího návrhu, shledat jakékoli pochybení.

65. Pro úplnost soud uzavírá, že poukaz na podle žalobkyně neadekvátní opatření správce daně, kterým měla být např. razie policejních orgánů, vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k firemnímu vozidlu, vydání exekučních příkazů včetně postupu v exekučním řízení či obecně tvrzené skutečnosti údajně existující po vydání napadeného rozhodnutí (plynutí pohledávek do subjektu žalobkyně či vykazování DPH), se mýjí s předmětem tohoto řízení. Námitkou „*údajně nepravdivého tvrzení žalovaného v procesní otázce vydání druhé výzvy k předložení důkazů*“ se soud pro její nedostatečnou specifikaci nemohl zabývat.
66. Soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. zamítl návrh žalobkyně na provedení dokazování rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29959/17/5100-41453-711866, odvoláním proti zajišťovacímu příkazu č. j. 1104257/17/2503-80050-505061, zajišťovacím příkazem č. j. 1104257/17/2503-80050-505061, žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 A 49/2017, seznámením s výsledkem daňové kontroly – protokol ze dne 24. 5. 2017, č. j. 1092216/17/2503-60562-507227, výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2017, č. j. 2365/17, výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 2. 2017, č. j. 324518/17, exekučními příkazy na přikázání pohledávky z účtu č. j. 1459800/17/2503-80541-505987 a č. j. 1459430/17/2503-80541-505987, exekučním příkazem na prodej movitých věcí č. j. 1466899/17/2503-80541-505987, potvrzením o době inzerce vedeným na čl. 49 správního spisu, oznámením FÚ pro Ústecký kraj o podezření ze spáchání trestného činu, protokolem ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1686128/13/2503-05402-507227, platebním výměrem na DPH za 2. čtvrtletí roku 2013 ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1701596/13/2503-24801-506131, protokolem o zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 ze dne 21. 4. 2016, protokolem o zahájení daňové kontroly z 29. 8. 2016, č. j. 1969486/16/2503-60562-507227, protokolem o nahlížení do daňového spisu ze dne 14. 4. 2016, protokolem o nahlížení do daňového spisu ze dne 31. 8. 2016, prvním listem soupisu kontrolního spisu, žádostí o vydání rejstříku písemností a sdělení dosavadních výsledků daňové kontroly ze dne 27. 12. 2016, protokolem o předání kopií soupisu spisu ze dne 23. 1. 2017 a soupisem spisů k datu 19. 1. 2016. Uvedené listiny totiž byly součástí správního spisu, ze kterého byl při jednání poskytnut referát.
67. Soud uzavírá, že v projednávané věci byly naplněny obě podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalobu tak soud vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
68. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 31. března 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)