

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **METULMA s.r.o.**, IČ: 27900053, se sídlem Havlíčkova 723, Šestajovice, zast. Mgr. Michaelou Miklášovou, advokátkou, se sídlem V Zahradách 1874, Beroun, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40512/16/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2017, č. j. 48 Af 40/2016 – 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha – východ (dále též „správce daně“) ze dne 14. 7. 2016, č. j. 3396270/16/2101/00540-209047, č. j. 3396813/16/2101-00540-209047, č. j. 3396954/16/2101-00540-209047, č. j. 3397687/16/2101-00540-209047, č. j. 3397507/16/2101-00540-204971 (dále též „zajišťovací příkaz 05/15“) a č. j. 3397186/16/2101-00540-209047, vydané podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), kterým žalobci uložil, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 ve výši 241.245 Kč, 3. čtvrtletí roku 2014 ve výši 262.785 Kč, 4. čtvrtletí roku 2014 ve výši 308.680 Kč, ledna roku 2015 ve výši 127.483 Kč,

května roku 2015 ve výši 319 105 Kč a června roku 2015 ve výši 39.656 Kč, celkem tedy 1.298.954 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž prvé řadě namítal, že žalovaný nedodržel zákonnou lhůtu pro vydání rozhodnutí stanovenou § 168 odst. 1 daňového řádu, a tudíž se zajišťovací příkazy staly neúčinnými. Správce daně rozhodl, že zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Nesplnil však svou povinnost vyrozumět žalobce vhodným způsobem o vydání zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz proto nebyl řádně doručen.

[3] Žalobce žalovanému vytkl, že při posouzení věci vycházel z výsledků daňových kontrol za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2014 a měsíce ledna 2015 uvedených v protokolu ze dne 6. 6. 2016, k nimž přirovnával skutkový stav zjištěný ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců května a června 2015. Správce daně však své závěry ohledně naposledy zmíněných zdaňovacích období o protokol ze dne 6. 6. 2016 neopíral. Žalovaný tak podle žalobce prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování protokolem (který byl skutkovou novotou), aniž by žalobce s doplněním dokazování seznámil, čímž byl žalobce zkrácen na právu vyjádřit se.

[4] Žalobce zpochybnil úvahu správce daně, že DPH bude v budoucnu stanovena. Další pochybení správce daně spatřoval v tom, že rozhodl o okamžité účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů, přestože nehrozilo nebezpečí z prodlení. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas s úvahou správce daně, že je ohrožena dobytnost budoucí daně. Základní předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu vymezené v rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, nebyly podle žalobce naplněny. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů proto žalobce označil za nezákonná.

[5] Krajský soud v Praze shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil v části výroku, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu 05/15 a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dále rozhodl, že ve zbytku se žaloba zamítá a žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud v prvé řadě podrobně popsal zjištěný skutkový stav. Konstatoval, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí v rámci zákonné lhůty, a zajišťovací příkazy se tudíž nestaly neúčinnými.

[6] Správce daně sice nesplnil svou povinnost a neučinil pokus vyrozumět žalobce vhodným způsobem o vydání zajišťovacích příkazů. Tato skutečnost však nemá vliv na řádné doručení zajišťovacích příkazů, neboť žalobce se ještě předtím, než ho správce daně stihl sám kontaktovat, dozvěděl o vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobce, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobce znal obsah protokolu ze dne 6. 6. 2016, a žalovaný proto nebyl povinen provádět tímto protokolem dokazování. Krajský soud dále popsal povahu institutu zajišťovacího příkazu a poukázal v tomto směru na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Věcí se podrobně zabýval, přičemž shledal, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně měla oporu ve skutkových zjištěních a byla správními orgány dostatečně zdůvodněna s výjimkou zajišťovacího příkazu 05/2015, který označil za nepřezkoumatelný, neboť v něm není ani v hrubých obrysech vysvětleno, proč správce daně považoval nákup automobilu od společnosti ESCUDO za splátku půjčky a nikoli za plnění, z něhož by bylo

možné uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného v rozsahu výroku, ve kterém byl zajišťovací příkaz 05/2015 potvrzen a odvolání proti němu zamítnuto. O zrušení zajišťovacího příkazu 05/2015 však soud nerozhodl s odůvodněním, že v dané situaci nelze jednoznačně konstatovat, že správce daně vůbec neměl zajišťovací příkaz vydávat. Rozhodnutí správních orgánů byla opřena o dostatek důvodů svědčících o tom, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[7] Krajský soud neshledal důvod projednat společně s touto věcí žalobu žalobce proti exekučnímu příkazu na prodej nemovitých věcí, v níž před krajským soudem probíhalo řízení pod sp. zn. 48 Af 23/2016, neboť z hlediska posuzování kumulativního účinku napadených rozhodnutí má smysl posuzovat společně souběžně vydané zajišťovací příkazy nebo souběžně vydané exekuční příkazy, nikoli však zajišťovací příkazy a k jejich realizaci vydané exekuční příkazy. Přinejmenším právní východiska posouzení zákonnosti exekučních příkazů se totiž odlišují od právních podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, v níž zpochybnil aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož platí, že pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Shledal totiž, že žalobce nevznesl žádnou konkrétní argumentaci, kterou by zpochybnil skutková zjištění správních orgánů v tomto směru.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou posléze doplnil podáním ze dne 20. 3. 2018, v níž v prvé řadě poukázal na skutečnost, že kromě věci nyní posuzované u krajského soudu pod sp. zn. 48 Af 23/2016 probíhalo další řízení, v němž stěžovatel žalobou napadl exekuční příkaz a namítal, že přestože krajský soud aproboval závěr daňových orgánů o špatné majetkové situaci, nevyhověl návrhu stěžovatele, aby tato řízení spojil. Tím krajský soud podle stěžovatele zatížil řízení vadou uvedenou v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Na rozdíl od krajského soudu je stěžovatel přesvědčen, že ohledně dopadu do jeho majetkové situace je potřeba posoudit důvodnost zajišťovacích příkazů ve světle způsobu jejich vymáhání. Správce daně obratem nařídil exekuční prodej majetku – rodinného domu, jehož je stěžovatel spoluvlastníkem. V tom stěžovatel vidí důvod, proč je třeba posuzovat dopady zajišťovacích příkazů a exekučního příkazu současně. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 – 40.

[10] Nezákonnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že přestože shledal zajišťovací příkaz 05/2015 nepřezkoumatelným, nezrušil jej a pouze v části týkající se tohoto příkazu zrušil rozhodnutí žalovaného. Tento postup odůvodnil poukazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 140/2017 – 54, které však stěžovatel považuje za nesprávné a má za to, že je na místě postupovat podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, který takový postup vyloučil. To ostatně potvrzuje i krajský soud, který uvedl, že žalovaný bez zbytku využil celou třicetidenní lhůtu pro vyřízení odvolání.

[11] Výsledky kontrolního zjištění daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2014 a měsíce ledna roku 2015 uvedené v protokolu ze dne 6. 6. 2016, č. j. 2989150/16/2101-60561-208949, sepsaného správcem daně, žalovaný aplikoval i na období měsíců května a června roku 2015 s odůvodněním, že skutkový stav je obdobný. Podle stěžovatele se však jedná o skutkovou novotu, protože správce daně v zajišťovacích příkazech za období května a června 2015 (dále jen „zajišťovací příkazy I. a IV.“) o tomto protokolu nehovořil a výsledky daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců května a června roku 2015 s nimi nesrovnával. Žalovaný proto podle stěžovatele prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování předmětným protokolem a v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu s tímto doplněním stěžovatele neseznámil před vydáním napadeného rozhodnutí. Stěžovatel tak byl zkrácen na svém právu vyjádřit se k doplněnému dokazování. Stěžovatel dále argumentoval tím, že řízení o zajišťovacích příkazech je na daňové kontrole nezávislé. I v případě, že k vydání zajišťovacích příkazů dochází v průběhu daňové kontroly, mají zajišťovací příkazy svůj vlastní spis, který neobsahuje skutečnosti zjištěné v daňové kontrole. Řízení o zajištění daně jsou součástí řízení o placení daně, nikoli řízení nalézacího. Pokud tedy správce daně používá v řízení o placení daní informace získané v nalézacím řízení, musí jimi provést řádně důkaz a s jeho obsahem seznámit stěžovatele a dát mu možnost se k nim vyjádřit. Podle stěžovatele je dále významné, že mu sice byly známy výsledky daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4 čtvrtletí roku 2014 a měsíce ledna roku 2015, avšak ty neobsahovaly výsledky daňových kontrol za zdaňovací období května a června roku 2015. Došlo tak k tomu, že žalovaný založil důvodnost zajišťovacích příkazů I. a IV. na skutkových okolnostech z jiných daní, než těch, které byly těmito příkazy zajištěny.

[12] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud pochybil při hodnocení jeho ekonomické situace, což vedlo k nesprávnému závěru krajského soudu, že je dán dostatek důvodů svědčících o tom, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Stěžovatel zdůraznil, že do dnešního dne neučinil žádné úkony, které by vyvolaly obavu, že svým budoucím daňovým závazkům nedostojí. Prodej jednoho ze tří automobilů je běžná provozní záležitost, ze které neplyne ohrožení dobytnosti daně, protože nic nenasvědčuje tomu, že by se výtěžek z prodeje nestal řádným aktivem stěžovatele. Ke svým majetkovým poměrům stěžovatel uvedl, že rodinný dům je evidován v účetnictví s pořizovací cenou 7.550.000 Kč, ale jeho tržní cena činí podle znaleckého posudku 14.000.000 Kč, z čehož plyne, že spoluvlastnický podíl stěžovatele má tržní cenu 11.375.000 Kč. Faktická hodnota aktiv stěžovatele tak činí 25.325.000 Kč. Stěžovatel navíc požadovanou částku odpovídající pouhým 5 % hodnoty jeho majetku obratem uhradil. Podle stěžovatele tak bylo v rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu zajišťovat zajišťovacím příkazem daň, která je ve vztahu k majetku stěžovatele tak nepatrná.

[13] Závěrem stěžovatel namítl, že mu krajský soud nesprávně nepřiznal náhradu nákladů řízení. Stěžovatel má za to, že měl plný úspěch ve věci, protože předmětem přezkumu před krajským soudem bylo jediné rozhodnutí o odvolání. Přestože jej krajský soud zrušil pouze částečně, není možné za základ výpočtu náhrady nákladů řízení vzít počet rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, protože ta předmětem soudního

přezkumu nejsou. I pokud by byl možný způsob stanovení náhrady nákladů řízení použitý krajským soudem, nemůže podle stěžovatele s ohledem na rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5 Afs 77/2011 – 351, dojít k započtu jednoho úspěchu stěžovatele na jeden úspěch žalovaného. Stěžovatel tak má za to, že by mu měla být přiznána minimálně 1/6 náhrady nákladů řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti a jeho doplnění uvedl, že nespatřuje žádný důvod, proč by měly být zajišťovací příkazy přezkoumávány společně s exekučními příkazy. Z rozsudku sp. zn. 1 Afs 4/2017, na který poukazuje stěžovatel, tento závěr nevyplývá. Tento rozsudek je třeba vykládat tak, že v případě vydání více zajišťovacích příkazů nelze v rámci soudního přezkumu hodnotit dopad každého z nich jednotlivě. Odkazu krajského soudu na rozsudek sp. zn. 4 Afs 140/2017 stěžovatel přisvědčil. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že spatřuje nejednotnost v rozhodování Nejvyššího správního soudu ohledně nemožnosti vést po zrušujícím rozsudku znovu řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Skutečnost, že žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval podobnost skutkových okolností a právních hodnocení ve všech zdaňovacích obdobích, nepředstavuje skutkovou novotu a nesvědčí o provádění jakéhokoli dokazování. Žalovaný nezaložil svůj závěr o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů na předmětném protokolu, ale pouze konstatoval podobnost jednotlivých závěrů správce daně za všechna zdaňovací období. Tyto závěry vycházely z daňových kontrol prováděných správcem daně u stěžovatele, a proto pro něj nemohly být překvapivé.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Ke stěžovatelem namítanému pochybení krajského soudu spočívajícím v tom, že projednávanou věc nespojil s věcí sp. zn. 48 Af 23/2016, v níž probíhalo řízení o žalobcem napadeném exekučním příkazu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvody pro spojení věci jsou stanoveny v § 39 odst. 1 s. ř. s., podle kterého, samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání. Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že spojení věcí představuje fakultativní postup soudu po zvážení relevantních skutečností, jehož smyslem a účelem je naplnění procesní ekonomie, plynulosti a rychlosti řízení. Požadavek účastníka řízení na spojení věcí tudíž soud nezavazuje. Věci lze spojit, jestliže (i) žaloby směřují proti témuž rozhodnutí nebo (ii) směřují proti více rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Z provedené rekapitulace je zřejmé, že první důvod pro spojení věcí dán není, neboť rozhodnutí žalovaného v posuzované věci je jiné, než žalované rozhodnutí ve věci 48 Af 23/2016. Také žalovaný subjekt je ostatně jiný, v této věci je jím Odvolací finanční ředitelství, ve věci sp. zn. 48 Afs

23/2016 je jím Finanční úřad pro Středočeský kraj. Podle Nejvyššího správního soudu není dán ani druhý důvod pro spojení věcí spočívající ve skutkové souvislosti, neboť skutkový stav, na základě kterého byly vydány zajišťovací příkazy (odůvodněná obava správce daně, že daň u které dosud neuplynul den splatnosti nebo která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi), se liší od skutkového stavu, který musí nastat, aby mohl být vydán exekuční příkaz (neuhrazení daňového dluhu).

[17] Závěr, že je na místě spojovat ke společnému projednání žaloby ve věcech zajišťovacích příkazů a k jejich realizaci vydané exekuční příkazy nevyplývá, ani z rozsudku NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 – 40, na který poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, neboť v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud v bodě 23 vyslovil, že je třeba, aby správní soudy rozhodnutí žalovaného posuzovaly ve vzájemných souvislostech tak, aby byly řádně zohledněny kumulativní dopady (a případný likvidační efekt) těchto rozhodnutí na stěžovatele, přičemž uzavřel, že *„pokud by tedy byly podány žaloby jednotlivě proti exekučním příkazům, bude povinností soudu tyto projednat společně (§ 39 odst. 1 s. ř. s.); obdobně bude muset krajský soud postupovat v případě žalob proti rozhodnutím o odvolání proti zajišťovacím příkazům.“*

[18] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem, že z hlediska posuzování kumulativního účinku napadených rozhodnutí má smysl posuzovat společně souběžně vydané zajišťovací příkazy nebo souběžně vydané exekuční příkazy, nikoli však zajišťovací příkazy a k jejich realizaci vydané exekuční příkazy, jelikož právní východiska posouzení zákonnosti exekučních příkazů se odlišují od právních podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud má pochopení pro situaci stěžovatele, který rozhodnutí žalovaného v posuzované věci a exekuční příkaz vnímá v souhrnu jako intenzivní zásah do své majetkové sféry, z výše uvedeného nicméně plyne, že důvod pro spojení těchto věcí nebyl dán, a krajský soud tudíž nepochybil, když posuzovanou věc nespojil s věcí sp. zn. 48 Af 23/2016 ke společnému projednání.

[19] K námitce stěžovatele, v níž s poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, namítá, že krajský soud pochybil, když s poukazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 140/2017 – 54, nezrušil nepřezkoumatelný zajišťovací příkaz a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, vyplývá, že v případě zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je třeba zrušit zároveň i zajišťovací příkaz, neboť žalovaný již nemá žádnou lhůtu na vydání nového rozhodnutí. Bylo proto vskutku na místě, aby krajský soud zrušil spolu s částí rozhodnutí žalovaného i předmětný zajišťovací příkaz.

[20] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že v případě, kdy soud zrušuje rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je třeba postupovat podle rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015, který shrnul, upřesnil a doplnil předchozí judikaturu a vytyčil, jak postupovat v případech, kdy správní soudy ruší rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům. Závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 4 Afs 140/2017, nepředstavují, na rozdíl od závěrů uvedených v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 návod, jak postupovat v obdobných případech v budoucnu. Nejvyšší správní soud totiž tyto závěry vyslovil

v souvislosti s vysvětlením toho, proč závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 nejsou v rozporu se závěry uvedenými v rozsudku sp. zn. 7 Afs 194/2016 a pouze v tomto kontextu je potřeba k nim přistupovat. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby s poukazem na závěry uvedené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, zrušil zajišťovací příkaz 05/15.

[21] Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na výsledky kontrolního zjištění daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2014 a měsíce ledna roku 2015 uvedených v protokolu ze dne 6. 6. 2016, č. j. 2989150/16/2101-60561-208949 sepsaného správcem daně a aplikoval je na všechna zdaňovací období, tj. i na období měsíců května a června roku 2015 s odůvodněním, že skutkový stav je obdobný, přičemž zásadní odlišnosti lze v tomto směru spatřovat toliko v osobách odběratelů a hodnotě deklarovaných plnění. Stěžovateli byl obsah protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění znám, neboť jednatel stěžovatele byl přítomen u jeho projednání. Na obsah předmětného protokolu navíc správce daně poukázal v zajišťovacích příkazech č. 3396813/16/2101-00540-209047 a č. 3396954/16/2101-00540-209047, a byl tedy obsahem spisu vedeného žalovaným v projednávané věci, aniž by jej žalovaný nově pořídil a do spisu zařadil. S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že odkaz žalovaného na zjištění uvedená v předmětném protokolu představuje argumentaci žalovaného. Předmětný protokol nepředstavuje novou skutečnost, ohledně které měl žalovaný provést dokazování podle § 115 daňového řádu, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Nemohlo tudíž ani dojít k porušení práva stěžovatele vyjádřit se k doplněnému dokazování.

[22] Řízení o zajišťovacích příkazech je sice vskutku na daňové kontrole nezávislé, jak na to poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti. To však neznamená, že předmětný protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nebylo možné použít jako podklad pro rozhodnutí – zajišťovací příkaz. Podkladem rozhodnutí totiž podle § 93 odst. 1 daňového řádu je jakýkoli důkazní prostředek získaný v souladu s právními předpisy, jímž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[23] Argumentace stěžovatele, že žalovaný založil důvodnost zajišťovacích příkazů I. a IV. na skutkových okolnostech z jiných daní, než těch, které byly těmito příkazy zajištěny, nevyvrací právní závěr žalovaného o obdobnosti skutkového stavu ve všech zdaňovacích období, neboť stěžovatel neuvádí, v čem konkrétně se skutkový stav zásadně odlišuje, tj. nezmiňuje konkrétní skutečnosti, které by tento závěr žalovaného vyvrátily.

[24] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel zpochybnil správnost závěrů krajského soudu o důvodnosti obav správce daně, že DPH bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. K této námitce Nejvyšší správní soud v prvé řadě uvádí, že krajský soud se majetkovými poměry stěžovatele ve vztahu k vymahatelnosti daně velice podrobně zabýval. Poukázal na skutečnost, že podle údajů z účetních výkazů ke dni 31. 12. 2015, činil dlouhodobý majetek stěžovatele 12.888.000 Kč (z toho 7.550.000 Kč stavby a pozemky a 5.338.000 Kč hmotné movité věci), zásoby 0 Kč a krátkodobé pohledávky 3.274.000 Kč (z toho ale daňové pohledávky za státem 3.168.000 Kč). Hodnota aktiv podle správce daně tedy celkem činila 16.162.000 Kč (stěžovatel v žalobě mylně uvádí, že správce daně kalkuloval s částkou 21.500.000 Kč). Pasiva byla tvořena cizími zdroji ve výši 20.937.000 Kč, z nichž 17.115.000

Kč představovaly krátkodobé závazky (a z těch 16.920.000 Kč krátkodobé závazky ke společníkům). Vlastní kapitál byl vykázán v záporné výši −4.767.000 Kč, z čehož −4.185.000 Kč byl výsledek hospodaření z minulých let.

[25] Uvedené majetkové poměry stěžovatele krajský soud vyhodnotil tak, že ekonomická situace stěžovatele nebyla dobrá, neboť zdrojem financování obchodního majetku byly krátkodobé cizí zdroje. Záporné hodnoty vlastního kapitálu a výsledku hospodaření z minulých let ukazují, že stěžovatel generoval ztráty. Tento závěr posiluje zjištění správce daně, že stěžovatel dle daňových přiznání za zdaňovací období leden 2016 až květen 2016 nevykazoval žádná uskutečněná zdanitelná plnění a přijatá plnění vykazoval jen v nepatrné výši, a tudíž utlumil svou ekonomickou činnost. Podle krajského soudu tak existovaly silné indicie o finanční nestabilitě stěžovatele a o nepříznivém budoucím vývoji jeho ekonomické činnosti. Stěžovatel na svých bankovních účtech neměl dostatek peněz k úhradě celkové částky dosud nestanovené DPH.

[26] Vzhledem k tomu, že účetní hodnota movitého i nemovitého majetku stěžovatele činila necelých 13 milionů Kč, zatímco krátkodobé závazky přesahovaly 17 milionů Kč, shledal soud obavu daňových orgánů, že by stěžovatel mohl ještě před doměřením daně použít nemovitý majetek ke splnění svých dluhů, za zcela oprávněnou. Závazek stěžovatele za jejím jednatelem a společníkem by nemusel být řešen zpeněžením majetku a následným splacením dluhu v penězích, ale převodem vlastnického práva na jednatele a společníka. Případné zpeněžení motorových vozidel pak může být realizováno v řádech dnů, někdy i hodin. Za této situace by po úhradě dluhu vůči jednateli a společníku nezbýval stěžovateli již žádný majetek, ale stále by evidoval krátkodobé závazky ve výši cca 4 miliony Kč.

[27] Argumentaci stěžovatele, že podle znaleckého posudku činí tržní hodnota jeho spoluvlastnického podílu k rodinnému domu 11.375.000 Kč, krajský soud oponoval tím, že tuto cenu stěžovatel vypočetl z odhadované tržní ceny celé nemovitosti. Správce daně však správně poznamenal, že zpeněžitelnost spoluvlastnického podílu stěžovatele může být obtížná. Soud tak má za to, že reálná prodejní cena spoluvlastnického podílu by byla nižší, než tržní cena, kterou stěžovatel takto zjednodušeně (a oproštěně od skutečnosti, že spoluvlastnický podíl se zpravidla prodává hůře než celá věc) vypočetl. I kdyby však bylo kalkulováno s částkou, kterou uvádí stěžovatel, tak by společně s hodnotou movitých věcí stěžovatele, která byla v účetních výkazech vyčíslena na 5.338.000 Kč, stačila ke splnění závazku stěžovatele za jednatelem a společníkem, nikoli však ke splnění všech krátkodobých závazků stěžovatele, natož pak i k úhradě budoucí daně.

[28] S ohledem na útlum ekonomické činnosti stěžovatele a jeho celkovou nepříznivou ekonomickou situaci tak existovala obava, že stěžovatel před doměřením daně užije svůj dlouhodobý majetek k úhradě krátkodobých závazků a na úhradu budoucí daně již prostředky nezbudou, jakož i obava, že stěžovatel v mezidobí zcela ukončí svou podnikatelskou činnost (což v napadeném rozhodnutí poznamenal také žalovaný).

[29] K tvrzení stěžovatele, že prodej jednoho automobilu nebyl náznakem, pro který by měla být ohrožena dobytnost daně, krajský soud poznamenal, že tato skutečnost měla pro rozhodnutí daňových orgánů pouze marginální význam. Z rozhodnutí je zřejmé, že obava z ohrožení dobytnosti daně se opírala především o

zjištěné majetkové poměry stěžovatele, útlum jeho ekonomické činnosti a nemalé krátkodobé závazky. Daňové orgány pak nepochybily ani tím, když při zvažování dobytnosti budoucí daně nazíraly na věc souhrnně a braly v úvahu celkovou hodnotu dosud nestanovené DPH vyčíslené v zajišťovacích příkazech (tj. 1.298.954 Kč). Na jejich závěru o ohrožené dobytnosti daně přitom dle soudu nic nemění to, že tímto rozsudkem došlo ke zrušení jednoho ze zajišťovacích příkazů. Důvody, na nichž je takový závěr postaven, totiž plně přiléhají také na situaci, kdy předpokládaná výše v budoucnu stanovené DPH činí 979.849 Kč (po odečtení částky stanovené zrušeným zajišťovacím příkazem 05/2015).

[30] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s výše uvedenými závěry krajského soudu, ke kterým dospěl při hodnocení majetkových poměrů stěžovatele ve vztahu k vymahatelnosti daně, přičemž je považuje za natolik precizně zdůvodněné, že k nim nepovažuje za potřebné již cokoli dodávat a to i proto, že již krajský soud v nich v podstatné míře vypořádal argumentaci, kterou stěžovatel vznesl v kasační stížnosti. Ke stěžovatelem namítanému porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu tudíž nedošlo.

[31] Tvrzení stěžovatele, že částku stanovenou v zajišťovacích příkazech již uhradil, nic nemění na správnosti výše uvedených závěrů, stejně jako poukaz stěžovatele na skutečnost, že neučinil žádné úkony, které by vyvolaly obavu, že svým budoucím daňovým závazkům nedostojí. Správní soud totiž podle § 75 odst. 2 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí správních orgánů vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[32] K námitce stěžovatele, v níž namítá nesprávnost rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení, Nejvyšší správní soud uvádí, že náklady řízení se účastníkům zpravidla přiznávají podle míry úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel však ve věci nebyl převážně úspěšný (tj. z více jak z 50 %), neboť krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pouze z 1/6, což je zároveň míra úspěchu stěžovatele ve věci. Odkaz stěžovatele na rozsudek č. j. 5 Afs 77/2011 – 351 je zcela nepřípadný, neboť v tomto rozsudku byl žalobce na rozdíl od posuzované věci částečně úspěšný v poměru 16/18 a zdejší soud proto vyslovil, že mu v tomto rozsahu má být přiznána náhrada nákladů řízení. Byl to naopak žalovaný, který byl v nyní posuzované věci částečně úspěšný z 5/6, neboť větší části petitu stěžovatele nebylo vyhověno. Krajský soud proto o nákladech řízení rozhodl zcela správně, když žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů s odůvodněním, že stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému, který byl ve věci částečně úspěšný, nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. března 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu