



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **P. Š.**, zastoupený daňovým poradcem Rambousek a partner a. s., se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2015, č. j. 850/15/5100-41453-703692, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 – 69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 8228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Rambousek a partner a. s., daňový poradce, se sídlem Křišťanova 4, Praha 3.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem 18 zajišťovacích příkazů Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Karviné (dále jen „správce daně“), ze dne 19. 11. 2014, na úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, a to za zdaňovací období leden 2011 až červen 2012. Souhrnná výše požadované jistoty stanovené zajišťovacími příkazy činí 114 051 772 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že u pohonných hmot s místem nakládky v jiném členském státě Evropské unie, které žalobce pořídil, bylo místo plnění mimo tuzemsko, a proto žalobce nebyl oprávněn uplatňovat odpočet DPH z dokladů přijatých od svých dodavatelů, ale naopak byl povinen přiznat pořizování tohoto zboží z jiného členského státu.

[2] Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem (dále „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Svě rozhodnutí postavil na přesvědčení o nedostatečném odůvodnění naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Závažné defekty shledal již v prvostupňových rozhodnutích, neboť z toho, že předpokládaná výše daně a výše aktiv žalobce jsou zhruba stejné, nelze bez budoucího snížení majetku žalobce automaticky (jen ze samotné výše předpokládané daně) dovodit nedobytnost daně. Daňový řád předpokládá existenci „značných obtíží“ při výběru daně, nikoli pouhou nemožnost uhradit dobrovolně doměřenou daň najednou; je třeba vážit možnost splátek, posečkání či jiných reálně v úvahu přicházejících institutů. Správce daně nepředložil žádnou indicii možnosti vyvedení aktiv z žalobcova majetku. Žalobce navíc v odvolání předestřel relevantní skutečnosti, které činí budoucí znesnadnění výběru daně méně pravděpodobným (zejména porušení majetku v rádech desítek milionů Kč), ale žalovaný na ně nereagoval. Nevyjádřil se ani k žalobcem nabízené možnosti zajistit daň na smluvní bázi, která by byla k podnikání žalobce šetrnější, neaktualizoval si údaje o jeho hospodářské situaci za rok 2014. Údaje svědčící ve prospěch žalobce obsažené v úředním záznamu ze dne 10. 11. 2014 měly být správně hodnoceny již v prvostupňových rozhodnutích, případně k nim měl přihlídnout žalovaný. Ačkoli není dle krajského soudu jeho úlohou v řízení o zajištění daně detailně přezkoumat její samotné vyměření, nepovažoval míru pravděpodobnosti vyměření za nevýznamnou. V této věci neshledal, že by zákonné vyměření daně bylo *prima facie* nemožné. Podle krajského soudu je však rozdíl mezi situací, kdy právní názor, o němž se pravděpodobný doměrek daně opírá, je jasný či vyplývá z ustálené judikatury, nebo takový není. U omezení vlastnického práva, kterým zajištění daně bezpochyby je, musí totiž být míra a rozsah omezení proporcionální ve vztahu k cíli, který omezení sleduje, a prostředkům. Stupeň pravděpodobnosti úvah správce daně stran budoucí hospodářské situace daňového subjektu, jakož i výše stanovené daně vyjadřuje ve svém souhrnu míru oné proportionality.

[3] Námitky týkající se pochybení správce daně při úvaze o samotném vyměření daně (nesprávné posouzení hmotněprávního základu vzniku daňové povinnosti, zejména určení místa zdanitelného plnění) nepovažoval krajský soud pro přezkum zákonnosti zajišťovacích příkazů za relevantní, proto se jimi nezabýval. K výtkám ohledně exekuce poukázal na to, že ekonomický dopad do hospodaření adresáta jakéhokoliv vykonatelného rozhodnutí je s ním přirozeně spojen a tento aspekt je automaticky brán v úvahu při posouzení závažnosti zásahu zajišťovacího příkazu do ekonomické sféry daňového subjektu. Argumentaci žalovaného o nedovolené podpoře podle práva Evropské unie považoval za nepřiléhavou. Ostatním žalobním námitkám nepřisvědčil.

[4] Krajský soud zavázal žalovaného k tomu, aby nově posoudil skutečnosti sdělené žalobcem i plynoucí z jeho vlastních zjištění, zaktualizoval je a zdůvodnil, proč nelze účelu zákona dosáhnout jinými prostředky méně zatěžujícími daňový subjekt. Akceptovatelné zajišťovací příkazy by musely být podpořeny konkrétními indiciemi svědčícími o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření žalobce a zároveň o nedobytnosti či značných (nikoli běžných) obtížích při výběru budoucí daně. Nebude-li takových indicií, bude třeba zajišťovací příkazy zrušit. Žalovaný také měl zhodnotit pravděpodobnost budoucího uložení daně ve světle recentní judikatury.

II. Kasační stížnost žalovaného

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění

pokračování

pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné právní posouzení a částečně i nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[6] Stěžovatel setrval na svém názoru, že neschopnost žalobce uhradit předpokládanou, vzápětí stanovenou daňovou povinnost vyplývala už z její výše (doměření včetně příslušenství přesáhlo k 1. 10. 2015 164 milionů Kč). Obavu správce daně vyjádřenou v zajišťovacích příkazech ostatně potvrdil sám žalobce svým jednáním, když nesložil ani poměrnou část dosud nestanovené daně, ani nepředložil důkazy o jiném rozsahu aktiv, než jak byly uvedeny v rozvaze z konce roku 2013.

[7] Vůči výtce, že si neobstaral aktuální údaje o hospodářské situaci žalobce za rok 2014 (ani je nevyhodnotil), stěžovatel opáčil, že posledním komplexním účetním výkazem, kterým daňové orgány disponovaly a z něhož byly schopny účetní hodnotu aktiv žalobce zjistit, byla účetní rozvaha ke dni 31. 12. 2013, přiložená k daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2013. Ta se pak stala jedním z důležitých listinných podkladů pro jednotlivé skutkové závěry. Aktuálnější verzi účetní rozvahy neměl v té době k dispozici ani sám žalobce. Podle stěžovatele žalobci nic nebránilo v tom, aby v odvolání doložil, že se jeho majetkové poměry oproti stavu k 31. 12. 2013 změnil, ten se však omezil na obecné tvrzení, že majetek nezcižoval ani neukrýval, a dokonce pořídil majetek další v hodnotě 28 milionů korun, avšak nic z toho nedoložil. I tak však vzhledem k celkové výši později doměřené DPH považoval stěžovatel námitku rozmnožení majetku v tomto rozsahu za marginální.

[8] Daňovou exekuci provedl správce daně jen v omezeném rozsahu, aby žalobci zůstala možnost dále podnikat a umořovat nedoplatek podle svých možností.

[9] K vyjádření žalobce ze dne 16. 12. 2014 (zřejmě míněno 15. 12. 2014 – pozn. NSS), že se nebrání jakémukoli zajištění majetku i na dobrovolné bázi, stěžovatel podotkl, že realizace smluvního zajištění je výlučně v dispozici daňového subjektu, přijetí ručení či finanční záruky správcem daně předpokládá aktivní úkon ručitele, výstavce záruční listiny. Nic takového žalobce nepředložil ani nenavrhl, jeho vyjádření bylo zcela obecné a neadresné. Nabídkou smluvního zajištění nadto žalobce poprvé argumentoval až v žalobě, proto se k ní stěžovatel v napadeném rozhodnutí neměl příležitost vyjádřit.

[10] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že budoucí daň a aktiva byly ve zhruba stejné výši, a namítl, že nominální účetní hodnotu žalobcových aktiv nelze bez dalšího srovnávat s výší zajišťované částky. I když byl žalobce co do výše základního kapitálu poměrně dobře kapitalizován, celková částka předepsaného zajištění (přes 114 milionů Kč) byla vyšší než jeho aktiva (cca 69 milionů Kč) v rozvaze ke dni 31. 3. 2014, což samo o sobě indikovalo možný úpadek a prakticky vylučovalo dobrovolnou úhradu. Přesto daňové orgány nedovozovaly nedobytnost jen z tohoto srovnání, ale z odůvodnění zajišťovacích příkazů je patrná komplexní úvaha. Z úředního záznamu ze dne 10. 11. 2014 plynou důvody, proč správce daně zvolil změkčující prostředky zajišťující úhradu, a to zřízení zástavního práva a provedení exekuce jen v omezeném rozsahu (příkázáním pohledávky z účtu). Proto dle stěžovatele není pravdou, že by v přezkoumávaných rozhodnutích scházely konkrétní indicie o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření žalobce a zároveň o nedobytnosti či značných obtížích při výběru budoucí daně. K úřednímu záznamu z 10. 11. 2014 stěžovatel podotkl, že ten se v prvé řadě týkal reálných možností daňové exekuce navazující na vydání zajišťovacích příkazů. Pokud v něm byly uvedeny skutečnosti vztahující se k majetkovým poměrům, tyto byly z velké části hodnoceny v odůvodnění zajišťovacích příkazů a zahrnuty do komplexní úvahy správce daně.

[11] V souvislosti s krajským soudem vytýkaným neuvedením indicí k možnosti vyvedení aktiv žalobcem stěžovatel připustil, že související část jeho úvah je strohá, nicméně v kontextu celého odůvodnění je podložená a řádně odůvodněná (velmi vysoká výše dosud nestanovené daně vůči jeho základnímu kapitálu indikující možný úpadek pro předlužení).

[12] Podle stěžovatele nebylo možno v této fázi řízení využít institutů posečkání úhrady daně nebo rozložení do splátek, neboť daň ještě nebyla stanovena. Otázka aplikace změkčujících institutů dle § 156 daňového řádu spadá až do fáze exekučního řízení, proto související argumentace krajského soudu směřující jednotlivé fáze daňového řízení zakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. V daném řízení se nabízel např. odklad exekuce, posečkání dle § 156 daňového řádu, o jejichž aplikaci může žalobce požádat.

[13] Správce daně nemohl zohlednit „bezvadnou mnohaletou daňovou minulost žalobce“ proto, že žalobce naopak dlouhodobě a soustavně porušoval daňové předpisy přinejmenším v rozsahu jednání popsáno v zajišťovacích příkazech. Ani případné řádné plnění zákonných povinností by mu však nemohlo zajistit preferenční zacházení.

[14] Krajským soudem stěžovateli uložená povinnost zhodnotit pravděpodobnost budoucího uložení daně ve světle recentní judikatury nevyplývá z § 167 daňového řádu ani z judikatury správních soudů. Stěžovatel dodal, že DPH včetně příslušenství za stejná období doměřil žalobci platebními výměry, které již nabyly právní moci, neboť odvolání proti nim bylo podáno opožděně.

III. Vyjádření žalobce, replika a další podání účastníků

[15] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti kritizoval postup správce daně a měl za to, že oproti dříve zastávanému náhledu je založen na novém, neověřeném právním názoru o okamžiku přechodu vlastnictví ke zboží, se kterým on nesouhlasí. Jeho podání ze dne 16. 12. 2014 (správně 15. 12. 2014 – pozn. NSS) nelze považovat za obecné a neadresné. Ve snaze zabránit vydání zajišťovacích příkazů nabídl smluvní zajištění jak nemovitostí, tak i dopravních prostředků, jež však nemůže učinit sám, tak očekával jednání se stěžovatelem, při kterém by byly dohodnuty konkrétní podmínky. Žalobce měl vzhledem k délce probíhající daňové kontroly dostatek času ukryt svůj majetek, ale neučinil tak, pokračoval v rozvoji podniku a investoval do něj desítky milionů, místo aby volné zdroje ukryval. Žalobce podotkl, že díky zajišťovacím příkazům přišel o povolení distributora pohonných hmot, což vedlo ke snížení jeho příjmů, a tím i možnosti, že daň bude v budoucnu uhrazena. Odmítl tvrzení stěžovatele, že měl možnost aktualizovat údaje o svém majetku, neboť nemohl předem odhadnout, jak budou odůvodněny vydané zajišťovací příkazy. Po jejich vydání by doplnění důkazů bylo zbytečné, neboť by byly odmítnuty s tím, že rozhodující je stav k vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatel měl veškeré důkazy k dispozici, protože u žalobce prováděl daňovou kontrolu, ale úmyslně je opominul. Žalobce trvá na nedostatku hmotněprávního základu pro vyměření daně, neboť stěžovatelovu závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v jiném členském státě, odporují veškeré předložené dokumenty (nákladní listy CMR, záznamy e-AD, propuštění do režimu volného oběhu). Že by žalobce nabyt vlastnictví k přepravovanému zboží již v zahraničí, vyvrací sám stěžovatel, když v některých případech přepravované zboží zabavil, avšak jinému vlastníkovu, a žalobci byla dokonce proplacena správce daně přeprava tohoto zboží do jeho skladu. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v obdobné věci ze dne 25. 10. 2015, sp. zn. 5 Afs 77/2015. Dodal, že v případě se shodnými rysy, jaké má ten jeho, Krajský soud v Ústí nad Labem postup správce daně neaproboval (rozsudek ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014 - 56). Podobnost s tímto případem nachází v těchto

pokračování

skutkových okolnostech: žalobce vždy řádně plnil své daňové povinnosti, stav majetku a závazků ke dni vydání zajišťovacích příkazů neindikoval hrozbu insolvence, ani po zahájení daňové kontroly nezměnil své chování, pokračoval v podnikání a dále v kamionové dopravě dosahuje podobných měsíčních obrátů, pouze se snížením kvůli ztrátě povolení k distribuci pohonných hmot, nečinil žádné pokusy o snižování hodnoty majetku, neztěžoval ani nemařil budoucí vymahatelnost doměřených daní a navíc (na rozdíl od zmiňovaného případu) nebyl vyšetřován orgány činnými v trestním řízení. Na závěr vyjádřil svůj názor, že zákonodárce měl v § 168 odst. 1 daňového řádu na mysli vydání zákonného rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, takže v situaci, kdy soud zruší rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, nedošlo k rozhodnutí o odvolání do 30ti dnů, a vydané zajišťovací příkazy se tak stávají neúčinnými. Proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti a zrušení všech zajišťovacích příkazů.

[16] Stěžovatel v replice obecně poukázal na odlišnosti žalobcova případu od jím zmiňovaných rozhodnutí (u věci, jež prošla kasačním řízením, šlo navíc o přezkum platebních výměrů, a nikoli zajišťovacích příkazů). Ve stěžejní hmotněprávní otázce (vliv režimu, ve kterém se zboží nachází dle zákona o spotřebních daních, na daňovou povinnost na DPH) kasační soud výrazně korigoval závěry zrušujícího rozsudku krajského soudu, přičemž svůj výrok odůvodnil především nutností doplnit dokazování, a nikoli tím, že by správce daně nesprávně vyhodnotil otázku režimu přepravy. Zopakoval své postoje vyjádřené již v předchozích podáních a dodal, že žalobce dobrovolně nesložil byt' jen část dosud nestanovené daně, ani nenavrhl alternativní způsob její úhrady či zajištění. K výkladu § 168 odst. 1 daňového řádu stěžovatel konstatoval, že jeho účel spatřuje v zabránění nečinnosti odvolacího orgánu. Po zrušení odvolacího rozhodnutí soudem je již třicetidenní lhůta zkonsumována a zajišťovací příkaz se stává po právní moci „běžným“ rozhodnutím, kdy již zákon neupravuje potřebu rychlejšího a efektivnějšího přezkumu jeho zákonnosti. Vzhledem k délce žalobní lhůty a absenci lhůty pro rozhodnutí soudu považoval za absurdní zavazovat odvolací orgán znovu tak krátkou lhůtou pro vydání nového odvolacího rozhodnutí, jež navíc ze zákona není po dobu soudního přezkumu přerušena či stavěna. Proto platí dle stěžovatele povinnost rozhodnout do šesti měsíců od právní moci rozsudku o zrušení odvolacího rozhodnutí (v souladu s pokynem č. MF-4). V této věci však bylo znovu rozhodnuto již 8. 10. 2015, tedy třicátý den po právní moci rozsudku krajského soudu.

[17] V dalších třech písemných reakcích žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v obdobné věci (sp. zn. 4 Afs 22/2015) se shodnými skutkovými okolnostmi významnými pro základní hmotněprávní otázku. Dále se vyjadřoval k následnému postupu stěžovatele po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem (napadeným rozsudkem). Shrnul, že podle jeho mínění poté, co soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, nedošlo k vydání (zákonného) rozhodnutí o odvolání do 30ti dnů a zajišťovací příkazy se staly definitivně neúčinnými. Stěžovatel tedy nebyl oprávněn měnit odůvodnění zajišťovacích příkazů, ale měl je zrušit, neboť nebyla dodržena 30denní lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Jelikož bylo v jeho případě pouhé zrušení odvolacího rozhodnutí soudem neúčinné, žádal, aby kasační soud podobně jako ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015 zrušil i rozhodnutí prvoinstanční. Poukazoval na komentářovou literaturu, podle níž je neobvykle krátká lhůta k vyřízení odvolání stanovena proto, aby nejistota daňového subjektu trvala co nejkratší dobu. S tím nekoresponduje výklad užitý v jeho případě, kdy po zrušení odvolacího rozhodnutí soudem (po několika měsících) má stěžovatel možnost zajišťovací příkaz „doupavit“. Stěžovatel měl tedy po vydání napadeného rozsudku postupovat tak, že shledal-li naplnění zákonných kritérií, měl vydat nový zajišťovací příkaz (nové odvolací rozhodnutí vydat nelze, neboť lhůta nenávratně uplynula, a původní zajišťovací příkaz se v důsledku toho stal neúčinným).

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele jedná osoba s příslušným právnickým vzděláním. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[19] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Úkolem Nejvyššího správního soudu je posoudit, zda je opodstatněný závěr krajského soudu o tom, že zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí neobsahují dostatek důvodů, pro něž je možné využít institutu zajištění daně ve vztahu k dosud nestanovené daňové povinnosti žalobce. S ohledem na dispoziční zásadu byl Nejvyšší správní soud vázán nejen rozsahem, ale i důvody, které byly v kasační stížnosti uplatněny (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *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.*

[22] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že a/ daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že b/ v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.

[23] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 9, vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat vyhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).*“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. již rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).*“

pokračování

[24] Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde dovedl, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zřavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak*“. Současně však uvedl, že „*[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*“.

A/ K důvodům svědčícím o budoucí nedobytnosti daně

[25] Vzhledem k tomu, že se krajský soud blíže pravděpodobnosti budoucího doměření daně nevěnoval (pouze konstatoval, že to není *prima facie* vyloučeno, proti čemuž stěžovatel pochopitelně nebrojí), vážil Nejvyšší správní soud v kontextu kasačních námitek pouze to, zda jsou zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí opřené o **dostatek důvodů** svědčících o tom, **že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi**.

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutečnosti shromážděné správcem daně nebyly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání. To, co správce daně o chování a majetkových poměrech žalobce zjistil (resp. která zjištění a jak vyhodnotil), nebylo v žádném případě dostatečné pro užití tak závažného opatření, jakým ve vztahu k ústavně chráněnému vlastnickému právu zajišťovací příkaz je.

[27] V zajišťovacích příkazech správce daně k existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu uvedl, že ačkoli obchodní závod žalobce disponuje aktivy ve výši kolem sta milionů korun českých a co do výše základního kapitálu je poměrně dobře kapitalizován (69 268 000 Kč), má zato, že žalobce nebude schopen po stanovení daně dobrovolně plnit svou daňovou povinnost. Pokud by měl žalobce v rámci účetnictví vyčlenit byť jen část finančních prostředků na tento účel, je vysoce pravděpodobné, že to povede k ochromení jeho ekonomické činnosti a k dalšímu snížení schopnosti hradit své závazky. Správce daně dále podotkl, že i když žalobce dosud plnil své daňové povinnosti řádně, nelze vyloučit, že v mezidobí od oznámení výsledků kontrolních zjištění po stanovení jednotlivých daňových povinností podnikne kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání, jakož i soukromého majetku, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí. Podle správce daně je důvodný předpoklad, že bude třeba přistoupit k daňové exekuci, přičemž její včasné provedení má z hlediska vymožení exekvované částky naprosto zásadní význam. Shrnuje, že kvůli nestandardní výši dosud nestanovené daně bude možnost domoci se uspokojení daňových pohledávek běžnými prostředky výrazně ztížena či dokonce znemožněna. Žalobce považoval v tomto ohledu za rizikový subjekt i proto, že obchoduje s pohonnými hmotami (riziková komodita pro četnost protiprávního jednání), a to vědomě, cíleně a po dlouhou dobu tak, že to vyústilo ve zkrácení daně ve výši 114 051 772 Kč. Podnikání daňového subjektu bylo provozováno vysoce závadným způsobem, a přitom nešlo o náhodné opomenutí, ale o soustavné a dlouhodobé porušování daňových předpisů. Pro nebezpečí z prodlení stanovil správce daně vykonatelnost zajišťovacích příkazů již k okamžiku jejich vydání (§ 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[28] V napadeném rozhodnutí stěžovatel podotkl, že odvolateli (žalobci) nic nebránilo doložit, že došlo ke změně skutkového stavu, prokázat, že je schopen předpokládaný doměrek uhradit, a vyvrátit tak obavu vyjádřenou v zajišťovacích příkazech. Ostatně žalobce nesložil byť i poměrnou část dosud nestanovené daně ani nenavrhl alternativní způsob její úhrady či zajištění. Stěžovatel za základ své úvahy označil velmi vysokou úhrnnou výši dosud nestanovené daně, která sama o sobě prakticky vylučovala, že by ji žalobce byl schopen uhradit dobrovolně nebo jinak tuto úhradu zajistit. Ohledně rizikovosti komodity a způsobu podnikání žalobce zopakoval teze správce daně. Odůvodněná obava správce daně tedy vycházela i z jiných skutečností než pouze z účetní závěrky ke konci roku 2013. Argumentaci žalobce ohledně dopadů nevydání potvrzení o bezdlužnosti či vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí považoval za irelevantní.

[29] Podle údajů z účetních výkazů ke konci roku 2013, jak je zjistil a hodnotil správce daně v zajišťovacích příkazech, činil dlouhodobý hmotný majetek žalobce 38 623 000 Kč, zásoby 6 978 000 Kč, krátkodobé pohledávky 31 834 000 Kč a krátkodobý finanční majetek 23 189 000 Kč (dohromady hodnota aktiv netto 98 624 000 Kč; dle správce daně 100 852 000 Kč). Pasivní stránku tvořil základní kapitál ve výši 69 268 000 Kč, výsledek hospodaření (ztráta) -4 352 000 Kč, rezervy 9 726 000 Kč, krátkodobé závazky 17 959 000 Kč a bankovní úvěry a výpomoci 8 000 000 Kč (hodnota pasiv celkem 100 601 000 Kč; dle správce daně 100 852 000 Kč).

[30] Stěžovatel staví svou kasační argumentaci na tvrzení o tom, že již samotná výše očekávané daňové povinnosti vylučuje dobrovolnou úhradu žalobcem a odvolává se na komplexní posouzení jeho situace ve vztahu k hrozící nedobytnosti daně. S tím se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, nesvědčí o nedobré ekonomické situaci žalobce, struktura majetku je „zdravá“ (aktiva a pasiva nejsou v nepříznivém poměru), dokonce byl majetek v poslední době (v průběhu daňové kontroly) rozmnožován. Z úředního záznamu ze dne 10. 11. 2014 je zjevné, že správce daně sám nepokládal tvrzení žalobce o pořízení nového majetku za nevěrohodná a z údajů o nákupu vozového parku v hodnotě 24 mil. Kč bez DPH koncem roku 2013 a počátkem roku 2014 vycházel. Stejně nezpochyboval ani zde zaznamenaný fakt, že žalobce přes vědomost o hrozícím vysokém doměрку dále podniká a majetku se nezačal zbavovat. Neexistují tedy indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace ani objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně je vyloučena. Z rozsahu a zaměření daňové kontroly, jakož i z jejího průběhu si žalobce mohl učinit velmi přesnou představu o tom, jaký konkrétní doměrek a na základě jakých důvodů mu hrozí. Účastnil se totiž řady ústních jednání, předkládal požadované listiny a s názory správce daně byl průběžně seznamován. Přesto své ekonomické chování nezměnil.

[31] Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti jistě není v poměru vůči majetku žalobce marginální, ale zároveň ani taková, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, byť i postupně, splnit. Není ostatně ani vyloučeno, aby svůj závazek vůči státu vyrovnal např. i za pomoci úvěru, pokud jeho vlastní prostředky aktuálně nestačí. Předpoklad správce daně o neochotě žalobce daň zaplatit (daňové orgány hovoří o jeho schopnosti *dobrovolně* uhradit) nemá žádné reálné opodstatnění. Takto uvažoval i krajský soud, když připomněl možnost vážít stanovení splátek, posečkání apod. Nejvyšší správní soud v této pasáži odůvodnění napadeného rozsudku spatřuje jen nanejvýš potřebnou snahu vnímat a posuzovat případ žalobce komplexně, a nikoli pomýlení krajského soudu ohledně fázi daňového řízení, jak se to snaží prezentovat stěžovatel. Posečkání (možnost rozložení do splátek) se skutečně pojí s placením daní, což je fáze následující po stanovení daně, již vydání posuzovaných zajišťovacích příkazů předchází. Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit

pokračování

takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li řadu měsíců daňovou kontrolu směřující v závěrečné fázi ke konkrétnímu doměření daně, vytváří současně strategii, jak pomocí právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav].

[32] Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s nímž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu.

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že sama výše předpokládaně doměřené daně (114 milionů Kč) není ani spolu s domněnkou o rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami způsobila v kontextu jiných skutečností, s nimiž byl správce daně obeznámen (ať již z tvrzení žalobce nebo z vlastní činnosti), založit důvodnou obavu budoucí nedobytnosti daně či značných obtížích s jejím vybráním. Daňové orgány navíc nepovažovaly za podstatné zohlednit, že žalobce je podnikající fyzickou osobou, a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena. Žalovaný ani v reakci na odvolací námitku ohledně právní podstaty daňového subjektu a jeho bezproblémové daňové historie nevysvětlil, proč tato skutečnost nemá podle jeho mínění pro úvahu o existenci obav z nesplnění daňové povinnosti žádný význam. V tomto rozsahu je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečné. Na rozdíl od žalovaného má soud za to, že bezvadná mnohaletá daňová minulost žalobce spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem přístupu žalobce ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně.

[34] Stěžovatel k demonstraci velikosti rozdílu mezi majetkem žalobce a předpokládanou daňovou povinností používá údaj o celkové výši doměřené daně z října 2015

(tj. více než 8 měsíců po vydání napadeného rozhodnutí, kdy daň činila včetně příslušenství dohromady částku kolem 164 milionů Kč). Takovou argumentaci je třeba s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. odmítnout. Daň, jež měla být předmětnými zajišťovacími příkazy zajištěna, dosahovala v době jejich vydání cca 114 milionů Kč, a vůči takové (tehdy předpokládané) výši měla být v souvislosti s majetkovou situací žalobce posuzována existence důvodných obav z nedobytnosti daně. Argumentace pozdější výši skutečně doměřené daně, dokonce včetně příslušenství, je nepřipustná a jako taková nemůže (dodatečně) ospravedlnit postup daňových orgánů v době vydání přezkoumávaných rozhodnutí, kdy takový údaj neexistoval. Podobně nelze tímto argumentem marginalizovat poukaz žalobce na to, že během daňové kontroly rozmnožil svůj majetek o 28 milionů korun.

[35] Jelikož jsou zjištěné nedostatky napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů takového charakteru, že vylučují závěr o důvodnosti obav správce daně ve vztahu k budoucí úhradě daně (jasné okolnosti nebyly shledány), nebylo třeba vzájemně poměřovat pravděpodobnost stanovení daně a sílu důvodů svědčících o tom, že daňový subjekt znemožní uspokojení daňového nedoplatku, jak to Nejvyšší správní soud učinil ve výše citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

B/ K dalším předpokladům pro vydání zajišťovacích příkazů

[36] Nejvyšší správní soud považuje v této věci za podstatné, že správce daně ani žalovaný v průběhu celého řízení (ani ve zprávě shrnující výsledky daňové kontroly) nikdy netvrdili, že by žalobce podezírali z účasti na daňovém podvodu. Celá věc se více než rok a půl (zahájení daňové kontroly 28. 8. 2013, vydání dodatečných platebních výměrů 24. 3. 2015) řeší jako čistý spor o právo. Konkrétně jde o výklad několika článků Směrnice 2006/112/ES a souvisejících ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty o tom, která z řady po sobě následujících obchodních transakcí s jedinou přepravou je intrakomunitárním dodáním osvobozeným od DPH, a od toho se odvíjející posouzení, zda žalobce oprávněně uplatnil odpočet daně na vstupu. K tomu se dosud vyjádřil pouze Soudní dvůr Evropské unie a správce daně svůj právní názor formuloval právě a jen na základě dvou jeho rozhodnutí řešících v některých rysech podobnou situaci, a proto je určitým způsobem interpretoval a takový výklad pak použil na situaci žalobce.

[37] Hmotněprávní posouzení daňové povinnosti v tomto případě nestojí na banální úvaze, jednoznačném textu zákona či konstantní judikatuře. Jedná se o otázku, jejíž řešení předpokládá jednak rozsáhlá skutková zjištění a jednak sofistikované právní posouzení. Správce daně v této souvislosti vytvořil určitou právní konstrukci, která jistě není na první pohled neudržitelná, nicméně v době zajištění ani vyměření daně nebyla ještě judikatorně aprobována. Žalobce s tímto právním názorem nesouhlasil a v průběhu daňové kontroly soustavně vznášel argumenty, které rovněž není možné jednoduše odmítnout jako mimoběžné nebo nesmyslné. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že je třeba rozlišovat mezi situacemi, kdy právní názor správce daně, na němž zakládá svou úvahu o pravděpodobnosti doměření daně, vychází z jasných zákonných ustanovení, jejich dlouhodobě nezpochybnovaného výkladu a aplikace, potvrzené případně i konzistentní judikaturou vysokých soudů, a na druhé straně situacemi typu té, v níž je nyní žalobce. Jde o nový výklad, se kterým byl daňový subjekt seznámen až v průběhu daňové kontroly a který je právně složitý a nebyl dosud judikatorně potvrzen.

[38] Z toho, co vyšlo najevo, je zjevné, že výklad, který vedl správce daně k provedení vlny kontrol DPH u řetězově přeprodávaného zboží s místem nakládky v jiném členském státě (řada z nich je nyní předmětem přezkumu správními soudy, viz např. věci sp. zn. 4 Afs 22/2015,

pokračování

5 Afs 77/2015, 2 Afs 250/2015, 1 Afs 87/2016), byl daňovými orgány zaujat teprve nedávno. Ani žalobce, který dlouhodobě podniká v oblasti přepravy pohonných hmot, nestál mimo pozornost daňové správy, nicméně místní šetření, jež k tomu proběhlo již v srpnu 2012, nemělo pro něj konkrétní negativní vyústění. Že názor správce daně na hmotněprávní základ sporu prošel jistým vývojem, může ilustrovat žalobcem zmíněný (a stěžovatelem nepopřeny) incident v minulosti, kdy byly pohonné hmoty, jež žalobce převážel, zabaveny jinému subjektu coby vlastníkově, kdežto nyní je za vlastníka přepravovaného zboží považován žalobce, což vedlo k doměření daně. Nové nahlížení správce daně na léta praktikované modely jistě není vyloučeno, nicméně o to naléhavější se pak jeví potřeba propracovaného odůvodnění nově zastávaného právního názoru spolu s řádně objasněným skutkovým základem případu.

[39] Že jednání žalobce mělo spočívat v nesprávném chápání nároku na odpočet DPH, a nikoli v podvodném jednání, ostatně plyne i z úředního záznamu ze dne 10. 11. 2014, kde správce daně výslovně uvedl, že nepřiznání daně nebylo vyhodnoceno jako trestný čin, a nebude tedy podávat trestní oznámení. Tím se také relativizuje neúměrně přísný poukaz stěžovatele na to, že žalobce jednáním popsáním v zajišťovacích příkazech „dlouhodobě a soustavně porušoval daňové předpisy“, pročez nemůže být vnímán jako subjekt s „bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí“.

[40] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že za tohoto stavu věci a při zohlednění, že žalobce podniká jako fyzická osoba, vlastní majetek v řádu milionů, má desítky zaměstnanců, léta plní bezchybně své daňové povinnosti, se správcem daně spolupracuje a svůj majetek neukrývá, ale rozmnožuje, nebyl namístě tak razantní postup správce daně. I když se stěžovatel odvolává na změkčující opatření při provedení exekuce tak, aby mohl žalobce dále podnikat, reálně mu správce daně okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zmrazil finanční prostředky na účtech u peněžních ústavů a nařídil prodej řady nemovitých věcí v dražbě, včetně domu, kde žije. Pokud jde o věci movité (desítky vozidel), tam se omezil na zřízení zástavního práva.

[41] Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud shledal v napadených rozhodnutích absenci indicií o možném vyvedení aktiv z majetku žalobce. Kasační argumentace, jíž se stěžovatel brání, tj. velmi vysoká očekávaná daň v poměru k základnímu kapitálu napovídající možnému úpadku pro předlužení, se vůbec nevztahuje k riziku zmenšení majetku jeho skrytím či účelovým převedením na jiné osoby, a proto nemůže být úspěšná. Nesprávně užitý pojem základní kapitál u fyzické osoby sice znemožňuje nalezení přesné definice jeho obsahu (vztahuje se totiž pouze k právnickým osobám), nicméně o smyslu sdělení soud pochybnosti nemá.

[42] Odkaz stěžovatele na judikaturu správních soudů je zčásti obecný – bez vztažení k projednávanému případu, a zčásti nepřipadný (v jím zmíněné věci sp. zn. 1 As 27/2014 došlo k účelovému odprodeji majetku), a nemůže proto prosazení jeho názoru napomoci.

[43] V případě jako je tento, kdy daňové orgány nestanovily (budoucí) daňovou povinnost v návaznosti na podezření účasti na podvodu na DPH a chybí náznaky snahy o vyvádění majetku, který by mohl sloužit jak k uspokojení daňového nedoplatku, tak ale i ke generování zisku použitelného k umoření daňového dluhu, bylo namístě postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu. Nelze pouštět ze zřetele, že konstrukce institutu zajišťovacího příkazu umožňuje kromě rychlého, akčního odčerpání značných prostředků na úhradu daně i způsobení závažných nežádoucích následků kvůli bezprostředně navazující (nevhodně provedené či excesivní) exekuci.

[44] Pokud jde o nabídku smluvního zajištění, zde je namíste přisvědčit stěžovateli, že mu nelze vyčítat nedostatek iniciativy, když z povahy institutů ručení třetí osobou a finanční záruky podle § 173 daňového řádu je zřejmé, že je na daňovém subjektu, aby nejprve předložil písemné prohlášení ručitele či výstavce v záruční listině, o nichž pak správce daně může rozhodnout, zda je přijme. Žalobce nic takového skutečně nepředložil. Nicméně není pravdou, že by se stěžovatel k nabídce poskytnutí smluvního zajištění v napadeném rozhodnutí nemohl vyjádřit, neboť žalobce dobrovolně zajištění jako možnost, jak předejít vydání zajišťovacích příkazů, zmínil již ve svém podání z 15. 12. 2014, tj. v rámci dialogu se správcem daně ještě před podáním odvolání, a nikoli až v žalobě, jak tvrdil stěžovatel.

[45] Žalobce se také mylí, pokud má za to, že v odvolacím řízení nemělo smysl doplňovat důkazy ke své majetkové situaci po datu 31. 12. 2013, k němuž se váže účetní závěrka, z níž správce daně čerpal potřebné údaje. Stěžovatel by nepochybně ve svém rozhodnutí veškeré nové skutečnosti byl povinen vyhodnotit. Přestože však odvolání nové důkazy nenabídlo, nemohou napadená rozhodnutí z výše uvedených důvodů obstát.

[46] Daňový subjekt byl navíc ve specifické situaci (na niž upozornil bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů), kterou měly daňové orgány uvážit. Podle jeho tvrzení, i kdyby nedošlo k provedení exekuce na majetek žalobce, mělo vydání zajišťovacích příkazů v jeho případě závažné následky na provozování podnikatelské činnosti. V důsledku vydání zajišťovacích příkazů nezíská potvrzení o bezdlužnosti (k čemuž by nedošlo, pokud by byla daň již doměřena a např. povoleny splátky), což způsobí, že nesplní podmínky pro oprávnění vykonávat činnost distributora pohonných hmot. Ukončení činnosti dosud generující zisk zřetelně vede k dalšímu prohlubování ekonomických potíží subjektu dále snižujících budoucí dobytost daně. Správce daně měl proto ověřit pravdivost tohoto tvrzení, neboť bylo-li by potvrzeno, musí se stát součástí hodnocení reálné prognózy vývoje ekonomické situace žalobce. Totéž platí o důsledcích uplatnění institutu tzv. nespolehlivého plátce. Soud je toho názoru, že v posuzované věci bylo lze předpokládat, že i kdyby žalobce nepřerušil v podnikání v oboru, nebylo příliš pravděpodobné, že by dále svou obchodní činnost vyvíjel způsobem, který podle správce daně neumožňuje uznat odpočet DPH, a vystavil se tak znovu konfrontaci s přímým prosazováním právního názoru správce daně, jak byl prezentován ohledně předmětných zdaňovacích období.

C/ K procesnímu postupu krajského soudu

[47] Krajský soud z důvodů, které nejsou zcela zřejmé, rozhodl v této věci pouze o zrušení napadeného rozhodnutí (o odvolání), ačkoli shledal závažná pochybení již v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud přisvědčil jeho názoru, že důvody, na nichž spočívá závěr správce daně o naplnění podmínky přítomnosti obav o dobytost daně, byly nedostatečné v rozhodnutích obou stupňů, musel vážit, zda se krajský soud nedopustil procesního pochybení, když současně s napadeným rozhodnutím nezrušil i zajišťovací příkazy. Nezbytnost posouzení zákonnosti tohoto postupu plyne přímo z několika vyjádření žalobce, který poukazoval na to, že ač byl se žalobou úspěšný, v důsledku následného postupu správce daně (který podle něj nebyl v souladu s daňovým řádem, avšak byl umožněn procesním postupem krajského soudu) mu nebyla poskytnuta ochrana. Po vydání napadeného rozsudku bylo totiž vydáno nové rozhodnutí o odvolání, a to v době, kdy již byla daň stanovena.

[48] V narativní části tohoto rozsudku jsou shrnuty zcela protichůdné postoje stran k povaze řízení ve věci zajištění daně. Zatímco stěžovatel má za to, že po zrušení odvolacího rozhodnutí je třeba pokračovat ve standardním odvolacím přezkumu a vydat nové rozhodnutí o odvolání,

pokračování

žalobce je přesvědčen, že je proti smyslu zákona, aby mohl správce daně původní zajišťovací příkazy „doupřavit“ a znovu je odvolacím rozhodnutím potvrdit.

[49] Podle § 168 odst. 1 daňového řádu se zajišťovací příkaz stává neúčinným, pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti němu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno.

[50] Smysl extrémně krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení, navíc s definitivními následky na účinky zajišťovacích příkazů, je podle Nejvyššího správního soudu zčásti takový, jak tvrdil stěžovatel. V popředí stojí nutnost zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.

[51] V případě, že odvolací orgán lhůtu pro rozhodnutí dodrží a o odvolání včas rozhodne, je účel § 168 odst. 1 daňového řádu naplněn. Správní soud poté na základě žalobních bodů posoudí zákonnost rozhodnutí o zajištění, a pokud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstížného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné.

[52] Standardní situace bude taková, že po vydání zajišťovacího příkazu a zamítnutí odvolání proti němu bude v mezidobí, než soud rozhodne o žalobě, daň stanovena nebo se stane splatnou, čímž zajištění dojde svého účelu, pozbude účinků a zajištěná částka se převede na úhradu daně (§ 168 odst. 4, 5 daňového řádu). Rozhodování soudu bude mít tedy již jen podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy bude kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (zde v rovině placení daní, tj. podle § 254 odst. 2 daňového řádu) otevření cesty k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Úrok přiznaný podle citovaného ustanovení daňového řádu se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu (§ 254 odst. 6 daňového řádu). Přeplatkem se zajištěná částka stane pouze do té výše, ohledně níž ke stanovení daně nedošlo, případně neuplynul den její splatnosti. Nezřídka již kompenzace vzniklé újmy nebo navrácení v předešlý stav nebudou možné (např. došlo k exekuci prodejem nemovité věci, byly zpřetrhány obchodní vazby vinou nedodržení splatnosti závazků kvůli blokaci peněz na účtu apod.). Proto by jakákoli dodatečná náprava pochybení správce daně při rozhodování o zajištění nemohla adresátovi zajišťovacího příkazu prospět.

[53] Nejvyšší správní soud považoval za nutné vyjavit svůj pohled na tuto problematiku, neboť jde o otázku důležitou pro správní praxi. Správní soudy považují institut zajištění daně za potřebný a plně respektují jeho užití v situacích, pro jaké jej zákonodárce včlenil do právního řádu. Postihlo-li však zajištění daňový subjekt neprávem, je třeba zachovat možnost obrany (primárně takovou, která připouští návrat do původního stavu), potažmo umožnit náhradu vzniklé újmy. Soud si je vědom, že každé jednotlivé využití institutu zajištění bude vyžadovat od správce daně velmi dobrou přípravu a propracovanou procesní strategii, včetně přesného načasování tak, aby měl včas shromážděn dostatek podložených argumentů, a zároveň nepropásl vhodný okamžik, a váháním nezapříčinil vzdálení postižitelného majetku z dosahu daňové správy. S ohledem na dopady zajištění budoucí daňové povinnosti na adresáty správy daní však nejde o požadavky nelegitimní či přemrštěné.

[54] Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstížené povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní).

[55] V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný. Správce daně může v případě, že podá kasační stížnost, požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit.

[56] Nejvyšší správní soud připomíná, že nastavení procesních lhůt a dalších parametrů řízení je výhradně věcí zákonodárce. Smysl a účel extrémně přísných pravidel pro daňovou správu je přitom jasný – vyvážit razanci, s jakou zajišťovací příkaz vstupuje do majetkové sféry daňového subjektu.

[57] S ohledem na to, že kasační stížnost podal žalovaný, a Nejvyšší správní soud je důvody v ní uvedenými vázán, není vhodné při shledání nedůvodnosti kasační stížnosti zohlednit to, co bylo k charakteru zajišťovacího řízení a zásadám jeho přezkumu soudem uvedeno výše, a přistoupit navíc *ex officio* i ke zrušení prvostupňových rozhodnutí. Podstatné důvody, na nichž spočívá výrok napadeného rozsudku, totiž kasační stížnost nezpochybnila, a tak by takové rozhodnutí soudu mohlo být objektivně překvapivé. Za této situace, i když bylo namístě, aby krajský soud sám zrušil zajišťovací příkazy nebo alespoň vyložil příslušná ustanovení daňového řádu a zpřístupnil stranám pohled soudu na běh lhůty k vydání nového odvolacího rozhodnutí, postačí korigovat jeho závazný právní názor a doplnit instrukci pro žalovaného (stěžovatele).

[58] V následujícím řízení bude třeba, aby správce daně vydané zajišťovací příkazy zrušil, neboť jsou nezákonné a jejich nedostatky již nelze zhojit. Pro účely případné náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. je změna nebo zrušení nezákonného rozhodnutí přímo nezbytnou podmínkou (§ 8 odst. 1 citovaného zákona), takže nestačí, že zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti okamžikem stanovení daně. Zastavení daňového řízení pro bezpředmětnost § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu není namístě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 - 14, a ze dne 22. 7. 2016, č. j. 5 Afs 149/2015 - 36). V případě, že správce daně zůstane pasivní, může se žalobce (při dodržení podmínek

pokračování

přípustnosti) domáhat u soudu ochrany prostřednictvím tzv. nečinnostní žaloby podle § 79 a násl. s. ř. s.

[59] Pro úplnost lze ještě dodat, že za této situace ztrácí smysl námitka týkající se pokynu krajského soudu, aby při novém rozhodování o zajištění byla pravděpodobnost budoucího doměření daně zhodnocena ve světle nejnovější judikatury. Kromě zrušení zajišťovacích příkazů a odstranění dalších rozhodnutí, která na ně navázala a nemohou bez nich samostatně obstát (soudu je známo jedno rozhodnutí o odvolání), již toto řízení o zajištění nebude pokračovat. Správce daně má pochopitelně obecně možnost vydat zajišťovací příkazy nové, ovšem ohledně téže daně a zdaňovacího období založené na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech. Při úvaze o vydání nového zajišťovacího příkazu je požadavek zhodnocení recentní judikatury týkající se hmotněprávních předpokladů budoucího stanovení daně zcela legitimní. Správce daně musí pokaždé vážit, jaká je v okamžiku, kdy o zajištění rozhoduje, pravděpodobnost, že daň bude v určité výši stanovena, a své úvahy promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu. Vzhledem k tomu, že hmotněprávní základ doměření daně v situaci obdobné té, která se týká žalobce, dosud nebyl Nejvyšším správním soudem v potřebné míře řešen, bylo by namíste při novém rozhodování s určitým časovým odstupem ověřit, zda judikatura v těchto otázkách v poslední době nepřinesla odlišný pohled, než jaký dosud uplatňoval správce daně. Jedná se ovšem o obecné pravidlo pro všechny případy nového rozhodování správního orgánu.

[60] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud zcela správně poukázal na zásadní nedostatky napadeného rozhodnutí, jakož i samotných zajišťovacích příkazů, pro něž nemohou obstát. Odůvodnění napadeného rozsudku poskytuje dostatečný podklad pro zrušení napadeného rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení správních rozhodnutí vydaných v prvním stupni, a krajský soud to v napadeném rozsudku nevyslovil, shrnuje Nejvyšší správní soud svůj právní názor, který je pro stěžovatele závazný, tak, že vzhledem k tomu, že nové rozhodnutí o odvolání již nelze vydat a nedostatky zajišťovacích příkazů napravit, je žalovaný povinen předmětné zajišťovací příkazy zrušit. Jakékoli následně vydané další odvolací rozhodnutí pak samo o sobě (po zrušení zajišťovacích příkazů) nemůže obstát, a musí být rovněž odstraněno.

[62] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný žalobce právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti stěžovateli, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl zastoupen právníčkou osobou poskytující daňové poradenství Rambousek a partner a. s., náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů.

[63] V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud žalobci náhradu nákladů zastoupení ve výši 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti a souhrnně další tři dílčí vyjádření k replice stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za tyto úkony (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Vzhledem

k tomu, že společnost Rambousek a partner, a. s. je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21 %, tj. o 1428 Kč, takže výsledná částka činí 8228 Kč. K výplatě této částky stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 31. října 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu