



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci, spolek**, se sídlem Brno, Ostrovačická 63/1, zastoupen Mgr. Antonínem Zralým, advokátem se sídlem Brno, Ponávka 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34309/14/5100-41453-711090, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 21/2015 - 83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 21/2015 - 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34309/14/5100-41453-711090, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 24. 10. 2014, č. j. 3789152/14/3004-25200-708534 (zajišťovací příkaz).

Zajišťovacím příkazem správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uložil zajištění dosud nestanovené daně složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 30. 12. 2013 ve výši 52 880 040 Kč. Důvodem zajištění byla informace o rozhodnutí valné hromady o dobrovolném rozpuštění sdružení (občanské sdružení Automotoklub Masarykův okruh) ke dni 31. 12. 2013, přičemž ke dni

10. 9. 2014 byl zpracován návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, podle něhož by likvidační zůstatek snížený o předpokládané náklady spojené s dokončením likvidace k rozdělení mezi členy činil 30 486 000 Kč a byl tvořen krátkodobým finančním majetkem. Přitom podle informací o konání valné hromady dne 11. 10. 2014 měla být výplata likvidačního zůstatku provedena nejdříve ke dni 11. 1. 2015. Správce daně proto dospěl k závěru, že po ukončení probíhající daňové kontroly již budou prostředky vyplaceny a stanovená daň bude nedobytná. Při kontrole vyšlo najevo, že daňový subjekt dne 16. 7. 2013 prodal nemovité věci tvořící automobilový okruh Karlu Abrahamovi, prezidentu Rady občanského sdružení, tedy osobě podílející se na vedení občanského sdružení, a to za kupní cenu 40 milionů Kč. Správce daně pro jedinečnost předmětu prodeje použil jako referenční cenu podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) cenu zjištěnou znaleckým posudkem podle oceňovacích předpisů ve výši 450 786 850 Kč. Z toho mu vyplynul předpoklad zvýšení základu daně o 410 786 850 Kč a doměření daně ve výši 52 880 040 Kč. Vzhledem k plánovanému majetkovému vypořádání a vyplacení likvidačního zůstatku, což mělo být schváleno na valné hromadě 11. 10. 2014, a ke skutečnosti, že majetek je ve formě prostředků na peněžním účtu, a tedy s ním lze kdykoliv disponovat, považoval správce daně vydání zajišťovacího příkazu za nezbytné.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání vypořádal 71 odvolacích námitek tak, že jim nepřisvědčil, a to ani ve vztahu k procesnímu postupu, ani ve vztahu k posouzení prodeje nemovitostí osobě spojené, ani ve vztahu k určení ceny, za kterou měly být nemovitosti prodány; část námitek přitom označil za podstatnou teprve v budoucím řízení a rozhodnutí o dani.

Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že žalovaný postupoval v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu stanovením zajišťované částky daně podle pomůcek, aniž vyzval daňový subjekt k součinnosti. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1, 2, 3 daňového řádu označil za splněné při současném odkazu na účel zajištění ve smyslu rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90 (všechny odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Podmínka existence důvodné obavy z nedobytnosti daně ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, byla rovněž naplněna. Odůvodnění zajišťovacího příkazu odpovídalo požadavkům vytýčeným rozhodnutím tohoto soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139. Krajský soud konstatoval zjištěné skutkové okolnosti, z nichž plyne pravděpodobnost doměření daně ve výši převyšující prostředky na účtu daňového subjektu, přičemž forma majetku je z hlediska možnosti jeho pozbytí krajně riziková. Prodej podstatné části autodromu osobě spojené vyžadovala určení ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých předpisů (zákon o oceňování majetku). S ohledem na výjimečnost předmětu prodeje bylo vyloučeno užití ceny obvyklé mezi nezávislými osobami, neboť srovnatelné objekty nejsou k dispozici. Krajský soud rovněž připomněl, že není zkoumáno rozhodnutí o stanovení daně a že podklady pro zajišťovací příkaz nemohou být na téže úrovni; zde poukázal na rozsudek tohoto soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 102/2015 - 35. Stejně tak náležitosti zajišťovacího příkazu shledal soud dostačujícími.

pokračování

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Konkrétně namítá, že pro vydání zajišťovacího příkazu nebyla splněna podmínka důvodné obavy z nedobytnosti daně anebo značných obtíží jejího výběru. Skutečnost, že daňový subjekt vstoupil do likvidace, nemůže být sama o sobě příčinou takto intenzivních obav. Vydaný příkaz navíc postrádal zákonné náležitosti, neboť obsahoval pouze zajišťovací výrok, nikoliv výrok platební. Není-li dosud známa výše daně, musí ji správce kvalifikovaně odhadnout za pomoci pomůcek. Kvalifikovaný odhad musí být logický, racionální a podložený. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je prvotní užití ceny obvyklé, a pokud správce daně postupuje jinak, musí předně zdůvodnit, že takovou cenu užít nelze; takové odůvodnění v rozhodnutích žalovaného chybí a stejně tak se touto podmínkou řádně nezabýval ani krajský soud. Krajský soud přehlédl, že znalecký posudek znalce Ing. Kovalčíka není pomůckou, z níž by plynula cena obvyklá, ale je pomůckou, z níž plyne cena zjištěná. Mezi způsoby a postupy, jimiž se zjišťuje cena obvyklá a cena zjištěná, jsou rozdíly, k nimž měl být znalec slyšen, případně měl být slyšen i znalec Ing. Hudec, případně měl být nařízen revizní znalecký posudek. Znalecký posudek znalce Ing. Kovalčíka o ceně zjištěné nemůže být podkladem pro cenu obvyklou, proto je závěr krajského soudu o kvalifikovaném odhadu nesprávný. Stěžovatel tvrdí, že nabízel způsob určení ceny obvyklé, neboť existují podobné nemovitosti, s nimiž bylo obchodováno na tuzemském trhu i na trhu EU; k tomu sloužil jím předložený znalecký posudek znalce Ing. Hudce. Ten však krajský soud odmítl stejně jako ostatní předložené listiny s tím, že jsou obsaženy ve správním spise. Znalecký posudek znalce Ing. Hudce však byl vyhotoven později. Uvedené tvrzení krajského soudu nasvědčuje tomu, že se krajský soud řádně neseznámil se správním spisem – to je vadou zatěžující napadený rozsudek. Stěžovatel zdůrazňuje, že znalecký posudek prokazuje, že bylo možné určit cenu obvyklou a nebylo třeba postupovat podle ceny zjištěné, a to bez ohledu na rozdíl v určených cenách. Navíc při akceptování ceny obvyklé plynoucí z posudku znalce Ing. Hudce by doměření daně vůbec nehrozilo (z důvodů existující ztráty). Proto stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, přičemž vadný postup vedl k nesprávnému právnímu závěru. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud provedl důkaz znaleckým posudkem znalce Ing. Hudce, neboť to by umožnilo kromě zrušení rozsudku krajského soudu i současné zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud také akceptoval, že si správce daně nevyžádal součinnost daňového subjektu, a nezabýval se kvalitou pomůcek užitých správcem daně. Odpovídající by byl postup podle § 98 odst. 1-3 daňového řádu. Postup žalovaného však není podložen zjištěním, že neexistovaly obchody se srovnatelnými nemovitostmi; přitom součinností s daňovým subjektem by tyto skutečnosti byly zjistitelné, aniž by hrozilo prodlení. Správce daně vybíral a hodnotil podmínky jednostranně, tedy libovolně, a krajský soud tomu přitakal.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel požaduje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, případně i zrušení rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvodná obava z neuhrazení daně byla vyvolána skutečností, že jediným majetkem daňového subjektu byly finanční prostředky na bankovním účtu ve výši cca 30 milionů korun, přičemž částka

předpokládané daně byla výrazně vyšší. Zajišťovací příkaz obsahoval veškeré zákonem stanovené náležitosti. Je třeba odlišovat zajišťovací a nalézací řízení, v zajišťovacím řízení není prostor pro důkladné dokazování. Pokud jde o znalecký posudek znalce Ing. Hudce, uvedl krajský soud v rozsudku, že je součástí správního spisu, což odpovídá skutečnosti. Správce daně je povinen vyžadovat součinnost daňového subjektu, pouze nehrozí-li prodlení; v daném případě prodlení hrozilo, a proto správce daně postupoval podle pomůcek. S poukazem na svá předchozí vyjádření navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Důvodnost přípustných kasačních námitek pak zdejší soud posoudil v mezích § 109 odst. 3, 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71. K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je Nejvyšší správní soud dokonce povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Při posuzování nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleze Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 7, a další).

Stěžovatel namítá, že se krajský soud řádně neseznámil s obsahem správního spisu a v důsledku toho odmítl stěžovatelem předkládaný znalecký posudek a další listiny podstatné pro posouzení věci. Namítá tedy vadu postupu, která měla za následek nezákonné rozhodnutí.

Ze spisu krajského soudu je zřejmé, že žalobce připojil k žalobě mimo svazku listin, jež požadoval provést jako důkaz v soudním řízení, i znalecký posudek znalce Ing. Tomáše Hudce ze dne 10. 2. 2015 č. 3/147/2015. K tomuto posudku v žalobě uvedl, že jím hodlá v soudním řízení prokázat své ve správním řízení uplatněné tvrzení, že v daném případě bylo možné stanovit cenu obvyklou, kterou je třeba přednostně užít podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a že při užití této ceny nevznikne žádný dluh na dani za rozhodné zdaňovací období. Krajský soud předložení znaleckého posudku zaznamenal, což je zřejmé z jeho konstatování v narační části rozsudku na s. 3. V části posuzující

pokračování

důvodnost žaloby (část IV rozsudku) se však o tomto znaleckém posudku vůbec nezmiňuje. Ve vztahu k ostatním předloženým listinám, jimiž žalobce navrhoval provést důkaz, uvádí na s. 11 v posledním odstavci před závěrem, že jsou součástí správního spisu, z něhož krajský soud při rozhodnutí vychází, ale neprovádí jím důkaz.

Stěžovateli tedy nelze přisvědčit v názoru, že se krajský soud neseznámil se správním spisem; v rozsudku z něho vychází a sám stěžovatel listiny předložené společně se žalobou označil jako listiny, které jsou obsahem správního spisu. Znalecký posudek znalce Ing. Hudce ovšem součástí správního spisu nebyl a ani být nemohl, neboť byl vypracován až po vydání rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel také dále namítá, že označené listiny krajský soud nehodnotil spolu s jím předloženým znaleckým posudkem. To krajský soud skutečně neučinil a je třeba posoudit, zda se jedná o vadu v jeho postupu, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku.

Krajskému soudu lze přisvědčit v poukazu na rozhodnou právní úpravu i v názorech reflektujících stávající konstantní judikaturu k charakteristice zajišťovacího příkazu. Jedná se o rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru zajišťující úhradu dosud nestanovené nebo nesplatné daně, existuje-li důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu. Přesto, že na řízení o jeho vydání nelze klást takové požadavky jako na nalézací daňové řízení (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 102/2015 - 35), musí být splněny podmínky pro jeho vydání.

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání této daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Podle odst. 4 téhož ustanovení u daně, která dosud nebyla stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně. Krajský soud akceptoval postup správce daně, který takovou výzvu neučinil. Tomu lze přisvědčit. Prostředky, které jediné by mohly sloužit k úhradě daně, byly peníze na bankovním účtu, tedy forma majetku velmi likvidní, a to i způsobem, který by neodpovídal plánovanému rozdělení po likvidaci daňového subjektu. Výhrady k zajišťovacímu příkazu pak měl daňový subjekt možnost uplatnit v odvolacím řízení.

Pro vydání zajišťovacího příkazu však je první a podstatnou podmínkou, že je zde vysoká pravděpodobnost existence daňové povinnosti, kterou bude třeba v budoucnu splnit. Tato pravděpodobnost vycházela ze zjištění prodeje majetku mezi spojenými osobami v rozhodném zdaňovacím období. V takovém případě se podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů posuzuje, zda se cena mezi spojenými osobami sjednaná liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud takovou cenu nelze určit, užije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Správce daně vycházel z ceny určené podle cenového předpisu znalcem Ing. Miroslavem Kovalčíkem (znalecký posudek ze dne 15. 6. 2013, č. 6930-109/2013). Krajský soud považoval podmínky pro tento postup

za splnění, což blíže nezdůvodnil, pouze na s. 9 rozsudku konstatoval, že s ohledem na charakter převáděného majetku (autodrom) nebylo možné určit cenu obvyklou.

Stěžovatel v průběhu správního řízení tvrdil, že bylo možné postupovat určením ceny obvyklé, namítal to i v žalobě a k prokázání svého tvrzení předložil soudu znalecký posudek znalce Ing. Hudce, jímž navrhoval provést důkaz.

Žaloba proti zajišťovacímu příkazu je žalobou proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Při přezkoumání rozhodnutí je rozhodný skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ve vztahu k tomuto časovému bodu také soud provádí dokazování. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. soud může zopakovat důkazy provedené ve správním řízení a stejně tak může i tyto důkazy doplnit. Rozsah dokazování určuje soud; není vždy povinen provést důkazy navržené účastníky řízení, jsou-li však důkazy navrženy, musí se v rozsudku s tímto návrhem vypořádat. V daném případě stěžovatel navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem znalce Ing. Hudce, rozsudek se s tímto návrhem ovšem nijak nevypořádal, což je na újmu jeho přesvědčivosti (k nezbytnosti řádného odůvodnění rozsudku srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

Z hlediska vlivu na zákonnost vydaného rozsudku je dále podstatné, zda navržený důkaz měl být krajským soudem proveden. Je pravdou, že znalecký posudek znalce Ing. Hudce byl vypracován až po vydání rozhodnutí žalovaného. Charakter zajišťovacího řízení, které musí být rychlé, neboť jen tak může být účinné, však také výrazně omezuje práva daňového subjektu. Za situace, kdy správce daně nepostupuje cestou výzvy podle § 167 odst. 4 daňového řádu, je daňovému subjektu přímo doručen zajišťovací příkaz, z něhož prvně zjistí skutečnosti rozhodné pro jeho vydání. Pokud je daňový subjekt názoru, že jsou vyvratitelné pouze znaleckým posudkem, který správce daně neopatřil nebo opatřil posudek z hlediska daňového subjektu nesprávný, nemusí mu vždy časový prostor odvolacího řízení (které zde činilo necelé dva měsíce) poskytnout dostatečnou možnost k jeho zadání a vypracování.

Pokud za takové situace stěžovatel předložil v soudním řízení znalecký posudek, kterým zpochybňuje samotnou existenci dlužné daně, je třeba takový důkaz provést a vyhodnotit v kontextu s ostatními důkazy. Předně bylo po jeho provedení na místě posoudit, jakým ze způsobů předpokládaných v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů měla být stanovena kupní cena, z níž se dovozuje existence budoucího nedoplatku na dani. Z toho pak teprve vyplyne závěr, zda byla splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu – pravděpodobnost nestanovené nebo nesplatné dlužné daně a její výše.

V postupu krajského soudu Nejvyšší správní soud proto shledal vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Byl tedy naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Není-li postaveno najisto, zda byla splněna podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, je předčasné hodnotit důvodnost kasačních námitek směřujících proti nedostatkům zákonných náležitostí zajišťovacího příkazu.

pokračování

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud v dalším řízení zejména provede důkaz znaleckým posudkem znalce Ing. Hudce a následně ve spojení s ostatními důkazy posoudí, zda byla dána pravděpodobnost doměření daně vyžadující zajištění prostředků, a pokud ano, v jaké výši.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.; doplnění dokazování a chybějící vyhodnocení důkazů v první řadě musí provést krajský soud, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 (z něhož vycházel i výše citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1534/08).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. listopadu 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu