



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s. r. o.**, IČ 29160715
sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň
zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, IČ 72080043
sídlem Hálkova 14, Plzeň

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zadržování prostředků žalobkyně v období od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žaloba

1. Žalobkyně podala u zdejšího soudu dne 21. 9. 2020 žalobu, již se domáhala vydání rozsudku, jímž by bylo určeno, že zadržování finančních prostředků ve výši 21 060 920 Kč žalovaným na základě zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71855/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2014 znějící na částku 232 570 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71876/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období únor 2014 znějící na částku 313 734 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71883/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2014 znějící na částku 439 042 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71893/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2014 znějící na částku 1 188 397 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71906/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2014 znějící na částku 867 415 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71916/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2014 znějící na částku 448 013 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71925/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červenec 2014 znějící na částku 556 628 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71940/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2014 znějící na částku 1 662 303 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71951/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2014 znějící na částku 839 888 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71960/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2014 znějící na částku 1 020 673 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71969/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2014 znějící na částku 1 333 023 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71981/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2014 znějící na částku 507 285 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71987/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2015 znějící na částku 1 680 901 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 71995/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2015 znějící na částku 540 841 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72021/17/2301-51521-402857, na zdaňovací období duben 2015 znějící na částku 1 102 029 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72034/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2015 znějící na částku 1 336 948 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72037/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2015 znějící na částku 1 139 023 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72046/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2015 znějící na částku 1 385 974 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72049/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2015 znějící na částku 1 174 084 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72054/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2015 znějící na částku 1 810 614 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72056/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2015 znějící na částku 420 000 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č.j. 72061/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2015 znějící na částku 1 061 535 Kč (dále jen „*zajišťovací příkazy*“), bylo nezákonným zásahem. Na základě výzvy soudu čj. 57 A 115/2020-239 ze dne 23. 9. 2020 žalobkyně doplnila podáním ze dne 30. 9. 2020 žalobu tak, že nezákonný zásah, který je předmětem žaloby, trval od 28. 1. 2017 do 21. 7. 2020.

2. Žalobkyně svou žalobu odůvodnila tím, že žalovaný zahájil u žalobkyně dne 25. 7. 2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen – červen 2015 a srpen – prosinec 2015 a daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 (dále jen „*daňová kontrola*“). Dne 28. 5. 2019 doručil žalovaný žalobkyni dvaadvacet dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty specifikovaných v bodě [3] žaloby, jejichž odůvodnění představuje zpráva o daňové kontrole ze dne 24. 5. 2019 č.j. 1200091/19/2301-61563-402716. O odvoláních žalobkyně proti těmto platebním výměrům rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 10. 7. 2020, č.j. 26332/20/5300-22441-712084, jež bylo doručeno zástupci žalobkyně dne 21. 7. 2020. V rámci daňové kontroly vydal dne 26. 1. 2017 správce daně zajišťovací příkazy k zajištění splnění daňové povinnosti uhradit pravděpodobně v budoucnu stanovenou daň. Zajišťovací příkazy byly doručeny žalobkyni dne 26. 1. 2017 a byly jimi zajištěny finanční prostředky žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč. Žalovaný pak vydal dva exekuční příkazy ze dne 26. ledna 2017, č.j. 119931/17/2301-80541-401957 a č.j. 119990/17/2301-80541-401957, kterými nařídil exekuci příkázáním pohledávky v celkové výši 21 773 681 Kč z bankovních účtů žalobkyně (dále jen „*exekuční příkazy*“). V návaznosti na vydané zajišťovací příkazy a exekuční příkazy provedla žalobkyně dne 27. 1. 2017 žalovanému částečnou úhradu zajištěné daně ve výši 14 489 690 Kč - zbývající část zajištěné daně ve výši 7 283 991 Kč byla žalovaným exekvována přímo z účtů žalobkyně na základě vydaných exekučních příkazů.
3. Žalobkyně tvrdila, že žalovaný neoprávněně zadržoval zajištěné finanční prostředky žalobkyně.
4. V první řadě žalobkyně argumentovala tím, že proti zajišťovacím příkazům uplatnila v zákonné lhůtě odvolání, o němž ani správce daně (v rámci autoremedury), ani odvolací orgán v zákonem předvídané lhůtě nerozhodli, čímž došlo k pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů.
5. Dále žalobkyně uvedla, že, i kdyby zajišťovací příkazy nepozbyly účinnosti, žalovaný nesplnil zákonnou povinnost ukončit účinnost zajišťovacích příkazů dle § 168 odst. 3 daňového řádu, když důvody pro vydání zajišťovacích příkazů v průběhu trvání času pominuly, přičemž oproti stavu k okamžiku vzniku zajištění došlo k takové změně skutkových okolností, z nichž lze usuzovat, že neexistuje odůvodněná obava o úhradu daně.
6. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č.j. 1 Afs 88/2017 – 39, žalobkyně uvedla k jednotlivým důvodům, o něž žalovaný opřel důvodnost zajišťovacích příkazů, následující:
 - ke dni 24. 9. 2018 došlo k navýšení základního kapitálu z jednoho na 30 milionů korun, kdy notářský zápis prokazuje, že vklady společníků byly splaceny v plné výši - základní kapitál žalobkyně o cca 8 milionů korun převyšuje zajištěnou daň, což žalovaný přes publicitu obchodního rejstříku nevzal v potaz
 - k rozdělení žalobkyně odštěpením části jejího jmění a převedením na nástupnickou společnost WPA Facility s.r.o. - nastavení korporátní struktury, kdy část majetku vlastní jedna společnost (tzv. facility, správcovská společnost) a v rámci druhé společnosti je pak realizována výroba, je zcela běžným korporátním nastavením v rámci podnikatelského prostředí – žalovaný mohl přistoupit k alternativnímu, méně invazivnímu, způsobu zajištění daně (zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu

WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o.) – žalobkyně neukončila svou činnost (v roce 2017 obrát 468 231 000 Kč, tržby 283 429 000 Kč, hospodářský výsledek před zdaněním 21 581 000 Kč, v roce 2018 obrát 567 075 000 Kč a tržby 247 834 000 Kč, hospodářský výsledek před zdaněním 7 079 000 Kč), v průběhu daňové kontroly se správcem daně, potažmo odvolacím orgánem spolupracovala a poskytovala mu veškerou možnou součinnost - provedené odštěpení části jmění žalobkyně nemělo jakýkoliv dopad do výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně, což bylo žalovanému známo z každoměsíčně předkládaných kontrolních hlášení a daňových přiznání žalobkyně

- k neexistenci nemovitého majetku: žalovaný mohl zvolit jiné zajišťovací instituty ve formě zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o. – žalobkyně sice nedisponovala v době vydání zajišťovacích příkazů nemovitým majetkem, nicméně žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví „správcovské“ WPA Facility s.r.o.
 - k možnosti převedení vozidel ve velmi krátkém čase: žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví „správcovské“ WPA Facility s.r.o. nebo k motorovým vozidlům – žalovaný nehodnotil hodnotu motorových vozidel uvedených v zajišťovacích příkazech, tudíž nezjistil, že řada z těchto motorových vozidel má hodnotu několik milionů korun – žalobkyně uvedla v žalobě pořizovací cenu namátkově u deseti vozidel v ceně 500 000 Kč až 2 500 000 Kč
 - k možnosti okamžitě ukončit podnikatelskou činnost: žalobkyně neukončila svou podnikatelskou činnost (viz výše uvedené hospodářské výsledky za roky 2017 a 2018) a zachovala svou podnikatelskou činnost navzdory zásahům žalovaného, v průběhu daňové kontroly se správcem daně a odvolacím orgánem spolupracovala, kdy pokračování činnosti žalobkyně bylo žalovanému známo z každoměsíčně předkládaných kontrolních hlášení a daňových přiznání žalobkyně
 - domněnka aktivního zbavování se majetku nemá oporu ve výkazech žalobkyně a výkonu její podnikatelské činnosti v době po vydání zajišťovacích příkazů – viz shora údaje o součinnosti s daňovými orgány, předkládání daňových přiznání a kontrolních hlášení, hospodářské výsledky žalobkyně a dále údaj o zisku žalobkyně v roce 2016 ve výši 90 000 000 Kč.
7. Žalobkyně dodala, že daňová kontrola trvala od 25. 7. 2016 do 21. 7. 2020, aniž v průběhu celých čtyř let byly schopny daňové orgány přezkoumat důvody pro trvání zajištění daně za situace, kdy žalobkyně konstantně zvyšovala svou produkci.
8. Žalobkyně zdůraznila s odkazem na § 168 odst. 3 daňového řádu, že žalovaný měl průběžně zkoumat její majetkovou situaci s ohledem na její vývoj po vydání zajišťovacích příkazů účinnost zajišťovacích příkazů ukončit, neboť neexistovaly důvody pro trvání zajištění. Důvody pro vydání zajišťovacích příkazů byly žalovaným koncipovány ledabyle, aniž místo nich užil jiné, výše uvedené, zajišťovací instituty. Žádný z důvodů obsažených v zajišťovacích příkazech nebyl dostatečným pro kontinuální zadržování zajištěných finančních prostředků.
9. Zajišťovací příkazy byly žalobkyní obratem po jejich vydání dne 27. 1. 2017 uhrazeny,

proto měl žalovaný jistotu v tom, že pokud by žalobkyně nesouhlasila se zřízením zástavního práva ke shora uvedeným věcem, disponoval by žalovaný částkou ve výši 21 773 681 Kč - pokud žalobkyně byla schopna uhradit zajišťovanou daňovou povinnost, nadále neexistovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, čímž pozbyly důvody pro trvání zajištění daně své relevance a vyloučilo to důvodnost obavy žalovaného o nedobytnost zajišťované daňové povinnosti.

10. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č.j. 1 Afs 88/2017 – 39, žalobkyně dodala, že ke dni 5. 4. 2018 spis neobsahoval jakýkoliv záznam o provedeném šetření majetku žalobkyně - žalovaný od vydání zajišťovacích příkazů nečinil žádné aktivní kroky k ověření existence důvodů pro trvání zajištění, nezkoumal existenci důvodů ospravedlňujících zajištění finančních prostředků ve výši více než 21 milionů korun.
11. Dne 21. 7. 2020 doručil žalovaný žalobkyni 13 rozhodnutí o změně zajištěné částky (snížení o 210 000 Kč) z důvodu, že v rámci probíhajícího odvolacího řízení, tedy ještě před stanovením daně, zjistil odvolací orgán důvody pro snížení původní výše zajištění na základě předpokládaného uznání nároku na odpočet za služby od dodavatelů Royal Trust a.s. a ROYAL TRUST MEDIA s.r.o. Důvody pro trvání zajištění finančních prostředků či změnu jejich výše zkoumal tedy odvolací orgán, nicméně rozhodnutí vydal žalovaný, což potvrzuje, že se žalovaný fakticky vůbec nezabýval splněním podmínek pro trvalý zajištění daňové povinnosti. Fakt, že odůvodnění rozhodnutí o změně zajištěné částky nesplňuje ani ty základní parametry kladené na kvalitu odůvodnění správních rozhodnutí, napadla žalobkyně odvoláním, o kterém nebylo doposud rozhodnuto. Podle žalobkyně byla tato rozhodnutí vydána a doručována opožděně, protože nejsou objektivně způsobila vyvolat zamýšlené účinky a jsou procesně nepřipustná.
12. Žalobkyně shrnula, že důvody pro trvání zajištění daně v průběhu daňové kontroly pominuly a správce daně byl povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů v souladu s § 168 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tak nezákonně a bez právního důvodu zadržoval finanční prostředky žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč, zajištěné zajišťovacími příkazy. V podání ze dne 30. 9. 2020 žalobkyně upřesnila, že nezákonné zadržování jejích finančních prostředků ze strany žalovaného trvalo od 28. 1. 2017 (den následující po úhradě zadržované daně dne 27. 1. 2017) do 21. 7. 2020.
13. Usnesením soudu č.j. 57 A 115/2020-243 ze dne 1. 10. 2020 byla vyloučena k samostatnému projednání část žaloby týkající se určení nezákonnosti zadržování prostředků žalobkyně na základě zajišťovacích příkazů v době od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020.
14. Předmětem řízení bylo tudíž rozhodnutí o žalobě žalobkyně (její nevyložené části), jíž se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v zadržování částky 21 060 920 Kč na základě zajišťovacích příkazů v době od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017 (dále jen „rozhodné období“).

II.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval rozhodující momenty posuzovaného daňového řízení. Zdůraznil, že dne 26. 1. 2017 doručil žalobkyni sporné zajišťovací příkazy, aniž je žalobkyně napadla odvoláním. Ze zajištěné částky 21 773 681 Kč zaplatila žalobkyně dne

27. 1. 2017 částku 14 489 690 Kč z účtu firmy WPA Facility s.r.o. a zbytek ve výši 7 283 991 Kč byl vymožen správcem daně z účtu žalobkyně dne 2. 2. 2017. To osvědčilo, že žalobkyně sama nedisponovala celou zajištěnou daní.
16. Žalovaný poukázal na to, že při vydání zajišťovacích příkazů vycházel z odštěpení části žalobkyně spojené s přechodem majetku žalobkyně na třetí osobu, absence nemovitého majetku žalobkyně a snadno zpeněžitelných vozidel žalobkyně, jejichž hodnota nedosahovala zajištěné daní. Navíc dne 7. 2. 2017 žalobkyně požádala o povolení splátek úhrady DPH za leden 2017 a dne 27. 2. 2017 výslovně sdělila, že není schopna najednou uhradit daň ani nabídnout zástavu, protože je majetek žalobkyně zajištěn zástavním právem třetích osob, aniž by zmiňovala nezákonnost zajištění, kterou poprvé uplatnila dne 20. 2. 2017.
17. Žalovaný dodal, že soustavně průběžně zjišťoval důvody trvání zajištění. Další argumentaci žalovaného ve vztahu k období od 23. 3. 2017 soud neuvádí, protože se netýkala rozhodného období.
18. Žalovaný měl žalobu žalobkyně za opožděnou ve smyslu § 72 s. ř. s., protože se žalobkyně spokojila s pravomocným vyřízením svého nároku na vrácení celé zajištěné daně ve smyslu svého podání ze dne 18. 4. 2018 (viz odst. IV vyjádření k žalobě) – žalobkyně neuplatnila opravné prostředky, ani nenamítala nezákonnosti rozhodnutí.
19. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu odmítl, případně zamítl.

III.

Vyjádření účastníků při jednání

20. Žalobkyně při jednání úvodem zdůraznila, že soud nesprávně část žaloby vyloučil a odmítl. V dřívější žalobě ze dne 10. 9. 2020 se totiž žalobkyně sice domáhala určení nezákonnosti téhož zadržení finančních prostředků na základě týchž zadržovacích příkazů, ale z jiného skutkového důvodu. V této jiné věci žalobkyně nezákonnost odůvodnila účinky odvolání podaného v únoru 2017 proti zajišťovacím příkazům, oproti nyní projednávané žalobě, kde žalobkyně nezákonnost zajištění spatřuje v tom, že zajišťovací příkazy byly z větší části uhrazeny WPA Facility s.r.o. a ve zbytku byly vymoženy exekucí, aniž by byl žalobkyni dán prostor pro úhradu. Takovým splněním zajišťovacích příkazů byla podle žalobkyně vyloučena obava z nedobytnosti daně a žalovaný měl proto volit jinou formu zajištění daně. Otázku řešenou v řízení o žalobě ze dne 10. 9. 2020 označila žalobkyně za předběžnou otázku ve vztahu k předmětu řízení projednávané věci. Žalobkyně dále opakovaně navrhla, aby soud řízení přerušil do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení o odmítnutí vyloučené části žaloby. Žalobkyně dodala, že její žalobu je nutno v důsledku vadného procesního postupu soudu považovat za opožděnou, neboť se týká zásahu žalovaného ukončeného dne 22. 3. 2017, kdy žaloba byla podána až dne 21. 9. 2020.
21. Žalovaný při jednání odkázal na své vyjádření k žalobě a odůvodnění zajišťovacích příkazů.
22. K argumentaci žalobkyně, že rozdílnost žalobních bodů zásahových žalob týchž účastníků s týmiž žalobními petity vylučuje překážku litispendence, soud uvádí, že setrvává na svém posouzení, že totožnost věci ve vztahu k překážce litispendence je dána totožností účastníků a totožností předmětu řízení vymezeného žalobním petittem, tj. tím, proti čemu žalující strana brojí. V tomto případě žalobkyně brojí proti tomu, že jí v určité době byly

žalovaným nezákonně zadržovány prostředky na základě zajišťovacích příkazů. Z žaloby vyplývalo, že jde o zadržování prostředků od 28. 1. 2017 do 21. 7. 2020, když podle soudu jde o jediný tvrzený nezákonný zásah, kdy nic nebrání tomu, aby soud v tomto řízení posoudil zákonnost jeho části vymezené rozhodným obdobím a o zbytku rozhodl soud při projednání žaloby ze dne 10. 9. 2020. Žalobkyně není omezena koncentrační lhůtou v označení důvodů nezákonnosti tvrzeného zásahu a své žalobní námitky může tudíž vznést v každém řízení, v němž se část tvrzeného nezákonného zásahu projednává. Vyloučením a odmítnutím části žaloby žalobkyně proto žalobkyně nemohla být na svých procesních právech poškozena. Pokud jde o návrh žalobkyně na přerušení řízení, ten žalobkyně podala se stejným odůvodněním již dne 6. 11. 2020 a soud ho zamítl usnesením čj. 57 A 115/2020-274 ze dne 10. 11. 2020 – soud proto o totožném návrhu nerozhodoval a přistoupil k vydání meritornímu rozhodnutí.

IV.

Posouzení věci soudem

23. V souladu s § 87 odst. 1 in fine s. ř. s. vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, tj. v rozhodné době.

V.

Rozhodnutí soudu

24. Žaloba je včasná. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobkyně dozvěděla o nezákonném zásahu, avšak nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Žalobkyně podala svou žalobu včas dne 21. 9. 2020, protože rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům bylo žalobkyni doručeno dne 21. 7. 2020, tudíž dvouměsíční lhůta k podání žaloby by uplynula až v den podání žaloby. Namítala-li žalobkyně, že její žaloba je opožděná vzhledem k poslednímu dni rozhodného období (22. 3. 2017) a datu podání žaloby (21. 9. 2020), s tímto posouzením soud nesouhlasí: Jak již výše soud uvedl, přestože předmětem řízení bylo rozhodné období, šlo o pouhou část jednoho jediného žalobkyní tvrzeného trvajících nezákonného zásahu (viz náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18 ze dne 15. května 2018), který měl být podle žaloby ukončen datem 21. 7. 2020, tudíž lhůta stanovená v § 84 odst. 1 s. ř. s. byla zachována.
25. Namítli-li žalovaný ve vyjádření k žalobě, že žalobkyně nedodržela lhůtu stanovenou v § 72 s. ř. s., jde o námitku nedůvodnou, protože soud v této věci neprojednával žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s., nýbrž deklaratorní žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. - § 72 s. ř. s. se proto na projednávanou věc nevztahuje. Skutečnost, že žalobkyně nenapadla odvoláním rozhodnutí zamítající její návrhy v roce 2018 na vrácení zajištěné daně, nemá na posouzení lhůty pro podání žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. žádný vliv: Není sporu o tom, že zadržení prostředků žalobkyně na základě zajišťovacích příkazů bylo ukončeno až dne 21. 7. 2020, kdy nabylo právní moci rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na zajištěnou daň, tudíž k rozhodnému ukončení zásahu spočívajícího v zadržení prostředků došlo dne 21. 7. 2020 a tento den je určující pro stanovení dvouměsíční lhůty k podání žaloby (znovu viz náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18 ze dne 15. května 2018).
26. Podle § 85 s. ř. s. platí, že žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že

zásah byl nezákonný. Žaloba proto není nepřijatelná podle § 85 věty za středníkem s. ř. s., jelikož se žalobkyně domáhá určení nezákonnosti zásahu žalovaného.

27. Přípustnost žaloby na ochranu proti nezákonným zásahem spočívajícím v neukončení zajištění daně shledal Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č.j. 1 Afs 88/2017 – 39, publ. pod č. 3582/2017 ve Sb. NSS, kde vyslovil následující právní větu: „Nesplní-li správce daně povinnost ukončit účinnost rozhodnutí o zajištění daně podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť jej odmítá zbavit povinnosti (strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá. Prostředkem obrany proti takovému jednání správce daně je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s.“
28. Žaloba je nedůvodná.
29. Soud vyšel z následující právní úpravy.
30. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
31. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (§ 167 odst. 2 daňového řádu).
32. § 167 odst. 3 daňového řádu stanoví, že není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
33. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.
34. § 168 odst. 1 daňového řádu stanoví, že pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.
35. § 168 odst. 3 daňového řádu stanoví, že pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez

žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

36. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu platí, že dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
37. Odst. 5 § 168 daňového řádu stanoví, že uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
38. § 168 odst. 6 daňového řádu stanoví, že pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5.
39. § 170 odst. 1 daňového řádu stanoví, že správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.
40. § 170 odst. 3 daňového řádu stanoví, že správce daně může rozhodnout o zřízení zástavního práva k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován, a to na základě předchozího písemného souhlasu vlastníka s úředně ověřeným podpisem.
41. Soud vyšel i z judikatury správních soudů. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č.j. 1 Afs 88/2017 – 39, publ. pod č. 3582/2017 ve Sb. NSS, věnoval problematice nyní řešené zdejším soudem a dospěl k následujícím závěrům: Nejprve zdůraznil, že jakkoli plynutí času může mít sice vliv pro posouzení odůvodněnosti dlouhotrvajícího zajištění daně, samo o sobě nepostačuje pro závěr, že zajištění již není opodstatněné. *„Délka zajištění daně může být dána různými skutkovými okolnostmi. Prověřování tvrzení daňového subjektu může v některých případech vyžadovat delší čas s ohledem na složitost a komplexnost daného případu. (...) Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v neukončení zajištění daně však nelze opřít pouze o tvrzení, že neprokázal-li správce daně odůvodněnost svých pochybností vyjádřených v zajišťovacím příkazu v průběhu 19 měsíců, je třeba považovat tyto pochybnosti za liché a režim zajištění ukončit. K takovému tvrzení by musely přistoupit další okolnosti svědčící ve prospěch závěru, že podmínky pro zajištění daně v době podání žaloby (již) neexistují.“* Nejvyšší správní soud dále vysvětlil, že žalobce, který chce dosáhnout ukončení zajištění daně prostřednictvím rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, musí svou argumentaci odvíjet od konkrétních důvodů zajišťovacího příkazu. *„Nikoliv*

ovšem tak, že by daňový subjekt zpochybňoval jejich zákonnost (k tomu slouží žaloba proti zajišťovacímu příkazu samotnému), ale měl by svou argumentaci zaměřit na skutkový stav v době podání zásahové žaloby a dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že jednotlivé důvody zajištění daně již netrvaly nebo že se vlivem změny okolností či plynutí času jejich váha oslabila. (...) Ať již byly důvody pro vydání zajišťovacího příkazu opodstatněné či nikoliv, stěžovatelka měla možnost dostatečně určitě tvrdit a prokázat, že v době podání žaloby (již) nebyla vymahatelnost daně ohrožena.“ Dále s ohledem na to, že zajišťovací příkaz představuje mimořádně silný institut, který může velmi výrazně zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu a v některých případech ovlivnit i jeho samotnou existenci, a že zákonem stanovené přísné podmínky pro jeho vydání a trvání, je správce daně povinen trvání těchto podmínek z úřední činnosti zkoumat tak, aby byla vyloučena svévole zajištění. Pokud důvody pro trvání zajištění daně pominou, je správce daně povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. „Aby mohl správce daně této povinnosti dostát, je nezbytné, aby trvání podmínek zajištění daně podrobil pravidelnému přezkumu, a to v přiměřených intervalech, které odpovídají jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu, např. pokud jde o důvody zajištění daně. Výsledek takového přezkumu správcem daně pak musí být zřejmý ze správního spisu. Jen takový postup totiž umožní správním soudům přezkoumat, zda správce daně výše uvedenou povinnost skutečně plní, a zároveň umožní konfrontovat konkrétní tvrzení žalobce uplatněné v žalobě se skutkovým stavem, o němž správce daně opírá nutnost trvání zajištění daně. Krajský soud se mylně domníval, že takovou povinnost nelze správci daně uložit, protože by vyžadovala zaznamenávání negativní skutečnosti – neexistenci změny poměrů. Správce daně však může pravidelný přezkum trvání důvodů zajištění odůvodnit i pozitivně – tím, že uvede konkrétní skutečnosti, které svědčí pro trvání důvodů zajištění daně. Je samozřejmě i na daňovém subjektu, aby se ve vlastním zájmu svými podněty domáhal ukončení účinnosti rozhodnutí o zajištění daně a aby správci daně poskytl relevantní tvrzení a nabídl důkazy.“ Nejvyšší správní soud shrnul, že „Nesplní-li správce daně povinnost, kterou mu daňový řád ukládá v § 168 odst. 3, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť odmítá zbavit daňový subjekt povinnosti (tj. povinnosti strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá.“

42. Závěry Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku popsané v předchozím bodě odůvodnění tohoto rozsudku zdejší soud shrnuje takto: Závěr o aktuálně neodůvodněném zajištění daně nemůže být opřen jen o nadměrnou délku jeho trvání, nýbrž ještě o další okolnosti svědčící ve prospěch závěru o nedůvodném zajištění daně. Takovými okolnostmi se rozumí konkrétní tvrzení a prokázané skutečnosti existující v době podání zásahové žaloby osvědčující zánik či oslabení důvodů zajištění daně tak, jak byly vymezeny v zajišťovacím příkazu. Správce daně tak, aby mohl bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, musí pravidelně v přiměřených intervalech přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně, přičemž tyto intervaly musí odpovídat jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu ve vztahu ke konkrétním důvodům zajištění daně. Výsledky přezkumu musí být zřejmé ze správního spisu a

mohou spočívat v uvedení skutečností svědčících pro trvání důvodů zajištění daně. Daňový subjekt je však ve vlastním zájmu zároveň odpovědný za to, zda se svými podněty domáhal ukončení zajištění a jaká tvrzení a důkazy správci daně nabídl.

43. Podmínkou procesního úspěchu s žalobou na určení nezákonnosti zákonného zásahu podle § 82 odst. 1 s. ř. s. je, že žalující strana byla přímo zkrácena na svých právech žalovaným nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti ní nebo v jeho důsledku bylo proti ní přímo zasaženo. Soud konstatuje, že trvajícím zajištění daně je bezesporu zásahem do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Na soudu bylo, aby v rozsahu žalobních námitek přezkoumal, zda bylo zajištění v rozhodném období po právu nebo zda bylo nezákonné.
44. K podmínkám zajištění daně se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, kde uvedl, že *„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“* Z toho vyplývá, že správce daně musí zajišťovací příkaz přezkoumatelně odůvodnit, jednak ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti budoucí určité výše daně a jednak ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti její budoucí nevymahatelnosti nebo značně obtížné vymahatelnosti. Současně platí, že obě uvedená kritéria musí být posuzována jak samostatně tak i společně – je-li jedno kritérium slabší, může být zajištění zákonné, pokud je to vyváжено silnějším naplněním druhého kritéria.
45. V rozsudku ze dne 18. července 2018 č. j. 6 Afs 11/2018 – 69 Nejvyšší správní soud doplnil, že *„Ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu míří primárně na situace, kdy účinky zajišťovacího příkazu mají být zrušeny, neboť daň nebude stanovena buď vůbec, nebo ne v původně zajištěné výši. Jestliže stále existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena v určité výši, jakož i obava z její budoucí dobytnosti, pak důvody zajištění daně nepominuly a dále trvají. Daňový subjekt má právo vědět, že správce daně pravidelně přezkoumává, zda potřeba zajištění daně trvá, a pokud se změní důvody, na základě nichž se domnívá, že daň bude stanovena, aby mu tyto důvody byly sděleny. Pokud by se změnily zásadním způsobem, pak by bylo možné požadovat zrušení původních zajišťovacích příkazů a vydání nových. (...) Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, při vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obsírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně.“*
46. V posuzované věci byly sporné zajišťovací příkazy ze dne 25. 1. 2017 odůvodněny takto: Žalobkyně vznikla v roce 2012, podniká především v oblasti výroby komponentů pro

letecký průmysl, kdy výroba probíhá ve výrobní hale v Plzni, Folmavská 2. Žalobkyně se k datu 1. ledna 2017 rozdělila odštěpením části jejího jmění na obchodní společnost WPA Facility s.r.o. Daňová kontrola byla zahájena dne 25. července 2016. Žalobkyně byla vyzvána v prosince 2016 k prokázání nároku na odpočet DPH u určitých zdanitelných plnění. Žalovaný seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění dne 25. července 2016 a 13. září 2016 a s tím, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH. Následně probíhalo další šetření, aniž by pochybnosti žalovaného byly odstraněny. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně bez významného reálného majetku může ukončit své podnikatelské aktivity okamžitě, aniž by se bylo možné ze strany žalovaného účinným způsobem následně domoci úhrady daňových nedoplatků.

Odůvodněnou obavu z nedobytnosti nebo ztížené dobytnosti nesplatné daně žalovaný dovodil explicitně ze třech okruhů skutečností:

- (nízké) zůstatky bankovních účtů žalobkyně a absence nemovitého majetku
- žalobkyně se zbavuje svého majetku za situace, kdy je jí znám reálný předpoklad doměření daně - rozdělení žalobkyně odštěpením části jmění žalobkyně na obchodní společnost WPA Facility s.r.o., kdy podle projektu rozdělení jedinou věcí, která nepřejde z žalobkyně na WPA Facility s.r.o., jsou práva a povinnosti vyplývající z pracovněprávních vztahů žalobkyně
- motorová vozidla (žalobkyně vlastní 10 motorových vozidel a je provozovatelem dalších 4 motorových vozidel) může žalobkyně ve velmi krátkém čase převést kdykoli na třetí osobu včetně WPA Facility s.r.o.

47. Dne 26. 1. 2017 vydal žalovaný dva exekuční příkazy čj. 119931/17/2301-80541-401957 a 119990/17/2301-80541-401957, jimiž nařídil daňovou exekuci zajišťovacích příkazů příkázáním pohledávky z účtů žalobkyně u dvou bank. Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2017 čj. 143524/17/2301-80541-401957 byla částečně zastavena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně, nařízená exekučním příkazem čj. 119931/17/2301-80541-401957 ze dne 26. 1. 2017, v částce 14 489 690 Kč s odůvodněním, že tato částka byla připsána na účet žalovaného dne 27. 1. 2017, kdy k úhradě zbývá 7 283 991 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2017 čj. 143470/17/2301-80541-401957 byla zcela zastavena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně u druhé banky, nařízená exekučním příkazem čj. 119990/17/2301-80541-401957 ze dne 26. 1. 2017, v částce 14 489 690 Kč s odůvodněním, že tato částka byla připsána na účet žalovaného dne 27. 1. 2017, kdy k úhradě zbývající částky vymáhaného nedoplatku postačí další nařízená daňová exekuce.

48. Z protokolu o ústním jednání před žalovaným ze dne 20. 2. 2017 vyplynulo, že žalobkyně při něm předala žalovanému podání, které podle žaloby považuje za odvolání proti zajišťovacím příkazům.

49. Soud před vypořádáním jednotlivých námitek žalobkyně konstatuje východiska, z nichž při přezkumu vycházel: Jednak soud zkoumal zákonnost zajištění jen v rozhodné době, tj. od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017. Dále, podmínkou nezákonnosti zajištění bylo, že by žalobkyně tvrdila a prokázala, že v rozhodné době zanikly či byly oslabeny důvody zajištění vymezené v zajišťovacích příkazech, přičemž žalovaný byl povinen

v přiměřených intervalech přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně a výsledky přezkumu zaznamenat do spisu (intervaly měly odpovídat jednak závažnosti zásahu do práv žalobkyně zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu ve vztahu ke konkrétním důvodům zajištění daně), kdy i žalobkyně byla odpovědná za to, zda se svými podněty domáhala ukončení zajištění a jaká tvrzení a důkazy správci daně nabídl.

50. První námitka žalobkyně, že zajištění bylo v rozhodné době nezákonné, protože proti zajišťovacím příkazům uplatnila v zákonné lhůtě odvolání, o němž ani správce daně (v rámci autoremedury), ani odvolací orgán v zákonem předvídané lhůtě nerozhodli, čímž došlo k pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů, není opodstatněná.
51. § 168 odst. 1 daňového řádu stanoví, že pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije. Z žaloby žalobkyně ze dne 11. 9. 2020, kterou zdejší soud projednává v řízení pod sp. zn. 77 A 118/2020 a na níž žalobkyně v žalobě odkázala, soud zjistil, že zde žalobkyně v bodě [41] tvrdila, že zákonná třicetidenní lhůta, v níž byl správce daně povinen o odvolání žalobkyně rozhodnout, uplynula dnem 22. 3. 2017.
52. Vzhledem k tomu, že podle samotné žalobkyně měla lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu uplynout dne 22. 3. 2017, nemohlo mít *následné* (hypotetické) pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů dne 23. 3. 2017 vliv na zákonnost na zákonnost zadržení v předchozí rozhodné době (od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017), která je předmětem rozhodnutí soudu. Jinými slovy, lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu podle tvrzení samotné žalobkyně v rozhodné době ještě neuplynula, tudíž neúčinnost zajišťovacích příkazů z titulu § 168 odst. 1 daňového řádu v rozhodném období nemohla nastat.
53. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný nevzal v potaz zvýšení základního kapitálu žalobkyně v roce 2018. Tato argumentace je ve vztahu k rozhodné době, tj. od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, časově mimoběžná, protože odkazuje na okolnosti vzniklé po rozhodné době.
54. Jádrem zbytku žalobní argumentace bylo tvrzení, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů pominuly dle § 168 odst. 3 daňového řádu a v rozhodné době neexistovaly. Jelikož žalobkyně pečlivě argumentovala v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č.j. 1 Afs 88/2017 – 39, ve vztahu k jednotlivým důvodům specifikovaným v zajišťovacích příkazech, vyjádří se soud dále k těmto jednotlivým námitkám.
55. K důvodu zajištění vymezenému v zajišťovacích příkazech tak, že žalobkyně se zbavuje svého majetku převodem na WPA Facility s.r.o. (kromě práv a povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů), protože je žalobkyni znám reálný předpoklad doměření daně, žalobkyně uvedla následující.
56. Žalobkyně argumentovala tím, že odštěpení WPA Facility s.r.o. je projevem zcela běžné korporátní struktury, kdy část majetku vlastní správcovská společnost a v rámci druhé společnosti je realizována výroba. Tato námitka jednak nesměřuje ke změně (zániku, oslabení) důvodu zajištění, ale ani ho nevyvrací. Aby mohla být žalobkyně s námitkou

úspěšná, musela by tvrdit a prokázat, že po vzniku zajištění žalovaný identifikovaný důvod zajištění (přesuny majetku žalobkyně na odštěpenou firmu) zanikl nebo byl oslaben. Argumentace, že k přesunům nebo změnám organizační struktury běžně dochází, nevede k zániku či oslabení důvodu zajištění, který žalovaný v zajišťovacích příkazech specifikoval, nad to ho ani nezpochybňuje.

57. Uváděla-li žalobkyně, že měl žalovaný na místo vydání zajišťovacích příkazů postupovat jinak (zřídit zástavní práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o.), jde o námitku nedůvodnou. Zákonost zajišťovacích příkazů měla být předmětem přezkumu v rámci řízení o žalobě žalobkyně podle § 65 a násl. s. ř. s., když v projednávané věci šlo o to, zda v rozhodné době neexistovaly nebo existovaly oslabené důvody zajištění vymezené v zajišťovacích příkazech. Soud však i tak zákonné důvody pro vznik zajištění shledal: Žalobkyně převedla veškerý majetek na WPA Facility s. r. o. v blízké časové souvislosti poté, kdy žalobkyně nabyla na základě průběhu daňové kontroly vědomost o hrozícím vysokém doměrku daně. Tato skutečnost v souhrnu s neexistencí nemovitého majetku a dostatečného zůstatku bankovních účtů osvědčila dle soudu obavu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo dobytná značně obtížně.
58. Nedůvodnou je i argumentace žalobkyně s poukazem na své dobré hospodářské výsledky v letech 2017 a 2018, známé žalovanému z kontrolních hlášení a daňových přiznání žalobkyně, a na svou řádnou součinnost v následném průběhu daňové kontroly. Tato argumentace je ve vztahu k rozhodné době, tj. od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, časově mimoběžná, protože odkazuje na okolnosti vzniklé po rozhodné době. Pokud žalobkyně směřovala ke svým hospodářským výsledkům a součinnosti poskytnuté daňovým orgánům od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, pak v tomto směru žádné konkrétní skutečnosti neuvedla.
59. Žalobkyně dále namítla, že domněnka aktivního zbavování se majetku nemá oporu ve výkazech žalobkyně a výkonu její podnikatelské činnosti v době po vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně odkázala na svou součinnost s daňovými orgány, své hospodářské výsledky v letech 2016 až 2018, daňová přiznání a kontrolní hlášení. Tato argumentace pomíjí předmět přezkumu v tomto řízení: Žalovaný odůvodnil zajišťovací příkazy mj. tím, že se žalobkyně zbavuje majetku přesunem na WPA Facility s.r.o. Správnost důvodů zajištění soud shledal (viz bod 57 odůvodnění tohoto rozsudku). Situace nastalá po rozhodné době není přitom v tomto soudním řízení přezkoumávána, jak bylo výše opakovaně vyloženo. Jinými slovy, pro soud v tomto řízení nejsou rozhodné skutečnosti nastalé po rozhodném období, tj. od 23. 3. 2017. K hospodářským výsledkům a součinnosti žalobkyně poskytnuté žalovanému v relevantním období od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017 žalobkyně ničeho konkrétního netvrdila.
60. K důvodu zajištění vymezenému v zajišťovacích příkazech tak, že žalobkyně nevlastní nemovitý majetek a její bankovní účty vykazují nízký zůstatek, ve vztahu k žalobním námitkám uvádí soud následující.
61. Tvrdila-li žalobkyně, že měl žalovaný na místo vydání zajišťovacích příkazů postupovat

jinak (zřídit zástavní práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o.), jde o námitku nedůvodnou a při jejím vypořádání odkazuje soud na bod 57 tohoto rozsudku.

62. Žalobkyně namítla, že žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví WPA Facility s.r.o. Námitka je nedůvodná, protože jde o argumentaci mimoběžnou vzhledem k § 168 odst. 3 daňového řádu. Požadavek, aby žalovaný nahradil zajištění, se totiž nedotýká relevantních okolností pro ukončení zajištění – zajištění má být ukončeno jen tehdy, pominuly-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno. Soud dodává, že podle § 170 odst. 3 daňového řádu může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován, jen na základě předchozího písemného souhlasu vlastníka s úředně ověřeným podpisem – žalobkyní požadovaný postup tedy nebyl jen v rukou žalovaného. Soud dále souhlasí s argumentací žalovaného ve vyjádření k žalobě: v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu by mělo zajištění majetkem třetí osoby přicházet do úvahy obecně tehdy, nelze-li zajištění dosáhnout z majetku daňového subjektu, resp. dal-li k němu podnět daňový subjekt - bez souhlasu třetí osoby takto posupovat nelze. Jinými slovy, není povinností správce daně vyhledávat a oslovovat majetné právní subjekty, zda by nebyly ochotny souhlasit se zatížením svého majetku ve prospěch daňového subjektu.
63. Odůvodnil-li žalovaný zajišťovací příkazy ve vztahu nebezpečí z prodlení tím, že žalobkyně bez významného reálného majetku může ukončit své podnikatelské aktivity okamžitě, namítla žalobkyně, že svou podnikatelskou činnost neukončila a odkázala na své hospodářské výsledky v letech 2017 a 2018 a na svou součinnost s daňovými orgány. Tato argumentace žalobkyně je ve vztahu k rozhodné době, tj. od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, časově mimoběžná, protože odkazuje na okolnosti vzniklé po rozhodné době - pokud žalobkyně směřovala ke svým hospodářským výsledkům a součinnosti poskytnuté daňovým orgánům od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, pak v tomto směru žádné konkrétní skutečnosti neuvedla.
64. K důvodu zajištění vymezenému v zajišťovacích příkazech tak, že žalobkyně může své vozidlo promptně převést na třetí osobu, žalobkyně uvedla následující.
65. Žalobkyně namítla, že žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví WPA Facility s.r.o. nebo motorovým vozidlům žalobkyně. Námitka je nedůvodná, protože jde o argumentaci mimoběžnou vzhledem k výše opakovaně citovanému § 168 odst. 3 daňového řádu – viz bod 62 odůvodnění tohoto rozsudku. Argumentace žalobkyně se nikterak nedotýká důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno – žalobkyně netvrdí, že by žalovaným v zajišťovacích příkazech identifikovaný důvod ve srovnání s dobou jejich vydání zanikl nebo byl oslaben. Úvaha žalovaného o důvodu zajištění v zajišťovacích příkazech, že obava ze ztížené dobytosti daně vyplývá mj. z neexistence nemovitého majetku žalobkyně a

existence snadno převoditelného majetku žalobkyně, je přitom logická.

66. V podstatě totéž lze uvést k námitce žalobkyně, že žalovaný měl zjišťovat hodnotu vozidel. Námitka je neopodstatněná, protože míří mimo § 168 odst. 3 daňového řádu: Argumentace žalobkyně se nedotýká důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno – žalobkyně netvrdí, že by žalovaným v zajišťovacích příkazech identifikovaný důvod ve srovnání s dobou jejich vydání zanikl nebo byl oslaben. Žalobkyně ani netvrdila, že by žalovanému v rozhodné době k zajištění daně nabídla zástavu svými automobily, které by byly s to svou hodnotou daň zajistit.
67. Argumentovala-li žalobkyně excesivním trváním daňové kontroly od 25. 7. 2016 do 21. 7. 2020, pak nemohlo jít o důvodnou námitku, protože předmětem přezkumu soudu bylo jen období od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, kdy žalobkyně nepřinesla žádná konkrétní tvrzení o nepřiměřeně dlouhé kontrole a z popsaného intervalu rozhodného pro posouzení soudu nadměrnost zjevně nevyplývá. Soud připomíná současně, že podle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č.j. 1 Afs 88/2017 – 39, nezákonnost zajištění daně nemůže vyplývat jen z nadměrné délky jeho trvání.
68. Žalobkyně konečně namítla, že žalovaný měl průběžně zkoumat její majetkovou situaci s ohledem na její vývoj po vydání zajišťovacích příkazů účinnost zajišťovacích příkazů ukončit, neboť neexistovaly důvody pro trvání zajištění, kdy ke dni 5. 4. 2018 spis neobsahoval jakýkoliv záznam o provedeném šetření majetku žalobkyně - žalovaný od vydání zajišťovacích příkazů nečinil žádné aktivní kroky k ověření existence důvodů pro trvání zajištění a nezkoumal existenci důvodů ospravedlňujících zajištění finančních prostředků ve výši více než 21 miliónů korun.
69. Námitka je nedůvodná. Jak bylo výše vyloženo s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, žalovaný byl skutečně povinen v přiměřených intervalech přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně a výsledky přezkumu zaznamenat do spisu. Intervaly přezkumu pak měly odpovídat jednak závažnosti zásahu do práv žalobkyně zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu ve vztahu ke konkrétním důvodům zajištění daně. Závažnost zásahu do práv žalobkyně byla vzhledem k zadržené částce nepochybně značná. Pokud jde o důvody zadržení, ty soud hodnotí též jako závažné (nedostatek nemovitého majetku a ostatní majetek snadno zpeněžitelný, zbavování se majetku přesunem na třetí osobu). Soud má za to, že vzhledem k tomu měly být přezkumy žalovaného trvání podmínek zajištění daně v řádech několika měsíců. V posuzované věci však soud hodnotil pouze období od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, tj. 54 dnů po zadržení prostředků žalobkyně. Podle soudu žalovaný ještě v této době (v době od 28. 1. 2017 do 27. 2. 2017 plynula lhůta k odvolání proti zajišťovacím příkazům a mezi dny 28. 2. 2017 a 22. 3. 2017 uplynulo 23 dnů) přezkum činit nemusel a jeho absence nevedla k nezákonnosti zajištění. Soud dodává, že z nečinnosti daňového orgánu při přezkumu nelze z judikatury Nejvyššího správního soudu dovodit, že by způsobovala nezákonnost zajištění – Nejvyšší správní soud zdůraznil, že i daňový subjekt je odpovědný za to, zda se svými podněty domáhá ukončení zajištění a jaká tvrzení a důkazy k zániku či oslabení důvodů zajištění daňovým orgánům nabízí. V tomto směru žalobkyně ve vztahu k rozhodnému období žalobkyně ničeho netvrdila.
70. Namítala-li žalobkyně, že dne 21. 7. 2020 jí doručil žalovaný 13 rozhodnutí o změně

zajištěné částky, jde o skutečnosti nastalé po rozhodném období, tudíž pro rozhodnutí soudu irelevantní.

71. Neopodstatněnou je i argumentace žalobkyně, že zajišťovací příkazy byly žalobkyní splněny a neexistovala tak obava z nedobytnosti daně. Účelem zajišťovacích příkazů z podstaty je právě zajistit úhradu daně. Je-li úhrada daně zajišťovacím příkazem zajištěna, neznamená to, že by bylo na místě zajišťovací příkaz zrušit. Jinými slovy, § 168 odst. 3 daňového řádu nelze vykládat tak, že po splnění zajištění daně důvody zajištění daně pominuly a správce daně je povinen zajišťovací příkazy zrušit a zajištění vydat. Skutečnost, že účel zajišťovacích příkazů (tj. zajištění daně) byl splněn, není tedy důvodem pro jejich zrušení. Navíc nebylo sporné, že přes 14 milionů ze zajištění uhradila nikoli žalobkyně, ale třetí osoba, firma WPA Facility s. r. o., kdy na toto žalovaný reagoval adekvátně svými rozhodnutími ze dne 27. 1. 2017 o úplném, resp. částečném zastavení daňové exekuce. Spatřovala-li žalobkyně nezákonnost zajištění v tom, že zajišťovací příkazy byly z větší části uhrazeny WPA Facility s.r.o. a ve zbytku byly vymoženy exekucí, aniž by byl žalobkyni dán prostor pro úhradu, soud toto jako důvod nezákonnosti zajištění neshledal. Žalobkyně sama zbytek (firmou WPA Facility s.r.o. neuhrazený zůstatek nestanovené daně) zajištěné daně neuhradila, ani jiné zajištění neposkytla ani nenabídla – k úhradě došlo exekuční cestou. Tvrzení, že žalobkyni nebyl dán prostor pro úhradu, je vyvráceno tím, že část zajištěné daně uhradila firma WPA Facility s.r.o., tzn. že měla-li tato firma stojící mimo daňové řízení dost prostoru pro úhradu, musela ho mít i žalobkyně. Především však byly podle § 167 odst. 3 daňového řádu zajišťovací příkazy vykonatelné okamžikem doručení žalobkyni, takže skutečnost, že část zajištěné daně byla uhrazena exekucí, nemá na hodnocení důvodu zajištění vliv. Namítala-li tedy žalobkyně, že nezákonnost zajištění má vyplývat z toho, že úhradou firmou WPA Facility s. r. o. a exekucí bylo zajištění splněno, tudíž obava z nedobytnosti daně pominula, není to podle soudu důvod pro zrušení zajišťovacích příkazů ani pro zřízení zástavního práva k majetku třetích osob z důvodů uvedených výše, kdy ostatně třetí osoby v rozhodném období žalovanému žádné jiné zajištění ani nenabídly.
72. Soud shrnuje, že zajišťovací příkazy v rozhodné době či před ní nepozbyly z důvodů uvedených v žalobě účinnosti podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Dále důvody pro trvání zajištění daně vymezené v odůvodnění zajišťovacích příkazů v rozhodné době ani před ní z důvodů uvedených v žalobě nepominuly a žalovanému tedy nevznikla povinnost rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů v souladu s § 168 odst. 3 daňového řádu. Soud tak nezjistil, že by žalovaný nezákonně zadržoval od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017 žalobkyni finanční prostředky ve výši 21 060 920 Kč, zajištěné zajišťovacími příkazy.
73. Soud dodává, že přisvědčuje argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě, kde uvedl, že žádost žalobkyně o povolení splátky úhrady DPH za leden 2017 ze dne 6. 2. 2017 doplněná podáním ze dne 27. 2. 2017, kde žalobkyně výslovně uvedla, že není schopna nabídnout zástavu, potvrdila existenci důvodů zajištění.
74. Soud pro nadbytečnost neprovedl žalobkyní navržené důkazy (rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2020, výpis z obchodního rejstříku žalobkyně, notářský zápis o zvýšení kapitálu žalobkyně, rozvaha, výkaz zisku a ztrát, zpráva auditora, daňová přiznání a kontrolní hlášení za roky 2016, 2017, 2018 a 2019, třináct rozhodnutí o změně zajištěné částky ze dne 14. 7. 2020 a doplnění odvolání proti rozhodnutím o změně zajišťované částky ze dne 16. 9. 2020), neboť se týkaly skutečností nastalých po rozhodné

době, tudíž nemohly prokázat zákonnost či nezákonnost namítaného zadržení prostředků žalobkyně.

75. Z výše uvedených důvodů byla žaloba žalobkyně nedůvodná, proto ji soud v souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

76. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení výslovně ve vyjádření k žalobě a při jednání soudu vzdal, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 5. ledna 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu