



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně:

Workpress Aviation s. r. o., IČ 29160715
sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň
zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha 5

proti

žalovanému:

Finanční úřad pro Plzeňský kraj, IČ 72080043
sídlem Hálkova 14, Plzeň

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zadržování prostředků žalobkyně v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 z důvodu, že žalovaný nesplnil povinnost ukončit účinnost zajišťovacích příkazů ze dne 25. 1. 2017 podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv odpadly důvody pro trvání zajištění

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žaloba a předchozí průběh řízení

1. Žalobkyně podala u zdejšího soudu dne 21. 9. 2020 žalobu, již se domáhala vydání rozsudku, jímž by bylo určeno, že zadržování finančních prostředků ve výši 21 060 920 Kč žalovaným na základě zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71855/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2014 znějící na částku 232 570 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71876/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období únor 2014 znějící na částku 313 734 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71883/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2014 znějící na částku 439 042 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71893/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2014 znějící na částku 1 188 397 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71906/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2014 znějící na částku 867 415 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71916/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2014 znějící na částku 448 013 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71925/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červenec 2014 znějící na částku 556 628 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71940/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2014 znějící na částku 1 662 303 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71951/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2014 znějící na částku 839 888 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71960/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2014 znějící na částku 1 020 673 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71969/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2014 znějící na částku 1 333 023 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71981/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2014 znějící na částku 507 285 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71987/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2015 znějící na částku 1 680 901 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71995/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2015 znějící na částku 540 841 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72021/17/2301-51521-402857, na zdaňovací období duben 2015 znějící na částku 1 102 029 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72034/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2015 znějící na částku 1 336 948 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72037/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2015 znějící na částku 1 139 023 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72046/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2015 znějící na částku 1 385 974 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72049/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2015 znějící na částku 1 174 084 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72054/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2015 znějící na částku 1 810 614 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72056/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2015 znějící na částku 420 000 Kč, zajišťovacího příkazu ze dne 25. ledna 2017, č. j. 72061/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2015 znějící na částku 1 061 535 Kč (dále jen „*zajišťovací příkazy*“), bylo nezákonným zásahem. Na základě výzvy soudu čj. 57 A 115/2020-239 ze dne 23. 9. 2020 žalobkyně doplnila podáním ze dne 30. 9. 2020 žalobu tak, že nezákonný zásah, který je předmětem žaloby, trval od 28. 1. 2017 do 21. 7. 2020.
2. Žalobkyně svou žalobu odůvodnila tím, že žalovaný zahájil u žalobkyně dne 25. 7. 2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen – červen 2015 a srpen – prosinec 2015 a daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 (dále jen „*daňová kontrola*“). Dne 28. 5. 2019 doručil žalovaný žalobkyni dvaadvacet dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty specifikovaných v bodě 3 žaloby, jejichž odůvodnění představuje zpráva o daňové kontrole ze

dne 24. 5. 2019 čj. 1200091/19/2301-61563-402716. O odvoláních žalobkyně proti těmto platebním výměrům rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, jež bylo doručeno zástupci žalobkyně dne 21. 7. 2020. V rámci daňové kontroly vydal dne 26. 1. 2017 správce daně zajišťovací příkazy k zajištění splnění daňové povinnosti uhradit pravděpodobně v budoucnu stanovenou daň. Zajišťovací příkazy byly doručeny žalobkyni dne 26. 1. 2017 a byly jimi zajištěny finanční prostředky žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč. Žalovaný pak vydal dva exekuční příkazy ze dne 26. ledna 2017, č. j. 119931/17/2301-80541-401957 a č. j. 119990/17/2301-80541-401957, kterými nařídil exekuci příkázáním pohledávky v celkové výši 21 773 681 Kč z bankovních účtů žalobkyně (dále jen „*exekuční příkazy*“). V návaznosti na vydané zajišťovací příkazy a exekuční příkazy provedla žalobkyně dne 27. 1. 2017 žalovanému částečnou úhradu zajištěné daně ve výši 14 489 690 Kč - zbývajíc část zajištěné daně ve výši 7 283 991 Kč byla žalovaným exekvována přímo z účtů žalobkyně na základě vydaných exekučních příkazů. Žalobkyně tvrdila, že žalovaný neoprávněně zadržoval zajištěné finanční prostředky žalobkyně, když nesplnil povinnost ukončit účinnost zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 3 daňového řádu, protože důvody pro vydání zajišťovacích příkazů v průběhu trvání času pominuly, neboť oproti stavu k okamžiku vzniku zajištění došlo k takové změně skutkových okolností, z nichž lze usuzovat, že neexistovala odůvodněná obava o úhradu daně.

3. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, žalobkyně uvedla k jednotlivým důvodům, o něž žalovaný opřel důvodnost zajišťovacích příkazů, následující:

a) ke dni 24. 9. 2018 došlo k navýšení základního kapitálu z jednoho na třicet milionů korun, kdy notářský zápis prokazuje, že vklady společníků byly splaceny v plné výši - základní kapitál žalobkyně o cca 8 milionů korun převyšuje zajištěnou daň, což žalovaný přes zveřejnění těchto údajů v obchodním rejstříku nevzal v potaz

b) *ke rozdělení žalobkyně odštěpením části jejího jmění a převedením na nástupnickou společnost WPA Facility s.r.o.*: nastavení korporátní struktury, kdy část majetku vlastní jedna společnost (tzv. facility, správcovská společnost) a v rámci druhé společnosti je pak realizována výroba, je zcela běžným korporátním nastavením v rámci podnikatelského prostředí – žalovaný mohl přistoupit k alternativnímu, méně invazivnímu, způsobu zajištění daně (zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o.) – žalobkyně neukončila svou činnost (v roce 2017 obrát 468 231 000 Kč, tržby 283 429 000 Kč, hospodářský výsledek před zdaněním 21 581 000 Kč, v roce 2018 obrát 567 075 000 Kč a tržby 247 834 000 Kč, hospodářský výsledek před zdaněním 7 079 000 Kč), v průběhu daňové kontroly se správcem daně, potažmo odvolacím orgánem spolupracovala a poskytovala mu veškerou možnou součinnost - provedené odštěpení části jmění žalobkyně nemělo jakýkoliv dopad do výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně, což bylo žalovanému známo z každoměsíčně předkládaných kontrolních hlášení a daňových přiznání žalobkyně

c) *ke neexistenci nemovitého majetku*: žalovaný mohl zvolit jiné zajišťovací instituty ve formě zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o. – žalobkyně sice nedisponovala v době vydání zajišťovacích příkazů nemovitým majetkem, nicméně žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví „správcovské“ WPA Facility s.r.o.

d) *ke možnosti převedení vozidel ve velmi krátkém čase*: žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví „správcovské“ WPA Facility s.r.o. nebo k motorovým vozidlům – žalovaný nehodnotil hodnotu motorových vozidel uvedených v zajišťovacích příkazech, tudíž nezjistil, že řada z těchto motorových vozidel má hodnotu několik milionů korun – žalobkyně uvedla v žalobě pořizovací

cenu namátkově u deseti vozidel v ceně 500 000 Kč až 2 500 000 Kč

e) *ke možnosti okamžitě ukončit podnikatelskou činnost*: žalobkyně neukončila svou podnikatelskou činnost (viz výše uvedené hospodářské výsledky za roky 2017 a 2018) a zachovala svou podnikatelskou činnost navzdory zásahům žalovaného, v průběhu daňové kontroly se správcem daně a odvolacím orgánem spolupracovala, kdy pokračování činnosti žalobkyně bylo žalovanému známo z každoměsíčně předkládaných kontrolních hlášení a daňových přiznání žalobkyně

f) *ke aktivnímu zbabování se majetku*: domněnka aktivního zbabování se majetku nemá oporu ve výkazech žalobkyně a výkonu její podnikatelské činnosti v době po vydání zajišťovacích příkazů, když závěr žalovaného o proběhlém či budoucím zbabování se majetku nebyl v zajišťovacích příkazech odůvodněn – viz shora údaje o součinnosti s daňovými orgány, předkládání daňových přiznání a kontrolních hlášení, hospodářské výsledky žalobkyně a dále údaj o zisku žalobkyně v roce 2016 ve výši 90 000 000 Kč

4. Žalobkyně dodala, že daňová kontrola trvala od 25. 7. 2016 do 21. 7. 2020, aniž v průběhu celých čtyř let byly schopny daňové orgány přezkoumat důvody pro trvání zajištění daně za situace, kdy žalobkyně konstantně zvyšovala svou produkci.
5. Žalobkyně zdůraznila s odkazem na § 168 odst. 3 daňového řádu, že žalovaný měl průběžně zkoumat její majetkovou situaci s ohledem na její vývoj po vydání zajišťovacích příkazů a účinnost zajišťovacích příkazů ukončit, neboť neexistovaly důvody pro trvání zajištění. Důvody pro vydání zajišťovacích příkazů byly žalovaným koncipovány ledabyle, aniž místo nich užil jiné, výše uvedené, zajišťovací instituty. Žádný z důvodů obsažených v zajišťovacích příkazech nebyl dostatečným pro kontinuální zadržování zajištěných finančních prostředků.
6. Žalobkyně dodala, že zajišťovací příkazy byly žalobkyní obratem po jejich vydání dne 27. 1. 2017 uhrazeny, proto měl žalovaný jistotu v tom, že pokud by žalobkyně nesouhlasila se zřízením zástavního práva ke shora uvedeným věcem, disponoval by žalovaný částkou ve výši 21 773 681 Kč - pokud žalobkyně byla schopna uhradit zajišťovanou daňovou povinnost, nadále neexistovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, čímž pozbyly důvody pro trvání zajištění daně své relevance a vyloučilo to důvodnost obavy žalovaného o nedobytnost zajišťované daňové povinnosti.
7. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, žalobkyně dodala, že ke dni 5. 4. 2018 spis neobsahoval jakýkoliv záznam o provedeném šetření majetku žalobkyně - žalovaný od vydání zajišťovacích příkazů nečinil žádné aktivní kroky k ověření existence důvodů pro trvání zajištění, nezkoumal existenci důvodů ospravedlňujících zajištění finančních prostředků ve výši více než 21 miliónů korun.
8. Dále žalobkyně v žalobě uvedla, že dne 21. 7. 2020 doručil žalovaný žalobkyni 13 rozhodnutí o změně zajištěné částky (snížení o 210 000 Kč) z důvodu, že v rámci probíhajícího odvolacího řízení, tedy ještě před stanovením daně, zjistil odvolací orgán důvody pro snížení původní výše zajištění na základě předpokládaného uznání nároku na odpočet za služby od dodavatelů Royal Trust a.s. a ROYAL TRUST MEDIA s.r.o. Důvody pro trvání zajištění finančních prostředků či změnu jejich výše zkoumal tedy odvolací orgán, nicméně rozhodnutí vydal žalovaný, což potvrzuje, že se žalovaný fakticky vůbec nezabýval splněním podmínek pro trvalý zajištění daňové povinnosti. Fakt, že odůvodnění rozhodnutí o změně zajištěné částky nesplňuje ani ty základní parametry kladené na kvalitu odůvodnění správních rozhodnutí, napadla žalobkyně odvoláním, o kterém nebylo doposud rozhodnuto. Podle žalobkyně byla tato rozhodnutí vydána a doručována opožděně, protože nejsou objektivně způsobila vyvolat zamýšlené účinky a jsou procesně nepřipustná.
9. Žalobkyně žalobu shrnula tak, že důvody pro trvání zajištění daně v průběhu daňové kontroly pominuly a správce daně byl povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti

zajišťovacích příkazů v souladu s § 168 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tak nezákonně a bez právního důvodu zadržoval finanční prostředky žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč, zajištěné zajišťovacími příkazy.

10. Usnesením soudu čj. 57 A 115/2020-243 ze dne 1. 10. 2020 byla vyloučena k samostatnému projednání část žaloby týkající se určení nezákonnosti zadržování prostředků žalobkyně na základě zajišťovacích příkazů v době od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020. Této vyloučené věci byla přidělena zdejší soudem spisová značka 57 A 120/2020. Usnesením zdejšího soudu ze dne 12. 10. 2020 č. j. 57 A 120/2020-26 byla žaloba žalobkyně odmítnuta, avšak toto usnesení bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2021 č. j. 10 Afs 332/2020-31. V bodě 17 zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud vysvětlil, že projednání žaloby nebrání překážka litispendence, protože přes petit žaloby totožný s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 77 A 118/2020 (deklarace zásahu žalovaného spočívajícího v neoprávněném zadržování zajištěných finančních prostředků ve stejném období) byl žalobní nárok v každé z věcí založen na jiném skutkovém stavu (jiném odůvodnění tvrzené nezákonnosti zásahu). Tímto právním posouzením je zdejší soud vázán a bylo jím jako nesprávné vyvráceno posouzení zdejšího soudu, že pro překážku litispendence postačí, je-li žalován skutkově totožný tvrzený nezákonný zásah. Zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu bylo postaveno na jisto, že skutkově totožný nezákonný zásah může být žalován v různých řízeních paralelně nebo i postupně, pokud budou v každém z těchto řízení tvrzené důvody nezákonnosti zásahu vymezeny žalobcem odlišně (nejde-li o překážku litispendence, nemůže jít ani o překážku rei iudicatae). Jelikož neplatí v tomto řízení koncentrační zásada, může žalobce tvrzené důvody nezákonnosti zásahu přinášet kdykoli do skončení soudního řízení a soud se nutně musí zabývat tím, zda takto nově vznesené důvody nebyly uplatněny v paralelním nebo již skončeném řízení o skutkově totožném nezákonném zásahu, protože byly-li by s nimi shodné, šlo by o překážku litispendence nebo věci rozhodnuté, avšak pouze ve vztahu k takovému žalobnímu důvodu. Proto soud důvod žaloby zahrnul do vymezení věci na první straně tohoto rozsudku.
11. V bodě 14 rozsudku ze dne 15. 4. 2021, č. j. 10 Afs 332/2020-31, Nejvyšší správní soud vyslovil následující právní názory, jimiž je zdejší soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. též vázán: Žalobu žalobkyně je nutno posoudit jako deklaratorní zásahovou žalobu, jíž se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že jednání žalovaného spočívající v trvání zajištění finančních prostředků na základě zajišťovacích příkazů bylo nezákonným zásahem, jelikož zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti (body 2, 12, 17 a 18 žaloby). V žalobě žalobkyně odůvodnila neúčinnost zajišťovacích příkazů tím, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů pominuly, a proto byl žalovaný povinen rozhodnout o ukončení jejich účinnosti podle § 168 odst. 3 daňového řádu (body 28 a 73 žaloby). Petitem žaloby žalobkyně navrhla, aby soud vydal rozsudek, jímž určí, že zadržování finančních prostředků žalovaným na základě zajišťovacích příkazů bylo nezákonným zásahem, „*nebot' správce daně nesplnil povinnost ukončit účinnost těchto zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv odpadly důvody pro trvání zajištění*“ (bod 77 žaloby).
12. Předmětem řízení bylo tudíž rozhodnutí o žalobě žalobkyně, jíž se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v zadržování částky 21 060 920 Kč na základě zajišťovacích příkazů v době od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 (dále jen „*rozhodné období*“), přičemž nezákonnost trvání zajištění finančních prostředků žalobkyně odvozovala žalobkyně od pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 3 daňového řádu.

II.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval rozhodující momenty posuzovaného daňového řízení. Zdůraznil, že dne 26. 1. 2017 doručil žalobkyni sporné zajišťovací příkazy, aniž je žalobkyně

napadla odvoláním. Ze zajištěné částky 21 773 681 Kč zaplatila žalobkyně dne 27. 1. 2017 částku 14 489 690 Kč z účtu firmy WPA Facility s.r.o. a zbytek ve výši 7 283 991 Kč byl vymožen správcem daně z účtu žalobkyně dne 2. 2. 2017. To osvědčilo, že žalobkyně sama nedisponovala celou zajištěnou daní. Dne 24. 5. 2019 byly projednány zprávy o daňových kontrolách, dne 27. 5. 2019 byly vydány dodatečné platební výměry, které byly žalobkyni doručeny dne 28. 5. 2019.

14. Žalovaný odkázal na rozsudky zdejšího soudu ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020-198, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 30 A 56/2019-157, a ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 10 Afs 45/2020-55, a usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2021, sp. zn. III. ÚS 226/21.
15. K rozhodnutím o změně zajištěné částky ze dne 14. 7. 2020 žalovaný uvedl, že byla žalobkyni doručena současně s meritorním rozhodnutím odvolacího daňového orgánu, tudíž zajišťovací příkazy se staly neúčinnými v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu až pravomocným stanovením daně – doručením rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům dne 21. 7. 2020.
16. Žalovaný poukázal na to, že sama žalobkyně iniciovala jednání u správce daně ohledně požadavku na vyhovění podaným žádostem o povolení splátek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až květen 2017 a ohledně zvážení nepřistoupení k zajištění daně u dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob, kde paralelně probíhala rovněž daňová kontrola s výsledným doměrkem cca 20 milionů Kč, což dosvědčuje, že žalobkyně sama konstatovala svoji finanční a ekonomickou situaci právě s ohledem na realizované zajištění daně a úhradu této zajištěné daně, a zmínila to i ve svých žádostech o povolení splátek. Žalobkyně se nikdy ve svých žádostech o povolení splátek nezmiňovala o vrácení částky zajištěné daně. Dne 7. 2. 2017 žalobkyně požádala o povolení splátek úhrady DPH za leden 2017 a dne 27. 2. 2017 výslovně sdělila, že není schopna najednou uhradit daň ani nabídnout zástavu, protože je majetek žalobkyně zajištěn zástavním právem třetích osob, aniž by zmiňovala nezákonnost zajištění. Dne 20. 2. 2017 žalobkyně žádala, aby žalovaný zvážil vstřícný přístup ve věci žádosti o povolení splátek daně. Dne 27. 3., 25. 4., 25. 5. a 26. 6. 2017 žalobkyně podala žádosti o povolení splátek DPH za únor, březen, duben a květen 2017, aniž by požadovala vrácení zajištěné částky daně. Žalovaný měl tak z úřední činnosti i z podání učiněných žalobkyně za zjištěné, jaká je momentální platební a ekonomická situace žalobkyně, která sama opakovaně deklarovala svoji finanční situaci, nedostatek finančních prostředků a neschopnost nabídnout odpovídající zástavu k úhradě daňových povinností, což podporovalo správnost úvahy žalovaného o tom, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (paralelně probíhaly dvě daňové kontroly – na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů právnických osob – obě s doměrky ve výši cca 20 milionů Kč, když v tomto případě k zajištění částky na dani z příjmů právnických osob žalovaný nepřistoupil). Žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů a exekučních příkazů nenamítala jejich nezákonnost. Žalobkyně dne 11. 4. 2018 požádala o vrácení zajištěné daně, aniž proti zamítavým rozhodnutím žalovaného č. j. 1173008/18/2301-80543-404726, 1222956/18/2301-51521-402857 ze dne 15. 6. 2018 žalobkyně podala opravné prostředky.
17. Žalovaný dále uvedl, že se snažil zjistit, zda existují i nadále důvody pro trvání zajišťovacích příkazů vydaných na DPH, místním šetřením (požadoval předložit listiny - účetní knihy, příp. aktuální účetní výkazy, inventury, smlouvy uzavřené s odběrateli apod.). Za tímto účelem byl telefonicky kontaktován tehdejší jednatel žalobce dne 26. 4. 2018 a dne 27. 4. 2018 byl kontaktován zástupce žalobkyně, kdy závěr telefonického hovoru byl takový, že nevedl k dohodě žádného termínu – v podrobnostech odkázal žalovaný na související úřední záznam. Proto žalovaný sdělením č. j. 1021352/18/2301-61565-403206 ze dne 2. 5. 2018 požádal žalobkyni o předložení takových listin a poskytnutí takových informací, ze kterých by bylo možné existenci důvodů zajištění daně posoudit, například účetní knihy, podklady pro účetní závěrku a inventarizační záznamy týkající se zdaňovacího období roku 2017, informace a listiny týkající se

odběratelských vztahů v roce 2017 a 2018, kdy navrhl termín místního šetření na 15. 5. 2018. Zástupce žalobkyně však navržený termín konání místního šetření zrušil, navrhl nový termín na den 7. 6. 2018 a sdělil, že není nutné zjišťovat, zda pominuly důvody zajištění daně, protože správce daně má k dispozici údaje z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období 2016. Při místním šetření dne 7. 6. 2018 žalobkyně uvedla, že nejsou účinné zajišťovací příkazy, že žalovaný nereagoval na žádost o vrácení přeplatku ze dne 11. 4. 2018 a není tak dán prostor pro zkoumání hospodářské situace žalobkyně dle § 168 odst. 3 daňového řádu - bylo přislíbeno, že požadované doklady budou dodány až na výzvu žalovaného, a to přestože zástupce žalobkyně souhlasil s konáním místního šetření za účelem předložení listin požadovaných pro posouzení aktuální finanční situace žalobkyně. Žalobkyně poukazovala na zaslání kontrolní hlášení v dispozici žalovaného. Popsaný postup podle žalovaného vylučuje závěr o součinnosti žalobkyně tvrzené žalobou.

18. Dne 29. 6. 2018 byl žalovaným sepsán úřední záznam č. j. 1384856/18/2301-61565- 405062 o tom, že si žalovaný za účelem zjišťování důvodů pro trvání zajištění daně vyžádal výpisy bankovních účtů vedených u banky Uni Credit bank Czech Republic and Slovakia, a.s. a u banky Raiffeisenbank a.s., ze kterých jsou patrné zůstatky peněžních prostředků; obraty na bankovních účtech neodpovídaly skutečnějším plněním, které žalobkyně zahrnuje do přiznání k DPH. Dále žalovaný vyhledávací činností zjistil, že byla vyhotovena mezitímní účetní závěrka v souvislosti s projektem rozdělení formou odštěpení sloučením ke dni 25. 11. 2016 a na novou společnost WPA Facility s.r.o., přešla část jmění rozdělované společnosti žalobkyně. Žalobkyně v příloze mezitímní účetní závěrky uvedla v evidenci dlouhodobého hmotného majetku ve stavu k 31. 10. 2016 stavby v hodnotě 71 696 tis. Kč (přírůstek v roce 2015) a tato stavba tehdy dosud nezapsaná v katastru nemovitostí přešla na obchodní korporaci WPA Facility s.r.o., přičemž se jedná o administrativně výrobní objekt v Plzni. Dále je v tomto úředním záznamu uvedeno, že ke dni 2. 5. 2018 žalobkyně provozovala už jen 10 vozidel, z toho pouze 2 vlastní a 8 patřících leasingovým společnostem. Dále je zde zmíněno popsané místní šetření uskutečněné dne 7. 6. 2018, kdy žalobce odmítl předložit požadované dokumenty (podklady pro účetní uzávěrku, inventarizační záznamy za rok 2017 a listiny týkající se odběratelských vztahů v roce 2017 a 2018 apod.) z důvodu posouzení, zda trvají důvody k zajištění DPH. V roce 2017 došlo k významnému poklesu výsledku hospodaření (o 81%) a základu daně (o 62%), když čistý obrát poklesl jen o 20%. Oproti roku 2016 došlo ke zvýšení cizích zdrojů na 135 mil Kč (o 52 mil Kč). Zvýšila se tedy závislost činnosti žalobkyně na cizích zdrojích. Závěrem žalovaný uvedl, že provedeným šetřením správcem daně nebylo zjištěno, že by majetková situace žalobkyně byla taková, že by měl žalovaný přistoupit ke změně hodnoty zajišťovacích příkazů, a proto trvá na správním úvaze uvedené v předmětných zajišťovacích příkazech, že v daném případě existuje i nadále odůvodněná obava, neboť žalobkyně bez významného reálného majetku může ukončit své podnikatelské aktivity okamžitě, bez jakékoliv časové prodlevy, aniž by se bylo možné účinným způsobem následně domoci úhrady daňových nedoplatků; žalovaný měl tudíž za prokázané, že trvá odůvodněná obava, že dosud nestanovená daňová povinnost na dani z přidané hodnoty nebude uhrazena.
19. Stížností ze dne 7. 8. 2018 žalobkyně následně brojila proti místnímu šetření s odůvodněním, že žalovaný má k dispozici celou řadu podkladů, ze kterých je schopen zjistit aktuální hospodářskou situaci bez součinnosti žalobkyně. Další šetření ohledně případných důvodů pro snížení původní výše zajištěné daně na DPH prováděl žalovaný průběžně, avšak důvody pro toto snížení dle § 168 odst. 3 daňového řádu nebyly zjištěny (kromě posledního přezkoumávání důvodů) – žalovaný odkázal na úřední záznamy č. j. 1384856/18/2301-61565-405052 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 2045608/18/2301-61563-404779 ze dne 29. 11. 2018, č. j. 1238888/19/2301-61563-402716 ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1748325/19/2301-61563-402716 ze dne 23. 10. 2019, interní sdělení OFŘ č. j. 12570/20/5300-22441-712084 ze dne 6. 4. 2020 a č. j. 26330/20/5300-22441-712084 ze dne 8. 7. 2020, úřední záznamy č. j. 679074/20/2301-51521-404827 ze dne 8. 4. 2020, č. j. 984965/20/2301-61563-402716 ze dne 5. 5. 2020, úřední záznamy č. j. 1000523/20/2301-51521-

404827 ze dne 6. 5. 2020, č. j. 1458986/20/2301-51521-402857 ze dne 10. 7. 2020. Žalovaný tudíž činil aktivní kroky k ověření existence důvodů pro trvání zajištění, kdy průběžné výsledky probíhající daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (i na dani z příjmů právnických osob) nasvědčovaly tomu, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude doměřena ve výši, v jaké byla zajištěna. K základnímu kapitálu obchodní korporace žalovaný uvedl, že nejde o vyčleněný majetek pro věřitele – jde o pouhou položku pasiv, protože společnost nemusí udržovat hodnotu svého majetku alespoň na úrovni hodnoty základního kapitálu. Proto zvýšení základního kapitálu nepředstavovalo skutečnost, kterou by se měl žalovaný zabývat při hodnocení a zjišťování důvodů pro trvání zajištění daně či snížení výše zajištěné daně.

20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Vyjádření účastníků při jednání

21. Oba účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích a odkázali na svá předchozí písemná podání.
22. V závěrečném návrhu žalobkyně poukázala na to, že v rozhodném období řádně podnikala, nabírala zaměstnance a snížení obrátu nastalo v důsledku vydání zajišťovacích příkazů, kdy neměla motiv podnikání ukončovat. Obavu z dobytosti daně vylučoval stav účtů žalobkyně, zdravé podnikání žalobkyně a kontrakt s klíčovým partnerem Zodiac. Nevykonatelná rozhodnutí ukládající žalobkyni povinnost uhradit daň podle žalobkyně neměla mít na existenci obavy z dobytosti daně vliv.
23. Žalovaný v závěrečném návrhu zopakoval základní argumentaci z vyjádření k žalobě a dodal, že zajištěná daň byla použita na úhradu pravomocně uložené daně.

IV.

Posouzení věci soudem

24. V souladu s § 87 odst. 1 in fine s. ř. s. vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, tj. v rozhodné době.

V.

Rozhodnutí soudu

25. Žaloba je včasná. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobkyně dozvěděla o nezákonném zásahu, avšak nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Žalobkyně podala svou žalobu včas dne 21. 9. 2020, protože rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům bylo žalobkyni doručeno dne 21. 7. 2020, tudíž dvoutříměsíční lhůta k podání žaloby by uplynula až v den podání žaloby.
26. Podle § 85 s. ř. s. platí, že žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Žaloba proto není nepřipustná podle § 85 věty za středníkem s. ř. s., jelikož se žalobkyně domáhá určení nezákonnosti zásahu žalovaného.
27. Připustnost žaloby na ochranu proti nezákonným zásahem spočívajícím v neukončení zajištění daně shledal Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, publ. pod č. 3582/2017 ve Sb. NSS, kde vyslovil následující právní větu: „Nesplní-li správce daně povinnost ukončit účinnost rozhodnutí o zajištění daně podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť jej odmítá zbavit povinnosti (strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá. Prostředkem obrany proti takovému jednání správce daně je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s.“

28. Žaloba je nedůvodná.
29. Soud vyšel z následující právní úpravy.
30. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
31. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (§ 167 odst. 2 daňového řádu).
32. § 167 odst. 3 daňového řádu stanoví, že není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
33. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních 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.
34. § 168 odst. 3 daňového řádu stanoví, že pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
35. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu platí, že dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
36. § 168 odst. 6 daňového řádu stanoví, že pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5.
37. § 170 odst. 1 daňového řádu stanoví, že správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.
38. § 170 odst. 3 daňového řádu stanoví, že správce daně může rozhodnout o zřízení zástavního práva k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován, a to na základě předchozího písemného souhlasu vlastníka s úředně ověřeným podpisem.
39. Soud vyšel i z judikatury správních soudů. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, publ. pod č. 3582/2017 ve Sb. NSS, věnoval problematice nyní řešené zdejším soudem a dospěl k následujícím závěrům: Nejprve zdůraznil, že jakkoli plynutí času může mít sice vliv pro posouzení odůvodněnosti dlouhotrvajícího zajištění daně, samo o sobě nepostačuje pro závěr, že zajištění již není opodstatněné. „*Délka zajištění daně může být dána různými skutkovými okolnostmi. Prověřování tvrzení daňového subjektu může v některých případech vyžadovat delší čas s ohledem na složitost a komplexnost daného případu. (...) Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v neukončení zajištění daně však nelze opřít pouze o tvrzení, že neprokázal-li správce daně odůvodněnost svých pochybností vyjádřených v zajišťovacím příkazu v průběhu 19 měsíců, je třeba považovat tyto*

pochybnosti za liché a režim zajištění ukončit. K takovému tvrzení by musely přistoupit další okolnosti svědčící ve prospěch závěru, že podmínky pro zajištění daně v době podání žaloby (již) neexistují.“ Nejvyšší správní soud dále vysvětlil, že žalobce, který chce dosáhnout ukončení zajištění daně prostřednictvím rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, musí svou argumentaci odvíjet od konkrétních důvodů zajišťovacího příkazu. „Nikoliv ovšem tak, že by daňový subjekt zpochybňoval jejich zákonnost (k tomu slouží žaloba proti zajišťovacímu příkazu samotnému), ale měl by svou argumentaci zaměřit na skutkový stav v době podání zásahové žaloby a dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že jednotlivé důvody zajištění daně již netrvají nebo že se vlivem změny okolností či plynutí času jejich váha oslabila. (...) Ať již byly důvody pro vydání zajišťovacího příkazu opodstatněné či nikoliv, stěžovatelka měla možnost dostatečně určitě tvrdit a prokázat, že v době podání žaloby (již) nebyla vymahatelnost daně ohrožena.“ Dále s ohledem na to, že zajišťovací příkaz představuje mimořádně silný institut, který může velmi výrazně zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu a v některých případech ovlivnit i jeho samotnou existenci, a že zákonem stanovené přísné podmínky pro jeho vydání a trvání, je správce daně povinen trvání těchto podmínek z úřední činnosti zkoumat tak, aby byla vyloučena svévole zajištění. Pokud důvody pro trvání zajištění daně pominou, je správce daně povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. „Aby mohl správce daně této povinnosti dostát, je nezbytné, aby trvání podmínek zajištění daně podrobil pravidelnému přezkumu, a to v přiměřených intervalech, které odpovídají jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu, např. pokud jde o důvody zajištění daně. Výsledek takového přezkumu správcem daně pak musí být zřejmý ze správního spisu. Jen takový postup totiž umožní správním soudům přezkoumat, zda správce daně výše uvedenou povinnost skutečně plní, a zároveň umožní konfrontovat konkrétní tvrzení žalobce uplatněné v žalobě se skutkovým stavem, o nějž správce daně opírá nutnost trvání zajištění daně. Krajský soud se mylně domníval, že takovou povinnost nelze správci daně uložit, protože by vyžadovala zaznamenávání negativní skutečnosti – neexistenci změny poměrů. Správce daně však může pravidelný přezkum trvání důvodů zajištění odůvodnit i pozitivně – tím, že uvede konkrétní skutečnosti, které svědčí pro trvání důvodů zajištění daně. Je samozřejmě i na daňovém subjektu, aby se ve vlastním zájmu svými podněty domáhal ukončení účinnosti rozhodnutí o zajištění daně a aby správci daně poskytl relevantní tvrzení a nabídl důkazy.“ Nejvyšší správní soud shrnul, že „Nesplní-li správce daně povinnost, kterou mu daňový řád ukládá v § 168 odst. 3, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť odmítá zbavit daňový subjekt povinnosti (tj. povinnosti strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá.“

40. Závěry Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku popsané v předchozím bodě odůvodnění tohoto rozsudku zdejší soud shrnuje takto: Závěr o aktuálně neodůvodněném zajištění daně nemůže být opřen jen o nadměrnou délku jeho trvání, nýbrž ještě o další okolnosti svědčící ve prospěch závěru o neodůvodněném zajištění daně. Takovými okolnostmi se rozumí konkrétní tvrzené a prokázané skutečnosti existující v době podání zásahové žaloby osvědčující zánik či oslabení důvodů zajištění daně tak, jak byly vymezeny v zajišťovacím příkazu. Správce daně tak, aby mohl bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, musí pravidelně v přiměřených intervalech přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně, přičemž tyto intervaly musí odpovídat jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu ve vztahu ke konkrétním důvodům zajištění daně. Výsledky přezkumu musí být zřejmé ze správního spisu a mohou spočívat v uvedení skutečností svědčících pro trvání důvodů zajištění daně. Daňový subjekt je však ve vlastním zájmu zároveň odpovědný za to, zda se svými podněty domáhal ukončení zajištění a jaká tvrzení a důkazy správci daně nabídl.
41. Podmínkou procesního úspěchu s žalobou na určení nezákonnosti zákonného zásahu podle § 82 odst. 1 s. ř. s. je, že žalující strana byla přímo zkrácena na svých právech žalovaným nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti ní nebo v jeho důsledku bylo proti ní přímo zasaženo. Soud konstatuje, že trvající zajištění daně je bezesporu zásahem do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Na soudu bylo, aby v rozsahu žalobních námitek přezkoumal, zda bylo zajištění v rozhodném období po právu nebo zda bylo nezákonné.

42. K podmínkám zajištění daně se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, kde uvedl, že „*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároven (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ Z toho vyplývá, že správce daně musí zajišťovací příkaz přezkoumatelně odůvodnit, jednak ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti budoucí určité výše daně a jednak ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti její budoucí nevymahatelnosti nebo značně obtížné vymahatelnosti. Současně platí, že obě uvedená kritéria musí být posuzována jak samostatně tak i společně – je-li jedno kritérium slabší, může být zajištění zákonné, pokud je to vyváжено silnějším naplněním druhého kritéria.*
43. V rozsudku ze dne 18. července 2018 čj. 6 Afs 11/2018 – 69 Nejvyšší správní soud doplnil, že „*Ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu míří primárně na situace, kdy účinky zajišťovacího příkazu mají být zrušeny, neboť daň nebude stanovena buď vůbec, nebo ne v původně zajištěné výši. Jestliže stále existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena v určité výši, jakož i obava z její budoucí dobytnosti, pak důvody zajištění daně nepominuly a dále trvají. Daňový subjekt má právo vědět, že správce daně pravidelně přezkoumává, zda potřeba zajištění daně trvá, a pokud se změny důvody, na základě nichž se domnívá, že daň bude stanovena, aby mu tyto důvody byly sděleny. Pokud by se změnilý zásadním způsobem, pak by bylo možné požadovat zrušení původních zajišťovacích příkazů a vydání nových. (...) Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, při vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obsírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně.*“
44. V posuzované věci byly sporné zajišťovací příkazy ze dne 25. 1. 2017 odůvodněny takto: Žalobkyně vznikla v roce 2012, podniká především v oblasti výroby komponentů pro letecký průmysl, kdy výroba probíhá ve výrobní hale v Plzni, Folmavská 2. Žalobkyně se k datu 1. ledna 2017 rozdělila odštěpením části jejího jmění na obchodní společnost WPA Facility s.r.o. Daňová kontrola byla zahájena dne 25. července 2016. Žalobkyně byla vyzvána v prosinci 2016 k prokázání nároku na odpočet DPH u určitých zdanitelných plnění. Žalovaný seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění dne 25. července 2016 a 13. září 2016 a s tím, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH. Následně probíhalo další šetření, aniž by pochybnosti žalovaného byly odstraněny. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně bez významného reálného majetku může ukončit své podnikatelské aktivity okamžitě, aniž by se bylo možné ze strany žalovaného účinným způsobem následně domoci úhrady daňových nedoplatků. Odůvodněnou obavu z nedobytnosti nebo ztížené dobytnosti nesplatné daně žalovaný dovedl explicitně ze třech okruhů skutečností:
- a) (nízké) zůstatky bankovních účtů žalobkyně a absence nemovitého majetku
 - b) žalobkyně se zbavuje svého majetku za situace, kdy je jí znám reálný předpoklad doměření daně - rozdělení žalobkyně odštěpením části jmění žalobkyně na obchodní společnost WPA Facility s.r.o., kdy podle projektu rozdělení jedinou věcí, která nepřejde z žalobkyně na WPA Facility s.r.o., jsou práva a povinnosti vyplývající z pracovněprávních vztahů žalobkyně
 - c) motorová vozidla (žalobkyně vlastní 10 motorových vozidel a je provozovatelem dalších 4 motorových vozidel) může žalobkyně ve velmi krátkém čase převést kdykoli na třetí osobu včetně WPA Facility s.r.o.
45. Dále nebylo sporu o tom, že dne 26. 1. 2017 vydal žalovaný dva exekuční příkazy čj. 119931/17/2301-80541-401957 a 119990/17/2301-80541-401957, jimiž nařídil daňovou exekuci zajišťovacích příkazů příkazáním pohledávky z účtů žalobkyně u dvou bank. Rozhodnutím

žalovaného ze dne 27. 1. 2017 čj. 143524/17/2301-80541-401957 byla částečně zastavena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně, nařízená exekučním příkazem čj. 119931/17/2301-80541-401957 ze dne 26. 1. 2017, v částce 14 489 690 Kč s odůvodněním, že tato částka byla připsána na účet žalovaného dne 27. 1. 2017, kdy k úhradě zbývá 7 283 991 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2017 čj. 143470/17/2301-80541-401957 byla zcela zastavena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně u druhé banky, nařízená exekučním příkazem čj. 119990/17/2301-80541-401957 ze dne 26. 1. 2017, s odůvodněním, že částka 14 489 690 Kč byla připsána na účet žalovaného dne 27. 1. 2017, kdy k úhradě zbývající částky vymáhaného nedoplatku postačí další nařízená daňová exekuce. Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 2. 2017 čj. 194461/17/2301-80541-401957 byla zcela zastavena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně u první banky, nařízená exekučním příkazem čj. 119931/17/2301-80541-401957 ze dne 26. 1. 2017, s odůvodněním, že vymáhaný nedoplatek byl ke dni 2. 2. 2017 zcela uhrazen.

46. Soud před vypořádáním jednotlivých námitek žalobkyně konstatuje východiska, z nichž při přezkumu vycházel: Jednak soud zkoumal zákonnost zajištění jen v rozhodné době, tj. od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020. Dále, podmínkou nezákonnosti zajištění bylo, že by žalobkyně tvrdila a prokázala, že v rozhodné době zanikly či byly oslabeny důvody zajištění vymezené v zajišťovacích příkazech, přičemž žalovaný byl povinen v přiměřených intervalech přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně a výsledky přezkumu zaznamenat do spisu (intervaly měly odpovídat jednak závažnosti zásahu do práv žalobkyně zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu ve vztahu ke konkrétním důvodům zajištění daně), kdy i žalobkyně byla odpovědná za to, zda se svými podněty domáhala ukončení zajištění a jaká tvrzení a důkazy správci daně nabídl. Jelikož žalobkyně v soudním řízení správním nenapadla zákonnost zajišťovacích ani exekučních příkazů (resp. rozhodnutí o námitkách proti nim), vycházel soud ze zákonnosti zajištění jako takového a i vhodnosti zvoleného způsobu zajištění a tyto nepřezkoumával.
47. První námitka žalobkyně, že žalovaný nevzal v potaz zvýšení základního kapitálu žalobkyně v roce 2018, nebyla opodstatněná. Podle § 30 zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. je základní kapitál obchodní korporace souhrn všech vkladů. Je tudíž zřejmé, že základní kapitál je jen účetní položkou jako zdroj majetku obchodní korporace a jako takový je součástí vlastního kapitálu a účetně se vykazuje v rámci pasiv. Jde o zdroj, nikoli o samotný majetek obchodní korporace a obchodní korporace tedy nemusí mít žádný specifický majetek (např. finanční prostředky na bankovním účtu) odpovídající jejímu základnímu kapitálu. Základní kapitál může být ostatně vytvořen nikoli jen peněžitými vklady společníků, ale i vnesením nepeněžitých vkladů: Jakmile k předmětu základního kapitálu obchodní korporace nabude vlastnické právo, může ho spotřebovat, nebo použít k nabytí jiné věci, zcizit, zužítkovat, zničit, aniž by to mělo samo o sobě jakýkoli vliv na zapsanou výši základního kapitálu. Z toho vyplývá, že jakýkoli údaj (i o zvýšení) základního kapitálu v obchodním rejstříku je pro závěr relevantní pro rozhodnutí soudu, tj. zda by daň byla nevymahatelná nebo obtížně vymahatelná, zcela mimoběžný. Navíc podle výpisu z obchodního rejstříku žalobkyně a notářského zápisu, které soud provedl k důkazu, byl do obchodního rejstříku zapsán splacený základní kapitál ve výši 30 milionů korun již dne 1. 9. 2015, tudíž před vydáním zajišťovacích příkazů. Proto tato skutečnost nemůže mít vliv na další existenci důvodů zajištění daně stanovených v zajišťovacích příkazech ze dne 25. 1. 2017.
48. Jádrem zbytku žalobní argumentace bylo tvrzení, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů

pominuly dle § 168 odst. 3 daňového řádu a v rozhodné době neexistovaly.

49. K důvodu zajištění vymezenému v zajišťovacích příkazech tak, že žalobkyně se zbavuje svého majetku převodem na WPA Facility s.r.o. (kromě práv a povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů), protože je žalobkyni znám reálný předpoklad doměření daně, žalobkyně uvedla následující. Žalobkyně argumentovala tím, že odstěpení WPA Facility s.r.o. je projevem zcela běžné korporátní struktury, kdy část majetku vlastní správcovská společnost a v rámci druhé společnosti je realizována výroba.
50. Zákonnost zajišťovacích příkazů mohla být předmětem přezkumu v rámci řízení o žalobě žalobkyně podle § 65 a násl. s. ř. s. a není předmětem nynějšího soudního řízení. Tato námitka nesměruje ke změně (zániku, oslabení) důvodu zajištění, ale ani ho nevyvrací. Aby mohla být žalobkyně s námitkou úspěšná, musela by tvrdit a prokázat, že po vzniku zajištění žalovaný identifikovaný důvod zajištění (přesuny majetku žalobkyně na odstěpenou firmu) zanikl nebo byl oslaben. Argumentace, že k přesunům nebo změnám organizační struktury běžně dochází, nevede k zániku či oslabení důvodu zajištění, který žalovaný v zajišťovacích příkazech specifikoval, nad to ho ani nezpochybňuje. Námitka nebyla proto důvodná.
51. Uváděla-li žalobkyně, že měl žalovaný na místo vydání zajišťovacích příkazů postupovat jinak (zřídit zástavní práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o.), jde o námitku nedůvodnou. Zákonnost zajišťovacích příkazů mohla být předmětem přezkumu v rámci řízení o žalobě žalobkyně podle § 65 a násl. s. ř. s., když v projednávané věci šlo o to, zda v rozhodné době neexistovaly nebo existovaly oslabené důvody zajištění vymezené v zajišťovacích příkazech. Obiter dictum soud uvádí, že zákonné důvody pro vznik zajištění shledal: Žalobkyně převedla veškerý majetek na WPA Facility s. r. o. v blízké časové souvislosti poté, kdy žalobkyně nabyla na základě průběhu daňové kontroly vědomost o hrozícím vysokém doměrku daně. Tato skutečnost v souhrnu s neexistencí nemovitého majetku a dostatečného zůstatku bankovních účtů osvědčila dle soudu obavu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo dobytá značně obtížně. Námitka nebyla proto důvodná.
52. Nedůvodnou je i argumentace žalobkyně s poukazem na své dobré hospodářské výsledky v letech 2016 až 2018, známé žalovanému z kontrolních hlášení a daňových přiznání žalobkyně, a na svou řádnou součinnost v následném průběhu daňové kontroly, stejně jako argumentace, že domněnka aktivního zbavování se majetku nemá oporu ve výkazech žalobkyně a výkonu její podnikatelské činnosti v době po vydání zajišťovacích příkazů.
53. Hospodářské výsledky žalobkyně obecně samy o sobě (stejně jako výše základního kapitálu) nepředstavují skutečnost, která by mohla mít vliv na existenci důvodů zajištění daně podle § 168 odst. 3 daňového řádu – nejde totiž o fakt, který by měl vliv na dobytost daně. Žalobkyně netvrdila ani neprokázala žádný majetek nabytý po zajištění daně v rozhodné době, který by byl s to vyvrátit nebo oslabit obavu z vymožení daně (pokud žalobkyně teprve v závěrečném návrhu poukázala na stav bankovních účtů a kontrakt s ZODIAC, z těchto skutečností nevyplývalo nic, co by závěr o trvání obavy z dobytosti daně vyvrátilo). Stejně irelevantní je pro tento závěr o dobytosti daně žalobkyní tvrzená součinnost v daňovém řízení. To platí i ve vztahu k argumentaci žalobkyně o nepravděpodobnosti okamžitého ukončení podnikatelské činnosti – žalovaný zajišťovací příkazy odůvodnil (mj.) nedostatečným a snadno likvidním majetkem

žalobkyně a zbavováním se majetku, kdy pokračování v podnikání se s těmito důvody mýjí. Pokud jde o aktivní zbavování se majetku, jím (odštěpením WPA Facility s.r.o.) žalovaný argumentoval v zajišťovacích příkazech, které nejsou předmětem nynějšího soudního přezkumu, aniž by v dalším řízení v rozhodné době žalovaný tvrdil, že ve zbavování se majetku žalobkyně pokračuje. Z tohoto důvodu musí být námitka žalobkyně, že závěr o zbavování se majetku nebyl v zajišťovacích příkazech odůvodněn, vzhledem k dikci § 168 odst. 3 daňového řádu neopodstatněná.

54. K důvodu zajištění vymezenému v zajišťovacích příkazech tak, že žalobkyně nevlastní nemovitý majetek a její bankovní účty vykazují nízký zůstatek, ve vztahu k žalobním námitkám uvádí soud následující.
55. Tvrdila-li žalobkyně, že měl žalovaný na místo vydání zajišťovacích příkazů postupovat jinak (zřídit zástavní práva k obchodnímu závodu WPA Facility s.r.o., k nemovitému majetku ve vlastnictví WPA Facility, k podílu ve WPA Facility s.r.o.), jde o námitku nedůvodnou a při jejím vypořádání odkazuje soud na vypořádání žalobní námitky týkající se odštěpení WPA Facility s.r.o. shora – zejména na to, že žalobkyně v tomto řízení nemůže napadat zákonnost zajišťovacích příkazů ani zvoleného způsobu zajištění.
56. Žalobkyně namítla, že žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví WPA Facility s.r.o. Námitka je nedůvodná, protože jde o argumentaci mimoběžnou vzhledem k § 168 odst. 3 daňového řádu. Požadavek, aby žalovaný nahradil zajištění, se totiž nedotýká relevantních okolností pro ukončení zajištění – zajištění má být ukončeno jen tehdy, pominuly-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno. Soud dodává, že podle § 170 odst. 3 daňového řádu může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován, jen na základě předchozího písemného souhlasu vlastníka s úředně ověřeným podpisem – žalobkyní požadovaný postup tedy nebyl jen v rukou žalovaného. V souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu by mělo zajištění majetkem třetí osoby přicházet do úvahy obecně tehdy, nelze-li zajištění dosáhnout z majetku daňového subjektu, resp. dal-li k němu podnět daňový subjekt - bez souhlasu třetí osoby takto posupovat nelze. Jinými slovy, není povinností správce daně vyhledávat a oslovovat majetné právní subjekty, zda by nebyly ochotny souhlasit se zatížením svého majetku ve prospěch daňového subjektu. Pokud žalobkyně chtěla, aby tak žalovaný postupoval, měla mu předložit úředně ověřený písemný souhlas WPA Facility s.r.o. se zřízením zástavního práva k jeho nemovitostem, které by mohlo zajištění daně žalobkyně nahradit. Takto však žalobkyně nepostupovala.
57. K důvodu zajištění vymezenému v zajišťovacích příkazech tak, že žalobkyně může svá vozidla promptně převést na třetí osobu, žalobkyně uvedla následující.
58. Žalobkyně namítla, že žalovaný měl ukončit účinnost zajišťovacích příkazů za současného zřízení zástavního práva k nemovitým věcem např. ve vlastnictví WPA Facility s.r.o. nebo motorovým vozidlům žalobkyně. Pokud jde o společnost WPA Facility s. r. o., odkazuje soud na vypořádání obdobné žalobní námitky ve vztahu k neexistenci nemovitého majetku shora. Pokud jde o motorová vozidla žalobkyně, jimi byly odůvodněny zajišťovací příkazy, které žalobkyně nenapadla odvoláním. Zákonnost zajišťovacích příkazů mohla být předmětem přezkumu v rámci

řízení o žalobě žalobkyně podle § 65 a násl. s. ř. s., když v projednávané věci šlo o to, zda v rozhodné době neexistovaly nebo existovaly oslabené důvody zajištění vymezené v zajišťovacích příkazech. Argumentace žalobkyně se nikterak nedotýká důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno – žalobkyně netvrdí, že by žalovaným v zajišťovacích příkazech identifikovaný důvod ve srovnání s dobou jejich vydání zanikl nebo byl oslaben. Úvaha žalovaného o důvodu zajištění v zajišťovacích příkazech, že obava ze ztížené dobytnosti daně vyplývá mj. z neexistence nemovitého majetku žalobkyně a existence snadno převoditelného majetku žalobkyně, je přitom logická. Hodnota motorových vozidel a jejich zastavením provedené zajištění daně mohlo být předmětem řízení, v němž byla přezkoumávána zákonnost zajišťovacích příkazů, čímž nynější řízení není. Žalobkyně ostatně netvrdila ani neprokázala, že by zástavou vozidel vzhledem k jejich zpeněžitelné hodnotě mohla být zajištěna daň v rozsahu zajišťovacích příkazů. Žalobkyně ani netvrdila, že by žalovanému v rozhodné době k zajištění daně nabídla zástavu svými automobily, které by byly s to svou hodnotou daň zajistit. Námitky byly tedy nedůvodné.

59. Argumentovala-li žalobkyně excesivním trváním daňové kontroly od 25. 7. 2016 do 21. 7. 2020, pak nepřinesla žádná konkrétní tvrzení o nepřiměřeně dlouhé kontrole ani průtahách v ní a z popsaného intervalu rozhodného pro posouzení soudu nadměrnost zjevně nevyplývá. Soud připomíná současně, že podle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, nezákonnost zajištění daně nemůže vyplývat jen z nadměrné délky jeho trvání. Nelze též nedodat, že daňová kontrola netrvala, jak žalobkyně tvrdí od 25. 7. 2016 do 21. 7. 2020, nýbrž od 25. 7. 2016 do 24. 5. 2019, neboť dne 24. 5. 2019 byly žalobkyni doručeny zprávy o daňové kontrole (srov. § 88 odst. 5 daňového řádu a protokol žalovaného č. j. 1132204/19/2301-61562-402697).
60. Argumentovala-li žalobkyně, že dne 21. 7. 2020 jí doručil žalovaný 13 rozhodnutí o změně zajištěné částky, jde o námitku nedůvodnou. Jednak z toho nelze dovodit, jak žalobkyně činí v žalobě, že by žalovaný nezkoumal splnění podmínek pro trvání zajištění. Dále je vzhledem k předmětu nynějšího řízení (trvání důvodů zajištění daně v době od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020) právně irelevantní argumentace žalobkyně, že odůvodnění rozhodnutí o změně zajištěné částky je nedostatečné, že jde o rozhodnutí opožděná a procesně nepřijatelná.
61. Neopodstatněnou je i argumentace žalobkyně, že zajišťovací příkazy byly žalobkyní splněny a neexistovala tak obava z nedobytnosti daně. Účelem zajišťovacích příkazů z podstaty je právě zajistit úhradu daně. Je-li úhrada daně exekucí zajišťovacího příkazu nebo složením jistoty dle § 167 odst. 3 daňového řádu zajištěna, neznamená to, že by bylo na místě zajišťovací příkaz zrušit, nýbrž to, že zajišťovací příkaz splnil svůj účel. Jinými slovy, § 168 odst. 3 daňového řádu nelze vykládat tak, že po splnění zajištění daně důvody zajištění daně pominuly a správce daně je povinen zajišťovací příkaz zrušit a zajištění jako vratitelný přeplatek vrátit. Skutečnost, že účel zajišťovacích příkazů (tj. zajištění daně) byl splněn, není tedy důvodem pro jejich zrušení. Navíc nebylo sporné, že přes 14 milionů ze zajištění uhradila nikoli žalobkyně, ale třetí osoba, firma WPA Facility s. r. o., kdy na toto žalovaný reagoval adekvátně svými rozhodnutími ze dne 27. 1. 2017 o úplném, resp. částečném zastavení daňové exekuce. Spatřovala-li žalobkyně nezákonnost zajištění v tom, že zajišťovací příkazy byly z větší části uhrazeny WPA Facility s.r.o. a ve zbytku byly vymoženy exekucí, aniž by byl žalobkyni dán prostor pro úhradu, soud toto jako důvod nezákonnosti zajištění neshledal, i pokud by zákonnost vzniku zajištění hodnotil, což nespádalo do předmětu nynějšího řízení. Žalobkyně sama zbytek (firmou WPA Facility s.r.o. neuhrazený zůstatek nestanovené daně) zajištěné daně neuhradila, ani jiné zajištění neposkytla ani nenabídla – k úhradě došlo exekuční cestou. Tvrzení, že žalobkyni nebyl dán prostor pro úhradu, je vyvráceno tím, že část zajištěné daně uhradila firma WPA Facility s.r.o., tzn., že měla-li tato firma

stojící mimo daňové řízení dost prostoru pro úhradu, musela ho mít i žalobkyně. Především však byly podle § 167 odst. 3 daňového řádu zajišťovací příkazy vykonatelné okamžikem doručení žalobkyni, takže skutečnost, že část zajištěné daně byla uhrazena exekucí, nemá na hodnocení důvodu zajištění vliv. Namítala-li tedy žalobkyně, že nezákonnost zajištění má vyplývat z toho, že úhradou firmou WPA Facility s. r. o. a exekucí bylo zajištění splněno, tudíž obava z nedobytnosti daně pominula, není to podle soudu důvod pro zrušení zajišťovacích příkazů ani pro zřízení zástavního práva k majetku třetích osob z důvodů uvedených výše, kdy ostatně třetí osoby v rozhodném období žalovanému žádné jiné zajištění ani nenabídly. Lze dodat, že podle § 168 odst. 3 daňového řádu bylo rozhodné, zda pominuly důvody zajištění v rozhodné době, přitom exekuční vymození a dobrovolné plnění třetí osoby na zajištěnou daň se s důvody zajištění daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s odůvodněním zajišťovacích příkazů zcela míjí. Jinými slovy plnění třetí osoby a výtěžek exekuce na zajišťovací příkazy rozhodně nemohly samy o sobě vést k ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů – splněním zajišťovacích příkazů byla daň zajištěna, ale obavy z nedobytnosti daně by v případě ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů pominout nemohly.

62. Žalobkyně konečně namítla, že žalovaný měl průběžně zkoumat vývoj její majetkové situace po vydání zajišťovacích příkazů a účinnost zajišťovacích příkazů ukončit, kdy důvody zajištění dle zajišťovacích příkazů pominuly. Žalobkyně dodala, že žalovaný od vydání zajišťovacích příkazů nečinil žádné aktivní kroky k ověření existence důvodů pro trvání zajištění a nezkoumal existenci důvodů ospravedlňujících zajištění finančních prostředků ve výši více než 21 miliónů korun.
63. Námitka je nedůvodná.
64. Především je nutno uvést, že podle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, publ. pod č. 3582/2017 ve Sb. NSS, je procesní úspěch daňového subjektu v řízení, v němž je řešena povinnost správce daně ukončit zajištění daně podle § 168 odst. 3 daňového řádu, podmíněn tím, že daňový subjekt prokáže, že konkrétní důvody zajišťovacího příkazu v něm vymezené pominuly nebo byly zásadně oslabeny. Z výše popsaných důvodů zajišťovacích příkazů tak, jak v nich byly vymezeny, je zřejmé, že žalobkyně v tomto směru žádnou žalobní argumentaci nepřinesla: Žalobkyně neprokázala ani netvrdila, že by v rozhodném období natolik rozšířila rozsah svého zpeněžitelného majetku (že došlo k dostatečnému zvýšení zůstatku jejích bankovních účtů oproti stavu zjištěnému ke dni vydání zajišťovacích příkazů, že by nabyla nemovitost, že by na ni obchodní společnost WPA Facility s.r.o. převedla zpět její původní majetek, nebo že by nabyla další motorová vozidla či jiný majetek). Žalobní argumentace se tedy důvody zajišťovacích příkazů míjela a nespočívala v tvrzení a důkazu o tom, že by se v rozhodné době změnila majetková situace žalobkyně tak, že obava z dobytosti daně pominula (buď že důvody zajištění pominuly, nebo že byly oslabeny nabytím jiného majetku vylučujícího obavu z dobytosti daně).
65. Namítala-li žalobkyně, že žalovaný měl průběžně zkoumat vývoj její majetkové situace, platí, jak bylo výše vyloženo s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že žalovaný byl skutečně povinen v přiměřených intervalech přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně a výsledky přezkumu zaznamenat do spisu. Interval přezkumu pak měly odpovídat jednak závažností zásahu do práv žalobkyně zajištěním dosud nestanovené nebo nesplacené daně, jednak konkrétním okolnostem případu ve vztahu ke konkrétním důvodům zajištění daně. Závažnost zásahu do práv žalobkyně byla vzhledem k zadržené částce nepochybně značná. Pokud jde o důvody zadržení, ty soud hodnotí též jako závažné (nedostatek nemovitého majetku a ostatní majetek snadno zpeněžitelný, zbavování se majetku přesunem na třetí osobu). Soud má za to, že vzhledem k tomu měly být přezkumy žalovaného trvání podmínek zajištění daně v rádech několika měsíců.
66. V posuzované věci soud hodnotil pouze období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020. Rozhodná doba začala běžet těsně po marném uplynutí odvolací lhůty proti zajišťovacím příkazům, kdy v jejím průběhu byla dne 24. 5. 2019 ukončena daňová kontrola a dne 27. 5. 2019 byly vydány dodatečné

platební výměry na daň, a rozhodná doba skončila pravomocným stanovením daně v souvislosti s rozhodnutím odvolacího daňového orgánu o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům.

67. Soud předznamenává, že před začátkem rozhodné doby žalobkyně požádala podáními ze dne 6. 2. a 27. 2. 2017 o povolení splátek DPH za leden 2017, která explicitně odůvodnila tím, že okamžitou úhradu daně neumožňuje její majetková situace a že není majetku, který by mohla nabídnout do zástavy.
68. V rozhodné době žalovaný chronologicky postupoval ve vztahu k posuzování trvání důvodů zajišťovacích příkazů následovně, kdy dále soud uvádí i jednotlivé úkony žalobkyně v tomto procesu.
69. Žalobkyně požádala podáními ze dne 27. 3., 25. 4., 25. 5. a 26. 6. 2017 o povolení splátek DPH za únor, březen, duben a květen 2017, která explicitně odůvodnila tím, že okamžitou úhradu daně neumožňuje její majetková situace a že není majetku, který by mohla nabídnout do zástavy (viz tyto žádosti uložené ve spisu).
70. Dne 11. 4. 2018 podala žalobkyně žalovanému žádost, v níž uvedla, že jí nebylo umožněno uhradit zajištění daně dobrovolně a že na místo zajišťovacích příkazů mělo být zřízeno zástavní právo (argumentace tedy směřovala výhradně k zákonnosti zajišťovacích příkazů, nikoli pominutí jejich důvodů) a výlučně z důvodu tvrzeného marného uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům podle § 168 odst. 1 daňového řádu žalobkyně požadovala vrácení zajištění (tato otázka byla již vyřešena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 12. 5. 2021 č. 77 A 118/2020-198) [viz tato žádost uložená ve spisu].
71. Dne 27. 4. 2018 telefonicky žalovaný požádal žalobkyni o termín místního šetření za účelem posouzení aktuální finanční situace žalobkyně pro účely posouzení trvání důvodů zajišťovacích příkazů – žalovaný výslovně požádal o účetní knihy, aktuální účetní výkazy, inventury, smlouvy uzavřené s odběrateli, kdy žalobkyně toto odmítla a odkázala na svá daňová přiznání. Svůj požadavek žalovaný zopakoval ještě písemně (viz úřední záznam č. j. 1001560/18/2301-61565-403206 a sdělení č. j. 1021352/18/2301-61565-403206).
72. Dne 14. 5. 2018 žalobkyně žalovanému sdělila, že žalovaný má všechny potřebné údaje k dispozici v daňových přiznáních žalobkyně a že je irelevantní zjišťovat, zda pominuly důvody zjištění, nicméně deklarovala ochotu k místnímu šetření (viz toto podání ve spisu).
73. Při místním šetření dne 7. 6. 2018 žalobkyně uvedla, že není prostor pro zkoumání její majetkové situace podle § 168 odst. 3 daňového řádu a že požadované podklady předloží až na základě zákonné výzvy. Žalobkyně dále odkázala na smlouvu s největším zákazníkem a odběratelské vztahy patrné z jejich kontrolních hlášení a žalovaného upozornila na to, že si může vyžádat zůstatky a úvěrovou dokumentaci od bank (viz protokol č. j. 1234573/18/2301-61565-405052).
74. Dne 29. 6. 2018 žalovaný přezkoumal majetkovou situaci žalobkyně a dospěl k závěru, že důvody zajištění daně nepominuly, což opřel o následující zjištění: Dne 18. 4. 2018 vyžádal žalovaný výpisy z bankovních účtů žalobkyně, z nichž zjistil jejich maximální zůstatek v období od 1. 1. do 18. 4. 2018 ve výši 14 891 184 Kč, porovnal z daňových přiznání k DPH uskutečněná a přijatá plnění a zjistil růst uskutečněných plnění od roku 2015, jimž neodpovídají obraty na účtech. Dále z databáze vozidel zjistil, že oproti stavu ke dni vydání zajišťovacích příkazů žalobkyně v únoru 2017 pět vozidel převedla na odštěpenou společnost a aktuálně vlastní jen 2 vozidla (žalobkyně vlastnila ke dni vydání zajišťovacích příkazů 10 vozidel). Dne 21. 5. 2018 požádala žalobkyně o snížení záloh na daň z příjmů právnických osob na rok 2018 z důvodu očekávané nižší daňové povinnosti. Dne 27. 6. 2018 podala žalobkyně přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017, kdy v roce 2017 došlo k významnému poklesu výsledku hospodaření a základu daně, ale pokles čistého obrátu tomu neodpovídal. Došlo ke snížení dlouhodobého hmotného majetku o 8 milionů na 50 milionů korun a klesl podíl vlastního kapitálu na výši cizích zdrojů. Bylo

rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku ve výši přes 11 milionů korun (to vše viz úřední záznam č. j. 1384856/18/2301-61565-405052).

75. Dne 7. 8. 2018 podala žalobkyně stížnost na postup správce daně, že již rok a půl průběžně nezjišťuje její hospodářskou situaci za účelem prověření existence důvodů zajištění daně, kdy již daňové přiznání za rok 2016 vykazující zisk 91 milionů korun podané v červnu 2017 mělo vést k ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů. Údaje o majetkové situaci žalobkyně měl žalovaný zjistit z jejích kontrolních hlášení a vyžádat si je od bank (viz tato stížnost uložená ve spisu).
76. Vyrozměním ze dne 4. 9. 2018 odvolací daňový orgán sdělil žalobkyni k její stížnosti, že žalovaný sice do 29. 6. 2018 do spisu nezaložil záznam o své úvaze o trvání důvodů zajištění, ale v době od 30. 1. 2017 do 29. 6. 2018 sledoval údaje veřejných rejstříků i údaje z podání žalobkyně a takto majetkovou situaci žalobkyně průběžně prověřoval, kdy aktivně mapoval majetkovou situaci žalobkyně i pomocí výzev podle § 57 daňového řádu.
77. Dne 29. 11. 2018 žalovaný znovu přezkoumal majetkovou situaci žalobkyně a dospěl k závěru, že důvody zajištění daně nepominuly, což vedle odůvodněné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně opřel o následující zjištění: Dne 21. 9. 2018 vyžádal žalovaný výpisy z bankovních účtů žalobkyně, z nichž zjistil jejich nízký zůstatek, a zjistil v roce 2018 pokles uskutečněných plnění, zvýšení závislosti na cizích zdrojích. Dále zjistil, že žalobkyně dne 26. 11. 2018 nabyla pozemek za 170 000 Kč. Dále z databáze vozidel zjistil, že oproti stavu ke dni vydání zajišťovacích příkazů žalobkyně aktuálně vlastní jen 2 vozidla (žalobkyně vlastnila ke dni vydání zajišťovacích příkazů 10 vozidel) [to vše viz úřední záznam č. j. 2045608/18/2301-61563-404779].
78. Dne 30. 5. 2019 žalovaný znovu přezkoumal majetkovou situaci žalobkyně a dospěl k závěru, že důvody zajištění daně nepominuly, což vedle odůvodněné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně opřel o následující zjištění: Dne 4. 2. 2019 vyžádal žalovaný výpisy z bankovních účtů žalobkyně, z nichž zjistil jejich nízký zůstatek, a zjistil v roce 2018 pokles uskutečněných plnění. Žalobkyně žádá o stanovení nižších záloh na daň z příjmů právnických osob na rok 2019 a tvrdí pokles výnosů. Dále zjistil, že žalobkyně stále vlastní pozemek parc. č. X. v k. ú. P. koupený za 170 000 Kč. Dále z databáze vozidel zjistil, že oproti stavu ke dni vydání zajišťovacích příkazů žalobkyně aktuálně vlastní jen 2 vozidla (žalobkyně vlastnila ke dni vydání zajišťovacích příkazů 10 vozidel) [to vše viz úřední záznam č. j. 1238888/19/2301-61563-402716].
79. Dne 23. 10. 2019 žalovaný znovu přezkoumal majetkovou situaci žalobkyně a dospěl k závěru, že důvody zajištění daně nepominuly, což vedle odůvodněné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně opřel o následující zjištění: Dne 14. 10. 2019 vyžádal žalovaný výpisy z bankovních účtů žalobkyně, z nichž zjistil jejich zůstatek nedostatečný k úhradě daně, a zjistil pokles daňové povinnosti za rok 2018. Dále zjistil, že žalobkyně stále vlastní pozemek parc. č. X. v k. ú. P. koupený za 170 000 Kč. Dále z databáze vozidel zjistil, že oproti stavu ke dni vydání zajišťovacích příkazů žalobkyně aktuálně vlastní jen 2 vozidla s odhadnutou jednotkovou cenou 80 tisíc korun (žalobkyně vlastnila ke dni vydání zajišťovacích příkazů 10 vozidel). Dále žalovaný z přiznání a kontrolního hlášení žalobkyně a dopovědi dodavatele zjistil, že v červnu 2019 koupila žalobkyně vertikální obráběcí centrum za částku cca 5,6 milionů korun, kdy žalovaný poukázal na snadnou zpeněžitelnost věci a pokles její ceny v čase ve vztahu k výši očekávané daňové povinnosti [to vše viz úřední záznam č. j. 1748325/19/2301-61563-402716].
80. Dne 6. 5. 2020 žalovaný znovu přezkoumal majetkovou situaci žalobkyně a dospěl k závěru, že důvody zajištění daně nepominuly, což vedle odůvodněné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně plynoucí z vydaných dodatečných platebních výměrů opřel o následující zjištění: Žalovaný vyžádal výpisy z bankovních účtů žalobkyně, z nichž zjistil jejich zůstatek nedostatečný k úhradě daně, a zjistil očekávaný pokles daňové povinnosti 2020 vzhledem k žádosti žalobkyně ze dne 20. 3. 2020 o udělení výjimky z povinnosti platit zálohy na daň z příjmů právnických osob.

Dále zjistil, že žalobkyně stále vlastní pozemek parc. č. X. v k. ú. P., kdy jde o příjezdovou a odstavnou komunikaci k sídlu žalobkyně, což omezuje možnost samostatného prodeje. Žalobkyně v mezidobí nabyla dva pozemky parc. č. X. a X. v k. ú. P. zatížené zástavou zajišťující dluh 34 milionů korun, což omezuje možnost uhradit z jejich prodeje daň. Dále z databáze vozidel zjistil, že žalobkyně provozuje 19 vozidel, ale tato jsou převážně vlastněna leasingovými společnostmi, což vylučuje možnost jejich prodeje za účelem úhrady daně. Dále žalovaný z přiznání a kontrolního hlášení žalobkyně a dopovědi dodavatele zjistil, že v červnu 2019 koupila žalobkyně vertikální obráběcí centrum za částku cca 5,6 milionů korun, kdy žalovaný poukázal na snadnou zpeněžitelnost věci a pokles její ceny v čase ve vztahu k výši očekávané daňové povinnosti [to vše viz úřední záznam č. j. 1000523/20/2301-51521-404827].

81. Dne 10. 7. 2020, tj. v den vydání rozhodnutí odvolacího daňového orgánu o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaný dospěl k závěru, že je důvod pro snížení původní výše zajišťované daně v rozsahu budoucího uznání určité části nároku na odpočet daně odvolacím daňovým orgánem [viz úřední záznam č. j. 1458986/20/2301-51521-402857]. Následně dne 14. 7. 2020 vydal žalovaný třináct rozhodnutí o odpovídající změně zajištěné částky.
82. Soud shrnuje, že ve vztahu k rozhodné době od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 z daňového spisu vyplývá, že:
 - v době od počátku rozhodné doby do 26. 6. 2017 žalovaný do spisu nečinil žádné záznamy o průběžném posuzování existence důvodů zajištění, nicméně z výše popsaných podání žalobkyně ze dne 6. 2., 27. 2., 27. 3., 25. 4., 25. 5. a 26. 6. 2017 bylo zřejmé, že nedisponuje majetkem, z něhož by byla s to zajištěnou daň uhradit a že není majetku, který by mohla nabídnout do zástavy, neboť to v těchto podáních sama žalobkyně tvrdila
 - v době od 27. 6. 2017 do 17. 4. 2018 žalovaný nečinil žádné úkony při průběžném posuzování existence důvodů zajištění
 - v době od 18. 4. 2018 do konce rozhodné doby žalovaný činil dostatečné úkony při průběžném posuzování existence důvodů zajištění, o čemž svědčí jeho úřední záznamy ze dne 29. 6. 2018, 29. 11. 2018, 30. 5. 2019, 23. 10. 2019, 6. 5. 2020 a 10. 7. 2020, kdy intervaly mezi jednotlivými šetřeními, k nimž docházelo dvakrát ročně, považuje soud za přiměřené.
83. Žalobkyně v rozhodné době od 23. 3. 2017 do 6. 8. 2018 žalovanému nesdělila, že by důvody zajištění pominuly ani se z tohoto důvodu vrácení zajištěné daně nedomáhala, kdy výzvy žalovaného k poskytnutí součinnosti ohledně zjištění její majetkové situace plnit odmítla. Až dne 7. 8. 2018 žalobkyně sdělila, že již rok a půl průběžně žalovaný nezjišťuje její hospodářskou situaci za účelem prověření existence důvodů zajištění daně a argumentovala výlučně daňovým přiznáním za rok 2016.
84. Soud dále konstatuje, že závěry žalovaného o tom, že důvody zajištění daně nepominuly, odůvodněný v úředních záznamech ze dne 29. 6., 29. 11. 2018, 30. 5., 23. 10. 2019, 6. 5. a 10. 7. 2020, má za správné a jejich důvody aprobejuje a odkazuje na ně, kdy žalobkyně proti těmto důvodům žalobou nebrojila.
85. Soud shrnuje, že rozhodnou dobu od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 lze rozdělit na tři období.
86. V prvním období od 23. 3. 2017 do 26. 6. 2017 nelze postupu žalovaného ničeho vytknout, neboť žalobkyně proti zajištění nikterak nebrojila a sama ve svých podáních uváděla, že na úhradu daně nemá prostředky a nemá ani co nabídnout do zástavy. V této době tedy žalovaný nepochybil, když nečinil žádné úkony při průběžném posuzování existence důvodů zajištění – jednak od počátku zajištění neuplynulo ani šest měsíců, jednak žalobkyně nepodala opravný prostředek proti zajišťovacím příkazům a jednak sama žalovanému sdělovala, že na úhradu daně nemá prostředky a nenabízí ani zástavu.

87. Ve třetím období od 18. 4. 2018 do 21. 7. 2020 žalovaný činil dostatečné úkony při průběžném posuzování existence důvodů zajištění promítnuté do úředních záznamů ve dnech 29. 6. 2018, 29. 11. 2018, 30. 5. 2019, 23. 10. 2019, 6. 5. 2020 a 10. 7. 2020. Dvojí přezkum trvání důvodů zajištění za rok v případě pasivity žalobkyně považuje soud za dostatečný.
88. V druhém období od 27. 6. 2017 do 17. 4. 2018 žalovaný nečinil žádné úkony při průběžném posuzování existence důvodů zajištění. Soud má za to, že taková prodleva adekvátní není. Nicméně to nemůže vést k důvodnosti žaloby, protože nečinnost žalovaného nezpůsobila nezákonnost trvání zajištění, protože nebylo prokázáno ani tvrzeno, že by důvody zajištění vymezené v zajišťovacích příkazech v této době zanikly nebo byly zásadně oslabeny – žalobkyně netvrdila ani nabytí majetku, ani stav účtů, které by dobytnost daně zakládaly. Vedle toho se žalobkyně přezkumu důvodů zajištění v daňovém řízení v této době nedomáhala ani existenci skutečností vylučujících důvody zajištění netvrdila. Jinými slovy, i kdyby žalovaný přezkum existence důvodů zajištění v této době zkoumal, soud vzhledem k žalobním námitkám nedospěl k závěru, že by to mohlo vést k zániku účinnosti zajišťovacích příkazů. Jedním ze smyslů povinnosti správce daně trvání důvodů zajištění totiž je, aby mohl správní soud přezkoumat a konfrontovat posouzení správce daně této otázky s žalobními tvrzeními daňového subjektu. Netvrdí-li daňový subjekt skutečností vylučujících trvání důvodů zajištění, nemůže soud v mezích jeho neexistujících námitek zjistit nezákonnost zajištění, byť trvání důvodů zajištění správce daně nezkoumal, ač měl. Z nečinnosti daňového orgánu tedy při přezkumu nelze dovodit, že by způsobovala nezákonnost zajištění, protože daňový subjekt je odpovědný za to, zda se svými podněty domáhá ukončení zajištění a jaká tvrzení a důkazy k zániku či oslabení důvodů zajištění daňovým orgánům nabízí. V tomto směru žalobkyně ve vztahu k rozhodnému období žalobkyně ničeho netvrdila. Žalobní námitky nevyvrátily závěr, že v rozhodné době stále existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena v určité výši, jakož i obava z její budoucí dobytnosti, tudíž důvody zajištění daně nepominuly.
89. Soud shrnuje, že důvody pro trvání zajištění daně vymezené v odůvodnění zajišťovacích příkazů v rozhodné době z důvodů uvedených v žalobě nepominuly a žalovanému tedy nevznikla povinnost rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů v souladu s § 168 odst. 3 daňového řádu. Soud tak nezjistil, že by z uvedeného důvodu žalovaný nezákonně zadržoval od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 žalobkyni finanční prostředky ve výši 21 060 920 Kč, zajištěné zajišťovacími příkazy.
90. K argumentaci žalobkyně v jejím závěrečném návrhu, podle níž nevykonatelná rozhodnutí ukládající žalobkyni povinnost uhradit daň podle žalobkyně neměla mít na existenci obavy z dobytnosti daně vliv, soud uvádí, že tento právní názor je vyvrácen výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 A Afs 22/2015-104.
91. Soud pro nadbytečnost neprovedl žalobkyní navržené důkazy (rozvaha a výkaz zisku a ztrát za roky 2016, 2017 a 2018, zpráva auditora za rok 2018, daňová přiznání a kontrolní hlášení za roky 2016, 2017, 2018 a 2019 a doplnění odvolání proti rozhodnutím o změně zajišťované částky ze dne 16. 9. 2020), neboť doplnění odvolání se týkalo skutečností nastalých po rozhodné době a zbývající důkazy nemohly prokázat zákonnost či nezákonnost namítaného zadržení prostředků žalobkyně, to znamená pominutí důvodů zajištění.
92. Z výše uvedených důvodů byla žaloba žalobkyně nedůvodná, proto ji soud v souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

93. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení výslovně ve vyjádření k žalobě vzdal, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 24. srpna 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu