



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **HEAVY MACHINERY SERVICES a.s.** (dříve **LEGIOS, a. s.**), se sídlem České Velenice, Jana Pernera 159, IČ: 46711201, zastoupeného společností UNTAX, s.r.o., se sídlem Praha 10, U Továren 256/14, IČ: 25260537, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15.6.2012, č.j.: 8637/12-1500-101316,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 - zajišťovací příkaz ze dne 16.5.2012, č.j. 305784/12/004940104712. Správce daně vydal uvedený zajišťovací příkaz k zajištění úhrady dosud nesplatné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 29.846.488,- Kč. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 (dále též „rozhodné období“) byla žalobci doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 25.4.2012, č.j. 257602/12/ 004513107669 a byla splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.

Zajišťovací příkaz byl správcem daně vydán podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen daňový řád) z důvodu obav správce daně, že stanovená a dosud nesplatná daň nebude žalobcem uhrazena.

Spor mezi účastníky řízení v daňovém řízení i v řízení před soudem vznikl v otázce splnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyšel ze zjištění, že správce daně v zajišťovacím příkazu založil svou obavu o možných obtížích spojených s úhradou daně žalobcem na následujících skutečnostech:

- 1) na existenci smluvního zástavního práva na celkovou částku 325.000.000,- Kč ve prospěch Všeobecné úvěrové banky, a.s. a na zástavě obchodního podílu žalobce ve společnosti,
- 2) na čerpání kontokorentního úvěru ve výši 252.013.241,75 Kč,
- 3) na stavu peněžních prostředků na bankovních účtech,
- 4) na nevyhovující platební morálce žalobce při hrazení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále jen „daň z příjmů ze závislé činnosti“),
- 5) na opakovaném nárokování nadměrných odpočtů žalobcem,
- 6) na využívání procesních prostředků k prodlužování daňových řízení, u nichž by v důsledku kontroly mohlo dojít k doměření daně.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, který tvrdil, že uvedené skutečnosti nezakládají odůvodněné obavy správce daně o tom, že stanovená daň nebude ve lhůtě splatnosti uhrazena.

K odvolacím námitkám žalobce, který namítal obdobně jako v podané žalobě, žalovaný uvedl, že vůči žalobci je u správce daně vedeno 10 postupů k odstranění pochybností a 8 daňových kontrol, v nichž se ověřuje přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a jejich ekonomické využití, případně vývoz a dodávky do jiných zemí. Pochybnosti o přijetí deklarovaného plnění vedly k vydání dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za rozhodné období, k němuž se vztahuje předmětný zajišťovací příkaz.

Žalovaný poukázal na úlohu zajišťovacího příkazu jako předběžného a dočasného opatření, které poskytuje záruku úhrady dosud nestanovené nebo nesplacené daně. V tomto směru žalovaný zkoumá pouze tu skutečnost, zda existuje odůvodněná obava, že dosud nesplacená nebo nestanovená daň nebude v době její splatnosti uhrazena. Žalovaný nepovažoval vydaný zajišťovací příkaz za nezákonný nebo nepřezkoumatelný. S důvody uvedenými v zajišťovacím příkazu se ztotožnil a považoval je za dostačující.

Konkrétně uvedl, že zjištění o zástavním právu na nemovitostech k zajištění pohledávek do celkové výše 325 000 000 Kč a na obchodní podíl žalobce ve výši 200 000 Kč bylo jednou ze skutečností, které přispěly k obavě správce daně o úhradu doměřené daňové povinnosti. Žalovaný poté sám doplnil poznatek, že zástavní právo k nemovitosti je prvním

v pořadí zápisu omezení vlastnických práv a zohlednil i snižující se cenu nemovitostí. K zástavě obchodního podílu žalobce ve společnosti FINRAIL, s.r.o. poukázal na okolnost, že žalobce je jediným společníkem této společnosti. Čerpání kontokorentního úvěru u Všeobecné úvěrové banky, a. s., pak souvisí se zástavním právem.

Ohledně stavu peněžních prostředků na účtech žalobce u peněžních ústavů žalovaný i přes zjištění, že účet u Komerční banky a. s., byl zrušen, u CITIBANK a. s., byl uzavřen a na účtech u České spořitelny a. s. u ČSOB zbyly jen nedostačující zůstatky, přisvědčil žalobci v tom, že některé účty vykazující zůstatek 328 447,38 EUR a 20 021 834,99 Kč nebyly správci daně známy, avšak tento kapitál, byť se zdá vysoký ve své celkové výši 32,4 mil. Kč, nepokrývá částky dosud nesplacené daně, které byly stanoveny více dodatečnými platebními výměry i za jiná zdaňovací období, a to včetně penále 20 %. Argumentaci žalobce o vysokém obratu za posledních 90 dní žalovaný nepovažoval za významnou s ohledem na podnikatelskou aktivitu v daném období.

Žalovaný dále jako nespornou a žalobcem přiznanou skutečnost uvedl, že žalobce nehradil od září 2011 daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Dle žalovaného není relevantní pouhý předpoklad, že tato daň bude uhrazena z nadměrných odpočtů, které by měly být žalobci vyplaceny na základě podaných daňových přiznání. Ohledně dlužné části zálohové povinnosti u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za leden – březen 2012 ve výši 3 840 605 Kč žalovaný neshledal pochybení správce daně v tom, že by tuto dlužnou částku sám správce daně měl uhradit přeplatkem, neboť správce daně až dne 12.4.2012 získal informace od účetní společnosti žalobce o zálohách za leden – březen 2014. Žalovaný také poukázal na to, že žalobci byly vyplaceny nadměrné odpočty za některé měsíce roku 2011, a přesto k úhradě dlužné daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za leden - březen 2012 nedošlo. Uvedl, že prověřováním nárokových nadměrných odpočtů nemůže být žalobce paralyzován ve své výrobní činnosti, zvláště jestliže od roku 2009 bylo žalobci na dani z přidané hodnoty vyplaceno cca 401 mil. Kč. Žalovaný také akcentoval tu skutečnost, že žalobce ve svých daňových přiznáních nárokuje pouze a výhradně nadměrné odpočty, o čemž svědčí účetnictví žalobce u obratu na daňovém příjmu. Skutečnost, že žalobci byly ze státního rozpočtu již vyplaceny částky nadměrného odpočtu výrazně převyšující částky žalobcem do státního rozpočtu odvedené, a přesto byly jeho některé daňové povinnosti uhrazeny převodem z nadměrných odpočtů, nedává záruku platební disciplíny žalobce a naopak vzbuzuje odůvodněnou obavu o úhradu daně.

K odvolací námitce o využívání procesních prostředků žalobcem a jeho zájmu na ukončení daňových řízení žalovaný souhlasil s tím, že je v zájmu žalobce uzavřít daňová řízení a získat nadměrné odpočty. Nicméně v případě, jaký příkladmo uvedl správce daně v zajišťovacím příkazu, kde výše nadměrného odpočtu akceptovaná správcem daně je výrazně nižší než nárokováná, má za to, že žalobcovo procesní chování svědčí o snaze prodlužovat daňové řízení. I to považuje žalovaný za okolnost vzbuzující obavy správce daně o úhradu daňové povinnosti.

Žalovaný v důsledku uvedených okolností shrnul, že v době vydání zajišťovacího příkazu vznikla u správce daně odůvodněná obava o úhradu dosud nesplacené daně a zajišťovací příkaz tak byl vydán v souladu se zákonem.

III. Žaloba

Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, které považuje za nesprávné, nezákonné a také za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Namítá, že postupem žalovaného bylo zasaženo do jeho majetku, což považuje za zásah do svých veřejných subjektivních práv.

Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje v nesplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Předně tvrdí, že není splněna ani jedna z podmínek spočívajících v tom, že zajišťovací příkaz lze vydat jen tehdy, jedná-li se o daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo o daň, která dosud nebyla stanovena. Konkrétně uvádí, že daň byla stanovena vydáním dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období duben, květen a červen r. 2009, avšak dny splatnosti dosud neuplynuly, neboť před původním vyměřením nebyly vůbec stanoveny. To žalobce dovozuje z § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle něhož byla daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a den splatnosti tedy nebyl určen. Žalobce tak spatřuje rozpor mezi dikcí § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a § 167 odst. 1 daňového řádu (resp. předchozího § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Namítá, že platební výměry vydané po daňové kontrole jsou již doměřením daně, která je splatná v náhradní lhůtě dle § 143 odst. 5 daňového řádu. Žalobce rozlišuje „den splatnosti“ a „náhradní lhůtu splatnosti“ s tím, že tyto termíny nelze zaměňovat. Tím, že daň byla vyměřena dodatečným platebním výměrem s náhradní lhůtou splatnosti, není splněna ani jedna z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce dále spatřuje v tom, že nebyly splněny zákonné předpoklady existence obav o úhradu daně či značných obtíží při vybrání daně. S odkazem na § 167 odst. 1 daňového řádu namítá, že pro vydání zajišťovacího musí být současně splněny dvě podmínky. Vždy musí být splněna podmínka, že existuje odůvodněná obava (první podmínka), že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná (druhá podmínka), nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (druhá alternativní podmínka). Nejsou-li splněny tyto podmínky, není možné zajišťovací příkaz vydat. Žalobce zdůraznil, že zákon vyžaduje riziko *značných* obtíží a takové obtíže spojené s vybráním daně musí být neobvyklé a zásadní. Správce daně přitom v odůvodnění zajišťovacích příkazů „značné“ obtíže neodůvodnil, ani je nezmínil.

Žalovaný neuvedl konkrétní důvody, které vedou správce daně k obavám, že u žalobce nebude možné daň v budoucnu vybrat, nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. V napadeném rozhodnutí a v zajišťovacím příkazu jsou pouze konstatována určitá fakta, avšak v těchto rozhodnutích není přezkoumatelným způsobem uvedeno, proč by tato fakta měla ohrozit vybrání daně či způsobit značné obtíže spojené s jejím vybráním. Na podporu svých tvrzení poukázal žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že na kvalitu odůvodnění zajišťovacího příkazu je nutno klást vyšší nároky, než jsou kladeny na rozhodnutí jiná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, sp. zn. 9 Afs 57/2010). Dle žalobce nebyl respektován § 102 odst. 4 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při

hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. V daném případě byla v odůvodnění rozhodnutí pouze konstatována izolovaná skutková zjištění, přičemž v nich nebylo uvedeno, jaké rozhodné skutečnosti vzal správní orgán za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc byla posouzena po právní stránce. Žalobce tvrdí, že je finančně zdravým podnikem, který je schopen své závazky vůči státu plnit a žádné obavy ohledně značných obtíží při vymáhání daně, či dokonce obavy o dobytost daně nejsou vůbec namístě. Tyto podmínky a odvolací námitky žalobce v uvedeném směru nebyly v zajišťovacím příkazu ani v napadeném rozhodnutí vypořádány, a žalobce proto považuje napadené rozhodnutí rovněž za nepřezkoumatelné.

V následných námitkách pak žalobce věcně polemizuje s jednotlivými skutečnostmi, na nichž správce daně i žalovaný založili své úvahy o ohrožení vybrání daně.

K existenci zástavního práva na celkovou částku 325.000.000,- Kč ve prospěch Všeobecné úvěrové banky, a.s., a k zástavě obchodního podílu žalobce ve společnosti FINRAIL s. r. o., žalobce uvedl, že zástavní právo je zcela přirozeným institutem zajištění bankovních úvěrů. V daném případě zástavní právo na nemovitostech je v katastru nemovitostí zapsáno od 1.10.2010 a podíl ve společnosti FINRAIL s.r.o., je zatížen zástavním právem ve prospěch banky na základě zástavní smlouvy ze dne 16.11.2010. Vznik zástavních práv je vztažen ke dni vzniku úvěrového vztahu s úvěrující Všeobecnou úvěrovou bankou a.s., pobočka Praha. Zástavní práva existují již od října, resp. listopadu roku 2010. Nejedná se tedy o žádný nový fakt, který by mohl být impulsem pro vydání zajišťovacího příkazu. Tvrzení žalovaného, že se cena nemovitostí stále snižuje, není založeno na faktech, ale je pouhou spekulací. Hospodaření společnosti FINRAIL s.r.o., je irrelevantním faktem, který neovlivňuje schopnost žalobce plnit závazky. Žalobce též poukázal na skutečnost, že v souvislosti se sjednáním smluvního zástavního práva je smluvní zástavní právo vyváжено poskytnutím aktiva ve formě peněžních prostředků s tím, že v rozvaze je zachyceno adekvátní pasivum odpovídající příslušné výši úvěru. Z existence zástavního práva není možné určit disbalanci v hospodaření žalobce, která by mohla mít za následek značné obtíže spojené s výběrem daně. V posuzovaném případě zástava na nemovitostech ve výši 350 000 000 Kč ve prospěch Všeobecné úvěrové banky, a.s., pobočka Praha je v úhrnné výši včetně případných budoucích pohledávek, z čehož vlastní úvěr je pouze 250 000 000 Kč. Zástavní právo tedy nepředstavuje odůvodnění obav ohledně značných obtíží při výběru daně.

Do souvislosti s uvedenou žalobní námitkou je třeba dát i poukaz žalobce uvedený v závěru žaloby, že přes uvedenou zástavu je tržní hodnota areálu podle znaleckého posudku ze dne 19.7.2012 ve výši 401 000 000,- Kč. To poskytuje další prostor pro zajištění pohledávek správce daně.

Žalobce dále namítl, že ani čerpání kontokorentního úvěru ve výši 249 981 938, 72 Kč se v uvedené výši pro financování provozních potřeb žalobce nevymyká obecným zvyklostem ani poměrům žalobce. Žalobce jako výrobní společnost trvale využívá bankovní úvěry. Výše úvěru s ohledem na aktiva ve výši 2 mld. Kč a na obrat 3 mld. Kč není nikterak nepřiměřená. Skutečný závazek žalobce vůči bance z kontokorentního úvěru je významně nižší než uplatněné (zapsané) zástavní právo. Kontokorentní úvěr tedy jako takový neimplikuje obavy ohledně značných obtíží při výběru daně.

Ohledně stavu peněžních prostředků na bankovních účtech žalobce namítl, že správce

daně se omezil pouze na konstatování, že zkoumal aktuální stav peněžních prostředků na účtech žalobce, aniž by uvedl, že obraty na jednotlivých účtech vedených u ČSOB jsou ve výši 8,3 mld. Kč za posledních 90 dnů. Z uvedeného žalobce dovozuje svou silnou finanční situaci. Žalovaný podle něj hodnotí nesprávně, že vysoké obraty za posledních 90 dní nejsou podstatné, neboť značná podnikatelská aktivita, projevující se vysokým obratem na bankovních účtech, dává záruky toho, že daň bude možné v budoucnu vybrat.

Placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti bylo u žalobce v období od ledna r. 2009 paralyzováno řadou probíhajících daňových kontrol či postupů k odstranění pochybností ohledně nárokováných nadměrných odpočtů, kdy kvůli pozastavení vyplacení odpočtů se žalobci dramaticky nedostávalo finančních prostředků. Nadto legitimně očekával, že nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti budou zaplacený zadržovanými nadměrnými odpočty na DPH. To se také stalo, když nepodstatný nedoplatek ve výši 9 715 530 Kč ke dni vydání zajišťovacího příkazu, stejně jako zálohová povinnost za měsíce leden – březen 2012 byla zaplacená vyměřenými přeplatky na dani. Žalobce upozornil, že v průběhu řízení o zajišťovacím příkazu došlo k vyměření jeho daňových povinností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen – říjen 2011, březen a duben 2012 ve výši 182 960 731 Kč podle podaných daňových přiznání žalobce či nepatrně odchylně, čímž se naplnilo legitimní očekávání žalobce tvrzené v odvolání a tok financí žalobce byl hrubě narušen jen jednáním správce daně. Nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, uplatňovaný jako důvod pro obavy z úhrad daně, byl uhrazen zcela ke dni 20.6.2012, a proto bylo povinností žalovaného podle § 168 odst. 3 daňového řádu ukončit účinnost zajišťovacího příkazu, případně snížit výši zajištění.

Argument žalovaného, že žalobcova činnost nemůže být paralyzována zadržováním nadměrných odpočtů ve výši 417 mil. Kč vzhledem k nadměrným odpočtům vyplaceným za rok 2009 ve výši 401 mil. Kč, považuje žalobce za nepřijatelný. Nadměrný odpočet vzniká v důsledku státem nastavených pravidel v systému DPH a je pouhou matematickou operací a vyplacené odpočty DPH jsou jen reparací státu za půjčené peněžní prostředky ve formě přeplacené DPH. Vracení nadměrného odpočtu tak představuje jen vracení vlastních, na DPH dodavatelům dříve zaplacených prostředků žalobce.

Žalobce nesouhlasí ani s argumentací, v níž žalovaný poukazuje na to, že žalobce uplatňuje nároky na nadměrné odpočty v daňových přiznáních. Vznik nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty nezávisí na vůli žalobce, ale je výsledkem zdanění objektivních skutečností. Žalobce je významným dodavatelem výrobků a zboží do členských států EU. Pravidelně vznikající nadměrné odpočty u daně z přidané hodnoty z jeho obchodní a výrobní činnosti jsou důvodem, který výběr případně doměřené daňové povinnosti naopak významně zjednoduší, neboť případná úhrada doměřené daně bude provedena převedením vznikajících přeplatek. Žalobce nesouhlasí s tím, že by nárokoval nadměrné odpočty neoprávněně, neboť tato neoprávněnost nároků nebyla prokázána. Dodatečně vyměření DPH žalobci za duben - květen 2009 je nepravomocné a žalobce jej považuje za nezákonné. Žalobci není zřejmé ani to, jak pravidelný vznik nadměrného odpočtu v částce převyšující daňovou povinnost odvedenou do státního rozpočtu, tedy úvěrování státu zaplacením DPH dodavatelům, vzbuzuje obavu o úhradu daně. Naopak má za to, že pravidelný vznik nadměrného odpočtu dává záruku snadného zaplacení daňové povinnosti pravidelně vznikajícími přeplatky.

K argumentaci stran využití procesních prostředků při obraně a hájení práv žalobce

připomněl, že správce daně od ledna 2009 vede proti žalobci několik řízení, v nichž zadržuje nebo zadržoval nadměrné odpočty v řádech stovek milionů korun. Je proto přirozené a legitimní, že žalobce svá práva brání. Skutečnost, že využívá veškerých možností daných daňovým řádem k obraně svých práv, není nikterak závadná. Délka řízení je pak následkem nutnosti žalobcovy obrany. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 4/2011-72 není důsledné uplatňování práv daňového subjektu v daňovém řízení jednáním obstrukčním.

O absenci relevantních důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu dle žalobce svědčí i úřední záznam správce daně ze dne 9.5.2012, který obsahuje informaci o poradě pracovníků Finančního úřadu pro Prahu 4 v tom smyslu, že je vhodné vydat zajišťovací příkazy, aniž by byly z úředního záznamu seznatelné jakékoliv důvody pro naplnění obav, že vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi. Žalobce zdůrazňuje, že správce daně je oprávněn vydat zajišťovací příkaz jen v excesivních případech, kdy bezprostředně hrozí nedobytnost daňové pohledávky nebo značné obtíže s vybráním daně. Není přípustné, aby byl nejprve přijat úmysl vydat zajišťovací příkaz a následně byly konstruovány důvody pro takový postup.

Žalobce namítá též nicotnost napadeného rozhodnutí, kterou dovozuje z jeho vnitřní rozpornosti dle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu, pokud jde o úvahy žalovaného o poměrech žalobce. Vnitřní rozpornost rozhodnutí spatřuje ve skutečnosti, že jsou v něm konstatována zjištění, která prokazují životaschopnost a finanční zdraví žalobce, oproti tomu se však konstatují značné obtíže spojené s vybráním daně. Žalovaný přitom neuvádí, v čem by tyto obtíže měly spočívat. Rozporné je také to, že pokud dle hodnocení žalovaného majetkové poměry žalobce nezaručují uhrazení doměřené částky, potom jsou zajišťovací příkazy nicotným rozhodnutím, neboť žalobci ukládají povinnost, kterou nelze uskutečnit. Pokud žalovaný nicotnost zajišťovacích příkazů nepřezkoumal a neprohlásil, zatížil své rozhodnutí nezákonností.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že zajišťovací příkaz je podle daňového řádu institutem, který napomáhá k zabezpečení úhrady daňových povinností v době jejich splatnosti a vymahatelnosti a slouží k ochraně práv správce daně zastupujícího v daňovém řízení zájmy státu jako případného věřitele po doměření daňové povinnosti. I když zajišťovací příkaz je rozhodnutím, jež postihuje žalobce na dispoziční s jeho majetkem, děje se tak pouze dočasně do doby, než bude daň splatná nebo než bude daň stanovena. Svoji povahou je proto zajišťovací příkaz ukládající složení jistoty rozhodnutím pouze předběžným, jež nijak nepředurčuje definitivní rozhodnutí o stanovení daně a o právech a povinnostech daňového subjektu. Zajišťovací příkaz je pouze prostředkem, který má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňoví poplatníci splní svou povinnost uhradit daň nebo poplatky vyplývající přímo ze zákona nebo z rozhodnutí správce daně.

V dané věci byla daň stanovena dodatečným platebním výměrem. Dodatečně vyměřená daň je podle § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Den splatnosti daně dosud neuplynul, neboť žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Předmětný zajišťovací příkaz se tedy týká daně, která již byla stanovena, ale dosud není splatná. Dnem splatnosti je jak původní den splatnosti, tak i náhradní den splatnosti a z těchto důvodů neobstojí argument

žalobce, že zajišťovací příkaz byl vydán v rozporu s § 167 daňového řádu.

K námitce nedostatečné kvality odůvodnění napadeného rozhodnutí a nerespektování § 102 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvedl, že uvedené ustanovení se týká těch případů, kdy je rozhodnutí vydáváno v řízení po provedeném dokazování. Zajišťovací příkaz je svou povahou tzv. předběžným rozhodnutím založeným na úvaze správce daně, přičemž součástí odůvodnění musí být konkrétní důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Správce daně všechny relevantní důvody v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl. Za účelem dosažení cíle správy daní, kterým je i zabezpečení úhrady vyměřené daně, správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjišťoval majetkové poměry žalobce, ale neprováděl žádné dokazování.

Žalovaný má za to, že všechny skutečnosti, na kterých je založeno rozhodnutí správce daně, v jejich vzájemné souvislosti svědčí o oprávněnosti postupu dle § 167 daňového řádu při vydání zajišťovacího příkazu, tj. o odůvodněné obavě, že úhrada dosud nesplatné daně bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi. Všechny důvody pro vydání zajišťovacího příkazu byly v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobci seznatelně sděleny.

K odkazu na existenci zástavních práv žalovaný uvedl, že správce daně zástavní práva nepovažoval za nová zjištění a i žalovaný v napadeném rozhodnutí tyto skutečnosti pouze konstatoval. Existence zástavních práv vedla správce daně oprávněně k úvaze o případných finančních problémech žalobce při úhradě dosud nesplatné daně z přidané hodnoty, neboť existence zástavní smlouvy na částku 325 mil. Kč s prvním pořadím v zápisu omezení vlastnických práv a neustále se snižující cena nemovitostí nezaručuje možnost eventuálního uspokojení neuhrazených daňových povinností. Odkaz žalobce na znalecký posudek oceňující tržní hodnotu areálu žalobce částkou 401 000 000 Kč žalovaný v této souvislosti považuje za irelevantní. Znalecký posudek byl pořízen po vydání zajišťovacího příkazu a zároveň nevyvrací obavu správce daně o dobytost daně, neboť tržní hodnota areálu nedosahuje ani 1,5 násobku pohledávky Všeobecné úvěrové banky a.s., a správce daně shodně požaduje pro zajištění neuhrazených daňových povinností žalobce majetek ve výši nejméně 1,5 násobku nedoplatku.

Ohledně čerpání schváleného kontokorentního úvěru u Všeobecné úvěrové banky, a.s., bylo dotazem u této banky zjištěno, že žalobce má schválený kontokorentní úvěr ve výši 250 mil. Kč a zůstatek účtu činil -249 981 938,72 Kč. Kontokorentní úvěr jako takový nepředstavuje pro správce daně značnou obavu o vybrání daně, ale představuje zajištění tohoto úvěru zástavním právem s prvním pořadím na nemovitostech ve vlastnictví daňového subjektu. Existence zástavních práv jako taková nebyla impulsem pro vydání zajišťovacích příkazů, ale byla pouze jednou ze skutečností, které přispěly k odůvodněné obavě správce daně o úhradu dosud nestanovené daně.

K námitce ohledně stavu peněžních prostředků na bankovních účtech žalovaný uvedl, že správce daně provedl dotazy u peněžních ústavů a zjistil, že aktuální stav peněžních prostředků nepokrývá částky dosud vydaných zajišťovacích příkazů. Ani argumentace žalobce „vysokými obraty“ za posledních 90 dnů není podstatná, neboť svědčí hlavně o míře podnikatelské aktivity žalobce v daném období. Doměřením daňových povinností dodatečným platebním výměrem vznikne žalobci i povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky. Není tedy pravdou, že správce daně účelově neuvedl výši obrátů na

jednotlivých účtech, naopak je pravdou, že aktuální výše zůstatků nepokryje dosud nesplatnou daň.

Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce nerozporuje své nedoplatky na dani z příjmů ze závislé činnosti. K námitce ohledně kompenzace těchto nedoplatků nárokovánými odpočty žalovaný poznamenal, že takto lze postupovat teprve při vzniku vratitelného přeplatku, přičemž v době vydání zajišťovacího příkazu nebylo vůbec jisté, zda nárokové odpočty budou žalobci vůbec vyměřeny.

K nárokování nadměrných odpočtů žalovaný podotkl, že žalobce čerpal pouze nadměrné odpočty a nikdy nehradil daňovou povinnost. Správce daně ze 30 ověřovaných zdaňovacích období za roky 2009 - 2011 ve 23 případech výši nárokových odpočtů zpochybnil a v některých případech došlo k doměření daně a nadměrné odpočty nebyly přiznány. Tato zjištění přispěla k obavě o úhradu již stanovené, ale dosud nesplatné daně.

Co se týče žalobcova tvrzení o využívání dostupných procesních prostředků při obraně práv v daňovém řízení, žalovaný poukázal na jeden z konkrétních případů uvedený správcem daně v jeho rozhodnutí, který svědčí o prodlužování řízení ze strany žalobce tam, kde výše nadměrného odpočtu je výrazně nižší než žalobcem nárokováná a kde daňové řízení může vést k doměrku daně. Žalobcovo chování tak i v tomto bodě budí oprávněné obavy správce daně o úhradu dosud nesplatných daňových povinností.

Žalovaný nesouhlasí s tím, že jsou dány důvody ke zrušení zajišťovacího příkazu postupem podle § 168 odst. 3 daňového řádu. Důvody, které žalobce v tomto směru uvádí (v průběhu řízení došlo k vyměření některých daňových povinností žalobce podle jeho daňových přiznání a nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byl uhrazen), nepominuly před splatností daně. Dle citovaného zákonného ustanovení lze zajišťovací příkaz zrušit jen v případě, pominou-li důvody k vydání zajišťovacího příkazu před splatností daně.

K námitce nicotnosti žalovaný odkázal na odvolací řízení, v němž se otázkou nicotnosti zabýval, a na své sdělení, které zaslal žalobci k doplnění odvolání, jež bylo žalovanému doručeno až po vydání napadeného rozhodnutí.

Žalovaný považuje za nerelevantní i námitku, že absenci důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu dokládá úřední záznam pracovníků správce daně. Tento záznam pouze zachycuje pouze stav nasvědčující potřebě zpracovat zajišťovací příkazy.

V replice ze dne 25.10.2012 žalobce k vyjádření žalovaného setrval na svém stanovisku a argumentoval obdobně jako v průběhu daňového řízení a podané žalobě.

V. Podání žalobce ze dne 21.1.2016

Žalobce v podání doručeném soudu 21.1.2016 vyslovil souhlas s tím, aby soud o věci samé rozhodl bez jednání. V podání dále poukázal na judikaturu správních soudů, která se vztahuje k problematice zajišťovacích příkazů vydávaných správcem daně. Konkrétně citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.8.2015 č.j. 6 Afs 108/2015 – 35, ze dne 16.4.2014 č.j. 1 As 27/2014 – 31 a ze dne 8.9.2010 č.j. 9 Afs 57/2010 – 139 a rozsudek

Krajského soudu v Ostravě ze dne 13.8.2015 č.j. 22 Af 8/2015 – 69. Poté konstatoval, že citovaná rozhodovací praxe soudů týkající se výkladu § 167 odst. 1 daňového řádu akcentuje řádné a přesné odůvodnění zajišťovacího příkazu. Odůvodnění zajišťovacího příkazu musí přesně a detailně popisovat, proč bude daň v době její vymahatelnosti nedobytná. Nedobytná znamená, že nebude moci být jakkoliv vybrána - dobrovolným plněním, ani prostřednictvím daňové exekuce či prostřednictvím soudního exekutora. Správce daně musí přesně popsat, proč se domnívá, že daňový subjekt nebude mít vlastně žádný majetek nebo jeho majetek bude natolik minimální, že nebude možné daň vymoci žádným způsobem, který při vymáhání daně daňový řád předpokládá. Případně musí odůvodnění zajišťovacího příkazu přesně a detailně popisovat, proč bude vybrání daně dosud nestanovené spojeno se značnými obtížemi. Užívá se pojem značné obtíže, tedy nemůže se jednat o jakýkoliv druh obtíží, které například do jisté míry ztěžují, ovšem nevylučují úhradu daně, například i prostřednictvím splátek či posečkáni. Úplné a jednoznačně přesvědčivé odůvodnění zajišťovacího příkazu je zcela nezbytné, jelikož zajišťovací příkaz je nejzazším a hraničním prostředkem, který v zásadě zasahuje do ústavně chráněného vlastnického práva daňového subjektu. V odůvodnění zajišťovacího příkazu musí být popsány konkrétní poměry daňového subjektu a z úvahy obsažené v odůvodnění musí být zcela zřejmé, že konkrétní poměry daňového subjektu jednoznačně vedou k závěru o tom, že daň bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Výše uvedeným podmínkám však předmětný zajišťovací příkaz ani napadené rozhodnutí nevyhovují. Jejich odůvodnění neobsahuje ani uzavřený jednoznačný okruh skutečností nižší intenzity, které by mohly vést k tomu, že dosud nestanovená daň nebude vůbec vybrána či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

S přihlédnutím k účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky se soud zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného správního orgánu. Žaloba byla podána proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, do jehož kompetence do dne 31.12.2012 spadalo rozhodování o odvolání proti předmětnému zajišťovacímu příkazu.

Účinností zákona č. 456/2011 Sb., která nastala dnem 1. 1. 2013, však tato pravomoc přešla na Odvolací finanční ředitelství. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Protože v průběhu řízení přešla kompetence původně označeného žalovaného správního orgánu na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud nadále za žalovaného právě tento správní orgán.

Z insolvenčního rejstříku soud zjistil, že žalobce je v úpadku a byla mu povolena reorganizace. S ohledem na tuto skutečnost soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2015, č. j. 8 As 130/2014 - 33, z něhož vyplývá, že zajišťovací příkaz neovlivňuje výši majetkové podstaty úpadce, a proto se soudní řízení o přezkumu zajišťovacího příkazu nepřerušuje podle § 140a insolvenčního zákona.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se na základě žalobních námitek nejprve zabýval námitkou nicotnosti napadeného rozhodnutí, byť tato námitka byla vznesena až v závěru žaloby. Posouzení nicotnosti rozhodnutí musí z povahy nicotného rozhodnutí, na které se hledí, jako by vydáno nebylo, předcházet posouzení jeho věcné správnosti a zákonnosti.

Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, případně trpí vadami, které ho činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo je rozhodnutí vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

V daném případě soud žádný důvod nicotnosti neshledal. Předmětný zajišťovací příkaz byl vydán příslušným správcem daně. Provedení příkazu je uskutečnitelné jak fakticky, tak právně. Soud neshledal, že by zajišťovací příkaz byl jakkoli vnitřně rozporný. Uložená povinnost je v něm stanovena zcela konkrétně a jednoznačně a je odůvodněna jednotlivými konkrétními skutečnostmi, což stvrzuje také to, že žalobce proti těmto jednotlivým skutečnostem vznáší konkrétní nesouhlasné námitky. Soud ověřil, že zajišťovací příkaz má zákonem předepsanou formu, je adresován správnému a existujícímu subjektu, obsahuje všechny náležitosti podle § 102 daňového řádu, je v něm jasně uveden výrok a v odůvodnění jsou popsány skutkové okolnosti i právní hodnocení.

Žalobce spatřuje nicotnost rozhodnutí v jeho vnitřní rozpornosti, kdy na jedné straně jsou konstatována zjištění, která prokazují životaschopnost a finanční zdraví žalobce a na druhé straně, v rozporu s tím, značné obtíže spojené s vybráním daně, aniž by bylo uvedeno, v čem by tyto obtíže měly spočívat. Vnitřní rozpornost dále shledává v nemožnosti stanovit žalobci v zajišťovacím příkazu platební povinnost z důvodu závěru žalovaného o nedostatečných majetkových poměrech žalobce.

Namítané rozdílné hodnocení skutečností, které svědčí o finanční situaci žalobce, není námitkou o vadě rozhodnutí, která by činila toto rozhodnutí nicotným, ale je výrazem nesouhlasu žalobce s hodnocením jeho poměrů na základě skutečností, které vedly k vydání zajišťovacího příkazu. Stejně tak není způsobila vést k závěru o nicotnosti rozhodnutí pro nemožnost plnění, neboť zajišťovací příkaz ukládá žalobci plnění právně možné (viz § 167 daňového řádu), přičemž otázka realizace rozhodnutí a solventnost žalobce k platbě není znakem nicotnosti pro plnění právně nemožné, ale je otázkou výkonu rozhodnutí.

Z uvedených důvodů je zřejmé, že žalobní námitky vnitřní rozpornosti rozhodnutí svou podstatou směřují buď do nesprávného skutkového nebo právního posouzení věci nebo vytýkají vady řízení, a pokud by byly oprávněné, byly by důvodem nikoliv pro vyslovení nicotnosti, ale pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost či vady řízení.

S ohledem na výše uvedené soud neshledal, že by zajišťovací příkaz či napadené rozhodnutí trpěly nicotností, a proto tuto námitku považuje za nedůvodnou.

Soud se dále zabýval věcnými námitkami žalobce, že v dané věci nejsou splněny zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu a v návaznosti na to námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, tj. tím, zda splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu žalovaný náležitě a přezkoumatelným způsobem odůvodnil.

Podle § 167 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.

Citované zákonné ustanovení konstruuje podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jako podmínky vztahující se k režimu daňové povinnosti (zda jde o dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň) a dále jako podmínky vztahující se k poměrům žalobce a jeho schopnosti v budoucnu uhradit daň.

Žalobce předně namítá neexistenci zákonného předpokladu, že jde o nesplatnou nebo nestanovenou daň a tvrdí, že žádná z těchto podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu není splněna. Z jeho tvrzení nejenže není vůbec zřejmé, z čeho dovozuje, že daň dosud nebyla stanovena, ale toto své tvrzení žalobce vzápětí popírá tím, že uvádí, že daň již byla stanovena na základě vydaných dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období měsíců duben, květen a červen 2009, tedy i za předmětné zdaňovací období. Dále žalobce vznáší argumenty toliko k popření podmínky, že jde o daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, což odůvodňuje tím, že jak u daně splatné s podáním daňového přiznání, tak u daně doměřené dodatečným platebním výměrem není den splatnosti vůbec určen. Tento argument žalobce o „nenalezení dne splatnosti“ je zmatečný a nepodporuje ani tvrzení žalobce, že není splněna podmínka „dosud nesplatné daně.“

Pokud žalobce vychází z toho, že není-li určen den splatnosti, nemůže dojít ke zjištění nesplatnosti daně, pak se tato jeho úvaha míjí s platnou právní úpravou.

U daně z přidané hodnoty je splatnost daně stanovena v § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to tak, že daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Tím je doba splatnosti DPH určena. Tato splatnost daně však není relevantní pro věc žalobce, kterému byla daň z přidané hodnoty doměřena dodatečným platebním výměrem, neboť v takovém případě je dle § 143 odst. 5 daňového řádu splatnost doměřené daně stanovena v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. To platí jak pro daň daňovým subjektem dodatečně přiznanou, tak pro daň doměřenou správcem daně z úřední povinnosti, jak tomu bylo u žalobce. To znamená, že jak daň tvrzená daňovým subjektem v daňovém přiznání, tak daň dodatečně doměřená mají své lhůty splatnosti, neboť každá daň takto vyměřená (byť na základě jiných způsobů vyměření a v rozdílných částkách) musí být v nějaké lhůtě splatná. Žalobcem namítané srovnání § 40 odst. 1 dříve platného zákona o správě daní a poplatků, který splatnost DPH skutečně neupravoval, s ustanoveními § 71 zákona o správě daní a poplatků nebo § 167 daňového řádu, upravujícími podmínky vydání zajišťovacího příkazu, je tedy zcela nepřipadné.

Žalobcovo pojetí splatnosti daně, odlišující den splatnosti ke dni podání daňového přiznání a náhradní lhůtu splatnosti a z toho vyvozený závěr, že není-li stanoven den splatnosti, daň nemůže být nesplatná, je nejen zmatečné a nemající oporu v zákoně, ale je v rozporu s účelem výběru daní, neboť popření dne splatnosti v pojetí žalobce vede k nemyslitelnému závěru, že daň není vůbec splatná.

V souzené věci má soud za prokázané, že daň zajištěná předmětným zajišťovacím příkazem splňuje podmínku, že dosud není splatná. Oporu v podkladech daňového řízení, zejména v dodatečném platebním výměru na DPH za květen 2009, má zjištění, že v době vydání zajišťovacího příkazu dne 16.5.2012 nebyla doměřená daň splatná, neboť byla stanovena dodatečným platebním výměrem ze dne 25.4.2012 se stanovením náhradní lhůty splatnosti dle § 143 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru, přičemž proti tomuto platebnímu výběru bylo podle § 109 odst. 3 daňového řádu možné podat odvolání do 30 dnů od právní moci rozhodnutí. V době vydání zajišťovacího příkazu tato třicetidenní odvolací lhůta ještě neuplynula, což znamená, že dodatečný platební výměr nenabyl právní moci a v něm stanovená náhradní lhůta splatnosti nezačala běžet. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o kterém nebylo v době vydání předmětného zajišťovacího příkazu rozhodnuto, což rovněž dokládá skutečnost, že dodatečný platební výměr nebyl v době vydání zajišťovacího příkazu pravomocný a jím doměřená daň nebyla v této době splatná, protože ještě nezačala běžet náhradní lhůta splatnosti daně stanovená v dodatečném platebním výměru.

Městský soud se dále zabýval dalšími podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. zda existují odůvodněné obavy, že dosud nesplatná daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Konkrétní důvody, které mohou vést správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, nejsou v daňovém řádu uvedeny, a správce daně proto při aplikaci institutu zajišťovacího příkazu musí postupovat dle správního uvážení.

Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Jak se vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.4.2014, č.j. 1 As 27/2014-31, *„existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. [...] 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.“*

Pokud jde o náležitosti zdůvodnění zajišťovacího příkazu, soud připomíná názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený 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.“*

V daném případě je tedy nutné zabývat se konkrétními okolnostmi případu a naplněním zákonného požadavku existence odůvodněné obavy a také tím, zda se žalovaný s těmito okolnostmi v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě zabýval.

Jestliže žalobce namítá, že se správce daně nevypořádal s podmínkou, že vybrání daně je spojeno se značnými obtížemi a že pouze naznačil svoji obavu, kterou stavěl na šesti skutečnostech, soud je toho názoru, že důvody uvedené v těchto šesti skutečnostech v jejich souhrnu zcela dostatečně signalizují obavu správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí v návaznosti na správce daně přesvědčivým způsobem zhodnotil úvahu správce daně a tu následně doplnil některými svými úvahami k jednotlivým skutečnostem. Zhodnotil, proč tyto jednotlivé skutečnosti ve svém souhrnu vedou k oprávněné obavě správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně. K hodnocení důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu žalovaným soud dále dodává:

Samotná *existence zástavních práv* nebyla důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu a není ani podstatné, kdy zástavní práva na nemovitostech a obchodním podílu vznikla. V dané věci však nešlo toliko o samotnou existenci zástavních práv, ale o to, že vznik zástavního práva, stejně tak jako stav kontokorentního účtu, svědčí o úvěrech, tedy o pohledávkách bankovní instituce vůči žalobci, které budou nárokovány a budou v budoucnu splatné. Tyto platební povinnosti žalobce ne samy o sobě, ale ve spojitosti s dalšími zjištěními o neplnění daňové povinnosti žalobcem ve lhůtách pro úhradu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, za stavu peněžních prostředků na účtech, nepokrývajících částky dosud nesplatných daní, stanovených také dodatečnými platebními výměry i za jiná zdaňovací období, a dále při systému finančního hospodaření žalobce z nadměrných odpočtů DPH svědčí o legitimitě obav správce daně o dobytost daně v budoucnu. Žalovaný nadto připojil úvahu, že existence zástavní smlouvy na částku 325 mil. Kč s prvním pořadím v zápisu omezení vlastnických práv nezaručuje správci daně možnost eventuálního uspokojení neuhrazených daňových povinností.

U stavu peněžních prostředků na bankovních účtech žalovaný své úvahy odůvodnil tím, že aktuální výše zůstatků nepokryje dosud nesplatnou daň, neboť jejich čerpání na předmětnou daň může být omezeno i tím, že žalobci byla dalšími dodatečnými platebními výměry doměřena daňová povinnost za jiná zdaňovací období. Opět zde platí, že stav peněžních prostředků není sám o sobě přímým důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, ale v souvislosti s dalšími skutečnostmi přispívá výše zůstatků, která nepokryje dosud nestanovenou daň, k obavě, že v budoucnu vyměřená daň nebude vymahatelná.

Soud v návaznosti na uvedené považuje za velmi podstatnou skutečnost, kterou je *postoj žalobce k plnění daňových povinností*. Další skutečností, z níž vyšly správní orgány, bylo zjištění, že žalobce od září 2011 nehradil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zaměstnance a spoléhal na to, že správce daně tento nedoplatek uhradí z přeplatků z nadměrných odpočtů, i když tyto byly správcem daně teprve prověřovány. Ve vztahu k dlužným zálohám žalobce na dani z příjmů fyzických osob za měsíce leden - březen 2012 žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že i při vrácení nadměrného odpočtu za měsíc duben 2011 nemohl správce daně rozhodovat o vratitelném přeplatku pro účely úhrady záloh na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, neboť ke dni 12.4.2012 neměl od žalobce potřebné podklady o povinnosti srazit a odvést daň a o její výši. Uvedené svědčí o tom, že žalobce ne zcela odpovědně přistupoval k úhradě daní a spoléhal na aktivitu správce daně, bez ohledu na pravidla daňového práva.

Ohledně nárokováných nadměrných odpočtů je třeba zdůraznit, že plnění daňových povinností žalobce nelze a priori postavit pouze na kompenzaci za nárokované nadměrné

odpočty na DPH a že samotné nárokování nadměrných odpočtů nedává správci daně záruku platební disciplíny žalobce. To platí zvláště za situace, kdy nároky na nadměrné odpočty jsou ověřovány kontrolními mechanismy správce daně a v té době není postaveno na jisto, zda jsou oprávněné a vytvoří stav vratitelného přeplatku, z něhož by mohla být předmětná daň uhrazena. Nárokování nadměrných odpočtů by mohlo usnadnit výběr doměřené daně, avšak pouze za podmínky, že nárokováné odpočty budou správcem daně akceptovány, vyměřeny a použity na úhradu doměrku. Protože v naprosté většině případů (žalovaný uvádí 23 ze 30 případů) došlo ke zpochybnění nároku žalobce na odpočet daně, není jisté, zda jím uplatněné nadměrné odpočty jsou jednoznačnou jistotou zdroje finančních prostředků pro úhradu daní. I to vedlo správce daně k úvahám, že nemůže zcela spoléhat na vymožitelnost předmětné daně v budoucnu z přeplatků žalobce na DPH. Nelze proto vejít na námitku žalobce, že způsob úhrady daně z nadměrných odpočtů je zárukou a vyvrací obavy správce daně o možnost vybrání daně.

K výše uvedeným skutečnostem, které správní orgány posuzovaly v jejich celku a které dostatečně odůvodňují obavy správce daně o vybrání daně, lze přiřadit i zjištění z obrátových vět na daňovém příjmu, že žalobce v daňových přiznáních k DPH nárokuje výhradně nadměrné odpočty. To znamená, že ve smyslu pojmů daňového práva (§ 4 odst. 1 písm. m/ zákona o DPH účinného v r. 2009) nárokuje vrátit rozdíl mezi odpočtem daně (daň na vstupu) a daní na výstupu, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu. Uvedené však neznačí jen to, že jde o matematickou operaci, ale odráží charakter podnikatelské činnosti žalobce, spočívající výhradně nebo z převážné části na plněních, z nichž na výstupu odvádí nižší daň. Proto byla zdánlivá plnění žalobce z důvodu nárokováných nadměrných odpočtů prověřována a pro danou věc je podstatné zjištění, že žalobcem nárokováné odpočty nebyly vždy správcem daně uznány. O tom svědčí i případ nadměrného odpočtu např. za měsíc únor 2010, který byl, nikoliv zanedbatelně, ale výrazně snížen a který je předmětem přezkumného řízení u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9 Af 42/2012. Žalobci byla doměřena také DPH za zdaňovací období duben, květen a červen 2009, a proto není pravdivé jeho tvrzení, že neoprávněnost nadměrných odpočtů nebyla prokázána. Za neprokázání neoprávněnosti nadměrných odpočtů v době vydání zajišťovacích příkazů nelze do doby, než se prokáže opak, považovat pouhý nesouhlas žalobce s dodatečnými platebními výměry.

K využívání procesních prostředků při obraně a hájení práv žalovaný odkazuje na příklad uvedený správcem daně, nicméně v rámci těchto úvah soud nepovažuje zjištění správce daně o prodlužování řízení žalobcem za pravidlo, ale pouze za projev žalobcovy snahy uspět se svými nároky na nadměrné odpočty DPH. Ty sice jsou, jak bylo výše uvedeno, žalobcem považovány za zásadní zdroj k úhradě jeho daňových povinností, avšak tento zdroj finančních prostředků (viz výše) není ve spojení s ostatními skutečnostmi dostatečnou zárukou řádného vybrání daně.

Hodnocení poměrů žalobce na základě šesti skutkových zjištění popsaných v rozhodnutích správních orgánů obou stupňů svědčí též o nedůvodnosti námitky nepřezkoumatelnosti těchto rozhodnutí.

Žalobce namítá, že zajišťovací příkaz a napadené rozhodnutí jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, které vedly správce daně k obavám, že v budoucnu nebude možné daň vybrat. Tato námitka není důvodná. Obavy o dobytost již stanovené, avšak dosud nesplatné

daně jsou doloženy konkrétními skutečnostmi a nejen v jednotlivostech, ale i v jejich celku jsou náležitě odůvodněny.

Soud na tomto místě opětovně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, podle kterého lze zajišťovací příkaz vydat, pokud *„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 dan v době její vymahatelnosti uhradit.“* Dle názoru soudu jsou skutečnosti uvedené správcem daně v zajišťovacím příkazu právě takovými indiciemi, které dokládají nedobrou ekonomickou situaci žalobce a odůvodňují obavu o schopnosti žalobce již stanovenou, avšak dosud nesplatnou daň v době její vymahatelnosti uhradit. Všechny konkrétní důvody uvedené v zajišťovacím příkazu, které se týkají poměrů žalobce, byly žalovaným v napadeném rozhodnutí logicky zhodnoceny ve smyslu citované judikatury a lze z nich dovodit odůvodněnou obavu, pro kterou je třeba daň zajistit podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Napadené rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu, není nepřezkoumatelné, jak tvrdí žalobce, neboť žalovaným v něm dostatečně určitým a srozumitelným způsobem uvedl, z jakých zjištění vycházel, jakými úvahami se při hodnocení jednotlivých zjištění řídil a jak věc posoudil po právní stránce.

Při vydání napadeného rozhodnutí nebyl porušen § 102 odst. 4 daňového řádu, podle něhož „v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“ Citované ustanovení se použije na případy, kdy správce daně v daňovém řízení provádí dokazování. V daném případě však byl vydán zajišťovací příkaz, který je pouze předběžným rozhodnutím, přičemž v řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování neprovádí. Je na úvaze správce daně, aby posoudil, zda jsou zde skutečnosti vedoucí k oprávněné obavě o budoucí nevymahatelnost daně. Jelikož při vydání zajišťovacího příkazu k žádnému dokazování nedochází, je námitka týkající se nerespektování § 102 odst. 4 daňového řádu zcela nedůvodná.

Důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí nemůže být ani námitka, že úřední záznam pracovníků správce daně ze dne 9.5.2012 neobsahuje důvody k vydání zajišťovacích příkazů žalobci. Tento úřední záznam plní toliko funkci pracovní dokumentace o projednání situace žalobce po vydání dodatečných platebních výměrů a o dalším postupu správce daně, aniž by byl aktem - rozhodnutím, na které zákon klade požadavek náležitého odůvodnění.

Protože soud přezkoumával napadená rozhodnutí dle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání, nemohl přihlédnout k námitce žalobce, že správce daně měl rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu dle § 168 odst. 3 daňového řádu, protože ke dni 20.6.2012, kdy žalobce nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob uhradil, pominuly důvody k jeho vydání. Takové důvody nebyly předmětem přezkumu, jsou v pravomoci dalšího rozhodování správce daně, přičemž ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu dle citovaného zákonného ustanovení je na místě toliko za předpokladu, že důvody k vydání zajišťovacího příkazu pominou před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti.

Ze stejného důvodu, tj. s ohledem na přezkum napadeného rozhodnutí dle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání, soud nevešel na návrh žalobce na provedení důkazu

znaleckým posudkem o hodnotě areálu žalobce, který byl znalcem zpracován dne 19.7.2012. K tomuto návrhu se žalovaný vyjádřil ve svém vyjádření k žalobě porovnáním tržní hodnoty areálu a výší pohledávek banky a správce daně.

VII. Závěr

Z výše popsaných důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili). Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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

V Praze dne 10.února 2016

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie Horáková