



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Jana Ryby ve věci žalobce: **HEAVY MACHINERY SERVICES a.s.** (dříve **LEGIOS, a.s.**), IČ 467 11 201, se sídlem Jana Pernera 159, České Velenice, zastoupeného společností UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 9. 2012, č. j. 13075/12-1500-101316, č. j. 13076/12-1500-101316, č. j. 13077/12-1500-101316, č. j. 13078/12-1500-101316, č. j. 13079/12-1500-101316 a č. j. 13080/12-1500-101316,

t a k t o :

- I.     **Žaloby se zamítají.**
- II.    **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

### **O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce podal u Městského soudu v Praze šest samostatných žalob, jimiž napadl rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu označená v záhlaví tohoto rozsudku.

Napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto o odvoláních žalobce proti rozhodnutím vydaným Finančním úřadem pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“)

ze dne 17. 7. 2012, č. j. 415009/12/004940104712, kterým správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění částky 23.281.432,- Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009,

ze dne 17. 7. 2012, č. j. 415369/12/004940104712, kterým správce daně vydal

zajišťovací příkaz k zajištění částky 28.388.725,- Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009,

ze dne 17. 7. 2012, č. j. 415524/12/004940104712, kterým správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění částky 24.814.026,- Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009,

ze dne 18. 7. 2012, č. j. 415774/12/004940104712, kterým správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění částky 26.571.232,- Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009,

ze dne 18. 7. 2012, č. j. 416250/12/004940104712, kterým správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění částky 17.766.672,- Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009,

ze dne 18. 7. 2012, č. j. 416412/12/004940104712, kterým správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění částky 5.703.333,- Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009.

Žalobci bylo uloženo, aby do 3 pracovních dnů po oznámení zajistil úhradu daně, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně.

Žalobce v samostatných žalobách uvedl, že napadená rozhodnutí prvostupňového správce daně i odvolacího orgánu jsou nezákonná, byl jimi zasažen na svém majetku, což představuje zásah do jeho veřejných subjektivních práv.

Žalobce předně namítá, že napadená rozhodnutí jsou nicotná, neboť prvostupňová rozhodnutí jsou zjevně vnitřně rozporná podle ust. § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Vnitřní rozpornost žalobce shledává ve skutečnosti, že jsou v rozhodnutích konstatována zjištění, která prokazují životaschopnost a finanční zdraví žalobce (obraty na účtech, zůstatky na účtech, nemovitý majetek v nezanedbatelné hodnotě, fungující výrobní podnik, vznikající nadměrné odpočty DPH z důvodu exportu, atp.), na druhou stranu v nich není uvedeno, v čem by značné obtíže spojené s vybráním daně měly spočívat.

Dále žalobce namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí vyplývající ze skutečnosti, že rozhodnutí nebyla řádně odůvodněna, neboť v napadených rozhodnutích i v zajišťovacích příkazech jsou pouze konstatována určitá fakta, avšak v nich není přezkoumatelným způsobem uvedeno, proč by tato fakta měla ohrozit vybrání daně či způsobit značné obtíže spojené s jejím vybráním. Na podporu uvedeného poukázal žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že je nutno klást na kvalitu odůvodnění zajišťovacího příkazu vyšší nároky, než jsou kladeny na rozhodnutí jiná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, sp. zn. 9 Afs 57/2010).

Důvodem nezákonnosti je i skutečnost, že nebylo respektováno ust. § 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 v odůvodnění rozhodnutí byla 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 přitom 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. Tato námitka nebyla vypořádána, neboť ani v napadených rozhodnutích není odůvodněna.

Žalobce rovněž namítá, že nebyly splněny zákonem předpokládané podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Dle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu musí být pro vydání zajišťovacího příkazu splněny současně dvě podmínky. Vždy musí být splněna podmínka, že existuje odůvodněná obava (první podmínka), že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (druhá podmínka). Nejsou-li splněny podmínky, není možné zajišťovací příkaz vydat. Žalobce zdůraznil, že tedy určitý stupeň „obvyklých“ obtíží při vybrání daně není na překážku. Zákon vyžaduje riziko značných obtíží a takové obtíže spojené s vybráním daně musí být dle žalobce neobvyklé a zásadní, přitom správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů „značné“ obtíže neodůvodnil, ani je nezmínil. V zajišťovacích příkazech nejsou uvedeny ani konkrétní důvody, které vedou správce daně k obavám, že nebude u žalobce možné daň v budoucnu vybrat, nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. V daném případě není možné konstatovat ani hrozící konkurs, ani rozprodej majetku.

Žalobce dále uvedl, že v napadených rozhodnutích jsou údajné obavy spojené s vybráním daně vystavěny na šesti skutečnostech, kterými jsou (a) existence smluvního zástavního práva na celkovou částku 325.000.000,- Kč ve prospěch Všeobecné úvěrové banky, a.s., pobočka Praha a zástava obchodního podílu žalobce ve společnosti FINRAIL s.r.o. IČ: 29001846, (b) čerpání schváleného kontokorentního úvěru u Všeobecné úvěrové banky, a.s., pobočka Praha ve výši 252.013.241,75 Kč, (c) výsledek zkoumání správce daně ohledně stavu peněžních prostředků na bankovních účtech žalobce, (d) opakované nárokování nadměrných odpočtů žalobcem, (e) využití dostupných procesních prostředků při obraně a hájení práv a oprávněných zájmů žalobce, a (f) finanční analýza se zaměřením na zadluženost žalobce.

Žalobce s těmito důvody nesouhlasí, přičemž k nim namítá:

(a) *existence zástavního práva na celkovou částku 325.000.000,- Kč ve prospěch Všeobecné úvěrové banky, a.s. a zástava obchodního podílu žalobce ve společnosti FINRAIL s.r.o.* - 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 irelevantním faktem neovlivňujícím schopnost žalobce plnit závazky. Žalobce poukázal na skutečnost, že v souvislosti se sjednáním smluvního zástavního práva je smluvní zástavní právo vyváženo 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. Tržní hodnota areálu je podle znaleckého posudku 401.000.000,- Kč. Žalobce má za to, že o dobytosti daně prvostupňový správce daně ani žalovaný dosud nikterak nepochyboval, neboť celé řízení je vedeno výlučně na základě údajných obav, že vybrání daně v době její splatnosti bude spojeno se značnými obtížemi. Hodnocení znaleckého posudku žalovaným je mimo právní rámec posuzované

otázky. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že tržní cena nedosahuje 1,5 násobku zajištěné pohledávky Všeobecné úvěrové banky, a.s., což pro žalovaného s odkazem na běžnou zvyklost komerčních subjektů poskytujících úvěry není dostatečné. Z argumentace žalovaného je zřetelná účelovost odmítnutí argumentu tržní cenou areálu.

Dle žalobce není nutné i s ohledem na zásadu proporcionality zásahů státu do soukromé sféry nositelů základních práv a svobod požadovat zajištění v penězích a v plné výši, ale prvostupňovému správci daně mohlo případně k zajištění postačit uplatnit zástavní právo;

(b) *čerpání kontokorentního úvěru ve výši 252.013.241,75 Kč* - úvěr je v uvedené výši pro financování provozních potřeb žalobce a rozsahem se nevymyká obecným zvyklostem ani poměrům žalobce. Žalobce trvale využívá jako výrobní společnost bankovní úvěry. Výše úvěru 250.000.000,- Kč s ohledem na aktiva ve výši 2 mld. Kč a na obrát 3 mld. Kč není nikterak nepřiměřená. Skutečný závazek žalobce vůči bance z kontokorentního úvěru je významně nižší než uplatněné (zapsané) zástavní právo;

(c) *stav peněžních prostředků na bankovních účtech* - správce daně se omezil pouze na konstatování, že zkoumal aktuální stav peněžních prostředků na účtech žalobce, aniž by uvedl, že výše obrátů na jednotlivých účtech vedených u ČSOB je ve výši 8,3 mld. Kč za posledních 90 dnů. Z uvedeného žalobce dovozuje jeho silnou finanční situaci. Podle žalobce se žalovaný mylí, pokud uvádí, že velké obraty na bankovních účtech jen dokumentují rozsah podnikání žalobce. Tyto velké obraty dokládají i schopnost žalobce případně doměřenou daň zaplatit, neboť velký rozsah podnikání generuje i velké množství hotovosti;

(d) *opakované nárokování nadměrných odpočtů žalobcem* - vznik nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty nezávisí na vůli žalobce, ale je výsledkem zdanění objektivních skutečností. Žalobce je dodavatelem výrobků a zboží do jiných členských států EU i do třetích zemí. Pravidelně vznikající nadměrné odpočty u daně z přidané hodnoty z obchodní a výrobní činnosti žalobce jsou důvodem, který výběr případně doměřené daňové povinnosti naopak významně zjednoduší, neboť případná úhrada doměřené daně bude provedena převedením vznikajících přeplatků. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že své daňové povinnosti platí až vzniklými přeplatky a trvá na tom, že hrazení daňových povinností postupně uvolňovanými nadměrnými odpočty je důsledkem zadržování nadměrných odpočtů správcem daně a následným zajišťováním neuznaných nároků na odpočet DPH z přijatých plnění.

(e) *využití procesních prostředků při obraně a hájení práv žalobce* - žalobce připomíná, že správce daně proti němu od ledna 2009 vede několik řízení, v nichž zadržuje nebo zadržoval nadměrné odpočty v řádech stovek milionů korun. Je proto přirozené, že žalobce svá práva brání. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že jeho cílem je prodlužování řízení, naopak žalobce má zájem na tom, aby jeho řízení byla uzavřena co nejdříve;

(f) *finanční analýza se zaměřením na zadluženost žalobce* - ve správním spise se nachází listina nazvaná „Finanční analýza DS se zaměřením na zadluženost a riziko bankrotu“, žalobci není známo, kdo ji vypracoval, což vylučuje přezkum kvalifikace autora. K jednotlivým aspektům finanční analýzy žalobce uvádí, že správce daně neuvedl, který z indexů Altmanova Z-score použil. Chybnou aplikaci metody vidí žalobce v tom, že jako hranice pro „krizovou zónu“ byla brána hodnota indexu 1,8. Tato hodnota je uváděna jako kritická pro podniky kótované na burze, tedy pro podniky, u kterých je možné zjistit tržní hodnotu. Tam, kde není možné zjistit tržní hodnotu podniku, je tato hodnota nahrazena vlastním kapitálem, a pak se jako hranice šedé zóny uvádí hodnota indexu 1,23. Vhodnost

Altmanova Z-score pro aplikaci na posuzovaný případ zpochybňuje fakt, že Z-score bylo sestaveno pro údaje získané na základě metodiky mezinárodních účetních standardů GAAP, od kterých se české účetní standardy odlišují. Výsledky kvalifikují žalobce do šedé, neutrální zóny, kterou odborná literatura označuje jako společnost s drobnými finančními potížemi. Umístění v šedé zóně tedy neimplikuje úpadek. Dále žalobce tvrdí, že žalovaný přehlédl, že princip Altmanova Z-score je založen na tzv. diskriminační analýze. Ta slouží k rozlišení objektů pocházejících z konečného počtu tříd (kategorií) na základě objektů z jisté podmnožiny všech objektů, tzv. trénovací množiny, sestavením rozhodovacího pravidla a k následné klasifikaci (zařazení) objektů zbylých (těch mimo trénovací množinu) aplikací získaného pravidla do jiných tříd, které představují odhad skutečných tříd. Jinými slovy Altmanovo Z-score přináší jen statistický odhad toho, do jaké ze skupin na základě podobnosti s trénovací množinou lze daný subjekt zařadit, jedná se tedy o jen pravděpodobnost. Altmanovo Z-score je metodou velmi orientační a nepřesnou, na jejímž základě nelze spolehlivě predikovat, že by u žalobce měly hrozit vážné finanční potíže, které by mohly vyústit ve značné obtíže při výběru daně.

Žalobce připomíná, že Altmanovo Z-score je citlivé na zvýšení podílů cizích zdrojů ve financování společnosti. V daném případě správce daně zadržuje nadměrné odpočty v celkové výši 206,740.529,- Kč. Je zřejmé, že chybějící finanční prostředky ze zadržovaných nadměrných odpočtů musí žalobce sanovat cizími zdroji, v přímém důsledku čehož se poměr cizích zdrojů na financování běhu výrobního podniku dramaticky zvyšuje. Argumentace výsledky indexu Altmanova Z-score je tudíž nesprávná. Pokud jde o index IN05, neexistuje pro něj nezávislá charakteristika popisující jeho přesnost nebo úspěšnost. Není tudíž ověřen jako spolehlivý indikátor hrozícího úpadku.

Závěrem žalobce upozornil v žalobách, že není v úpadku definovaném podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) a ani mu úpadek či insolvence nehrozí. Metody finanční analýzy, které správce daně zvolil, nemohou obstát jako důvod pro závažný zásah do majetkové sféry žalobce, jakým je vydání zajišťovacího příkazu.

Žalovaný v samostatných vyjádřeních k obsahu žalob uvádí, že argumenty uváděné v žalobách jsou téměř totožné s argumenty uplatněnými v rámci odvolacích řízení. Odkazuje proto na napadená rozhodnutí a dále k jednotlivým námitkám uvádí:

K námitce nicotnosti žalovaný připomíná, že 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, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

V daném případě byl Finanční úřad pro Prahu 4 věcně příslušným správcem daně žalobce od října 2009. Napadená rozhodnutí nejsou ani vnitřně rozporná, ani právně či fakticky neuskutečnitelná. Rozhodnutí mají zákonem stanovenou formu, jsou adresována správnému a existujícímu příjemci - žalobci, s nímž jsou vedena daňová řízení, obsahují všechny formální i obsahové náležitosti vyžadované ustanovením § 102 daňového řádu, je v nich jasně, srozumitelně a také podrobně vylíčen skutkový základ věci i jeho právní hodnocení a neobsahují vady takového charakteru, které by měly za následek jejich nicotnost. Pokud byly zajišťovací příkazy napadány pro nějaké vady, pak tyto vady nedosahovaly

takové intenzity, aby je bylo možno označit za zjevně způsobující jejich nicotnost. Rozhodnutí nebyla vydána ani na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Jelikož zajišťovací příkazy vydané Finančním úřadem pro Prahu 4 netrpí vadami, jež by je činily zjevně vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými, jelikož nebyly vydány na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně a jelikož správce daně, který výše uvedená rozhodnutí vydal, byl k jejich vydání věcně příslušný, nebyla ze strany žalovaného shledána nicotnost žalobou napadených zajišťovacích příkazů.

K námitce neoprávněnosti postupu správce daně dle ust. § 167 daňového řádu žalovaný uvedl, že se touto otázkou zabýval již v napadených rozhodnutích. Správce daně zpracoval finanční analýzu se zaměřením na zadluženost, ze které vyplynulo, že všechny ukazatele zadluženosti vykazují v čase zhoršení a stupeň zadluženosti se téměř zdvojnásobil. Výsledky této analýzy pak správce daně uvedl v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Při zajištění daně správce daně postupoval podle § 167 daňového řádu. Výši dosud nesplatné a nestanovené ohrožené daně určil správce daně prozatímně podle vlastních pomůcek. Zajišťovacími příkazy nebyla dosud stanovena daňová povinnost, ale pouze žalobci bylo uloženo zajistit ve prospěch správce daně v příkazech uvedené částky, jejichž vybrání správce daně pokládal za ohrožené. 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 dispozici 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 v odůvodněných případech má poskytnout záruku, že daňoví poplatníci splní svou povinnost uhradit daně nebo poplatky vyplývající přímo ze zákona nebo z rozhodnutí správce daně.

K otázce nerespektování ust. § 102 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvádí, že dané ustanovení se týká rozhodnutí v těch případech, kdy rozhodnutí je vydáváno v řízení po provedeném dokazování. Zajišťovací příkaz svou povahou je 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. Současně žalovaný podotýká, že za účelem dosažení cíle správy daní, kterým je i zabezpečení úhrady vyměřené daně, správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu ust. § 78 daňového řádu zjišťoval majetkové poměry žalobce, ale neprováděl žádné dokazování. Zástavní právo k nemovitostem zapsané katastrálním úřadem na příslušných listech vlastnictví v katastru nemovitostí žalovaný považuje za pravdivé, osvědčené a potvrzené v souladu s ust. § 94 odst. 1 daňového řádu. Rovněž sdělení bankovních ústavů o aktuální výši finančních prostředků na účtech žalobce je nutno považovat za pravdivá, zobrazující v daném čase existující realitu, na které není co posuzovat a hodnotit.

K námitce, že správce daně se nevypořádal s podmínkou, že vybrání daně je spojeno se značnými obtížemi a že pouze naznačil svoji obavu, kterou stavěl na šesti bodech, žalovaný uvádí, že všechny skutečnosti v odůvodnění popsané vedly správce daně k obavě o úhradu dosud nestanovené daně. Pojem značných obtíží není daňovým řádem nikterak upraven a žalobce jak v odvoláních, tak i v podané žalobě vyjádřil pouze svůj názor. Současně je nutné uvést, že všechny důvody pro vydání zajišťovacích příkazů byly v odůvodnění rozhodnutí žalobci seznatelně sděleny.

Pokud jde o odkaz na existenci zástavních práv, žalovaný uvádí, že správce daně je nepovažoval za nová zjištění a i žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze tyto skutečnosti konstatoval. Existence zástavních práv vedla správce daně oprávněně k úvaze o případných finančních problémech žalobce při úhradě dosud nestanovené 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 správci daně možnost eventuálního uspokojení neuhrazených daňových povinností.

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 107-1148311109/6700 činil -252,013.241,75 Kč. Kontokorentní úvěr jako takový nepředstavuje pro správce daně obavu s vybráním daně, značnou obavu 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 uvádí, že správce daně provedl dotazy u peněžních ústavů a zjistil, že žalobce měl před vydáním předmětného zajišťovacího příkazu, konkrétně ke dni 5. 6. 2012 u České spořitelny, a.s., resp. ke dni 26. 6. 2012 u ČSOB, a.s. následující účty: Česká spořitelna, a.s.: účet č. 1014762/0800 - zůstatek 342,40 Kč, účet č. 1089182/0800 - zůstatek 259,670,57 Kč, ČSOB, a.s.: účet 17360563/0300 - zůstatek 0,00 EUR, CITIBANK, a.s.: účty uzavřeny. Kromě toho byly zjištěny i zůstatky účtů, které nebyly správci daně známy: ČSOB, a.s.: účtu č. 3695280/0300 - zůstatek 328,447,38 EUR, Česká spořitelna, a.s.: č. ú. 4234402/0800 - zůstatek 20.021.834,99 Kč. Aktuální stav peněžních prostředků tedy nepokrývá částky zajišťovacích příkazů na uhrazení dosud nestanovené daně za období leden - březen, září - říjen a prosinec 2009 v celkové výši 126,525.420,- Kč. Ani argumentace žalobce „vysokými obraty“ za posledních 90 dnů není podstatná, neboť svědčí hlavně o míře podnikatelské aktivity žalobce v daném období, když v ČSOB, a.s. na běžném účtu č. 17360563/0300 je zůstatek 2,864.079,21 Kč, kreditní obraty za posledních 90 dnů činily 122,702.529,23 Kč, debetní obraty pak 19,861.561,99 Kč. Na běžném účtu v ČSOB, a.s. č. 3695280/0300 je zůstatek ke dni 26. 06. 2012 0,00 EUR, kreditní obraty za posledních 90 dnů 144,233.748,99 EUR, debetní obraty pak -144,370.150,75 EUR. Současně žalovaný uvádí, že 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 nestanovenou daň.

K námitce ohledně nárokových nadměrných odpočtů žalovaný uvádí, že nárokování nadměrných odpočtů by mohlo výběr doměřené daně usnadnit, avšak pouze za předpokladu, že ze strany daňových subjektů nárokováné nadměrné odpočty budou správcem daně akceptovány, vyměřeny a použity na úhradu doměrku. V případě žalobce však ze 30 ověřovaných zdaňovacích období za roky 2009 - 2011 správce daně ve 23 případech (tj. v 76,6 %) výši nárokových odpočtů zpochybnil, proto se jeví takové postupné umořování doměrků, vzhledem k jejich stomilionovým hodnotám, z pohledu správce daně jako postup velmi zdlouhavý a nejistý. Nadto pouze nárokování nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty v kontextu s plněním daňových povinností u ostatních daní žalobce, které jsou poslední rok hrazeny výhradně převodem z přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty, nedává správci daně záruku platební disciplíny žalobce, naopak v něm prohlubuje odůvodněnou obavu o značných obtížích, se kterými by mohlo být

vybrání předpokládané doměřené daně spojeno.

Dále žalovaný uvedl, že argumentace „brutálním postupem“ správce daně, který má spočívat v tom, že od ledna 2009 vede proti žalobci téměř za všechna zdaňovací období různá řízení, ve kterých mu zadržuje nadměrné odpočty v řádech stamilionů, neodpovídá realitě. Správce daně již ukončil téměř veškerá řízení vedená s žalobcem s výjimkou právě řízení, která s určitostí povedou k doměření daně, tedy některých daňových kontrol. Tyto kontroly nebyly dokončeny nikoli vinou správce daně, ale v důsledku následných procesních kroků, ve kterých nelze z pohledu správce daně spatřovat nic jiného, než snahu žalobce znemožnit správci daně dosáhnout cíle řízení, kterým je správné zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. Stejně tak mylným je tvrzení žalobce ohledně zadržování nadměrných odpočtů v řádech stamilionů. Veškeré vratitelné přeplatky vzniklé v důsledku vyměření nadměrných odpočtů byly žalobci vráceny. Žalobcovo chování tak i v tomto bodě budí oprávněné obavy správce daně o úhradu dosud nestanovených daňových povinností.

K finanční analýze žalovaný se zaměřením na zadluženost žalobce uvádí žalovaný, že kromě základního Altmanova Z-score vyvinutého pro akciové společnosti existuje i Altmanovo Z-score pro jiné než akciové společnosti či Altmanovo Z-score pro nevýrobní podniky. Žalovaný uvádí, že neměl důvod použít jiný postup vzhledem k tomu, že žalobce je akciovou společností a výrobním podnikem.

K poukazu žalobce, že výsledky jej kvalifikují do tzv. šedé (neutrální) zóny, a tedy že umístění žalobce v šedé zóně nikterak neimplikuje úpadek, lze uvést, že hodnota Altmanova Z-score v obou obdobích, která správce daně porovnával, sice spadá do tzv. šedé zóny, tj. mezi společnostmi, které mají částečné finanční potíže a u kterých nelze spolehlivě predikovat, zda se jejich finanční problémy prohloubí, anebo zda se jejich situace zlepší, avšak žalobce zcela opomenul, že v čase došlo k poklesu Altmanova Z-score, a to z hodnoty 2,20 na hodnotu 1,91, což je již jen těsně nad hranicí tzv. krizové zóny. Hranicí mezi tzv. šedou zónou a tzv. krizovou zónou je hodnota 1,8, přičemž společnosti, jejichž Altmanovo Z-score spadá do tzv. „krizové zóny“, pak mají značné finanční potíže a lze u nich předpokládat bankrot. Dle žalovaného zlehčuje žalobce význam Altmanova Z-score, když na jeho adresu neváhá použít výrok „jednoduchý matematický model vhodný spíše pro cvičné zkoumání v bakalářské práci z ekonomie“.

K argumentu, že zadržováním nadměrných odpočtů vzniká žalobci nutnost sanace cizími zdroji, žalovaný uvádí, že veškeré nadměrné odpočty, v důsledku jejichž vyměření došlo ke vzniku vratitelného přeplatku, byly žalobci vráceny, žalobcem uváděná částka tak nepředstavuje zadržované nadměrné odpočty, nýbrž nadměrné odpočty vyměřené a převedené na úhradu žalobcova nedoplatku. Žalobce staví svou argumentaci pouze na zadrženém nadměrném odpočtu a přitom zcela opomíjí skutečnost, že finanční prostředky mu byly správcem daně během let 2009 až 2011 vyplaceny, měl je tudíž k dispozici a mohl s nimi celou dobu disponovat.

K indexu IN05 žalovaný uvádí, že během sedmi let zjevně nenastala žádná potřeba, aby jej jeho autoři nějakým způsobem upravovali. Žalobce navíc sám odkazuje na internetový článek, který index IN05 pro hodnocení českých podniků považuje za nejvhodnější.

Žalovaný uvádí, že finanční analýza je tvořena souborem finančních ukazatelů, který je hlavním zdrojem informací např. pro sestavování finančních plánů v různých časových úsecích, či pro strategická rozhodnutí směřující k ekonomické stabilitě firmy, která čerpá z účetních výkazů firmy, údajů z přílohy k účetní závěrce, případně dalších firemních

dokumentů. Celková zadluženost charakterizuje finanční úroveň firmy, ukazuje na míru krytí firemního majetku cizími zdroji, přičemž vyšší hodnoty jsou rizikem pro věřitele. Jestliže tedy celková zadluženost vzrůstá, Altmanovo Z-score se blíží hranici krizové zóny a i ostatní ukazatele mají v čase zhoršující se tendenci, jedná se o fakt, který oprávněně a podloženě vyvolává ve správci daně odůvodněné obavy o vybrání dosud nestanovené daně a o značných obtížích, které by s jejím vybráním mohly být spojeny. Na této skutečnosti nemění nic ani argumentace žalobce tím, že žalobce není v úpadku definovaném podle insolvenčního zákona a ani mu úpadek nehrozí, neboť správce daně v předmětném zajišťovacím příkaze nikde úpadkem žalobce neargumentuje.

Pokud jde o zadržované odpočty, žalovaný uvádí, že přeplatky se nestaly vratitelnými, protože byly použity na úhradu nedoplatku na DP 5- zajištění daně, který vznikl tím, že žalobce zajišťovacími příkazy určenou jistotu na účet správce daně nesložil. Současně je třeba uvést, že v daném případě částka zajišťované daně představuje finanční prostředky žalobci v minulosti ze státního rozpočtu vyplacené, se kterými mohl volně disponovat, které se však z pohledu prováděných daňových kontrol jeví jako finanční prostředky, které by měly být žalobcem do státního rozpočtu zpět dodatečně odvedeny.

K tvrzení, že daňová řízení nebyla vedena spravedlivě a nestranně a že k vydání zajišťovacích příkazů se správce daně uchýlil v době, kdy byl žalobce ještě ve lhůtě pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, žalovaný uvádí, že zajišťovací příkazy byly vydány na dosud nestanovenou daň, a proto je tato námitka irelevantní. Výsledky kontrolních zjištění, se kterými byl žalobce za jednotlivá zdaňovací období seznámen, sloužily správci daně pouze jako pomůcka ve smyslu ust. § 167 odst. 4 daňového řádu. Daňový řád se situací, že bude zajišťována dosud nestanovená daň výslovně v ust. § 167 počítá, aniž by správce daně omezoval, kdy a ve které fázi daňového řízení může k tomuto kroku přistoupit. Zároveň je nutno podotknout, že pokud by byly zjištěny důvody pro snížení původní výše zajištění daně, bude další postup správce daně zcela v souladu s ust. § 168 odst. 3 daňového řádu.

Závěrem žalovaný shrnul, že v době vydání zajišťovacích příkazů vznikla u správce daně odůvodněná obava o úhradu dosud nestanovené daně v době její splatnosti a vymahatelnosti, a proto v souladu se zákonem byly vydány zajišťovací příkazy.

U jednání, které se konalo dne 9. prosince 2015, soud žaloby vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 3 Af 32/2012, sp. zn. 3 Af 33/2012, sp. zn. 3 Af 34/2012, sp. zn. 3 Af 35/2012, sp. zn. 3 Af 36/2012 a sp. zn. 3 Af 37/2012 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí pod sp. zn. 3 Af 32/2012, neboť žalobami byla napadena rozhodnutí, která spolu skutkově souvisí a jejichž posouzení se týká stejných účastníků.

Zástupce žalobce setrval na podaných žalobách a zástupce žalovaného navrhl jejich zamítnutí.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

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 Finančnímu ředitelství pro hl.m.Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování ve věcech napadenými žalobami.

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., soudní řád správní, 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 za žalovaného právě tento správní orgán.

Soud zjistil z insolvenčního rejstříku, 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.

Z povahy věci se soud nejprve musel zabývat tím, zda jsou napadená rozhodnutí zatížena vadou, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Mezi vady, které soud zkoumá z úřední povinnosti patří zejména nicotnost rozhodnutí. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, (publ. pod č. 1546/2008 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) je mezi takové vady třeba řadit i nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Soud je tedy povinen přihlížet k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů z moci úřední, tedy aniž by žalobce nepřezkoumatelnost ve své žalobě konkrétně namítal.

Podle ust. § 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. Zajišťovací příkazy byly vydány příslušným správcem daně. Provedení příkazů je uskutečnitelné jak fakticky, tak právně. Soud neshledal, že by zajišťovací příkazy byly jakkoli vnitřně rozporné. Uložená povinnost je v nich stanovena zcela konkrétně a jednoznačně, zajišťovací příkazy nebyly vydány na základě jiného nicotného rozhodnutí. Soud ověřil, že zajišťovací příkazy mají zákonem předepsanou formu, jsou adresovány správnému a existujícímu subjektu, obsahují všechny náležitosti podle § 102 daňového řádu, je v nich jasně uveden výrok a i v odůvodnění jsou popsány skutkové okolnosti i právní hodnocení.

Žalobce konkrétně shledává vnitřní rozpornost ve skutečnosti, že v rozhodnutích jsou konstatována zjištění, která prokazují životaschopnost a finanční zdraví žalobce a v rozporu s tím v nich není uvedeno, v čem by značné obtíže spojené s vybráním daně měly spočívat. Tvrzenou rozpornost v rozhodnutích soud vůbec neshledal. Je tomu tak proto, že tvrzená životaschopnost a finanční zdraví žalobce z napadených rozhodnutí vůbec nevyplývá a nelze je dovodit ani z jednotlivých údajů uváděných správcem daně v zajišťovacích příkazech. Konstatování, že na nemovitostech žalobce vázne zástavní právo na celkovou částku 325 miliónů, či uvedení stavu účtů žalobce s debetním zůstatkem nesvědčí o životaschopnosti či finančním zdraví žalobce.

S ohledem na výše uvedené soud proto neshledal, že by zajišťovací příkazy či napadená rozhodnutí trpěla nicotností, a proto tuto námitku žalobce považuje za nedůvodnou.

Dále se soud zabýval otázkou, zda zajišťovací příkazy a napadená rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek z 4. 12. 2003. č. j. 2 Ads 58/2003-75) platí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně rozhodující orgán ve věci rozhodl, případně je to takové rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod nepřezkoumatelné lze zařadit i takové rozhodnutí, v němž není možné rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku skutkových důvodů, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění předmětného rozhodnutí. K takové vadě dochází, když správní orgán opře rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, anebo když z rozhodnutí není zřejmé, zda vůbec byly nějaké důkazy v řízení provedeny.

Žalobce namítá, že zajišťovací příkazy a napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná právě pro nedostatek důvodů, které vedly správce daně k obavám, že v budoucnu nebude možné daň vybrat. Podle žalobce je odůvodnění zajišťovacích příkazů obecné, nekonkrétní a nedostatečné, tím pádem nepřezkoumatelné. S tímto názorem soud nesouhlasí a naopak má za to, že obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně jsou doloženy konkrétními skutečnostmi a jsou náležitě odůvodněné.

Konkrétně správce daně v zajišťovacích příkazech odkazuje na aktuální stav finančních prostředků na účtech, zastavený nemovitý majetek a výsledky finanční analýzy. Podle názoru soudu je ze zajišťovacích příkazů zcela zřejmé, že jednotlivé skutečnosti zkoumané v celém svém souhrnu vedly správce daně k oprávněné a odůvodněné obavě o vybrání dosud nestanovené daně.

Soud 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 bré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“* Dle soudu jsou právě skutečnosti uvedené správcem daně v zajišťovacích příkazech takovými indiciemi, které dokládají nedobrou ekonomickou situaci daňového subjektu. Především je třeba zdůraznit, že dílčí závěr správce daně, že *„všechny ukazatele zadluženosti vykazují v čase zhoršení a stupeň zadluženosti se téměř zdvojnásobil“* logicky koresponduje s obavou správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně.

Soud nemůže souhlasit s názorem žalobce, že v zajišťovacích příkazech nejsou uvedeny konkrétní důvody, které vedou správce daně k obavám, že nebude u žalobce možné daň v budoucnu vybrat, nebo proč vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi. Naopak dle soudu jsou všechny konkrétní důvody v zajišťovacích příkazech uvedeny v dostatečné míře a správce daně z nich zcela logicky vyvozuje obavu, pro kterou je třeba daň zajistit podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Dle soudu jsou zajišťovací příkazy přezkoumatelné a vydané v souladu se zákonem.

Soud se nemohl ztotožnit ani s žalobcem, že při vydávání zajišťovacích příkazů bylo porušeno ust. § 102 odst. 4 daňového řádu, dle 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 v daňovém řízení dochází k dokazování. V daném případě však byly vydány zajišťovací příkazy, které jsou 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 k dokazování nedochází, není na místě, aby správce daně uváděl, které skutečnosti má za prokázané a jak je hodnotil. Námitka týkající se nerespektování § 102 odst. 4 daňového řádu je tudíž v daném případě irelevantní.

Soud proto vyslovil další dílčí závěr, a sice, že zajišťovací příkazy ani napadená rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, a námitka žalobce tohoto obsahu je tudíž nedůvodná.

Poté se soud zabýval otázkou, zda bylo vydání zajišťovacích příkazů v souladu se zákonem. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu pokud je 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. 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 svého 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, „bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. [...] Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy 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, soud připomíná názor Nejvyššího správního soudu, který vyjádřil ve výše zmíněném 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 nenaplní 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. “*

V daném případě je tedy nutné zabývat se konkrétními okolnostmi případu a naplněním zákonného požadavku existence odůvodněné obavy.

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 bodech. Soud je toho názoru, že důvody uvedené v těchto šesti bodech v jejich souhrnu zcela jednoznačně signalizují obavu správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně a to včetně obavy ze značných obtíží při vymáhání daně.

K jednotlivým skutečnostem, které žalobce podrobně rozebírá, soud uvádí, že žalovaný v napadených rozhodnutích na str. 10 - 14 přesvědčivým způsobem zhodnotil, proč tyto jednotlivé skutečnosti ve svém souhrnu vedou k oprávněné obavě správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně. Soud shledal důvody uvedené žalovaným adekvátními, pro stručnost na ně odkazuje a dále dodává:

Konkrétně žalovaný uvedl, že samotná existence zástavních práv nebyla důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, ale přispěla k odůvodněné obavě. Existence zástavní smlouvy na částku 325 mil. Kč s prvním pořadím v zápisu omezení vlastnických práv totiž nezaručuje správci daně možnost eventuálního uspokojení neuhrazených daňových povinností.

Ani kontokorentní úvěr by sám o sobě neindikoval budoucí platební neschopnost, ale jeho existence posiluje obavu, která v souhrnu vyplývá z ostatních důvodů.

Pokud jde o stav peněžních prostředků, žalovaný přesvědčivě dospěl k závěru, že aktuální výše zůstatků nepokryje dosud nestanovenou daň. Opět zde platí, že stav peněžních prostředků není 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.

Ohledně nárokových nadměrných odpočtů žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že většina nároků byla zpochybněna. Je třeba zdůraznit, že plnění daňových povinností žalobce nelze a priori postavit pouze na nárokování nadměrných odpočtů a samotné nárokování nadměrných odpočtů nedává správci daně záruku platební disciplíny. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že nárokování nadměrných odpočtů by mohlo usnadnit výběr doměřené daně, avšak pouze za podmínky, že nárokované odpočty budou správcem daně akceptovány, vyměřeny a použity na úhradu doměrku. Právě skutečnost, že v naprosté většině případů (žalovaný uvádí 76,6 % případů) nebyl nárok na nadměrný odpočet uznán, vede k závěru, že správce daně nemůže považovat budoucí vymáhání daně tímto způsobem za snazší. Tento argument proti vydání zajišťovacích příkazů tedy nemůže obstát.

K otázce využívání procesních prostředků při obraně a hájení práv, žalovaný odkazuje na důvody uvedené správcem daně, především upozorňuje na skutečnost, že účelem využití procesních prostředků je především prodlužování řízení. Žalovaný sám dodává, že téměř veškerá řízení vedená s žalobcem byla v době vydání zajišťovacího příkazu již ukončena. Pokud daňové kontroly nebyly dosud ukončeny, stalo se tak právě kvůli následným

procesním krokům žalobce. Veškeré vratitelné přeplatky vzniklé v důsledku vyměření nadměrných odpočtů byly žalobci vráceny. Dle soudu tyto skutečnosti přímo nesouvisí s obavou o nevymahatelnost daně, ale procesní chování žalobce může podpořit obavu správce daně i žalovaného vyjádřenou jak v zajišťovacích příkazech, tak v napadených rozhodnutích.

Ve vztahu k námitkám vztahujícím se k finanční analýze, žalovaný uvedl, že žalobce je akciovou společností, a proto pro analýzu bylo využito Altmanovo Z-score pro akciové společnosti. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že nebylo nutno typ použitého Altmanova Z-score blíže specifikovat a nadto sama skutečnost, že správce daně neuvedl, který z indexů Altmanova Z-score použil, nemohla mít ani vliv na výrok napadených rozhodnutí. Totéž lze vztáhnout i k další námitce spočívající v poukazu žalobce, že není zřejmé, kdo finanční analýzu zpracoval. Jednak rovněž proto, že ani tato skutečnost by nemohla mít vliv na výrok napadených rozhodnutí (protože podstatný je obsah analýzy), a nadto již v zajišťovacích příkazech správce daně konstatoval, že finanční analýza byla zpracována správcem daně na základě předložených výkazů k DAP DPPO za rok 2009 a za období od 1. 1. 2010 do 30. 9. 2011.

K ukazateli podle Altmanova Z-score soud dále uvádí, že se jedná o standardně užívaný identifikátor bankrotu, který je založený na poměrových ukazatelích (do výpočtu vstupují zisky před zdaněním, celková aktiva, tržby, tržní hodnota jmění, účetní hodnota dluhu, zadržené výděvky, pracovní kapitál). Podle Altmanova Z-score se zkoumá finanční stav společnosti. Zjištěná hodnota uvádí, s jakou pravděpodobností se ve střednědobém horizontu společnost dostane do bankrotu. Výsledný ukazatel pak spadá do jedné ze tří zón, které byly vymezeny na základě statistické analýzy: bezpečné zóny, šedé zóny či krizové zóny. Hodnota ukazatele nad 2,9 je v bezpečné zóně, šedá zóna je mezi hodnotami 2,9 a 1,8. Krizovou zónu představují hodnoty pod 1,8.

K žalobní námitce, v níž žalobce uvádí, že takto stanovené limity se dají použít pouze pro akciové společnosti kótované na burze, soud poukazuje na předmětnou finanční analýzu obsaženou ve správním spise, z níž vyplývá, že správce daně si byl vědom již při vypracování analýzy namítané skutečnosti, a při výpočtu ji zohlednil, neboť v pozn. 2 správce daně výslovně uvedl, že z důvodu, že daňový subjekt nemá veřejně obchodovatelné akcie, byl původní model pozměněn na základě aproximace údajů, a to v souladu s odbornou literaturou. Soud dodává, že v obecné rovině souhlasí s žalobcem, že použitá metoda Altmanova Z-score je orientační a že samotné umístění v šedé zóně neznamená bezprostřední úpadek společnosti, je však nutno současně zmínit, že již stanovení pravděpodobnosti úpadku je důležitou indicií pro to, aby správce daně mohl posoudit, do jaké míry bude daňový subjekt schopen v budoucnu plnit své závazky. Nadto, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, správce daně není oprávněn vydat zajišťovací příkaz pouze v případě, že úpadek nastal anebo, že určitě nastane. Jak objasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence.

V daném případě je stěžejní skutečností, že za sledované období došlo k výraznému poklesu hodnoty ukazatele z hodnoty 2,20 na hodnotu 1,91, která je těsně nad hranicí krizové zóny. S ohledem na takový vývoj hodnot jednotlivých ukazatelů správce daně správně dospěl k závěru, že pravděpodobnost, že se společnost ve střednědobém horizontu dostane do úpadku, se ve sledovaném období zvýšila. K uvedenému lze připomenout zjištění správce daně, že všechny ukazatele zadluženosti vykazují v čase zhoršení a stupeň zadluženosti se ve sledovaném období téměř zdvojnásobil.

Přesvědčivým shledal soud i zhodnocení výsledků analýzy podle indexu IN05. Již správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl, že index IN05 je českými ekonomy dlouhodobě považován pro hodnocení českých podniků jako nejvhodnější. Soud sice připouští, že pro index IN05 neexistuje nezávislá studie zkoumající jeho naprostou přesnost a úspěšnost, dle soudu však tato skutečnost nikterak nezpochybňuje fakt, že tento index je pro české prostředí vhodný. Pro podporu uvedeného lze poukázat na studii z roku 2005 (NEUMAIEROVÁ, Inka; NEUMAIER, Ivan Index IN05 : Index IN05. In *Evropské finanční systémy : Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2005. s. 143-146.), z níž soud ověřil, že celková úspěšnost indexu je 80 %, což značí vysokou úspěšnost. Argument žalobce, že index IN05 není ověřen jako spolehlivý indikátor hrozícího úpadku, soud nepovažuje za rozhodující, a to s ohledem na celkovou situaci žalobce odrážející jednotlivé správce daně popsané skutečnosti. Dle soudu obraz neuspokojivá ekonomické situace žalobce se odráží právě ve zjištěních uvedených ve finanční analýze, neboť hodnota indexu IN05 je nižší než 0,9, což značí vážné finanční problémy, a navíc ve sledovaném období hodnota poklesla. Soud považuje za důležité zmínit i interpretaci výsledků obsaženou ve finanční analýze, podle níž s 97% pravděpodobností společnost spěje k bankrotu a s 76% pravděpodobností vytvoří ekonomickou hodnotu. Tato zjištění výsledků sice sama o sobě nejsou způsobilá určit, že v budoucnu vyměřená daň bude nevymahatelná, jsou však způsobilá přispět ke kvalifikovanějšímu hodnocení majetkových poměrů žalobce, potažmo vyvrátit či zvýšit obavu správce daně, že se tak skutečně stane. V daném případě ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi zcela přesvědčivě odůvodňují značnou obavu správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně.

K námitce, že s žalobcem není vedeno spravedlivé a nestranné řízení, soud uvádí shodně s žalovaným, že probíhající lhůta pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění nemá vliv na vydání zajišťovacího příkazu. Daňový řád nespecifikuje, ve které fázi daňového řízení může správce daně zajišťovací příkaz vydat. Pokud správce daně kdykoli zjistí, že jsou zde podmínky podle § 167 daňového řádu, je v jeho diskreční pravomoci zajišťovací příkaz vydat.

Závěrem soud shrnuje, že zajišťovací příkazy byly v daném případě vydány v souladu se zákonem, včetně zákonem požadovaného odůvodnění. Všechny správce daně uvedené skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o nepříznivé ekonomické situaci žalobce, která se navíc v čase zhoršuje, což obavu z budoucí nevymahatelnosti daně zvyšuje. Dle soudu jsou všechny skutečnosti v zajišťovacích příkazech uvedeny jasně a srozumitelně a správce daně z nich přesvědčivě vyvozuje, proč bylo třeba zajišťovacích příkazů vydat.

Podle soudu tak žalobní námitka týkající se nezákonnosti není důvodná.

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

**P o u ě 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.

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

V Praze dne 9. prosince 2015

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.