



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **GHSH, s. r. o., v konkursu**, se sídlem Hořetice 2, Žiželice, zast. JUDr. Tomášem Havelkou, LL. M. advokátem se sídlem Běchovická 26, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015, čj. 31643/15/5100-41458-711257, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 10. 1. 2018, čj. 15 Af 104/2015-81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, JUDr. Tomáše Havelky, LL. M., advokátem se sídlem Běchovická 26, Praha 10.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj („správce daně“) dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení ohledně cen, za které prodávala jahody a okurky společnosti GHS Handels GmbH (osobě s ní spojené), ani tvrzení ohledně nákladů, které se měly promítnout do výše daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011. Z jeho zjištění vyplynulo, že základ daně bude pro obě zdaňovací období výrazně vyšší, než žalobkyně tvrdila. Dále zjistil, že výše dluhů žalobkyně značně přesahuje výši jejích pohledávek. Protože se správce daně obával, že bude dosud nestanovená daň nedobytná, vydal dne 27. 7. 2015 zajišťovací příkazy, kterými žalobkyni uložil povinnost zajistit úhradu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 5 765 740 Kč a za rok 2011 ve výši 6 026 800 Kč. Dne 4. 8. 2015 zřídil správce daně zástavní

právo k nemovitým i movitým věcem žalobkyně, aby zajistil neuhrazené jistoty vyplývající ze zajišťovacích příkazů.

[2] Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům odvolání, protože správce daně neuvedl konkrétní důvody, kvůli kterým se obává, že u žalobkyně nebude možné vybrat daň. Rovněž namítala, že správce daně nevysvětlil, proč požaduje okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů, místo aby žalobkyni poskytl standardní třídní lhůtu k plnění. Žalobkyně nesouhlasila se správcem daně ani v tom, že neprodávala společnosti GHS Handels GmbH jahody a okurky za cenu obvyklou. Aby prokázala opak, předložila znalecký posudek, jehož úkolem bylo stanovit průměrné ceny mezi společnostmi GHS Handels GmbH a společností Donau Gemüse Handels GmbH, a také další listinné důkazy. Žalovaný však konstatoval, že námitky žalobkyně jsou předmětem nalézacího daňového řízení a budou přezkoumány v rámci daňové kontroly. K navrženým důkazům se nevyjádřil a toliko změnil zajišťovací příkazy tak, že do nich doplnil třídní lhůtu ke složení jistoty.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud dospěl k závěru, že právě způsob stanovení obvyklé ceny a rozdílu mezi cenami mezi spojenými osobami (žalobkyní a společností GHS Handels GmbH) představuje základ daňové povinnosti a závisí na něm možnost vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016-58, podle kterého lze pomocí důkazů předložených v odvolacím řízení proti zajišťovacím příkazům zpochybňovat existenci dlužné daně a žalovaný se těmito důkazy musí zabývat. Protože to žalovaný neučinil, shledal krajský soud jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, zrušil krajský soud nejen rozhodnutí žalovaného, ale i zajišťovací příkazy (byť zjištěnou vadou netrpí), protože nebyly dodrženy zákonné podmínky pro jejich vydání.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný („stěžovatel“) kasační stížnost. Stěžovatel namítá, že se krajský soud nezabýval otázkou, zda byly splněny zákonné podmínky pro zajištění daně, a přesto zajišťovací příkazy zrušil. Rozsudek krajského soudu proto stěžovatel považuje za nepřezkoumatelný. Pokud zajišťovací příkazy nebyly podle krajského soudu nezákonné, neměl je rušit. Tento závěr stěžovatel vyvodil z rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54.

[5] Stěžovatel je přesvědčen, že ani jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Navržené důkazy totiž neopomněl, ale označil je za nepodstatné, protože žalobkyně jimi chtěla prokazovat skutečnosti, jež nebyly v odvolacím řízení proti zajišťovacím příkazům přezkoumávány. Pokud považoval krajský soud stěžovatelovo odůvodnění za nedostatečné, měl posoudit, zda jde o vadu, která může mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud totiž při přezkumu navazujícího rozhodnutí, jímž byla zajištěná daň žalobkyni stanovena, souhlasil se stěžovatelem v tom, že navržené důkazy nejsou způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně ohledně obvyklé ceny.

[6] Žalobkyně ve svém vyjádření trvala na tom, že správce daně v rozporu se zákonem stanovil okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů, a proto byly správně zrušeny.

pokračování

Opětovně uvedla, že správce daně zajišťovací příkazy řádně neodůvodnil. Žalovaný pak pochybil tím, že nevzal v potaz všechny navržené důkazy, kterými se žalobkyně bránila proti způsobu určení výše jistoty.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podstatou tohoto řízení je otázka, zda měl stěžovatel povinnost zabývat se důkazy, kterými se žalobkyně snažila zpochybnit existenci dlužné daně. Dále je předmětem posouzení NSS otázka, zda mohl krajský soud zrušit zajišťovací příkazy, přestože samy o sobě netrpěly nepřezkoumatelností.

[9] Z § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že *je-li odůvodněná obava, že 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*. V tomto případě byla zajištěna daň, která měla být stanovena kvůli úpravě základu daně o rozdíl, o který se liší ceny sjednané mezi žalobkyní a s ní spojenou osobou od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a který žalobkyně uspokojivě nedoložila (srov. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

[10] Zajišťovací příkaz je institut předběžné povahy, s jehož uplatněním se pojí velmi silný zásah do práv daňového subjektu. Proto je možné jej vydat na dosud nestanovenou daň pouze tehdy, „*existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Je pravda, že zajišťovací řízení nemůže nahrazovat řízení doměřovací, a proto není namístě, aby správce daně obšírně prokazoval skutečnosti související se stanovením daně (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48). To však nezabavuje správce daně povinnosti zkoumat existenci důvodné obavy ohledně budoucí daně a její vymahatelnosti. Naopak jeho obavy musí být natolik podložené, aby silný zásah do majetkových práv daňového subjektu nebyl neoprávněný. Správce daně proto musí své důvodné obavy řádně specifikovat a odůvodnit (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Z toho plyne, že „*od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti nelze zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací*“ (srov. rozsudek ve věci 4 Afs 22/2015).

[11] Ze správního spisu i z rozsudku krajského soudu vyplynulo, že se žalobkyně snažila již v odvolání vysvětlit rozdíly v prodejních cenách okurek a jahod mezi GHS Handels GmbH a ostatními odběrateli. Navrhovala stěžovateli provést důkazy ke stanovení ceny obvyklé, kterou by pak bylo možné porovnat s cenou sjednanou mezi spojenými osobami. Jak konstatoval již krajský soud, ve způsobu stanovení obvyklé ceny a v rozdílu mezi uvedenými cenami spočívá základ doměřované daňové povinnosti. Žalobkyně se tedy

snažila vyvrátit předpoklad, že bude daň v budoucnu doměřena, což je jedna z podmínek vydání zajišťovacího příkazu.

[12] Nelze proto přijmout názor stěžovatele, že žalobkyní navržené důkazy byly pro účely zajišťovacího řízení nepodstatné a že se týkaly toliko doměřovacího řízení. NSS souhlasí se závěry krajského soudu, že stěžovatel se měl navrženými důkazy zabývat tak, že je měl buď provést a vyhodnotit, nebo řádně zdůvodnit, proč je v dané situaci považuje za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené (srov. např.: rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2010, čj. 9 As 66/2009-46). Způsob, jakým se stěžovatel k navrženým důkazům ve svém rozhodnutí vyjádřil, zdaleka není dostatečným a řádným zdůvodněním jeho postupu ve vztahu k těmto důkazům. Vypořádání těchto důkazních návrhů je nedostatečné tím spíše, že judikatura zpravidla trvá na provedení navržených důkazů, kterými lze stanovit cenu obvyklou, a tím i zpochybnit existenci v budoucnu stanovené daně (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016-59). NSS proto souhlasí s krajským soudem, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné.

[13] Dále se NSS zabýval námitkou, že krajský soud pochybil, protože zrušil nejen rozhodnutí stěžovatele, ale také samotné zajišťovací příkazy, které však nepřezkoumatelností netrpí.

[14] Stěžovatel poukazuje na rozsudek ve věci 4 Afs 140/2017, jímž NSS zamítl jeho kasační stížnost proti rozsudku, kterým krajský soud zrušil odvolací rozhodnutí i samotné zajišťovací příkazy. Nad rámec vlastních rozhodovacích důvodů zde NSS též srovnával závěry svého rozsudku ve věci 2 Afs 239/2015 a dalšího rozsudku ze dne 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016. Stěžovatel z jeho úvah dovozuje, že nelze rušit i samotné zajišťovací příkazy v situaci, kdy nezákonností trpí nanejvýš odvolací rozhodnutí.

[15] S tímto stěžovatelovým závěrem NSS nesouhlasí. Ve věci 4 Afs 140/2017 neměl NSS ambici vytvářet odlišná pravidla pro situace, kdy jsou nezákonností stíženy už zajišťovací příkazy (tedy kdy tu vůbec nebyly hmotněprávní předpoklady pro jejich vydání), a naproti tomu pro situace, kdy soud shledá vadu „až“ v odvolacím rozhodnutí. Čtvrtý senát NSS zde jen reagoval na stěžovatelovu pobídku, aby předložil věc rozšířenému senátu kvůli rozporným závěrům ve věcech 2 Afs 239/2015 a 7 Afs 194/2016, a konstatoval, že důvod k předložení věci rozšířenému senátu tu není. Závěry ve věci 2 Afs, jak uvedl čtvrtý senát, totiž *„nevylučují možnost zrušit v určitých případech pouze rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu“*.

[16] Nyní rozhodující desátý senát pokládá za potřebné toto tvrzení upřesnit, resp. formulovat možná jednoznačněji. To, že případně bude zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání, totiž samo o sobě nijak nepředjímá jakýkoli další průběh odvolacího řízení, obsah odvolacího rozhodnutí či osud zajišťovacích příkazů. Je vždy na uvážení soudu, zda zruší i rozhodnutí vydané v prvním stupni, nebo zda to nechá na odvolacím orgánu. Jinak řečeno: pokud soud zruší jen rozhodnutí o odvolání a o zajišťovacích příkazech se nezmíní, nelze to – při znalosti závěrů plynoucích z rozsudku ve věci 2 Afs 239/2015 – vykládat tak, že soud chce od odvolacího orgánu cokoli jiného než zrušení zajišťovacích příkazů

[17] Druhý senát NSS v citované věci neshledal procesní pochybení v tom, že krajský soud zrušil jen odvolací rozhodnutí: pouze vyslovil, že pokud soud zjistí nedostatek

pokračování

podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, *zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný*. Takový postup soudu je jistě ideální a – jak právě zdůrazněno – z hlediska právní jistoty nejvhodnější. Druhému senátu šlo ale v jeho věci především o zpřesnění závazného názoru krajského soudu a o jednoznačný pokyn odvolacímu orgánu (stěžovateli), jak dále postupovat. To, jak má odvolací orgán dále postupovat, však nemusí nutně plynout jen z výroku, ale také z odůvodnění, z povahy věci a z právní úpravy.

[18] Podstatné totiž je – s ohledem na propadný charakter třicetidenní lhůty pro rozhodnutí o odvolání, jak byl vyložen v rozsudku ve věci 2 Afs 239/2015 – že po zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu již nezbývá odvolacímu orgánu nic jiného než zajišťovací příkaz zrušit. To znamená, že tu není prostor pro nápravu jakýchkoli vad, ať už vznikly na prvním stupni, nebo až během odvolacího řízení, a je namístě zrušit také zajišťovací příkazy bez ohledu na to, zda samy trpí nějakou vadou, či nikoliv. Zrušení zajišťovacích příkazů přitom nemá za cíl „potrestat“ správce daně za chyby, které nastaly až v odvolacím řízení. Jde však o projev mj. toho, že dříve než v něm se daňový subjekt vůči zajišťovacím příkazům účinně bránit nemůže (například nemůže předkládat důkazní prostředky, kterými by podpořil svá tvrzení).

[19] Je pravda, že ve věci 7 Afs 194/2016, k níž se vyjádřil čtvrtý senát ve svém rozsudku 4 Afs 140/2017, NSS výslovně uvedl, že má stěžovatel v dalším řízení *přezkoumat odvolací námítky* a pak *znova vyhodnotit, zda lze zajišťovací příkazy vydat*. Tento závěr se skutečně liší od závěru ve věci 2 Afs 239/2015 a čtvrtý senát komentoval vztah těchto dvou odlišných závěrů velmi obecně. Desátý senát však rozhoduje s odstupem více než rok a půl po čtvrtém senátu a nyní již lze s jistotou říci, že právní názor vyslovený ve věci 7 Afs 194/2016 byl ojedinělý a nebyl a není následován – soudu aspoň nejsou podobná rozhodnutí známa. (Opět je třeba zopakovat: to, že krajský soud zruší pouze rozhodnutí o odvolání a NSS zamítne kasační stížnost, nelze považovat za výslovný pokyn k vedení „obvyklého“ odvolacího řízení – jak byl naopak učiněn ve věci 7 Afs 194/2016 – a k novému zkoumání odvolacích námitek.) Ostatně sám stěžovatel ve své kasační stížnosti ve věci 4 Afs 140/2017 označil názor ve věci 2 Afs 239/2015 za ojedinělý a dodal, že *„veškerá předchozí i následující rozhodnutí byla postavena na opačném právním názoru“*; citoval ovšem právě jen jeden rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 7 Afs 194/2016.

[20] NSS si uvědomuje, že pro stěžovatele jistě není vždy lehké reagovat na požadavky judikatury, která se vyvíjí a mění, a k tomu ještě pokud možno zacházet podobně s účastníky v podobných situacích. Výklad § 168 odst. 1 daňového řádu je však podle NSS v současnosti již jednoznačný, a ani v době, kdy rozhodoval krajský soud, tu nebyly dva vysloveně protichůdné proudy judikatury NSS (jak to stěžovatel naznačil ve své dřívější, právě citované, kasační stížnosti), jejichž existenci by bylo třeba řešit cestou rozšířeného senátu. Vždyť i sporná pasáž ve věci 7 Afs 194/2016 je spíše variací na obvyklý (až stereotypní) závěrečný odstavec vyjadřující závazný právní názor soudu, která nijak neusiluje o obecný výklad lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu. K tomu lze odkázat na závěry rozšířeného senátu NSS v usnesení ze dne 29. 5. 2019, čj. 10 As 2/2018-31 (zejména jeho body 35 a 39): rozdíly v judikatuře sice vznikají, ale další vývoj judikatury je může i sám zahladit.

[21] NSS pro tuto věc shrnuje: je nezbytné, aby odvolací orgán přezkoumal zajišťovací příkazy nejen ve stanovené lhůtě, ale aby vznesené námitky dostatečně vypořádal a své rozhodnutí řádně odůvodnil. V opačném případě totiž nelze odpovědět kladně, ani záporně na otázku, zda byly zajišťovací příkazy vydány v souladu se zákonem. Kvůli již zkonsumované lhůtě pro rozhodnutí o odvolání navíc není možné tento nedostatek jakkoliv zhojit. Nejvhodnějším a logickým procesním řešením této situace je proto zrušit jak nepřezkoumatelné rozhodnutí o odvolání, tak zajišťovací příkazy, jejichž zákonnost byla zpochybněna a odvolacím orgánem nebyla řádně přezkoumána. Ač se tento přístup vůči správci daně může jevit jako poměrně přísný, jde o protiváhu tomu, že zajišťovací příkaz představuje velmi silný a razantní nástroj postihující majetek daňového subjektu. NSS proto souhlasí s postupem krajského soudu, který v souladu se závěry uvedenými v rozsudku ve věci 2 Afs 239/2015 zrušil rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a proto je povinen nahradit úspěšné žalobkyni náklady zastoupení ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %; výsledná částka činí 4114 Kč.

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

V Brně dne 11. července 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu