



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci**, se sídlem Brno, Ostrovačická 1, zastoupeného Mgr. Antonínem Zralým, advokátem se sídlem Brno, Ponávka 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19.12.2014, č.j. 34309/14/5100-41453-711090,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19.12.2014, č.j. 34309/14/5100-41453-711090.

I. Podstata věci

Dne 24.10.2014 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno IV (dále jen „správce daně“), dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zajišťovací příkaz č.j. 3789152/14/3004-25200-708534 (dále jen „zajišťovací příkaz“), kterým žalobci uložil zajistit úhradu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, a to na částku 52 880 040 Kč. Zajišťovacím příkazem byl žalobce vyzván, aby okamžikem jeho oznámení zajistil úhradu daně, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve shora uvedené výši.

Správce daně vydání zajišťovacího příkazu odůvodnil tak, že existovala odůvodněná obava, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, neboť jediným majetkem žalobce jsou lehce převoditelné finanční prostředky na bankovním účtu, které mají být rozděleny jako likvidační zůstatek.

Proti vydání výše uvedeného zajišťovacího příkazu podal žalobce odvolání, v němž namítal, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky dle § 167 daňového řádu. Žalobce v podaném odvolání rovněž nesouhlasil s výší doměřené daňové povinnosti.

Žalovaný všechny žalobcovy námitky jako nedůvodné napadeným rozhodnutím zamítl a ztotožnil se s názorem správce daně.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť nejsou naplněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu a žalovaný se s touto námitkou vypořádal chybně. Žalobce je toho názoru, že v posuzovaném případě neexistuje odůvodněná obava z nedobytnosti, případně obtížného vybírání předpokládané a dosud nestanovené daně.

Žalobce dále dovozuje, že vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz musí ve výrokové části obsahovat výši zajištěné částky, je z hlediska přezkoumatelnosti nezbytné, aby tato výše byla řádně odůvodněna. Vzhledem ke skutečnosti, že se tato výše odvíjí od předpokládané výše budoucí daně, je nutno dbát na důsledné zjištění

skutkového stavu, jeho řádné podřazení pod příslušnou právní normu a její následnou správnou aplikaci, a to vše v souladu se zásadou přiměřenosti. Žalobce se však domnívá, že v projednávané věci skutkový stav dostatečně zjištěn nebyl. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že skutkový stav může být zjištěn podle § 167 odst. 4 daňového řádu toliko z vlastních pomůcek správce daně, přičemž vše ostatní může být uplatněno v nalézacím řízení.

Dle názoru žalobce lze skutkový stav zjistit i z „nevlastních“ pomůcek bez ohledu na jejich zdroje za předpokladu, že se tyto informace dostanou do dispoziční sféry správce daně před vydáním konečného rozhodnutí. V této souvislosti žalobce udává výčet takových „nevlastních“ pomůcek v podobě jím učiněných podání adresovaných správci daně. Žalobce odkazuje na § 167 odst. 4 větu druhou daňového řádu, která konkretizuje obecnou zásadu součinnosti v daňovém řízení. Dle jeho názoru byl správce daně povinen umožnit žalobci součinnost při určení výše budoucí daně pro účely vydání zajišťovacího příkazu. Dovojuje, že žalovaný selekcí upřednostnil takové pomůcky, které svědčily v jeho prospěch, přičemž úvahy, které ho k tomuto postupu vedly, neuvedl. Takový postup žalovaného dle žalobce vede k nesrozumitelnosti rozhodnutí, což zakládá jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“). Žalobce žalovanému vytýká, že kdyby měl skutečnou snahu o zjištění skutkového stavu, zabýval by se předloženými „nevlastními“ pomůckami, po jejichž vyhodnocení by ohledně charakteristiky prodaných nemovitostí došel k opačnému závěru než správce daně.

Žalobce dále zpochybňuje názor žalovaného v otázce nemožnosti určení obvyklé ceny předmětných nemovitostí. K prokázání svého tvrzení, že tuto cenu bylo lze zjistit, žalobce navrhuje provést důkaz znaleckým posudkem ze dne 10.2.2015 vyhotoveným Ing. T. H., znalcem v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí.

Žalobce rovněž nesouhlasí se žalovaným, že v daném případě hrozilo nebezpečí z prodlení v podobě majetkové nedostatečnosti způsobené očekávanou výplatou podílu na likvidačním zůstatku peněžních prostředků na bankovním účtu, jakožto jediného majetku žalobce. V této souvislosti upozorňuje na časový sled událostí, a sice že zajišťovací příkaz byl vydán dne 24.10.2014, přičemž nebezpečí výplaty podílů na likvidačním zůstatku hrozilo nejdříve dne 11.1.2015, a to za předpokladu, že by byly k tomuto dni uspokojeny nebo zajištěny veškeré závazky třetích osob. Z uvedeného žalobce dovozuje, že nemohlo dojít ke vzniku nebezpečí z prodlení. S ohledem na skutečnost, že v případě výzvy k součinnosti je daňový subjekt povinen sdělit požadované údaje do 3 dnů, závěr žalovaného i správce daně o existujícím nebezpečí z prodlení je dle žalobce nesprávný. V ignorování možnosti součinnosti ze strany správce daně žalobce spatřuje obzvlášť závažné pochybení při správě daní. Postup žalovaného jako odvolacího orgánu se pak dle žalobce rovněž vyznačuje

podstatnými porušeními ustanovení o daňovém řízení, která činí napadené rozhodnutí nezákonným.

Žalobce namítá, že nebyly dodrženy zákonné podmínky postupu správce daně při určení výše zajišťované částky dosud nestanovené daně podle vlastních pomůcek, ani jejich přiměřenost. Uvádí, že „*pomůcky musí být kvality, která umožní správci daně logický, ekonomicky zkušený a racionální úsudek vyúsťující v kvalifikovaný odhad, dále musí být případu adekvátní a jejich hodnocení správcem daně musí být správné*“. Co se týká použitých vlastních pomůcek správce daně, je žalobce toho názoru, že nevypovídají o předmětných nemovitostech nic konkrétního, vyjma znaleckého posudku ze dne 15.6.2013, č. 6930-109/2013. Žalobce v této souvislosti upozorňuje na nálezný Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, č.j. Pl. ÚS 29/08, a domnívá se, že takový znalecký posudek je pro účely kvalifikovaného odhadu dosud nestanovené daně, potažmo zajišťované částky, nepoužitelný. Dodává, že vlastní pomůcky správce daně nedosahují takové kvality, aby s jejich pomocí bylo možné určit kvalifikovaný odhad zajišťované částky.

Rozpor se zákonem spatřuje žalobce též v postupu správce daně, který dle jeho názoru předem vyloučil možnost zjištění ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, s odkazem na výjimečnost a nesrovnatelnost převáděné komodity, aniž se pokusil o nalezení podobné komodity a obchodu s ní jak na tuzemském, tak i na zahraničním trhu. Z výše uvedeného dovozuje, že tento postup nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu výše částky dosud nestanovené daně pro účely určení výše zajišťované částky.

Žalobce konečně namítá, že žalovaný nesprávně posoudil žalobcem namítanou vadu řízení spočívající v absenci stanovení doby, po kterou má být úhrada dosud nestanovené daně zajištěna. Nestanovením doby přímo ve výroku svého rozhodnutí žalovaný založil nepřipustnou neurčitost doby trvání zajišťovacího příkazu.

Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně zrušit. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, podrobně se vypořádává se žalobními námitkami a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené.

Žalobu navrhuje zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Nejprve se zdejší soud musel vypořádat s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího soudního řízení.

Žalobce vytýká žalovanému, že upřednostnil vlastní pomůcky a nezohlednil žalobcem předložené doklady v rámci odvolacího řízení.

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.

Žalovaný při vydání svého rozhodnutí postupoval dle tohoto ustanovení, když u daně, která nebyla dosud stanovena, přistoupil ke stanovení zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Z dikce uvedeného ustanovení je patrné, že zákonodárce dává správci daně možnost požadovat po daňovém subjektu potřebnou součinnost spočívající ve sdělení údajů potřebných pro určení výše zajišťované daně, a to v případě, že nehrozí nebezpečí z prodlení. Je pak zcela na správci daně, zda k využití této možnosti přistoupí či nikoliv, přičemž úvaha, která jej k danému postupu vedla, musí být promítnuta do textu odůvodnění rozhodnutí.

Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že nepřistoupí-li správce daně k výzvě ke sdělení potřebných údajů v případech, kdy bezprostředně nehrozí nebezpečí z prodlení, je užití pomůcek při určení výše zajišťované částky jediným zákonem aprobovaným způsobem pro její určení. Pomůcky by ve své podstatě měly reprezentovat kvalifikovaný odhad relevantních skutečností vycházející z informací o daňovém subjektu a jeho hospodaření.

Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o věci uvážil a z jakého důvodu po žalobci nepožadoval poskytnutí součinnosti sdělením údajů potřebných pro určení výše zajišťované daně. Argumentace žalovaného je tak zcela v souladu se zákonem a odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí.

Soud se tak mohl zabývat dalšími žalobními námitkami.

Žalobní námitku, že v dané věci nejsou naplněny zákonem stanovené podmínky pro přistoupení k aplikaci zajištění daně, zdejší soud jako důvodnou neshledal.

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

Podle § 167 odst. 2 tohoto zákona zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle § 167 odst. 3 tohoto zákona 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.

Na tomto místě nutno uvést, že zajišťovací příkaz je ze své podstaty rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Jedná se však o rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to zejména s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou zajišťovací příkaz zpravidla představuje (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonodárce stanovením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.

Rozhodnutí o zajištění daně lze vydat pouze za předpokladu, že existuje důvodná obava, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její vymahatelnosti zcela nebo zčásti nedobytná, případně, že výběr daně bude v budoucnu spojen se značnými obtížemi.

Existence důvodné obavy musí vždy vyplývat z ekonomických poměrů daňového subjektu, jakož i z okolností ovlivňujících jeho fungování. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve svém rozhodnutí ze dne 16.4.2014 ve věci sp.zn. 1 As 27/2014, uvedl, že „...zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický

okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu...“.

S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že zjišťovací příkaz na jedné straně představuje nástroj pro efektivní vybírání daně, na straně druhé ale závažným způsobem zasahuje do sféry adresáta, pro něhož může mít až likvidační důsledky (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Vzhledem k tomu jsou kladeny přísné požadavky na přesné zdůvodnění naplnění podmínek stanovených v § 167 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8.9.2010, č.j. 9 Afs 57/2010-139, „ (...) *celní úřad byl povinen ve svém rozhodnutí uvést konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč dle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu (v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně), nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno uvést konkrétní důvody, pro které správce daně pokládá toto vybrání daně za ohrožené. Samotná skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, obavy celního úřadu žádným způsobem neodůvodňuje. Takové tvrzení nenaplňuje zákonem stanovenou nezbytnou podmínku ohrožení vybrání daně, neznamená, že daňový subjekt nebude i přes nižší existující zajištění vzhledem k předpokládané daňové povinnosti schopen částku daně uhradit. Strohé konstatování o existenci odůvodněné obavy, že v době splatnosti a vymahatelnosti bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je pouhou citací shora uvedeného ustanovení zákona, nikoli sdělením důvodů rozhodnutí s odkazem na konkrétní skutkový stav projednávané věci. Řádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod. (...)“.* Přestože se tento rozsudek vztahuje k zajišťovacímu příkazu vydanému podle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění, má zdejší soud za to, že jeho závěry lze s ohledem na obdobné podmínky stanovené pro vydání zajišťovacího příkazu aplikovat i na právě posuzovanou věc.

Správce daně je tedy povinen v zajišťovacím příkazu uvést konkrétní úvahy, které jej vedou k odůvodněné obavě ohledně rizikovosti vybírání daně u konkrétního daňového subjektu, a též odůvodnit výši zajištěné částky.

V daném případě z obsahu správního spisu vyplynulo, že prvostupňový orgán v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že rozhodnutím valné hromady ze dne 30.7.2013 došlo k dobrovolnému rozpuštění žalobce ke dni 31.12.2013, v důsledku čehož vstoupil žalobce do likvidace. Ke dni 10.9.2014 byl u žalobce zpracován návrh na rozdělení likvidačního zůstatku a sestavena mimořádná účetní závěrka. Likvidační zůstatek snížený o předpokládané náklady spojené s dokončením likvidace činil dle návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku 30 486 024,66 Kč, přičemž byl tvořen krátkodobým finančním majetkem. Žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 16.7.2013 převedl na svého prezidenta K. A., jakožto fyzickou osobu, soubor nemovitých věcí zapsaných v katastru nemovitostí vedeném Katastrálním úřadem pro Jihomoravský kraj, katastrální pracoviště Brno-město, pro katastrální území Žebětín, a nemovitých věcí zapsaných v katastru nemovitostí vedeném Katastrálním úřadem pro Jihomoravský kraj, katastrální pracoviště Brno-venkov, pro katastrální území Ostrovačice, za sjednanou kupní cenu ve výši 40 000 000 Kč.

Dne 16.4.2014 zahájil prvostupňový orgán u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013.

Výše uvedenou kupní smlouvu vyhodnotil prvostupňový orgán jako transakci mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“). Při určení výsledné ceny nemovitých věcí tak vycházel ze znaleckého posudku č. 6930-109/2013 ze dne 15.6.2013, který převáděné nemovitosti ocenil částkou 450 786 850 Kč. Za těchto okolností prvostupňový orgán dospěl k závěru, že předpokládané zvýšení základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013 bude činit 410 786 850 Kč.

Z vyhledávací činnosti prvostupňového orgánu bylo dále zjištěno, že fakticky veškerý likvidační zůstatek je tvořen finančními prostředky na bankovním účtu žalobce. Po rozdělení likvidačního zůstatku by tak došlo k situaci, že by žalobce již nedisponoval žádným majetkem a nebyl by schopen uhradit, ani částečně, předpokládanou daňovou povinnost. Právě v možnosti, že by se žalobce rychlým převodem těchto peněz mohl obratem stát zcela nemajetným, spatřoval žalovaný nebezpečí z prodlení. V případě, že by žalobce předmětné finanční prostředky převedl, staly by se pro správce daně pro účel výběru předpokládané budoucí daně prakticky nepoužitelné.

Závěr žalovaného, že zde existuje důvodná obava, že dosud nestanovená daň se v důsledku faktické likvidace zbylého majetku žalobce stane zcela nedobytnou, tak dle názoru zdejšího soudu jako zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu obстоjí. Zajišťovací příkaz obsahuje srozumitelné vyjádření důvodných obav, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná.

Optikou výše uvedeného nahlížel zdejší soud rovněž na námitku žalobce, že žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav věci, pročež nemohl jednoznačně určit výši zajišťované částky.

Zdejší soud souhlasí se žalobcem potud, že z hlediska přezkoumatelnosti je klíčovým aspektem pro určení zajišťované částky její řádné odůvodnění. Bez konkrétního stanovení zajišťované částky totiž nelze kvalifikovat a posuzovat důvodnost obav, přičemž platí, že výši zajišťované částky nelze pouze odhadovat, nýbrž je nutno vycházet z konkrétních pomůcek, které má správce daně k dispozici.

Jak bylo uvedeno výše, prvostupňový orgán vycházel ze skutečností zjištěných v rámci své vyhledávací činnosti a výši zajišťované daně stanovil kvalifikovaným odhadem na základě vlastních pomůcek, a to zejména znaleckého posudku č. 6930-109/2013 ze dne 15.6.2013. Tomu pak odpovídá odůvodnění zajišťované částky. Takový postup považuje zdejší soud za souladný se zákonem.

S uvedenou námitkou úzce souvisí rovněž další námitka žalobce, že žalovaný, resp. prvostupňový orgán postupoval v rozporu se zákonem, když předem vyloučil možnost zjištění ceny, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích.

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP stanoví, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Z uvedeného ustanovení tedy plyne, že zákonodárce upřednostňuje možnost zjištění obvyklé ceny na trhu, a teprve v případě, že to není možné, určí se podle zákona o oceňování majetku, zpravidla na základě znaleckého posudku.

V posuzovaném případě byla předmětem kupní smlouvy část areálu Masarykova okruhu (automotodromu). Vzhledem k charakteru převáděného majetku dospěl prvostupňový orgán k závěru, že nelze určit tržní cenu jako cenu, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Z tohoto důvodu v souladu s § 23 odst. 7 ZDP přistoupil ke zjištění ceny podle zvláštního předpisu, jímž je zákon o oceňování majetku. S ohledem na vysokou míru specifičnosti předmětného majetku dospěl žalovaný k závěru, že prvostupňový orgán nepochybil, jestliže nenalezl srovnatelnou nemovitost co do rozsahu, využití i kvality, jež by posloužila k určení běžné tržní ceny.

Obecně lze říci, že běžným postupem při zjištění referenční ceny nemovitostí prostřednictvím znaleckého posudku je porovnání její hodnoty s hodnotou obdobné nemovitosti. Mají-li být výsledky porovnání cen nemovitostí reálné, musí být dodrženy určité zásady. Předně oceňované a porovnávané nemovitosti musí být skutečně srovnatelné, tzn. měly by být tedy podobné zejména co do rozsahu, kvality a užitku. Dále by pak porovnávané ceny měly být poměrně aktuální, porovnávání cen musí probíhat ve stejných podmínkách co do účastníků obchodu, příslušného segmentu trhu a rozsahu oblasti, v níž nemovitost působí apod.

Je však nutno připomenout, že řízení nalézací a řízení o zajištění daně jsou dvěma samostatnými řízeními, která jsou na sobě nezávislá a je třeba je důsledně rozlišovat. Smyslem rozhodnutí o zajištění daně (zajišťovacího příkazu) je dočasné zajištění účelu správy daní, kterým je úhrada určité částky jako jistoty pro případné budoucí plnění, nikoliv její přesné stanovení. Nejedná se o rozhodnutí, jímž by byla vyměřována samotná daňová povinnost. K vydání zajišťovacího příkazu plně postačí, má-li správce daně k dispozici dostatek indicií vedoucích ke vzniku odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně.

K otázce kvality použitých vlastních pomůcek je třeba znovu poukázat na smysl a funkci zajišťovacího příkazu. Z povahy věci se jedná o tzv. předstížné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25.8.2015, č.j. 6 Afs 102/2015-35, *www.nssoud.cz*, „*správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici*“. Uvedený závěr však nic nemění na skutečnosti, že při určování zajišťované částky je správce daně povinen vyhodnotit jemu dostupné pomůcky z hlediska kvality jejich obsahu a schopnosti vést ke kvalifikovanému odhadu její výše.

Zdejší soud dává žalobci plně zapravdu, že určení výše zajišťované částky je obtížným a odpovědným úkolem správce daně, a to zejména s ohledem na možné zásadní dopady do ekonomické a majetkové sféry daňového subjektu. V posuzované věci byl stěžejní pomůckou znalecký posudek č. 6930-109/2013, který pro svoji ucelenost a odbornost zcela jistě splňuje požadavky kladené na naplnění kvalifikovaného odhadu prostého libovůle. Znalecký posudek nepopisuje převáděný majetek pouze z hlediska jeho velikosti, stáří a opotřebovanosti, jak uvádí žalobce, nýbrž poskytuje komplexní charakteristiku převáděného majetku, informace o jeho užitných vlastnostech, specifčnosti či prodejnosti nemovitostí na trhu. V kombinaci s řádným odůvodněním napadeného rozhodnutí tak dle názoru zdejšího soudu ke stanovení zajišťované částky pro účely vydání zajišťovacího příkazu postačí.

Argumentaci žalobce, že s ohledem na nálezy Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, č.j. Pl. ÚS 29/08, je znalecký posudek v daném případě nepoužitelný, zdejší soud

považuje za mylnou. Právní názor Ústavního soudu se totiž vztahuje k otázce skutkové a právně zcela odlišné, a je tedy na danou věc nepřiléhavý.

Namítal-li dále žalobce nezákonnost zajišťovacího příkazu z důvodu absence stanovení doby, po kterou má být úhrada dosud nestanovené daně zajištěna, pak ani s touto námitkou se zdejší soud neztotožňuje. Náležitosti rozhodnutí v daňovém řízení jsou zakotveny v § 102 daňového řádu. V případě zajišťovacího příkazu k těmto dále přistupují náležitosti vyplývající z § 167 tohoto zákona, podle něhož musí být konkretizovány důvody existence důvodné obavy tak, jak bylo popsáno výše. Zákon však neukládá správci daně povinnost do zajišťovacího příkazu uvést dobu, po kterou má být úhrada daně zajištěna, neboť doba trvání zajišťovacího příkazu vyplývá přímo ze zákona. Jak ostatně konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku ve věci sp.zn. 9 Afs 13/2008, „...ze zákona ani přímo nevyplývá, jakou dobou je omezena platnost zajišťovacího příkazu. Výjimkou je pouze případ ..., kdy zajišťovací příkaz pozbývá platnosti, pokud odvolací orgán do třiceti dnů nerozhodne o odvolání proti jeho vydání. V rozsudku z 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, č. 1471/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že zajišťovací příkaz také pozbývá platnosti okamžikem splatnosti daně, kterou má zajišťovat ... [d]ále lze pouze dovozovat, že zajišťovací příkaz může jinak pozbýt platnosti uplynutím lhůty podle § 47 d. ř. určené ke stanovení daňové povinnosti...“.

Tomu odpovídá i § 168 daňového řádu, podle kterého zaniká účinnost zajišťovacího příkazu dnem stanovení daně, a dále v případě, že pominou důvody zajištění před stanovením daně nebo před datem její splatnosti, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu a daňovému subjektu zajištěné prostředky vrátí. Lze tedy uzavřít, že napadený zajišťovací příkaz nepostrádá podstatné náležitosti stanovené zákonem.

Pokud jde o žalobcem navržené listiny, kterými požadoval provést důkaz, jedná se o listiny obsažené ve správním spisu (jak sám žalobce v žalobě uvádí). Správním spisem pak soud ve správním soudnictví nedokazuje, ale při přezkumu napadeného rozhodnutí z něho vychází. Vzhledem k tomu soud důkaz těmito listinami neprováděl.

V. Závěr

Soud tedy uzavírá, že závěr žalovaného, resp. správce daně, že existuje obava, že v době vydání zajišťovacího příkazu nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná anebo že bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je dostatečně skutkově podložen. Závěr o splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu v případě žalobce je dostatečně odůvodněn, splnění zákonných podmínek je doloženo konkrétními skutečnostmi. Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou

napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

P o u č e n í :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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.

V Brně dne 17. srpna 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu