



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **K Oil křeček s. r. o.**, se sídlem Staré nám. 136, Sokolov, zastoupeného JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 8. 2016, č. j. 30 Af 27/2015 – 50,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 8. 2016, č. j. 30 Af 27/2015 – 50, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, č. j. 23323/15/5100-41453-706611, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 12 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobcova zástupce JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobcova zástupce JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutími ze dne 22. 5. 2015, čj. 618815/15/2407-00540-401543, čj. 618817/15/2407-00540-401543, čj. 618810/15/2407-00540-401543, čj. 618798/15/2407-00540-401543 a čj. 618811/15/2407-00540-401543 (dále „zajišťovací příkazy“), Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále „správce daně“) postupem podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“), uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to pro období od 1. 9. 2012 do 30. 9. 2012 v částce 518.475 Kč, pro období od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2012 v částce 328.094 Kč, pro období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 v částce 699.972 Kč, pro období od 1. 2. 2013 do 28. 2. 2013 v částce 2.465.371 Kč a pro období od 1. 3. 2013 do 31. 3. 2013 v částce 1.942.106 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 21. 7. 2015, čj. 23323/15/5100-41453-706611, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti shora uvedeným zajišťovacím příkazům a tyto zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Krajský soud žalobu zamítl. Přisvědčil žalovanému, že u žalobce existovaly konkrétní důvody pro oprávněnou obavu z nedobytnosti daně, které finanční orgány podrobně specifikovaly v rozhodnutích obou stupňů. Obavu z nedobytnosti daně vyvolala řada dílčích indicií nižší intenzity, které ve svém souhrnu svědčily o žalobcově nepříznivé ekonomické situaci. Předně se jednalo o žalobcovu vysokou celkovou zadluženost, která přesahovala míru 97 %. Žalobce dlouhodobě vykazuje nízký základ daně či daňovou ztrátu, ačkoli dosahuje obrátů v řádech stamilionů Kč. Od roku 2011 vykazuje klesající tržby za prodej zboží a klesající výsledek hospodaření. Žalobce na svém bankovním účtu užívaném pro ekonomickou činnost nekumuluje prostředky dostačující na úhradu v budoucnu stanovené daně. Další indicii představuje nesplnění oznamovací povinnosti ohledně bankovních účtů podle § 127 daňového řádu, přičemž zůstatky na neoznamovaných účtech jednak vysoce převyšují běžné zůstatky na účtu oznámeném správci daně, jednak násobně převyšují žalobcovy hospodářské výsledky předešlých let; žalobce tuto okolnost pouze bagatelizoval. Rovněž nelze zcela přehlížet, že obchodování s pohonnými hmotami může správce daně vnímat jako rizikové z hlediska plnění daňových povinností, byť se nejedná o zásadní argument. V souhrnu se shora uvedenými okolnostmi je však žalobcův předmět podnikání způsobilý umocnit obavu z nedobytnosti daně. Na shora uvedené nemá vliv, že žalobce dlouhodobě podniká na stejném místě, pravidelně podstupuje daňové kontroly a nikdy neměl daňový nedoplatek. Správce daně postupoval při posuzování existence důvodné obavy v souladu se zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu a zajišťovací příkazy vydal v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů byla stanovena v rozporu s § 167 odst. 3 daňového řádu, neboť nehrozilo nebezpečí z prodlení. Správce daně dostatečně odůvodnil hrozbu nebezpečí z prodlení nejen tím, že žalobce disponoval v podstatě pouze movitým majetkem nejasné tržní hodnoty a finančními prostředky na bankovních účtech, nýbrž především tím, že

pokračování

tento majetek je rychle likvidní a žalobce jej mohl přednostně použít k úhradě svých soukromoprávních závazků oproti závazkům veřejným.

[5] Podle aktuální judikatury správních soudů musí odůvodnění zajišťovacího příkazu obsahovat přezkoumatelné důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a odvolací orgán musí v odůvodnění rozhodnutí řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost. Finanční orgány jsou povinny osvědčit alespoň základní skutečnosti odůvodňující závěr o budoucí daňové povinnosti daňového subjektu. Těmto požadavkům finanční orgány v posuzované věci dostaly. Z jejich rozhodnutí, která krajský soud v rozsudku podrobně zrekapituloval, rozhodně není na první pohled zřejmé, že by zákonné vyměření daně bylo nemožné.

III.

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že krajský soud rozhodl v rozporu s aktuální judikaturou. Při kontrole DPH za měsíc říjen 2012 správce daně neshledal u stěžovatele žádné pochybení a vyčíslil daňový nedoplatek ve výši 0 Kč. Správce daně však vydal zajišťovací příkazy pro zajištění dosud nestanovené daně za měsíce září 2012 a prosinec 2012 až březen 2013, ačkoli stěžovatel podniká stále stejným způsobem. Správce daně dospěl k závěru o dodatečném stanovení daně za tyto měsíce na základě judikaturou dosud neproověřeného právního názoru, podle kterého na stěžovatele přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako na vlastníka bezprostředně po jejich pouhém stočení do cisterny od dodavatele v jiném členském státě, a stěžovatel měl uplatnit daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň stěžovatel údajně přišel o nárok na odpočet DPH při dodání od svého bezprostředního tuzemského dodavatele, protože k dodání pohonných hmot došlo na území jiného členského státu a česká DPH byla účtována neoprávněně.

[7] Stěžovatel odebíral pohonné hmoty prostřednictvím obchodního řetězce, což je u těchto typů dodávek zcela obvyklé, zejména z důvodu uzavřených smluv na odběr sjednaného množství pohonných hmot (tzv. kontingenty). Dodavatelé stěžovatele uskutečnili tuzemská zdanitelná plnění a měli povinnost přiznat DPH. Právní názor žalovaného, že tuto povinnost neměli a že se z jejich strany jednalo o intrakomunitární plnění, je věcně nesprávný. Předpoklad správce daně, že bude stěžovateli dodatečně vyměřena vysoká daň, je proto nesprávný; během právě probíhající daňové kontroly se správce daně snaží na stěžovatele nepřipustně přenášet důkazní břemeno ohledně okolností realizovaných obchodů.

[8] Stěžovatel pořídil zboží od českého dodavatele. Pokud by měl zájem pořizovat zboží přímo od zahraničního subjektu, mohl tak učinit, protože byl v rozhodné době oprávněným příjemcem a mohl si pohonné hmoty dovážet sám. Místem plnění tedy bylo tuzemsko. Názor správce daně, že nikomu před stěžovatelem nevznikla daňová povinnost, je v rozporu s názorem státního zastupitelství v trestní kauze společnosti Ecoll Invest, a. s. (dále „Ecoll Invest“), vedené v současnosti u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015. Na CMR listech je tato společnost uvedena jako příjemce; pokud by místem plnění

byl jiný členský stát a daňová povinnost nevznikla nikomu před stěžovatelem, pak by nebyl důvod vést trestní řízení se společností Ecoll Invest.

[9] Podle aktuální judikatury je správce daně povinen při vydávání zajišťovacího příkazu osvědčit alespoň základní skutečnosti odůvodňující závěr o budoucí daňové povinnosti daňového subjektu. Finanční orgány vycházely z předpokladu, že pokud byly dané pohonné hmoty po jejich stočení do cisteren v zahraničí dovezeny přímo stěžovateli, pak stěžovatel uskutečnil mezinárodní transakci a byl v postavení pořizovatele pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko. V rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, však Nejvyšší správní soud odmítl tento názor jako nesprávný, neboť dodáním zboží se pro účely DPH rozumí vždy získání práva nakládat s ním jako vlastník, nikoli fyzické převzetí věci.

[10] Stěžovatel dále namítl, že v jeho případě neexistovaly ani konkrétní důvody pro oprávněnou obavu z nedobytnosti daně. Závěry správce daně o majetkové situaci stěžovatele byly spekulativní a daly se vztáhnout v podstatě na libovolný ekonomický subjekt. Správce daně nezdůvodnil, proč považuje pohonné hmoty za rizikovou komoditu. Správce daně nadto mohl k budoucí úhradě daně použít garanci složenou stěžovatelem za účelem vydání povolení distributora pohonných hmot. Tato garance je násobně vyšší, než uvažovaná daňová povinnost.

[11] Zajišťovací příkazy byly nezákonné i z důvodu absence lhůty k plnění. Správce daně nezdůvodnil, proč u stěžovatele hrozilo nebezpečí z prodlení. Zajišťovací příkazy byly vydány v pátek, a stěžovatel uhradil požadované částky hned v pondělí; správce daně nadto mohl použít i shora uvedenou garanci složenou stěžovatelem. Tvrzená hrozba nebezpečí z prodlení tedy byla domnělá, nedostatečně zdůvodněná a jednalo se o zneužití tohoto institutu.

IV.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na svá předchozí vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud se dostatečně vypořádal s námitkou, že daň v budoucnu nebude doměřena; zabýval se i stěžovatelem uváděnými judikáty a uzavřel, že je nelze aplikovat s ohledem na specifické skutkové okolnosti stěžovatelova případu. Okolnost, že daňová kontrola za měsíc říjen 2012 skončila bez doměření daně, nezakládá absolutní překážku doměření daně v jiných zdaňovacích obdobích. Daňovou kontrolu lze ostatně zopakovat. Řízení vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 nemá žádnou souvislost s projednávanou věcí. Žalovaný náležitě zdůvodnil, že okolnosti zjištěné u stěžovatele podávají ve vzájemných souvislostech logický a ucelený obraz o stěžovatelově situaci, z níž vyplývá odůvodněná obava z budoucí nedobytnosti daně.

[13] Kasační námitka, že žalovaný mohl k úhradě daně použít stěžovatelem složenou garanci, je nepřipustná, neboť ji stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti. Nadto se nejedná o libovolně dosažitelné finanční prostředky, neboť je lze použít až tehdy, dojde-li k zániku registrace distributora pohonných hmot.

pokračování

[14] Nepřípustná je i námitka, že stěžovatel bezodkladně složil požadovanou jistotu, a proto nehrozilo nebezpečí z prodlení. Chování stěžovatele po vydání zajišťovacích příkazů nadto nevyvrací existenci určitých okolností před jejich vydáním, které zakládaly odůvodněnou obavu z nedobytnosti daně. Lhůtu k plnění nebylo třeba stanovit, neboť vykonatelnost zajišťovacích příkazů nastává ze zákona okamžikem jejich vydání.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Stěžovatel namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s otázkou existence budoucí daňové povinnosti stěžovatele. Zajišťovací příkaz totiž nelze vydat, není-li budoucí stanovení daně alespoň přiměřeně pravděpodobné.

[18] 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“*.

[19] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, je předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu *„odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (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.)“*.

[20] V odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné zdůraznil, že po správci daně nelze požadovat, aby při vydávání zajišťovacího příkazu, resp. v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť zajišťovací řízení není řízení nalézacím a jeho předmětem není stanovení daně. Na druhou stranu nelze při vydávání zajišťovacího příkazu od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Zajišťovací příkaz je způsobilým exekucním titulem a jako takový představuje závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat. Správce daně je proto povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu přezkoumatelně uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto nestanovenou daňovou povinnost. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení; musí zde

tudíž existovat i přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Úvaha správce daně v tomto směru podléhá soudnímu přezkumu.

[21] Krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku poměrně podrobně zrekapituloval závěry žalobou napadeného rozhodnutí a uzavřel, že se žalovaný dostatečně zabýval i otázkou přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Tomuto závěru nelze přisvědčit.

[22] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně považoval budoucí stanovení daně za přiměřeně pravděpodobné na základě informací získaných od Celního úřadu pro Jihomoravský kraj a při místním šetření u stěžovatele. Ze shromážděných podkladů zjistil, že v předmětných zdaňovacích obdobích stěžovatel přijímal pohonné hmoty od českých dodavatelů, a to na základě objednávek vystavených stěžovatelem vůči danému dodavateli vždy na konkrétní množství pohonných hmot s uvedením data a místa vykládky. Pohonné hmoty se dovážely z německých rafinerií, tj. z míst nacházejících se na území jiného členského státu EU, a to přímo do stěžovatelova úložiště pohonných hmot na adrese N. 1215, S. Jednalo se o jedinou přepravu, kterou zajišťoval buď přímo stěžovatel prostřednictvím svého smluvního dopravce, nebo stěžovateli bezprostředně předcházející dodavatel v obchodním řetězci. Během přepravy docházelo k fakturaci předmětné dodávky v řadě mezi několika dalšími subjekty; konečné náklady dopravy však byly vyúčtovány k tíži stěžovatele jako součást konečné ceny za objednané množství pohonných hmot.

[23] Správce daně poukázal na § 7 odst. 2 větu první zákona o DPH, podle které platí, že *„místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná“*. Správce daně dále poukázal na rozsudek Soudního dvora ve věci EMAG Handel Eder OHG, sp. zn. C-245/04, podle kterého platí, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, avšak během této přepravy dojde k několika řetězovým prodejům, lze přepravu přičíst pouze jediné transakci. Od určení transakce spojené s přepravou se pak odvíjí daňové posouzení předcházejících a následujících transakcí. V posuzované věci objednával přepravu buď přímo stěžovatel, nebo dodavatel v přímé řadě dodávek; transakce mezi dodavatelem stěžovatele a stěžovatelem tudíž lze považovat za dodání zboží spojené s přepravou. Výchozí bod této přepravy se nacházel v Německu. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je předmětem daně s povinností uplatnit daň na výstupu pouze dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Na základě této úvahy správce daně uzavřel, že stěžovatelovým dodavatelům nevznikla povinnost přiznat tuzemskou DPH u plnění uskutečněných mimo tuzemsko, a stěžovateli tudíž nevznikl nárok na odpočet z této daně. Stěžovatel tedy v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet neoprávněně.

[24] Proti zajišťovacím příkazům stěžovatel podal odvolání, ve kterém označil shora nastíněné závěry správce daně za nesprávné. Zdůraznil, že ačkoli jako kupující věděl, od koho pohonné hmoty nakupuje, nemohl je nakoupit přímo. Zahraniční prodejci uzavírají smlouvy na odběr desítek cisteren denně, což nebylo v možnostech stěžovatele. Při obchodování s pohonnými hmotami je běžné, že se přeprodávají mezi několika společnostmi podle toho, která z nich má na daný den vhodný kontingent a vyhovující

pokračování

cenu. Správce daně však bez dalšího uzavřel, že na stěžovatele jako dopravce či objednatele přepravy přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník bezprostředně po jejich stočení do cisterny, tj. na území jiného členského státu. Stěžovatel také zdůraznil, že pohonné hmoty podléhají spotřební dani, a jejich přeprava z jiného členského státu EU se musí uskutečnit přes daňový sklad, tj. v režimu podmíněného osvobození od daně. V takovém případě se i faktická jediná přeprava dělí na dvě samostatné přepravy: na přepravu intrakomunitární (z jiného členského státu do tuzemského daňového skladu) a následně na přepravu vnitrostátní (propuštění zboží z tuzemského daňového skladu do volného oběhu v tuzemsku). Stěžovatel proto namítl, že zajišťovací příkaz nelze vydat, aniž by správce daně neposoudil všechny okolnosti daného obchodu za účelem prokázání, které konkrétní transakci lze přiřadit dopravu.

[25] Podle názoru žalovaného uvedeného v žalobou napadeném rozhodnutí směřovaly shora uvedené odvolací námitky proti vyměření daně, nikoli proti zajišťovacímu příkazu. Žalovaný je proto označil za bezpředmětné a výslovně odmítl se jimi meritorně zabývat; opačný postup by podle žalovaného představoval nepřipustný zásah do nalézacího řízení, jehož předmětem je stanovení daně. Podle žalovaného pro účely zajišťovacího řízení postačilo, že správce daně zjistil skutečnosti zakládající důvodný předpoklad, že stěžovateli bude stanovena vyšší daň, než uvedl v daňovém přiznání, a na základě těchto skutečností provedl kvalifikovaný odhad výše daně za jednotlivá zdaňovací období.

[26] Kasační soud nepřisvědčil postupu žalovaného v odvolacím řízení. Ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, který zmiňuje ve svém rozsudku i krajský soud, jednoznačně vyplývá povinnost odvolacího daňového orgánu vypořádat se v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu i s námitkami směřujícími proti úvaze správce daně, že daňovému subjektu bude s přiměřenou pravděpodobností stanovena daň. Odkaz krajského soudu na navazující rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 7 Afs 4/2016 - 74, neměl na tento závěr žádný vliv, neboť zde chybí skutková podobnost s nyní projednávanou věcí; kasační soud v tomto rozsudku pouze konstatoval, že předmětem žalobních námitek v dané věci nebyla míra pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, a proto nemohla být podrobena soudnímu přezkumu. V nyní posuzované věci však stěžovatel od počátku brojil i proti tomu, že žalovaný dostatečně nezkoumal pravděpodobnost budoucího stanovení daně.

[27] Této povinnosti žalovaný nedostál, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně odmítl jakkoli se zabývat odvolacími námitkami proti závěru správce daně o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Na tom nic nemění, že žalovaný podrobně vysvětlil, proč se námitkami nebude zabývat. Znovu je třeba zdůraznit, že soud nepožaduje, aby odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu obsahovalo podrobné vypořádání odvolacích námitek mířících do samotné podstaty zdanění předmětného obchodního případu. Vždy je však třeba uspokojivě vysvětlit, proč i v konfrontaci s odvolacími námitkami přetrvává přesvědčení o tom, že je pravděpodobné budoucí vyměření daně. Opačný přístup by měl za následek, že by správci daně stačilo do odůvodnění zajišťovacího příkazu uvést prakticky libovolné zdůvodnění, že daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností stanovena, a žalovaný by v odvolacím řízení mohl zkoumat pouze existenci této úvahy, nikoli již její obsah. Jak konstatoval Nejvyšší

správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, takový důsledek je v demokratickém právním státě nepřijatelný.

[28] Neobstojí ani doplňkový argument žalovaného, že stěžovatel vystupoval v řízení jako nabyvatel pohonných hmot, nikoli jako pouhý dopravce, nevztáhl závěry rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 13/2013 – 152 na skutkové okolnosti projednávané věci a nepředložil konkrétní důkazy k prokázání svých tvrzení. Žalovaný uplatnil tuto argumentaci pouze podpůrně, neboť primárně deklaroval, že se odvolacími námitkami směřujícími proti budoucímu stanovení daně nebude vůbec zabývat.

[29] Nedostatečné zdůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí bylo i předmětem žalobních bodů. Protože se žalovaný odmítl vypořádat s podstatnou částí odvolacích námitek, stalo se jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť zde chyběl názor odvolacího správního orgánu na odvolatelem namítanou nesprávnost závěrů správního orgánu prvního stupně. Pro tuto vadu měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit s poukazem na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Pokud krajský soud navzdory shora uvedenému nezrušil žalobou napadené rozhodnutí a naopak jej označil za dostatečně odůvodněné a ztotožnil se s ním, zatížil své vlastní rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, č. 327/2004 Sb. NSS).

[30] Ačkoli kasační soud shledal žalobou napadené rozhodnutí a kasační stížností napadený rozsudek ve shora popsané dílčí části nepřezkoumatelným, dospěl k závěru, že tato dílčí nepřezkoumatelnost nebrání meritornímu přezkoumání ostatních kasačních námitek, které se věcně týkají dalších náležitostí zajišťovacích příkazů – existence důvodné obavy o budoucí vymahatelnost daně a zákonnost okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů bez poskytnutí lhůty k plnění.

[31] Stěžovatel uvedl, že v jeho případě neexistovaly žádné konkrétní důvody pro oprávněnou obavu z nedobytnosti daně. Kasační soud těmto námitkám nepřisvědčil. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, platí, že *„naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit“.*

[32] Kasační soud přisvědčil krajskému soudu i žalovanému, že správce daně postupoval v souladu se shora nastíněnými požadavky judikatury. V zajišťovacích příkazech shromáždil konkrétní poznatky o ekonomické situaci daňového subjektu, které byly ve svém souhrnu způsobilé vyvolat odůvodněnou obavu z budoucí nedobytnosti daně, ačkoli žádný z nich nebyl natolik intenzivní, že by byl způsobilý tuto obavu vyvolat i samostatně bez ohledu na další zjištěné skutečnosti. Mezi tyto poznatky patřila jak vysoká celková

pokračování

zadluženost stěžovatele, tak dlouhodobě nízký základ daně nebo daňová ztráta navzdory obrátům v řádech stamilionů korun. Správce daně poukázal i na dlouhodobě klesající tržby za prodej zboží a s tím související dlouhodobý pokles výsledku hospodaření, k čemuž přistoupila i skutečnost, že stěžovatel řádně nesplnil svou oznamovací povinnost ohledně bankovních účtů podle § 127 daňového řádu, přičemž zůstatky na neoznamovaných účtech vysoce převyšovaly jak zůstatky na účtu oznámeném správcem daně, tak hospodářské výsledky předešlých let. Za těchto okolností lze obavu správce daně o budoucí vymahatelnost daňové pohledávky považovat za dostatečně zdůvodněnou.

[33] Kasační soud se blíže nezabýval námitkou, že správce daně mohl k zajištění daně použít garanci (kauci) složenou stěžovatelem při registraci distributora pohonných hmot podle zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (dále „zákon o pohonných hmotách“). Stěžovatel uplatnil tuto námitku poprvé až v řízení o kasační stížnosti, ačkoli mu nic nebránilo uplatnit ji v řízení před krajským soudem; jedná se tedy o námitku nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[34] Kasační soud konečně neshledal důvodnou ani námitku, že v zajišťovacím příkazu chyběla lhůta k plnění v délce 3 pracovních dnů podle § 167 odst. 3 věty první daňového řádu. Jak správně poznamenal žalovaný i krajský soud, podle § 167 odst. 3 věty druhé daňového řádu je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Obdobnou úpravu obsahuje § 103 zákona o DPH, který je vůči § 167 odst. 3 daňového řádu *lex specialis*. Hrozbu nebezpečí z prodlení je třeba hodnotit k okamžiku vydání zajišťovacího příkazu; proto není pro její posouzení rozhodné, že stěžovatel složil zajišťovanou částku na účet správce daně již první pracovní den následující po vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně odůvodnil hrozbu nebezpečí z prodlení tím, že stěžovatel disponoval poměrně snadno likvidovatelnými finančními prostředky, které mohl prakticky ihned použít k úhradě svých soukromoprávních závazků na úkor závazků veřejnoprávních, nebo je převést na třetí osobu, čímž by byl účel zajišťovacích příkazů zmařen. Nelze této úvaze nic vytknout.

[35] Kasační soud konstatuje, že neshledal důvod provádět stěžovatelem navrhované důkazy. Postup správce daně při následné daňové kontrole nemohl mít vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, neboť soudy zásadně vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Pro posouzení věci je rovněž nerozhodné, jaký právní názor zaujalo státní zastupitelství v kauze Ecoll Invest; tato kauza nemá přímou souvislost s vydáním zajišťovacích příkazů ve věci stěžovatele.

[36] S poukazem na shora uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto zrušil napadený rozsudek. Zároveň Nejvyšší správní soud shledal, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [srov. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.].

[37] Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku, je povinen ve shora naznačeném rozsahu přezkoumat i

odvolací námitky proti závěru správce daně o přiměřené pravděpodobnosti budoucí daňové povinnosti stěžovatele, a na základě tohoto přezkumu znova vyhodnotit, zda lze zajišťovací příkazy vydat.

[38] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i žalobou napadené rozhodnutí, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.), a to jak o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, tak o náhradě nákladů řízení o žalobě.

[39] Žalobce měl ve věci úspěch, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s.). Mezi náklady řízení (srov. § 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[40] Odměnu zástupce v řízení o žalobě soud stanovil ve výši 3 x 3 100 Kč za tři úkony právní služby v řízení před krajským soudem spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepisu žaloby a doplnění žaloby ze dne 25. 1. 2015, ve kterém advokát ve prospěch stěžovatele shrnul podstatné závěry aktuální judikatury vydané po uplynutí lhůty k podání žaloby, k čemuž zástupci náleží 3 x 300 Kč jako paušální náhrada výdajů s těmito úkony spojenými; celkem tedy 10 200 Kč + 21 % DPH ve výši 2 142 Kč, tj. 12 342 Kč včetně DPH. Za řízení před Nejvyšším správním soudem činí odměna zástupce 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu kasační stížnosti, zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč; celkem tedy 3 400 Kč + 21% DPH ve výši 714 Kč, tj. 4 114 Kč včetně DPH [srov. § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013].

[41] Celkem tedy žalobci náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 16 456 Kč včetně DPH. Žalovaný je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 16. prosince 2016

Mgr. David Hipšr
předseda

senátu