



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **ČOV Český Krumlov s.r.o.**, IČ: 28160363, se sídlem Horní Brána 509, Český Krumlov, zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 119/13, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 30. dubna 2014, č. j. 11580/14/5000-14503-706611, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. dubna 2015, č. j. 10 Af 48/2014 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Předmětem podnikání žalobkyně je podle obchodního rejstříku výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Dne 23. dubna 2013 u žalobkyně zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 až leden 2012. Během daňové kontroly správci daně vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně v

souvislosti s konkrétními daňovými doklady vystavenými společnostmi KENIK s. r. o., M-PROGRESS spol. s r. o., SP TOTAL s. r. o. a MH Alfa s. r. o. Ze zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly správce daně usoudil, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 2 095 866 Kč na základě „fiktivní fakturace“ a neoprávněného umělého navyšování nákladů. Správce daně proto vyzval žalobkyni, aby prokázala, že uplatnila odpočet na základě zmíněných daňových dokladů v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění. Žalobkyně výzvě nevyhověla a neprokázala oprávněnost odpočtů.

[2] Na základě popsaných zjištění správce daně dospěl k závěru, že byla dostatečně prokázána dosud nestanovená daň ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění. Správce daně následně vyjádřil důvodné obavy, že žalobkyně tuto dosud nestanovenou daň nebude schopna uhradit, pročež vydal zajišťovací příkaz ze dne 18. března 2014, č. j. 543504/14/2203-24801-302551, jímž žalobkyni uložil povinnost složení jistoty v celkové výši 2 095 867 Kč na úhradu daně z přidané hodnoty za osm zdaňovacích období mezi 1. červnem 2011 až 31. lednem 2012. K důvodnosti obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu správce daně poukázal na skutečnost, že (1) žalobkyně nemá statutárního zástupce, její jednatel byl odsouzen pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění; (2) jejím jediným společníkem je společnost CONREAD CONSUMER INSIGHTS LIMITED se sídlem v Kyberské republice; (3) na nemovitý majetek používaný k podnikatelské činnosti související s odpadními vodami bylo zřízeno zástavní právo, přičemž jiný majetek použitelný k úhradě daňové povinnosti nebyl správcem daně znám; (4) zůstatky na bankovním účtu žalobkyně nebyly pro úhradu daňové povinnosti dostatečné. Správce daně na závěr v rozhodnutí osvětlil, jaké konkrétní pomůcky použil pro stanovení výše zajišťované, dosud nestanovené, daně. Jednalo se o výše zmíněné nároky na odpočet daně, které žalobkyně neoprávněně uplatnila.

[3] Žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu brojila odvoláním, které však žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu shledal nedůvodnou a zamítl ji. Řadě námitek žalobkyně krajský soud nepřisvědčil s tím, že náleží do řízení vyměřovacího, nikoliv zajišťovacího, a nelze je proto přezkoumávat v nynějším řízení. Zákonnými požadavky v případě zajišťovacího příkazu je podle krajského soudu jednak zjištění v úvahu přicházejícího rozsahu doměření daně a jednak existence odůvodněných obav o její vymahatelnosti. Krajský soud následně poměrně podrobně vysvětlil, proč správce daně i žalovaný uvedeným zákonným povinnostem dostaly.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[5] Stěžovatelka rozporovala závěry krajského soudu a uvedla, že ve svém důsledku znamenají, že až do rozhodnutí ve věci samé bude daňový subjekt bez právní ochrany jak proti svévolnému určení výše zajištěné daně, tak proti nesprávnému či nesmyslnému právnímu názoru. Správce daně přitom může zadržet značné množství finančních prostředků po dlouhou dobu, což může paralyzovat nebo dokonce ukončit ekonomickou činnost daňového subjektu. Stěžovatelka proto vyjádřila přesvědčení, že na počátku procesu rozhodování o zajišťovacím příkazu probíhá úvaha, zda bude daň dodatečně stanovena, a právě tato úvaha podléhá přezkumu jako první. Rozhoduje-li žalovaný o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, musí (je-li to daňovým subjektem namítáno) podle stěžovatelky přezkoumat, zda není vyměření či doměření zajišťované daně nějakou právní skutečností vyloučeno. Je-li totiž na počátku nesprávná právní úvaha, ať je její důvod jakýkoli, není možno otálet s jejím vyvrácením. Stěžovatelka sama v tomto případě namítala, že předmětem daňové kontroly byly skutečnosti již jednou kontrolované, a proto byla ve věci dána překážka věci rozhodnuté. Tvrzení krajského soudu o tom, že v řízení o zajištění daně nelze zkoumat splnění podmínek pro dodatečné stanovení daně, tak podle stěžovatelky neobstojí. Z uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Námitka nezákonnosti zahájené daňové kontroly může mít podle žalovaného relevanci toliko v nalézacím řízení. Tato námitka byla navíc předmětem stížnosti proti postupu správce daně, která však byla shledána nedůvodnou vyrozuměním o výsledku šetření stížnosti č. j. 153162/14/2203-05400-303322 ze dne 18. února 2014, tedy před vydáním předmětného zajišťovacího příkazu. Dále žalovaný podotkl, že zajišťovací příkaz představuje rozhodnutí předstížné povahy, které nevychází z dokazování. V rámci řízení o zajištění daně proto nelze dokazovat a přezkoumávat skutečnosti spojené se stanovením daně. Danou konstrukci ostatně podporuje i ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu, které předpokládá možnost změny zjištěného skutkového stavu ústící ve změnu či ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Na úvod Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze opakuje námitky uplatněné již v žalobě. Krajský soud přitom tyto námitky ve svém rozsudku správně zhodnotil a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje.

[10] Ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu stanoví: „*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.*“

[11] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, jak výslovně uvádí zákon. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění stěžovatelkou namítané svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. dubna 2014, č. j. 6 As 38/2014 - 14). Nejvyšší správní soud judikoval, 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 vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti naplnění odůvodněných obav nijak nerozporovala. Omezila se na výtku, podle níž se měl krajský soud, jakož i žalovaný, zabývat otázkou, zda není zajišťována daň, kterou nelze vyměřit kvůli existenci určité právní překážky. V nyní projednávané věci se mělo jednat o stěžovatelkou tvrzenou překážku věci rozhodnuté, neboť předmětem daňové kontroly byly skutečnosti, které již správce daně prověřoval v rámci místního šetření.

[13] Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil. Jak správně poznamenal krajský soud, je třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto „*nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dostatečně stanovena. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího.

pokračování

[14] Pojistkou proti hroící 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). Další záruku představuje § 168 odst. 3 daňového řádu, jak upozornil žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Podle daného ustanovení totiž správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, jestliže pominou před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno. V případě zjištění důvodů pro snížení zajištění pak správce daně rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc zcela správně. Z výše popsanych důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. srpna 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu