

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **PROSTOR a.s.**, se sídlem Čimická 317/90, Praha 8, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2021, čj. 21271/21/5300-22442-712851, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2022, čj. 11 Af 40/2021-103,

t a k t o :

I. Žalobkyni **se ukládá**, aby na bankovní účet Finančního úřadu pro hlavní město Prahu pro placení daně z přidané hodnoty nejpozději do 25. 11. 2022 a následně pak do 25. dne každého dalšího kalendářního měsíce uhradila částku minimálně ve výši 1 250 000 Kč, a to nad rámec vlastních daňových povinností týkajících se daně z přidané hodnoty vyplývajících z daňových přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty, u nichž vznikne povinnost je podat počínaje 1. 11. 2022, a to až do úplného uhrazení jejich daňových nedoplatků za zdaňovací období leden 2016 až srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2017, při zohlednění pořadí úhrady daně podle § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tato povinnost zaniká dnem, kdy se žalobkyně dostane do prodlení s jejím plněním.

II. Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu **se ukládá**, aby od právní moci tohoto usnesení pozastavil úkony při provádění exekuce u žalobkyně na základě exekučních příkazů k prodeji movitých věcí vydaných k vymožení nedoplatku na daň z přidané hodnoty a její příslušenství za zdaňovací období leden 2016 až srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2017, které by znamenaly zánik vlastnického práva žalobkyně nebo které by jí bránily sepsané movité věci užívat k běžné podnikatelské činnosti. Zejména nesmí provést dražbu nebo prodat věci mimo dražbu a odebrat sepsané věci. Tato povinnost Finančního úřadu pro hlavní město Prahu zaniká dnem, kdy se žalobkyně dostane do prodlení s plněním povinnosti uložené jí výrokem I. tohoto usnesení.

III. Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu **se ukládá**, aby ve lhůtě 3 pracovních dnů od právní moci tohoto usnesení umožnil žalobkyni fakticky užívat veškerý doposud neprodaný movitý majetek sepsaný v rámci daňové exekuce na daň z přidané hodnoty prodejem movitých věcí za zdaňovací období leden 2016 až srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2017, zejména aby jí předal zadržované klíče od vozidel a osvědčení o registraci vozidel.

IV. Žalobkyni se ukládá zaplatit soudní poplatek ve výši 1 000 Kč za podání návrhu na vydání předběžného opatření, a to ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) vydal ve dnech 17. – 20. 2. 2020 celkem 23 dodatečných platebních výměrů, kterým uložil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) povinnost uhradit daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) ve výši 28 250 160 Kč a penále ve výši 5 650 032 Kč za zdaňovací období leden 2016 až srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2017. Správce daně odmítl nároky stěžovatelky na odpočet DPH, jelikož dospěl k závěru, že nebyly uplatněny v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[2] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Dne 11. 8. 2022 obdržel Nejvyšší správní soud návrh stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Soud ji s ohledem na to, že v tomto návrhu uvedla, že žádala správce daně o posečkání s úhradou daňových nedoplatků a jejím rozložením na splátky, sdělil, že disponuje-li dostatkem finančních prostředků pro hrazení určitých měsíčních splátek, přichází v úvahu řešení nastalé situace také předběžným opatřením podle § 38 odst. 1 s. ř. s. tak, že daňovou exekuci by nebylo možné provádět, pokud by stěžovatelka hradila určitou částku měsíčně správci daně na úhradu daňového nedoplatku. Takové řešení by totiž bylo šetrnější k ochraně veřejného zájmu na řádném a včasném hrazení daňových povinností.

[3] Stěžovatelka v návaznosti na to podala dne 23. 9. 2022 návrh na vydání předběžného opatření, který Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 27. 9. 2022, čj. 8 Afs 92/2022-141, zamítl. Stěžovatelka v prvním návrhu dostatečně neosvědčila své majetkové poměry, přestože ji soud vyzval k doložení příslušných dokumentů. Nebyly proto naplněny podmínky pro vydání předběžného opatření (§ 38 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[4] Dne 5. 10. 2022 podala stěžovatelka nyní projednávaný návrh na vydání předběžného opatření. Domáhala se jím, aby jí soud přikázal, aby na bankovní účet správce daně počínaje říjnem 2022 a následně každý další kalendářní měsíc uhradila částku ve výši 1 250 000 Kč, a to až do úplného zaplacení svých daňových nedoplatků. Dále aby bylo správci daně přikázáno pozastavit kroky směřující k faktickému provedení daňové exekuce u stěžovatelky a aby jí do 3 dnů od právní moci vydaného usnesení umožnil fyzicky nakládat s veškerým v rámci daňové exekuce sepsaným a dosud nezpeněženým movitým majetkem. Ohledně závažné újmy, která jí hrozila v důsledku vydání napadených rozhodnutí, odkázala na svá předchozí podání, jež jsou součástí soudního spisu. Dále reagovala na usnesení o prvním návrhu na vydání předběžného opatření a důvody, pro

pokračování

které Nejvyšší správní soud nepovažoval její aktuální ekonomickou situaci za dostatečně osvědčenou. K prokázání, že jí aktuální ekonomická situace neumožňuje dobrovolně uhradit daňový nedoplatek, předložila přehled veškerých pohybů na běžných účtech za rok 2022. K tomu uvedla, že největší část jejích výdajů tvoří mzdové náklady a uvedla příjemce nejvyšších odchozích plateb. Dále z nich bylo možné seznat krátkodobé finanční výpomoci, poskytované z účtu předsedkyně představenstva stěžovatelky, a jejich splácení. Ohledně nemožnosti řešit nastalou situaci provozním úvěrem doložila několik e-mailů od bank (z let 2018 a 2019), ze kterých vyplynulo, že banky stěžovatelce nebyly ochotny poskytovat i jen základní bankovní služby typu vedení běžného účtu, natož pak financování. To byl důvod, proč se zainteresované fyzické osoby zaručily za její dluhy vlastním majetkem. Dále doložila usnesení městského soudu ze dne 3. 12. 2021, sp. zn. 10 T 9/2021, kterým tento soud zamítl žádost obžalovaného Bc. J. K. (pozn. NSS: dnes již bývalého předsedy představenstva stěžovatelky) o udělení souhlasu s nakládáním se zajištěnými finančními prostředky v rámci daňové exekuce vedené ve věci stěžovatelky. Za účelem dobrovolné úhrady dluhu tedy dle svého tvrzení učinila snad všechny myslitelné kroky.

[5] K předchozímu požadavku soudu na předložení mezitímní účetní závěrky uvedla, že ji pro své potřeby nevyhotovuje a že již dodala poslední řádnou účetní závěrku za rok 2021. Vyhotovení mezitímní účetní závěrky by vyžadovalo týden práce celého účetního oddělení, které by se po celou dobu nemohlo věnovat běžné práci.

[6] Závěrem stěžovatelka poukázala na svou potřebu fakticky disponovat se sepsaným majetkem, který by jí proto měl správce daně vydat, včetně klíčů a dokladů potřebných pro provoz na silnicích.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření k návrhu na vydání předběžného opatření uvedl, že stěžovatelka ani ve druhém návrhu neosvědčila svá tvrzení o vzniku vážné újmy, neboť je nedoložila aktuálními výsledky svého hospodaření, resp. mezitímní účetní závěrkou, k jejímuž doložení ji soud vyzval. To, že stěžovatelka uvedla, že ji pro vlastní potřebu nevyhotovuje, ji nezbavilo povinnosti ji na výzvu soudu předložit. Ani na základně ostatních podkladů od stěžovatelky si nelze vytvořit věrohodný obrázek o její celkové hospodářské situaci a o struktuře a hodnotě jejího majetku. Takovým důkazem nejsou ani předložené výpisy z bankovních účtů, ani informace o zrušení účtu nebo e-mailová komunikace s bankami z roku 2019, tj. v době přibližně 2 let před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Závěrem uvedl, že stěžovatelka správci daně v žádosti o posečkáání daně ze dne 6. 6. 2022 doložila smlouvy s předpokládaným výnosem několika milionů Kč v průběhu roku 2022. Ani tyto písemnosti nepodpořily tvrzení stěžovatelky, že jí její ekonomická situace neumožňuje dobrovolně uhradit daňový nedoplatek.

[8] Nejvyšší správní soud následně dne 20. 10. 2022 vyzval stěžovatelku, s ohledem na její tvrzenou neschopnost doložit mezitímní účetní závěrku, k doložení výstupu z jejího účetnictví v aktuálně získatelné podobě, na základě kterého by mohl posoudit její aktuální ekonomickou situaci. Zároveň ji vyzval k reakci na konkrétní tvrzení z vyjádření žalovaného k jejím předchozím podáním.

[9] Stěžovatelka v reakci na výzvu soudu předložila výkaz zisku a ztrát jak za jednotlivé měsíce ledna až září roku 2022, tak i v souhrnu za celé toto období. Upozornila, že v části

E.1. jsou uvedeny odpisy snižující hospodářský výsledek o 2 676 502 Kč, které ale nemusí uplatnit. Sestavení rozvahy bylo v daném termínu nad její síly. Nicméně, při pohledu na příložené výkazy zisků a ztrát lze předjímat, že ohledně majetku nelze oproti rozvaze k 31. 12. 2021 čekat významné odchýlení. Uvedla, že z předložených výkazů je zřejmé, že je její činnost sezónního charakteru a v zimním období v podstatě vydělává na zbytek roku.

[10] K poukazu žalovaného ve vyjádření k prvnímu návrhu na vydání předběžného opatření na její příznivou hospodářskou situaci uvedla, výsledek hospodaření k 31. 12. 2021 ve výši minus 77 mil. Kč zcela jasně ukazuje, jakým způsobem ji doměření daně zasáhlo. I přes to se jí však podařilo svou situaci externími zdroji stabilizovat a bude-li jí zachován prostor podnikat, pak nejenom že v relativně krátké době splatí své daňové závazky, ale bude opět dosahovat zdanitelného zisku. Pro tento účel ale potřebuje, aby ustaly kroky správce daně rozprodávajícího zbylý majetek. Zejména speciální úklidová vozidla, bez kterých není schopna obstarat zimní zakázky, na kterých je její podnikání závislé. Dlužnou daň není stěžovatelka schopna uhradit ani rozprodejem dlouhodobého hmotného majetku, neboť ten je představován zejména technickým zhodnocením na pronajatých budovách a pozemcích. Z jejího majetku už skutečně není kde brát, čehož si jsou vědomy i banky.

[11] Dále reagovala na tvrzení žalovaného k prvnímu návrhu na vydání předběžného opatření, že v aktuální době stěžovatelka za uvedená zdaňovací období dluží pouze penále z doměřené DPH ve výši 3 068 430,66 Kč. Podle žalovaného tak šlo o částku výrazně odlišnou, než stěžovatelka tvrdila v návrhu na přiznání odkladného účinku ze dne 11. 8. 2022. Podle stěžovatelky však žalovaný odhlíží od dalších doměření daně, které stěžovatelka rovněž rozporuje. Byla jí doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 až prosinec 2017 a daň z příjmu právnických osob (dále „DPPO“) za zdaňovací období let 2014 až 2016. Ohledně toho aktuálně vede celkem 4 soudní spory.

[12] Podle § 152 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, lze očekávat, že uvedená částka bude hrazena ze všech nedoplatků až jako poslední. Proto bez úplného zaplacení všech ostatních nedoplatků na DPH a DPPO bude stále hrozit, že exekucí pro nyní projednávaný nedoplatek 3 mil. Kč dojde u stěžovatelky k vážné újmě.

[13] Závěrem stěžovatelka reflektovala výtku žalovaného, že blíže nspecifikovala, s kterým majetkem by jí měl správce daně umožnit fakticky disponovat. Jednat by se proto mělo o všechen movitý majetek, který byl sepsán v rámci probíhající exekuce. V současné době jde v podstatě již jen o speciální úklidová vozidla. Soud však není striktně vázán návrhem stěžovatelky a může do návrhu proto zasáhnout.

[14] Nejvyšší správní soud následně umožnil žalovanému reagovat na toto doplnění ze strany stěžovatelky. Žalovaný opět uvedl, že předložené důkazní prostředky nemohou zpochybnit to, co uvedl ve svých předchozích vyjádřeních. Totiž že stěžovatelka již v žádosti o posečkání daně doložila smlouvy s předpokládanými výnosy několika milionů v letech 2022 a 2023, což odporuje tvrzení, že stěžovatelčina ekonomická situace jí neumožňuje zaplatit dobrovolně daňový nedoplatek.

II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

pokračování

[15] Podle § 38 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že *byl-li podán návrh na zahájení řízení a je potřeba zatímně upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu, může usnesením soud na návrh předběžným opatřením účastníkům uložit něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet.*

[16] Předběžné opatření podle § 38 odst. 1 s. ř. s. je výjimečný institut, jehož účelem je zatímni úprava poměrů účastníků soudního řízení, hrozí-li pokračováním dosavadního stavu věci nebo naopak jejich změnou vážná újma.

[17] Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 108/2016-96, konstatoval, že správní soudnictví není z povahy věci schopno posoudit zákonnost rozhodnutí správce daně ihned, nýbrž v časovém horizontu zpravidla minimálně několika měsíců. Po tuto dobu je tedy třeba zajistit jednak pokud možno co nejméně narušené fungování daňového subjektu a jeho podnikání, jednak to, že majetek, který možná bude užít na úhradu jeho daňové povinnosti, se nevzdálí z dohledu správce daně. Prostředkem k tomu může být právě předběžné opatření, které má stabilizovat běžnou obchodní činnost daňového subjektu. Toho docílí tak, že mu umožní, aby (případně) za dohledu správce daně a s jeho souhlasem v jednotlivých případech dále provozoval svoji ekonomickou činnost způsobem, který na jedné straně umožní co možná nejvíce zachovat její dosavadní charakter a výnosnost, avšak současně zabezpečí, že správci daně neodplynou z dosahu podstatné majetkové hodnoty daňového subjektu.

[18] Jak dále vyplývá z citovaného usnesení, konkrétní pravidla nakládání majetkem stanovená předběžným opatřením je nutno stanovit vždy s ohledem na návrh některého z účastníků, zpravidla po vyjádření druhého z nich, s přihlédnutím k poměrům daňového subjektu (zejména struktúře majetku a povaze podnikatelské činnosti) a s ohledem na povahu a rozsah daňové povinnosti, jež je předmětem sporu. Lze například zamezit exekučnímu prodeji majetkových hodnot většího rozsahu, u nichž nehrozí jejich zkáza či významný pokles na hodnotě v důsledku běhu času a současně je lze relativně jednoduše (na rozdíl od například hotovosti či peněz na účtech) uchránit před zašantročením před správcem daně a jež daňový subjekt potřebuje ke své činnosti (výrobní zařízení, automobily, provozní zásoby apod.) nebo které jiným způsobem tvoří významnou složku jeho majetku (např. pozemky určené pro budoucí výstavbu, nemovitost, v níž daňový subjekt sídlí, umělecká díla jím vlastněná apod.; srov. bod 17 citovaného usnesení). Úplné zastavení daňové exekuce však lze považovat za problematické. V rámci předběžného opatření by v zásadě mělo postačovat pozastavení kroků směřujících k jejímu faktickému provedení tak, aby mohl daňový subjekt nadále provozovat svou podnikatelskou činnost.

[19] V nyní projednávané věci již správce daně v nemalém rozsahu směřuje k prodeji movitých věcí v rámci exekuce. Je proto třeba brát zřetel na to, aby pokud možno po celou dobu vedení sporu před správními soudy o existenci, právní důvod a rozsah sporné daňové povinnosti, měla stěžovatelka rozumnou naději na zachování své ekonomické existence. Ekonomickou likvidaci daňového subjektu v důsledku napadeného rozhodnutí lze sice v průběhu řízení před správními soudy připustit, avšak jen zcela výjimečně. Zpravidla v situaci, kdy správce daně prokáže, že smyslem existence takového daňového subjektu je pouze nebo převážně podvodné jednání (usnesení NSS sp. zn. 2 Afs 108/2016, či ze dne 11. 6. 2020, čj. 4 Afs 146/2020-60). V nyní projednávané věci však nic nenasvědčuje tomu, že by tomu tak bylo v případě stěžovatelky, ani nic takového netvrdí žalovaný.

[20] Účinným nástrojem k zajištění tohoto cíle může být právě vydání předběžného opatření, které může vydat v souladu s § 120 s. ř. s. i Nejvyšší správní soud. Rozhodování o vydání předběžného opatření je nicméně činěno pod intenzívním časovým tlakem, neboť ochrana práv formou předběžného opatření má smyslu pouze tehdy, je-li poskytnuta relativně rychle, tj. maximálně v horizontu několika týdnů. S ohledem na to nebude zpravidla možno skutečnosti, které soud vezme za rozhodné pro posouzení věci, postavit zcela najisto. V řadě ohledů bude nutno vycházet pouze ze skutečností účastníky osvědčených (učiněných pravděpodobnými) či jen tvrzených, nebudou-li v rozporu s dalšími informacemi o věci, které bude mít soud k dispozici (usnesení NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. Na 112/2006-37, č. 910/2006 Sb. NSS).

[21] Soud se proto nejprve zabýval tím, zda je vůbec namístě institut předběžného opatření v posuzované věci použít. Jak již uvedl v usnesení o prvním návrhu na vydání předběžného opatření (tam ve srovnání s přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti), v daňových věcech je předběžné opatření často způsobilé vyvážit riziko hrozící újmy navrhovatele a ochranu veřejného zájmu, pokud je zřejmé, že daňový subjekt není schopen uspokojit daňové pohledávky správce daně v plném rozsahu okamžitě, ale zároveň je schopen své daňové povinnosti v nezanedbatelné míře plnit, byť třeba ve splátkách.

[22] Z tvrzení stěžovatelky vyplývá, že je schopna měsíčně splácet minimálně 1 250 000 Kč. Proto je nutné chránit veřejný zájem na tom, aby splácela dlužné daňové povinnosti alespoň v rozsahu, který je v jejích možnostech. Předběžné opatření je právě ve vztahu k ochraně veřejného zájmu relativně šetrným prostředkem, neboť umožňuje cílenou zatímní úpravu poměrů účastníků a zmírnění dopadů rozhodnutí žalovaného na stěžovatelku s ohledem na její aktuální finanční možnosti. Zároveň je též zřejmé, že stěžovatelka se pokusila vzniklou situaci řešit též přímo se správcem daně formou žádosti o posečkání úhrady daně, které však nebylo správcem daně vyhověno. Předběžné opatření je tak již jedinou cestou, jak případně zabránit hrozícím negativním účinkům na její podnikání.

[23] Povinností účastníka navrhujícího předběžné opatření je dostatečně konkrétně tvrdit hrozící vážnou újmu, resp. takovou újmu odpovídajícím způsobem osvědčit. V oblasti daňového práva bude touto vážnou újmou zpravidla ekonomická likvidace podnikatelského subjektu v důsledku exekuce veškerého jeho majetku (usnesení sp. zn. 2 Afs 108/2016).

[24] Podle tvrzení stěžovatelky jsou osobní a nákladní vozidla, která jsou předmětem mobiliární exekuce, nezbytná k výkonu její podnikatelské činnosti v zimním období a tím ke generování dalšího zisku, ze kterého bude schopna hradit své závazky, včetně daňových povinností. Tato tvrzení jsou logická a žalovaný je nijak konkrétně nezpochybil. Rozprodej vozidel v rámci exekuce tak lze považovat za hrozící vážnou újmu ve smyslu citované judikatury.

[25] Dále je však stěžovatelka povinna osvědčit, že jí její ekonomická situace neumožňuje zaplatit dobrovolně daňový nedoplatek, pro který je na ni vedena daňová exekuce a je tedy třeba její situaci zatímně řešit.

pokračování

[26] Ve druhém návrhu na vydání předběžného opatření stěžovatelka nejprve nepředložila soudem požadovanou mezitímní účetní závěrku, ani jiný výstup z účetnictví, který by byl způsobilý osvědčit její aktuální ekonomickou situaci, tj. minimálně ke konci prvního pololetí roku 2022. Podle usnesení NSS sp. zn. Na 112/2006 „[s]oud při rozhodování o předběžném opatření podle § 38 s. ř. s. vychází v první řadě z tvrzení navrhovatele a z obsahu spisu, přičemž v případě pochyb o pravdivosti skutkových tvrzení bude zpravidla vhodné vyžádat si vyjádření ostatních účastníků či některých z nich. Není vyloučeno, aby si soud z vlastní iniciativy za účelem řádného posouzení návrhu opatřil další podklady či informace a aby případně i provedl důkazy.“ Proto soud stěžovatelku vyzval k předložení takových podkladů, které by byly schopny osvědčit její aktuální ekonomickou situaci, přičemž její reakci na tuto výzvu následně zaslal k vyjádření i žalovanému.

[27] V doplnění návrhu ze dne 20. 10. 2022 stěžovatelka doložila svou ekonomickou situaci k 30. 9. 2022, a to předložením výkazů zisků a ztrát jak za jednotlivé kalendářní měsíce roku 2022, tak v souhrnu za celé toto období.

[28] Ze stěžovatelkou předloženého výkazu zisků a ztrát ke dni 30. 9. 2022 vyplývá její celkový výsledek hospodaření za období leden až září 2022 minus 10 057 000 Kč (po zaokrouhlení na celé tisíce). To odpovídá součtu, resp. rozdílu údajů z předložených výkazů zisků a ztrát za jednotlivé měsíce (taktéž po zaokrouhlení na celé tisíce). V měsících lednu a březnu byl výsledek hospodaření kladný, ve zbývajících záporný.

[29] Také vysvětlila, proč situaci není možné řešit provozním úvěrem. K tomu předložila kopii e-mailové komunikace s několika bankami, ze kterých vyplývá neochota poskytnout stěžovatelce jakékoliv služby. Žalovaný uvedl, že tyto zprávy jsou z roku 2019, tedy ještě před vydáním napadených rozhodnutí a více než 2 roky před návrhem na vydání předběžného opatření. S tím soud souhlasí jen do určité míry. Pokud totiž měla stěžovatelka vzhledem k rozsahu veškerých jí sporovaných daňových povinností (k tomu stručně srov. bod [11] tohoto usnesení) obtíže získat běžné bankovní služby i dříve, je velmi nepravděpodobné, že by se naopak po vydání napadených rozhodnutí a provádění daňové exekuce pohled bank změnil. Lze spíše předpokládat, že vůle poskytnout úvěr bude ještě výrazně nižší.

[30] Stěžovatelka dále uvedla, že není schopna doměřenou daň uhradit ani rozprodejem dlouhodobého hmotného majetku. Uvádí, že byt ten dle rozvahy k 31. 12. 2021 činil téměř 134 mil. Kč, hmotné movité věci (26 mil. Kč) správce daně již nyní rozprodává, a to výrazně pod účetní hodnotou. V případě pozemků a staveb (8 mil. Kč) se jedná o technické zhodnocení na pronajatých budovách a pozemcích hl. m. Prahy a pana Kočky, jehož majetek odmítají orgány činné v trestním řízení na úhradu daňových nedoplatků uvolnit. Nejvýznamnější položkou je nedokončený hmotný majetek ve výši 98 mil. Kč. Jedná se však o peníze investované do majetku hl. m. Prahy – budovy, v níž stěžovatelka provozuje restauraci. Tyto investice se fakticky nijak prodat nedají a mají svou cenu pouze v případě, že bude v nájmu pokračováno a restaurace se ziskem provozována. Toto vysvětlení se soudu jeví jako věrohodné, a proto z něj vychází (srov. bod [20] tohoto usnesení).

[31] Dále doložila kompletní výpisy z účtů za období 1. 1. až 30. 9. 2022 včetně upřesnění příjemců největších odchozích plateb. Z nich soud seznal aktuální zůstatek a pohyby na jejich běžných účtech. Dále z nich mimo jiné vyplynulo, že ve dnech 27. 6.

2022 a 29. 7. 2022 stěžovatelka uhradila 1 250 000 Kč na účet správce daně zveřejněný pro placení DPH (č. 705-77628031/0710) s poznámkou, že se jedná o splátku DPH dle žádosti o rozložení úhrady daně na splátky. Na tentýž účet také pravidelně odvádí DPH za aktuální zdaňovací období.

[32] V neposlední řadě stěžovatelka reagovala na tvrzení žalovaného, že nyní dluží pouze penále z doměřené DPH za uvedená zdaňovací období ve výši 3 068 430,66 Kč. Jak vyplývá z bodu [11] tohoto usnesení, sporné jsou i další daňové nedoplatky stěžovatelky s dřívějším datem splatnosti, které budou v případě úhrady na účet správce daně pro placení DPH podle § 152 odst. 4 daňového řádu hrazeny přednostně. Proto bez úplného zaplacení všech ostatních nedoplatek bude hrozit, že exekucí zde projednávané částky přijde stěžovatelka k vážné újmě.

[33] I s tímto soud souhlasí. Byť je totiž předmětem nyní souzené věci pouze DPH doměřená za zdaňovací období vybraných měsíců let 2016 a 2017, úhrada této daňové povinnosti je možná až poté, co budou splaceny i další závazky, které budou v souladu s § 152 daňového řádu započítány na úhradu daně před nyní projednávanými pohledávkami. Soud to proto zohlednil ve výroku tohoto usnesení a předběžné opatření koncipoval tak, že stěžovatelce uložil povinnost splácet na účet správce daně pro placení DPH částku 1 250 000 Kč každý kalendářní měsíc až do úplného uhrazení sporných daňových pohledávek, avšak při zohlednění pravidel pro pořadí úhrady daně podle § 152 daňového řádu. Jedná se o výši částky, kterou stěžovatelka uvedla v návrhu na vydání předběžného opatření a soud ji vzhledem k její aktuální ekonomické situaci rozebrané výše považuje za odpovídající, a to zejména s ohledem na zjevnou snahu akcionářů udržet společnost v chodu i za cenu, že do ní poskytují vlastní finanční prostředky. Hrazení v těchto splátkách není s ohledem na dané zákonné ustanovení totiž možné omezit pouze na daňové nedoplatky týkající se nyní projednávané věci. Daňový dlužník podle tohoto ustanovení totiž nemá možnost stanovit, kterou z daňových povinností, evidovanou na konkrétním daňovém účtu, hodlá konkrétní platbou uhradit. Poukázáním částky je prováděna úhrada evidovaných splatných daní a nedoplatek v zákonem stanoveném pořadí. Daňový subjekt může pouze určit, na jaký druh daně svou platbu směřuje. Obecné pravidlo pořadí úhrady stanoví § 152 odst. 1 daňového řádu. Je jím princip přednosti úhrady daně před jejím příslušenstvím. Druhým principem je přednost úhrady starších nedoplatek před mladšími, při respektování principu prvního. Třetí je princip zachování účelového určení platby – speciální pravidla obsažená v odst. 2 a 3 citovaného ustanovení zohledňují to, že částky získané vymáháním či jako platby pohledávek za majetkovou podstatou nelze započítávat na nedoplatky, které nebyly takovým způsobem uplatněny. Odstavec 4 se následně uplatní pro všechny z předchozích a stanoví, že úhrada daně se použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti (srov. Šimek, K. In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011).

[34] Soud na základě výše uvedeného uzavírá, že stěžovatelka v novém návrhu a jeho doplnění dostatečně reagovala na výtky uvedené v bodech 26 až 28 usnesení o prvním návrhu na vydání předběžného opatření, pro které nebylo jejímu návrhu vyhověno. Z nyní doložených podkladů vyplývá, že výdaje stěžovatelky v posledních měsících převyšují její příjmy (viz bod [28] tohoto usnesení). Byť je ekonomická situace stěžovatelky dle jejího tvrzení stabilizovaná, je patrné, že tak tomu je zejména díky krátkodobým finančním výpomocem od statutárního orgánu stěžovatelky, které dokládají doložené

pokračování

výpisy z účtů. Zároveň není zřejmé, že by stěžovatelka disponovala hmotným majetkem, který by za účelem úhrady daňové povinnosti mohla zpeněžit, aniž by tím bezprostředně ohrozila svou podnikatelskou činnost. Stěžovatelka tedy doložila, že není schopná (i s ohledem na § 152 daňového řádu) aktuálně uhradit sporný nedoplatek. Stěžovatelka tak ke dni 30. 9. 2022 dostatečně osvědčila svoji aktuální ekonomickou situaci.

[35] Nutnost prozatímní úpravy poměrů stěžovatelky dále plyne i z toho, že správce daně stěžovatelce dle jejího tvrzení odebral i klíče a doklady od sepsaného hmotného majetku a odmítá jí je vydat.

[36] Podle § 204 odst. 1 daňového řádu *věci, které mají být prodány, určí daňový exekutor v soupisu věcí*. Podle odst. 2 *se sepsanými věcmi nesmí dlužník nakládat. Právní jednání, kterým dlužník porušil tuto povinnost, je neplatné*.

[37] K výkladu pojmu „nakládání“ obsaženého v § 204 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud uvádí, že zákaz nakládání se sepsanými věcmi (*inhibitorium*) se primárně týká právních jednání, jimiž by dlužník **ztížil možnost uspokojení vymáhané pohledávky**. Dlužník tedy zejména není oprávněn věc prodat, darovat či jinak zcizit, zatížit ji věcným břemenem nebo zástavním právem, pronajmout ji nebo ji opustit či zničit. (srov. Lavický, P. in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Lze vyjít i z výkladu § 324 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Ten stanoví shodný zákaz nakládání s věcmi pojatými do soupisu při výkonu rozhodnutí v civilním řízení soudním. Stejný pojem je také vykládán jako převedení, zastavení nebo jiné zatížení věci, půjčení, pronajmutí, nebo jiné disponování s ní (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 3. 2011, sp. zn. 20 Cdo 1415/2011, nebo také Drápal, L. a kol. *Občanský soudní řád II. § 201 až 376. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2444). Ačkoliv se zákaz primárně vztahuje na právní nakládání se sepsanými věcmi, dlužník jistě nesmí ani fakticky nakládat s věcmi takovým způsobem, který by zhoršil možnost uspokojení vymáhané pohledávky. Smyslem totiž je, aby byla v rámci možností zachována hodnota daných věcí. V této souvislosti lze poukázat na trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání podle § 337 odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, jehož se dopustí ten, kdo zmaří nebo podstatně ztíží výkon rozhodnutí soudu nebo jiného orgánu veřejné moci tím, že zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnou, zatají, zcizí nebo odstraní věc, které se takové rozhodnutí týká. Kromě právních jednání je tak třeba tento pojem vztáhnout například na zničení či zatajení věci. Naopak dovoleným jednáním je faktické nakládání se sepsanými věcmi, zpravidla jejich držení, skladování a zejména užívání k běžným činnostem v rámci podnikatelské činnosti. V případě stěžovatelky tedy k úklidovým či zahradnickým pracím. Takové nakládání se sepsaným majetkem nijak neztěžuje uspokojení věřitelů dlužníka v rámci daňové exekuce. Z ničeho nevyplývá, že by stěžovatelka hodlala sepsaný majetek zničit či zatajit, neboť se naopak usilovně domáhá možnosti jej užívat za účelem výkonu své podnikatelské činnosti. Ostatně pokud by se o to pokusila, mohla by se dopustit uvedeného trestného činu ať již sama, tak ty fyzické osoby, které by se na tom podílely.

[38] Správce daně může přistoupit i k zajištění věcí, které jsou předmětem exekuce, jejich odebráním. To však pouze za splnění podmínek dle § 207 odst. 1 daňového řádu, tedy tehdy, *je-li obava, že sepsané věci budou poškozeny, zničeny, pozměněny, ukryty nebo odcizeny*. Naopak pravidlem je, že jsou sepsané věci ponechány na místě soupisu a tudíž v dispozici

dlužníka a jsou jen viditelně označeny podle § 207 odst. 3 daňového řádu. Postup správce daně spočívající v odebrání klíčů od vozidel a osvědčení o registraci vozidel se fakticky blíží odebrání věcí, neboť znemožňuje stěžovatelce vozidla fakticky užívat. Jak již bylo uvedeno shora, soudu není známo, že by hrozila některá ze situací podle § 207 odst. 1 daňového řádu. Aby nebyl zmařen účel tohoto předběžného opatření, je třeba stěžovatelce umožnit se sepsanými věcmi fakticky nakládat za účelem výkonu její podnikatelské činnosti.

[39] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že v nyní souzené věci lze předběžným opatřením v souladu s § 38 odst. 1 věty druhé s. ř. s. uložit povinnost Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu. Byť ten sice není jako správní orgán I. stupně účastníkem tohoto řízení, jedná se o správce daně, který vydal dodatečné platební výměry, a který vůči stěžovatelce vede daňovou exekuci. Fakticky nejde ani o třetí osobu v širším slova smyslu, neboť žalovaný je jejím nadřízeným orgánem, hájí její zájmy v tomto řízení a jde o tutéž právnickou osobu – stát.

[40] Správce daně, resp. stát, bude na svých právech dotčen jen omezeně, neboť předběžné opatření zároveň zavazuje stěžovatelku k pravidelnému splácení jejího daňového dluhu. V případě, že tak stěžovatelka bude činit až do úplného zaplacení dlužné částky, odpadne správci daně důvod pro provádění daňové exekuce prodejem jejího majetku. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádný jiný důvod, pro který by nebylo možné po správci daně požadovat, aby snášel následky vyplývající z navrhovaného předběžného opatření (usnesení NSS ze dne 23. 11. 2020, čj. 5 Afs 337/2020-45).

[41] Byť je soud vázán petitem návrhu na vydání předběžného opatření a nemůže jej změnit či překročit, může zpřesnit jeho formulaci způsobem odpovídajícím vlastnímu návrhu. To učinil i v nyní projednávané věci, kdy přihlédl nejen k samotnému petitu, ale i odůvodnění návrhu, ve kterém stěžovatelka blíže vysvětlila, čeho chce navrhovaným předběžným opatřením docílit.

[42] Výrokem I. proto soud uložil stěžovatelce povinnost hradit vždy do 25. dne každého kalendářního měsíce částku 1 250 000 Kč na příslušný účet správce daně až do úplného splacení její daňové povinnosti vyplývající z nyní přezkoumávaných platebních výměrů v souladu se závěry v bodu [33] tohoto usnesení. Tato povinnost z povahy věci musí zanikat okamžikem, kdy budou po uhrazení daňových pohledávek, které jsou započítávány na úhradu daně přednostně, uhrazeny i nyní sporné pohledávky. V takovém případě už totiž na jejich úhradu není možné vést exekuci. Zároveň soud stanovil, že tato částka musí být placena nad rámec daňových povinností za aktuálně podávaná daňová přiznání. Je totiž zřejmé, že návrh stěžovatelky směřoval ke splácení starých nedoplatků. Nesměřoval k tomu, že by nemusela platit DPH týkající se nově podávaných daňových přiznání, byť se i pro tato plnění použije pořadí úhrady daně podle § 152 daňového řádu, případně, že by se tato povinnost snižovala o nárok na nadměrný odpočet.

[43] Účelem výroku II. je nastolit stav, že stěžovatelka bude moci sepsaný majetek používat pro svou běžnou podnikatelskou činnost, ale zároveň nebude zmařen účel exekučních příkazů, kterým je mimo jiné to, aby byl dotčený majetek stěžovatelky zachován pro případné budoucí zpeněžení. Správce daně tak nesmí zejména činit ty kroky, které by vedly k prodeji sepsaných věcí, nebo které by jinak bránily využití věcí pro běžnou podnikatelskou činnost stěžovatelky. Zároveň však nejsou zejména nijak dotčeny

pokračování

účinky *inhibitoria* vyplývající z § 204 odst. 2 daňového řádu, tedy zejména zákaz právních jednání, jimiž by stěžovatelka ztížila možnost uspokojení vymáhané pohledávky, pod zákonnou sankcí neplatnosti těchto právních jednání (konkrétněji viz bod [37] tohoto usnesení) a hrozbou trestního postihu, pokud by například věci zničila, poškodila či zatajila. Z předloženého soupisu movitých věcí je zřejmé, že se soupis týkal téměř výlučně užitkových vozidel či strojů. Žalovaný to ve vyjádření nijak nespороval a ani nepoukazoval na to, že stěžovatelka disponuje i jinými movitými věcmi, které by nepotřebovala pro svou běžnou podnikatelskou činnost a které by byly vhodné ke zpeněžení.

[44] Obě povinnosti jsou omezeny tím, že stěžovatelka bude řádně plnit svou povinnost uloženou výrokem I. V okamžiku, kdy by se stěžovatelka dostala do prodlení s plněním uložené povinnosti, povinnost uložena správci daně výrokem II. zaniká. Soud tím reaguje na to, že s ohledem na aktuální ekonomickou situaci nelze posoudit, zda stěžovatelka bude schopna jí tvrzenou částku řádně splácet. Pokud by tomu tak nebylo, správce daně by mohl bez zbytečného odkladu v započatých exekucích okamžitě pokračovat, aniž by bylo třeba čekat na změnu či zrušení vydaného předběžného opatření. Zároveň zanikne i povinnost uložena výrokem I. stěžovatelce, neboť ta je spojená právě s tím, že správce daně po dobu řádného plnění jejích povinností nebude pokračovat v započatých exekucích.

[45] Povinnost uložena správci daně výrokem III. tohoto usnesení, tj. umožnit stěžovatelce fakticky nakládat s veškerým doposud neprodaným majetkem v rámci daňové exekuce, je doplňujícím výrokem k výroku II., který pozastavuje kroky představující uskutečnění exekuce. S ohledem na to, že jej není možné uskutečnit ihned, je vykonatelný do 3 pracovních dnů od právní moci tohoto usnesení. Na rozdíl od výroku II. formálně výrok III. není závislý na plnění povinnosti uložena stěžovatelce výrokem I. tohoto usnesení. Tak je tomu nicméně z toho důvodu, že půjde o jednorázový krok. Pokud by stěžovatelka přestala plnit povinnosti podle výroku I., pak by správce daně mohl začít znovu činit faktické kroky směřující k uskutečnění exekuce. Tím by mohlo být i odebrání věci podle § 207 odst. 1 daňového řádu, pokud by byly splněny podmínky tam uvedené.

III. Závěr

[46] Účinky omezení založeného předběžným opatřením trvají do dne právní moci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti, pokud soud předběžné opatření předtím sám nezruší či nezmění. Předběžné opatření totiž z povahy věci není institutem statickým, nýbrž naopak dynamickým v tom smyslu, že změní-li se rozhodné skutkové okolnosti, je na místě změnit i obsah předběžného opatření, případně je zcela zrušit (§ 38 odst. 4 s. ř. s.).

[47] Nejvyšší správní soud k tomu zároveň dodává, že vydání předběžného opatření žádným způsobem nepředjímá, jak rozhodne ve věci samé.

[48] Podání návrhu na vydání předběžného opatření podléhá poplatkové povinnosti ve výši 1 000 Kč podle položky 5 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Podle § 7 odst. 1 zákona o soudních poplatcích je tento poplatek splatný vznikem poplatkové povinnosti. Povinnost zaplatit soudní poplatek za podání návrhu na vydání předběžného opatření vzniká dnem právní moci rozhodnutí, jímž bylo o návrhu rozhodnuto a v němž byla navrhovateli uložena povinnost soudní

poplatek zaplatit [§ 4 odst. 1 písm. h) zákona o soudních poplatcích]. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku IV. tohoto usnesení.

[49] O nákladech řízení o předběžném opatření rozhodne Nejvyšší správní soud v rámci rozhodnutí o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 61 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 10. listopadu 2022

Petr Mikeš
předseda senátu

pokračování

Vyhovuji výzvě a zasílám Nejvyššímu správnímu soudu v kolkových známkách určený soudní poplatek.

podpis

.....

↓ místo pro nalepení kolkových známek ↓