

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **FAU s. r. o., v konkurzu,** se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2016, č. j. 46427/16/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2017 - 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 6.353 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 23. 9. 2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550, č. j. 259023/16/4000-50715-109550, č. j. 259027/16/4000-50715-109550, č. j. 259031/16/4000-50715-109550, č. j. 259038/16/4000-50715-109550 a č. j. 259042/16/4000-50715-109550, vydané podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kterými žalobci uložil, aby okamžikem vydání těchto zajišťovacích příkazů zajistil úhradu DPH, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období měsíce května roku 2013 ve výši 16.109.940 Kč, za zdaňovací období měsíce června roku 2013 ve výši 22.866.978 Kč, za

zdaňovací období měsíce července roku 2013 ve výši 51.329.370 Kč, za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013 ve výši 54.456.500 Kč, za zdaňovací období měsíce září roku 2013 ve výši 46.656.241 Kč a za zdaňovací období měsíce října roku 2013 ve výši 26.567.757 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal nezákonnost rozhodnutí žalovaného i zajišťovacích příkazů pro rozpor s § 167 daňového řádu. Poukázal na skutečnost, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobce jako ručitele vyzval k úhradě nedoplatku dlužníka na DPH (za období květen 2013 až říjen 2013 v rozsahu 200.374.719,53 Kč, přičemž zde již existuje vykonatelný exekuční titul, neboť odvolání žalobce proti výzvám ručiteli byla zamítnuta a výzvy ručiteli nabyly právní moci a vykonatelnosti. Jedná se o tytéž zdaňovací období a *de facto* stejné obchodní operace, v nichž správce daně vede vůči žalobci kontrolu DPH. Na žalobci tak je vymáhána DPH vzniklá z *de facto* stejných obchodních transakcí jak v rámci exekučního řízení vedeného správcem daně, tak v rámci řízení souvisejících s ručením žalobce za nedoplatek společnosti VERAMI International Company s. r. o. (dále jen „VERAMI“) na DPH. Jsou tak vedena dvě řízení dvěma finančními úřady mající za cíl vybrání totožné daně. Zajišťovací příkazy nebyly zrušeny ani poté, co nabyly právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce proti výzvám ručiteli.

[3] Žalobce dále popsal svou obchodní činnost od založení v roce 1993 s tím, že jeho obrat dosahoval až výše 6,5 mld. Kč, vlastní areál v Opavě, daňový sklad v Přerově, movitý a nemovitý majetek v tržní hodnotě několika stovek milionů Kč. Zmínil, že od počátku své existence vždy plnil své povinnosti vůči státní správě řádně a včas a v letech 2000 až 2015 odvedl v souvislosti se zaměstnáváním zaměstnanců České republice částku ve výši 116.176.311 Kč a více než 17.400.000.000 Kč na DPH a spotřební dani.

[4] Krajský soud v Ostravě shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy správce daně zrušil a uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč k rukám jeho zástupce. Krajský soud z obsahu správních spisů zjistil, že žalobce byl rozhodnutími Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 7. 8. 2015, č. j. 3273514/15/3019-50522-706483, č. j. 3273688/15/3019-50522-706483, č. j. 3274513/15/3019-50522-706483, č. j. 3275113/15/3019-50522-706483, č. j. 3275569/15/3019-50522-706483 a ze dne 22. 4. 2015 č. j. 2052382/15/3019-50522-706483, vyzván k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem za daňového dlužníka VERAMI, tato rozhodnutí byla potvrzena rozhodnutími žalovaného ze dne 22. 9. 2016 č. j. 39194/16/5300-22442-711674, č. j. 41813/16/5300-22442-711674, č. j. 41814/16/5300-22442-711674, č. j. 41815/16/5300-22442-711674, č. j. 41816/16/5300-22442-711674 a č. j. 41817/16/5300-22442-711674. Žalobce má tedy jako ručitel pravomocně a vykonatelně zaplatit DPH dle týchž faktur jako dle napadeného rozhodnutí žalovaného a zajišťovacích příkazů správce daně takto:

výzva 3273514/15/3019-50522-706483			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
130100509	07.05.2013	17 326 369,77	3 638 537,65
130100564	27.05.2013	17 418 758,71	3 657 939,33
130100565	27.05.2013	19 100 224,49	4 011 047,14
13010060	31.05.201	4 102 115,9	861 444,34

zajišťovací příkaz 259014/16/4000-50715-109550			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
130100509	07.05.2013	17 326 369,77	3 638 537,65
130100564	27.05.2013	17 418 758,71	3 657 939,33
130100565	27.05.2013	19 100 224,49	4 011 047,14
13010060	31.05.201	4 102 115,9	861 444,34

pokračování

8	3	1	
13010060 9	31.05.201 3	18 766 526, 98	3 940 970,8 7
13IN0006 6	30.05.201 3	19 817 165, 39	4 161 604,7 3

8	3	1	
13010060 9	31.05.201 3	18 766 526, 98	3 940 970,8 7

výzva 3273688/15/3019-50522-706483			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010062 1	05.06.201 3	2 837 833,5 3	595 945,04
13010066 0	14.06.201 3	19 048 364, 37	4 000 156,5 2
13010067 2	17.06.201 3	12 896 676, 72	2 708 302,1 1
13010067 3	17.06.201 3	11 492 562, 51	2 413 438,1 3
13010069 2	24.06.201 3	19 138 088, 68	4 018 998,6 2
13010069 3	24.06.201 3	12 612 052, 69	2 648 531,0 6
13010069 4	24.06.201 3	11 135 634, 88	2 338 483,3 2
13IN0008 5	28.06.201 3	9 416 363,5 4	1 977 436,4 8
13IN0008 7	28.06.201 3	10 914 421, 40	2 292 028,4 9

zajišťovací příkaz 259023/16/4000-50715-109550			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010062 1	05.06.201 3	2 837 833,5 3	595 945,04
13010066 0	14.06.201 3	19 048 364, 37	4 000 156,5 2
13010067 2	17.06.201 3	12 896 676, 72	2 708 302,1 1
13010067 3	17.06.201 3	11 492 562, 51	2 413 438,1 3
13010069 2	24.06.201 3	19 138 088, 68	4 018 998,6 2
13010069 3	24.06.201 3	12 612 052, 69	2 648 531,0 6
13010069 4	24.06.201 3	11 135 634, 88	2 338 483,3 2

výzva 3274513/15/3019-50522-706483			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010071 8	01.07.201 3	2 094 115,1 8	439 764,19
13010071 9	01.07.201 3	2 068 313,6 1	434 345,85
13010072 3	03.07.201 3	12 848 021, 35	2 698 084,4 8
13010072 4	03.07.201 3	11 035 625, 08	2 317 481,2 7
13010075 0	11.07.201 3	23 685 250, 79	4 973 902,6 7
13010075 1	11.07.201 3	13 887 378, 18	2 916 349,4 2
13010075 2	11.07.201 3	9 749 503,7 6	2 047 395,7 9
13010075 7	15.07.201 3	11 595 059, 73	2 434 962,5 4
13010075 8	15.07.201 3	12 920 900, 10	2 713 389,0 2
13010078 0	19.07.201 3	11 685 820, 78	2 454 022,3 6
13010078 1	19.07.201 3	13 232 645, 50	2 778 855,5 6
13010081 4	26.07.201 3	12 982 829, 89	2 726 394,2 8
13010081 5	26.07.201 3	11 701 394, 50	2 457 292,8 5
13010082 2	30.07.201 3	25 667 132, 54	5 390 097,8 3
13010082 3	30.07.201 3	12 924 388, 16	2 714 121,5 1
13010082 4	30.07.201 3	11 523 009, 79	2 419 832,0 6
13010082 7	31.07.201 3	24 450 212, 98	5 134 544,7 3
13IN0013 3	30.07.201 3	16 487 258, 48	3 463 441,5 2
13IN0013 4	30.07.201 3	11 348 372, 72	2 383 927,2 8

zajišťovací příkaz 259027/16/4000-50715-109550			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010071 8	01.07.201 3	2 094 115,1 8	439 764,19
13010071 9	01.07.201 3	2 068 313,6 1	434 345,85
13010072 3	03.07.201 3	12 848 021, 35	2 698 084,4 8
13010072 4	03.07.201 3	11 035 625, 08	2 317 481,2 7
13010075 0	11.07.201 3	23 685 250, 79	4 973 902,6 7
13010075 1	11.07.201 3	13 887 378, 18	2 916 349,4 2
13010075 2	11.07.201 3	9 749 503,7 6	2 047 395,7 9
13010075 7	15.07.201 3	11 595 059, 73	2 434 962,5 4
13010075 8	15.07.201 3	12 920 900, 10	2 713 389,0 2
13010078 0	19.07.201 3	11 685 820, 78	2 454 022,3 6
13010078 1	19.07.201 3	13 232 645, 50	2 778 855,5 6
13010081 4	26.07.201 3	12 982 829, 89	2 726 394,2 8
13010081 5	26.07.201 3	11 701 394, 50	2 457 292,8 5
13010082 2	30.07.201 3	25 667 132, 54	5 390 097,8 3
13010082 3	30.07.201 3	12 924 388, 16	2 714 121,5 1
13010082 4	30.07.201 3	11 523 009, 79	2 419 832,0 6
13010082 7	31.07.201 3	24 450 212, 98	5 134 544,7 3

13IN00135	30.07.2013	10 063 651,28	2 114 048,72

výzva 3275113/15/3019-50522-706483			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010084 1	06.08.2013	2 059 818,13	431 443,49
13010084 4	06.08.2013	1 190 004,13	249 131,12
13010084 5	06.08.2013	1 071 634,72	224 360,68
13010087 5	12.08.2013	11 493 959,97	2 413 731,59
13010087 6	12.08.2013	12 179 425,78	2 557 679,41
13010090 0	16.08.2013	11 272 280,00	2 367 178,80
13010090 1	16.08.2013	11 632 784,78	2 442 884,80
13010090 3	16.08.2013	18 166 835,64	3 815 035,48
13010091 5	21.08.2013	11 142 991,36	2 340 028,19
13010091 6	21.08.2013	11 078 283,67	2 326 439,57
13010091 7	21.08.2013	18 094 353,11	3 799 814,15
13010092 0	22.08.2013	11 482 856,06	2 411 399,77
13010092 1	22.08.2013	12 302 599,01	2 583 545,79
13010093 2	27.08.2013	10 152 272,23	2 131 977,17
13010093 3	27.08.2013	12 231 018,65	2 568 513,92
13010093 7	28.08.2013	11 316 957,90	2 376 561,16
13010093 8	28.08.2013	12 202 623,28	2 562 550,89
13010097 5	31.08.2013	19 888 273,59	4 176 537,45
13010097 6	31.08.2013	11 265 555,44	2 365 766,64
13010097 7	31.08.2013	11 156 286,69	2 342 820,20

zajišťovací příkaz 259031/16/4000-50715-109550			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010084 1	06.08.2013	2 059 818,13	431 443,49
13010084 4	06.08.2013	1 190 004,13	249 131,12
13010084 5	06.08.2013	1 071 634,72	224 360,68
13010087 5	12.08.2013	11 493 959,97	2 413 731,59
13010087 6	12.08.2013	12 179 425,78	2 557 679,41
13010090 0	16.08.2013	11 272 280,00	2 367 178,80
13010090 1	16.08.2013	11 632 784,78	2 442 884,80
13010090 3	16.08.2013	18 166 835,64	3 815 035,48
13010091 5	21.08.2013	11 142 991,36	2 340 028,19
13010091 6	21.08.2013	11 078 283,67	2 326 439,57
13010091 7	21.08.2013	18 094 353,11	3 799 814,15
13010092 0	22.08.2013	11 482 856,06	2 411 399,77
13010092 1	22.08.2013	12 302 599,01	2 583 545,79
13010093 2	27.08.2013	10 152 272,23	2 131 977,17
13010093 3	27.08.2013	12 231 018,65	2 568 513,92
13010093 7	28.08.2013	11 316 957,90	2 376 561,16
13010093 8	28.08.2013	12 202 623,28	2 562 550,89
13010097 5	31.08.2013	19 888 273,59	4 176 537,45
13010097 6	31.08.2013	11 265 555,44	2 365 766,64
13010097 7	31.08.2013	11 156 286,69	2 342 820,20

výzva 2053282/15/3019-50522-706483			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010100 5	09.09.2013	11 715 156,88	2 460 182,94
13010100 6	09.09.2013	12 511 772,56	2 627 472,24
13010101 0	09.09.2013	11 659 712,22	2 448 539,57
13010101 1	09.09.2013	12 655 457,29	2 657 464,03
13010103 9	13.09.2013	11 820 058,36	2 482 212,26
13010104 0	13.09.2013	12 269 720,81	2 576 641,37
13010104 5	16.09.2013	11 898 991,89	2 498 788,30
13010104 6	16.09.2013	12 367 095,79	2 597 090,12
13010106 4	19.09.2013	11 718 598,18	2 460 905,62
13010106	19.09.201	11 996 387,	2 519 241,3

zajišťovací příkaz 259038/16/4000-50715-109550			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
13010100 5	09.09.2013	11 715 156,88	2 460 182,94
13010100 6	09.09.2013	12 511 772,56	2 627 472,24
13010101 0	09.09.2013	11 659 712,22	2 448 539,57
13010101 1	09.09.2013	12 655 457,29	2 657 464,03
13010103 9	13.09.2013	11 820 058,36	2 482 212,26
13010104 0	13.09.2013	12 269 720,81	2 576 641,37
13010104 5	16.09.2013	11 898 991,89	2 498 788,30
13010104 6	16.09.2013	12 367 095,79	2 597 090,12
13010106 4	19.09.2013	11 718 598,18	2 460 905,62
13010106	19.09.201	11 996 387,	2 519 241,3

pokračování

5	3	34	4
130101079	20.09.2013	19 394 920,25	4 072 933,25
130101083	24.09.2013	11 684 896,96	2 453 828,36
130101084	24.09.2013	11 835 140,43	2 485 379,49
130101129	27.09.2013	18 308 112,89	3 844 703,71
130101130	27.09.2013	19 483 020,48	4 091 434,30
130101131	30.09.2013	20 853 532,26	4 379 241,77

5	3	34	4
130101079	20.09.2013	19 394 920,25	4 072 933,25
130101083	24.09.2013	11 684 896,96	2 453 828,36
130101084	24.09.2013	11 835 140,43	2 485 379,49
130101129	27.09.2013	18 308 112,89	3 844 703,71
130101130	27.09.2013	19 483 020,48	4 091 434,30
130101131	30.09.2013	20 853 532,26	4 379 241,77

výzva 3275569/15/3019-50522-706483			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
1301011666	07.10.2013	17 775 155,65	3 732 782,69
1301011667	07.10.2013	17 674 558,91	3 711 657,37
1301011675	10.10.2013	17 630 273,55	3 702 357,45

zajišťovací příkaz 259042/16/4000-50715-109550			
daňový doklad	datum vystavení	základ daně Kč	DPH 21% Kč
1301011666	07.10.2013	17 775 155,65	3 732 782,69
1301011667	07.10.2013	17 674 558,91	3 711 657,37
1301011675	10.10.2013	17 630 273,55	3702 357,45

[5] Pro úplnost krajský dodal, že zajišťovací příkazy se kromě uvedených obchodů s VERAMI týkají i žalobcových obchodů jiných.

[6] S přihlédnutím ke smyslu a účelu ručení za daň jiného subjektu a daňové povinnosti účastníka daňového podvodu a s ohledem na neutrální charakter DPH, krajský soud označil za vyloučené, aby tentýž subjekt platil DPH z téhož obchodního případu dvakrát, a to i v případě byť i nevědomé účasti na daňovém podvodu. K takové situaci ovšem došlo v posuzované věci, kdy na možnou daňovou povinnost týkající se uvedených obchodních případů zajišťovanou zajišťovacími příkazy již vůči žalobci existuje exekuční titul – pravomocné a vykonatelné výzvy k zaplacení daně ručitelem.

[7] K vydání zajišťovacích příkazů proto podle krajského soudu nebyl naplněn základní předpoklad požadovaný § 167 odst. 1 daňového řádu, tzn. že by tu byla daň, která dosud nebyla vykonatelnými rozhodnutími žalobci stanovena. Ke stanovení této daně totiž již došlo výzvami Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj k zaplacení daně ručitelem. Z tohoto důvodu jsou přezkoumávané zajišťovací příkazy a na ně navazující napadené rozhodnutí žalovaného stiženy nezákonností.

[8] Krajský soud dále uvedl, že správní orgány si vydanými rozhodnutími protiřečí, neboť na straně jedné vyzývají žalobce jako ručitele k zaplacení daňové povinnosti jeho obchodního partnera (čímž vůči žalobci deklarují, že konkrétní uzavřený obchod byl v pořádku a je „daňově uznatelný“, toliko nastaly podmínky odpovědnosti ručitele), na straně druhé zároveň tvrdí, že žalobce byl účastníkem daňového podvodu, z čehož dovozují, že tentýž konkrétní obchod „daňově uznatelným“ není. Tím porušují nejen základní principy daně z přidané hodnoty, ale i legitimní očekávání žalobce, že orgány téže daňové správy budou na tentýž obchod nazírat stejně.

[9] S ohledem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, krajský soud věc žalovanému nevracel k dalšímu řízení, které již ani probíhat nemůže.

[10] Závěrem krajský soud dodal, že ačkoli si je vědom, že zajišťovací příkazy se kromě uvedených obchodů s VERAMI týkají i žalobcových obchodů jiných, výrok napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů je nedělitelný a soudu nepřísluší tato rozhodnutí měnit. Proto se mu ani neotevřela možnost „preparovat" z přezkoumávaných zajišťovacích příkazů obchody uskutečněné s jinými subjekty než s VERAMI.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[11] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel") včas kasační stížnost, v níž namítal, že se krajský soud vypořádal nesprávně s právní otázkou naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatel krajskému soudu vytknul, že se nezabýval naplněním podmínek existence odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu ani přiměřenou pravděpodobností jejího stanovení a neposuzoval úvahu správních orgánů v tomto ohledu.

[12] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že využití ručení a zajištění daně prostřednictvím zajišťovacích příkazů, se v daném případě vzájemně nevylučují. Ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty příjemcem zdanitelného plnění ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH") obsahuje vlastní podmínky pro jeho uplatnění a je tak zcela neutrální vůči tomu, zda se ručitel sám aktivně účastnil daňového podvodu, nebo zda se dopustil jiného pochybení. Ručení představuje specifický způsob zajištění úhrady DPH prostřednictvím ručení příjemce zdanitelného plnění za předpokladu naplnění zákonem přesně vymezených podmínek, které signalizují určité ohrožení možnosti výběru daně od poskytovatele zdanitelného plnění. Ručení ve výše uvedeném smyslu je proto podobně jako zajišťovací příkaz třeba vnímat jako prostředek zajištění daně, se kterým je operováno v řízení při placení daní ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Z tohoto důvodu se stěžovatel domnívá, že krajský soud vycházel z nesprávné premisy, že ručitelskými výzvami došlo u účastníka řízení ke stanovení daně. Této premise odporuje i skutečnost, že prostřednictvím ručení dochází k zajištění úhrady pouze samotné daně, nikoli však možného penále a úroků z prodlení.

[13] Posouzení, zda se ručitel sám jako daňový subjekt účastnil daňového podvodu, je možné konstatovat toliko v odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Podle stěžovatele proto nelze dospět k závěru, že pokud žalobce svým jednáním naplnil zákonné podmínky pro vznik ručitelského závazku za nezaplacenou daň z jím přijatého zdanitelného plnění, pak tato skutečnost vylučuje provedení daňového řízení ohledně vlastní daňové povinnosti žalobce ve vztahu k těmto plněním. Na daný problém je nutné nahlížet z hlediska systematiky daňového řízení, a to v rovině nalézací, a vedle toho v rovině platební, kam je nutné řadit i zajištění daně. Stěžovatel je přesvědčen, že v posuzované věci je možné vyjít ze závěrů obsažených v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU") ze dne 26. 4. 2017 ve věci C-564/15, *T. F. proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Föigazgatósága*, který je sice skutkově poněkud odlišný, jeho závěry je však nutné interpretovat tak, že v rovině nalézací SDEU výslovně připouští možnost odepření nároku na nadměrný odpočet příjemci plnění i přesto, že DPH z totožných obchodních transakcí již byla stanovena poskytovali plnění a dokonce jím byla uhrazena do státního rozpočtu. Zde stěžovatel spatřuje paralelu s řešenou otázkou konkurence ručení a stanovení daně, kdy daň související s totožnými plněními byla v případě žalobce nejprve stanovena jinému

daňovému subjektu (žalobce se stal toliko ručitelem) a teprve následně byly vydány zajišťovací příkazy založené na předpokladu budoucího stanovení daně přímo žalobci, kterému následně byla daň také doměřena. Teprve v rovině platební SDEU zmiňuje nutnost, aby se mohl příjemce plnění domáhat na státu vrácení uhrazené daně z přidané hodnoty, pokud je zjevně nemožné či nepřiměřeně obtížné ji získat zpět od poskytovatele plnění.

[14] Za zásadní stěžovatel označil, že předpoklad doměření DPH žalobci vycházel z poznatků správce daně o účasti žalobce na daňovém podvodu, jehož okolnosti jsou popsány v odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů. Jednalo se o chybějící daň u prvních tuzemských článků řetězce, tudíž daňový podvod nespočíval pouze v neodvedení daně dodavatelem VERAMI. Osobě, jež se dle zjištěných skutečností s největší pravděpodobností zcela vědomě a aktivně účastnila daňového podvodu, je nutné odepřít jí uplatněný nárok na (nadměrný) odpočet DPH v souvislosti s plněními zasaženými tímto podvodem. Tento závěr je pak nutné důsledně aplikovat zejména za situace, kdy související daň vůbec nebyla uhrazena, jako je tomu i v tomto případě. Stěžovatel vychází z toho, že všechny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně žalobci v souvislosti s jeho účastí na daňovém podvodu ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu byly naplněny.

[15] Za zásadní považuje rovněž závěry obsažené v rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti vof.,* které pro posuzovanou věc znamenají, že je správce daně povinen odmítnout uplatněný nárok na nadměrný odpočet DPH, jestliže zjistí, že pro přiznání této výhody plynoucí z ustanovení unijního práva upravujícího společný systém daně z přidané hodnoty nejsou naplněny podmínky z důvodu účasti účastníka řízení na podvodném řetězci. Naplnění těchto podmínek nelze nahrazovat tím, že se účastník řízení stal ručitelem za nezaplacenou DPH související s totožnými transakcemi jiným článkem v podvodném řetězci. Pokud tedy existoval důvodný předpoklad, že žalobci bude DPH doměřena z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu a protiprávního uplatnění nároku na nadměrný odpočet, pak byl správce daně za předpokladu existence odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu povinen zajistit její úhradu prostřednictvím zajišťovacích příkazů. Krajský soud proto pochybil, když tyto podmínky nijak nezkoumal a přistoupil ke zrušení rozhodnutí o odvolání a zajišťovacích příkazů z důvodu jím vnímané neslučitelnosti zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev.

[16] Podle stěžovatele nelze spatřovat pochybení správce daně v tom, že přes existenci ručitelských výzev využil k zajištění daně také zajišťovacích příkazů. V rovině nalézací nemohlo být správci daně bráněno provedení daňového řízení u žalobce. DPH související s posuzovanými transakcemi nebyla vůbec hrazena. Kdyby za této situace byla daň z titulu ručení uhrazena posléze, nemělo by to ani při přijetí závěru, že po účastníku řízení nelze spravedlivě požadovat úhradu DPH související s totožnými transakcemi zároveň z titulu ručení a na základě odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu, za následek nezákonnost zajišťovacích příkazů, ale mohlo se případně jednat o důvod pro pozbytí jejich účinnosti ve smyslu § 168 odst. 3 daňového řádu.

[17] Za mylný stěžovatel označil závěr krajského soudu, že zajišťovací příkazy a ručitelské výzvy si protiřečí. Ze strany finanční správy totiž nebylo zpochybněno, že posuzované transakce byly provedeny a že mezi jejich účastníky došlo k platbě. Zároveň však bylo prokázáno, že daň z těchto transakcí nebyla odvedena do státního rozpočtu a byly naplněny podmínky pro vznik ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. S uvedeným není v rozporu závěr správce daně, že tyto obchodní transakce byly stiženy daňovým podvodem. Daňový podvod totiž nespočívá v deklarování fiktivního plnění, ale naopak v plnění formálně zákonné podmínky, avšak způsobem odporujícím smyslu a účelu příslušných ustanovení ZDPH a unijního práva.

[18] Bez ohledu na posouzení merita věci považuje stěžovatel za nezákonné zrušení zajišťovacích příkazů krajským soudem odůvodněné odkazem na rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, v němž Nejvyšší správní soud *obiter dictum* vyslovil zcela nový názor, že poté, kdy je lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu zkonzumována, nemůže již odvolací orgán ve věci rozhodovat, resp. správní soudy nemohou při zjištěných nedostatcích zajišťovacích příkazů věc vrátit odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, ale mají povinnost zrušit i rozhodnutí správce daně prvního stupně. Tento názor je však ojedinělý, neboť veškerá předchozí i následující rozhodnutí byla postavena na opačném právním názoru (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30). Stěžovatel se proto domnívá, že pokud má Nejvyšší správní soud za to, že je nutné se při posouzení povahy lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům dle § 168 odst. 1 daňového řádu přiklonit k závěrům obsaženým v jeho rozsudku ze dne 31. 10. 1016, sp. zn. 2 Afs 239/2015, pak je podle § 17 odst. 1 s. ř. s. povinen předložit tuto otázku k rozhodnutí rozšířenému senátu. Opačný přístup by znamenal porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces a zákonného soudce. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, které považuje za souladné s ustálenou judikaturou SDEU. Ve věci *T. F.* vycházel SDEU ze zcela jiných skutkových okolností a posuzoval oprávněnost nároku na nadměrný odpočet při nerespektování vnitrostátních zákonných předpisů o přenesené daňové povinnosti a jeho závěry se tak nedají vztáhnout na posuzovanou věc. Ani okrajově se nezabýval oprávněností porušení zásady neutrality DPH na základě postupu správce daně spočívajícího ve vydání zajišťovacích příkazů na daň, ke které již disponuje jiným existujícím titulem. K argumentaci stěžovatele o zapojení žalobce do podvodného řetězce žalobce uvedl, že se do podvodného řetězce vědomě nezapojil a přijal všechna dostupná opatření, které po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul byť i nevědomé účasti v takovém podvodném řetězci. Postup podle § 78 odst. 3 krajský soud odůvodnil poukazem na relevantní judikaturu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4

s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda byly dány důvody pro vydání shora uvedených zajišťovacích příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od května 2013 do října 2013, která dosud nebyla stanovena (konkrétně se jedná o daň týkající se plnění přijatých od dodavatele VERAMI).

[22] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého, *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.*

[23] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 46 rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, *„…správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou 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. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“*

[24] Nejvyšší správní soud předesílá, že projednávaná věc je specifická v tom, že při jejím posouzení je třeba při přezkumu rozhodnutí správních orgánů přihlížet k tomu, že žalobce, jak na to přiléhavě poukázal krajský soud, v případě v podstatě stejných transakcí, doložených týmiž daňovými doklady, které posuzovaly správní orgány v této věci, tj. v řízení o vydání zajišťovacích příkazů, vystupoval také jako ručitel podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH za daň jiného subjektu (VERAMI) a bylo mu jakožto ručiteli ručitelskými výzvami pravomocně a vykonatelně uloženo zaplatit DPH. Tyto skutečnosti jsou mezi účastníky řízení nesporné.

[25] Institut ručení upravený v § 109 ZDPH spočívá v *„ručení odběratelem-plátcem daně, který je příjemcem zdanitelného plnění, za daň, která z tohoto zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku nebyla odvedena jeho dodavatelem-plátcem daně, který zdanitelné plnění poskytl“* (Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Praha, Wolters Kluwer ČR, komentář k § 109 v databázi ASPI, právní stav ke dni 1. 7. 2017). Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že ručení představuje podobně jako zajišťovací příkaz jeden ze způsobů zajištění úhrady daně, a že pro aplikaci těchto institutů stanoví právní předpisy odlišné podmínky. *„Zajištění daní v podobě institutu ručení míří na rozdíl od např. zajišťovacího příkazu (srov. § 167 až 169) na nedoplatek, tedy daň stanovenou, splatnou a neuhrazenou v určené lhůtě (srov. § 153).“* (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 172 odst. 1 v databázi ASPI, právní stav ke dni 1. 3. 2011).

[26] Při zohlednění mimořádného charakteru institutu zajišťovacího příkazu (viz též níže) je třeba zvolit při výkladu pojmu *daň, která dosud nebyla stanovena*, v kontextu § 167 odst. 1 daňového řádu tu variantu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější, tj. tak, že tuto daň není dosud možné vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí, které je exekučním titulem. Z obsahu žaloby a zajišťovacích příkazů je zřejmé, že výzvy ručiteli byly vydány dne 22. 4. 2015 a 7. 8. 2015, o odvoláních žalobce proti těmto výzvám bylo rozhodnuto dne 22. 9. 2016 a 13. 10. 2016. Výzvy ručiteli tedy předcházely zajišťovacím příkazům ze dne 23. 9. 2016 a rovněž o odvoláních proti těmto výzvám bylo rozhodnuto dříve, než žalovaný dne 20. 10. 2016 rozhodl o odvolání proti zajišťovacím příkazům. V okamžiku, kdy správce daně rozhodoval zajišťovacími příkazy a stěžovatel rozhodoval o odvolání proti zajišťovacím příkazům, tak již správním orgánům byla známa existence ručitelských výzev, které po nabytí právní moci a vykonatelnosti představují exekuční titul.

[27] Pokud tedy požadovaly správní orgány po žalobci zaplacení daňového nedoplatku na DPH prostřednictvím ručitelských výzev, v nichž žalobci byla podle § 171 odst. 1 daňového řádu sdělena stanovená daň, je zřejmé, že u stejné daně ze stejných transakcí již nemohly po žalobci požadovat její zajištění také prostřednictvím zajišťovacích příkazů, neboť zajišťovací příkaz je zajišťovací nástroj ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, tj. lze jím zajistit pouze daň, kterou nelze dosud vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí. Na nesplnění této klíčové podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nic nemění ani poukaz stěžovatele na skutečnost, že prostřednictvím ručení dochází k zajištění úhrady pouze samotné daně, nikoli nedoplatků na příslušenství daně.

[28] Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že využití institutu ručení a zajišťovacích příkazů na shodnou daň vůči stejnému daňovému subjektu se v daném případě nevylučují. O správnosti tohoto závěru je Nejvyšší správní soud, krom výše uvedeného závěru, že výzvy ručiteli vylučují vydání zajišťovacího příkazu, přesvědčen také proto, že postup správních orgánů v posuzované věci znamenal, že žalobce byl povinen uhradit DPH ze stejných transakcí dvakrát (jednou v postavení ručitele na základě ručitelských výzev, jednou v důsledku neuznání nároku na odpočet na základě zajišťovacích příkazů), čímž, jak již přiléhavě konstatoval krajský soud, došlo k porušení základních principů daňové zátěže.

[29] V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že zajišťovací příkaz je rozhodnutí, které má napomoci zabezpečení úhrady daně. Zajišťovací příkaz je sice rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, nepředstavuje však standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační. Z tohoto důvodu je třeba jej vnímat vskutku jako prostředek *ultima ratio* a měl by být využíván obezřetně a uváženě jako mimořádný nástroj v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, která správci daně ukládá při vyžadování plnění daňových povinností použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní. Lze jej tedy použít, např. je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným

vhodným způsobem např. zástavním právem, bankovní zárukou, či ručením, jako tomu bylo v posuzované věci.

[30] S ohledem na výše uvedené je dále zřejmé, že důvodná není ani námitka stěžovatele, v níž krajskému soudu vytknul, že se nezabýval naplněním podmínek existence odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu ani přiměřenou pravděpodobností jejího stanovení a neposuzoval správní úvahu správních orgánů v tomto ohledu. Zabývat se těmito okolnostmi (dalšími podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu) by totiž bylo nadbytečné za situace, kdy je zjevné, že nebyla dána výše již zmíněná klíčová podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů, spočívající v existenci dosud nestanovené daně. Krajský soud správně vystihl podstatu věci, když poukázal na skutečnost, že daň z posuzovaných transakcí již byla žalobci stanovena a nepochybil proto, když se těmito dalšími podmínkami již nezabýval.

[31] K argumentaci stěžovatele, v níž uvádí, že naplnění podmínky pro vznik ručitelského závazku na straně žalobce nevylučuje provedení daňového řízení u žalobce, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se daňovým řízením žalobce vůbec nezabýval a nevyslovil žádný závěr ohledně (ne)možnosti doměření daně z titulu odepření nároku na odpočet pro účast v daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud tuto argumentaci stěžovatele proto rovněž v tomto řízení nebude posuzovat, neboť ve vztahu k posuzované zákonnosti zajišťovacích příkazů není za shora popsané situace relevantní.

[32] V souvislosti s otázkou konkurence ručení a zajišťovacích příkazů stěžovatel poukázal na rozsudek SDEU ze dne 26. 4. 2017 ve věci C-564/15 *T. F. proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Föigazgatésága.* V této věci se SDEU zabýval předběžnou otázkou položenou správním a pracovním soudem v Kecskemétu. Jednalo se o případ, kdy pan F. zaplatil spolu s kupní cenou také DPH uvedenou prodávající, která tuto daň odvedla maďarské daňové správě. Pan F. uplatnil z plnění podle této faktury odpočet DPH. Maďarská daňová správa žádost pana F. o vrácení DPH prověřila a konstatovala, že nebyla dodržena pravidla upravující systém přenesení daňové povinnosti, podle nichž byl pan F. coby pořizovatel zboží povinen odvést DPH přímo do státního rozpočtu. Následně proto maďarská daňová správa zamítla žádost pana F. o vrácení DPH zaplacené prodávající a uložila mu daňovou pokutu.

[33] T. F. jakožto pořizovateli zboží tedy byl odepřen nárok na odpočet DPH, kterou bezdůvodně zaplatil prodávající na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu DPH, ačkoliv plnění spadalo do mechanismu přenesení daňové povinnosti, přičemž prodávající odvedla DPH do státního rozpočtu. Jednalo se tedy o posouzení oprávněnosti práva na odpočet uplatněného v rozporu s předpisy o přenesené daňové povinnosti. SDEU mimo jiné vyslovil, že „*ustanovení směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, a zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, byl pořizovateli zboží odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou bezdůvodně zaplatil prodávajícímu na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu daně z přidané hodnoty, ačkoliv předmětné plnění spadalo do mechanismu přenesení daňové povinnosti, pokud prodávající odvedl uvedenou daň do státního rozpočtu. Tyto zásady však vyžadují, aby se pořizovatel za situace, kdy je vrácení bezdůvodně naúčtované daně z přidané hodnoty prodávajícím pořizovateli nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě*

platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení daně z přidané hodnoty přímo na daňový orgán.“

[34] Z výše uvedeného je patrné, že se jednalo o skutkově i právně odlišný případ, v němž se na rozdíl od posuzované věci jednalo o případ přenesené daňové povinnosti, v němž DPH byla finanční správě uhrazena nesprávným daňovým subjektem, zatímco daňový subjekt, který byl povinen tuto daň odvést, tak v rozporu s relevantní právní úpravou neučinil. SDEU v této situaci shledal správným postup správních orgánů, které daňovému subjektu neuznaly nárok na odpočet DPH v situaci, kdy tuto daň již předtím bezdůvodně zaplatil v rámci kupní ceny prodávajícímu. Z rozsudku SDEU však zároveň vyplývá, že v takovéto situaci musí existovat způsob, jak bezdůvodně zaplacenou DPH dotčenému daňovému subjektu vrátit. Je tedy jasně patrné, že daňový subjekt nemůže být povinen odvést DPH vícekrát, z čehož zároveň vyplývá, že správní orgány nesmí takovouto situaci vytvořit. Tento rozsudek SDEU potvrdil postup finanční správy spočívající v odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu v odlišné situaci a neposkytuje proto žádnou oporu postupu správních orgánů v posuzované věci, které svými rozhodnutími vytvořily v rozporu s právní úpravou nepřípustnou a nezákonnou situaci, kdy úhradu DPH z totožných transakcí uplatnily vůči žalobci vykonatelnými výzvami ručiteli a zároveň vydanými zajišťovacími příkazy zajišťujícími (duplicitně) stejnou daň.

[35] K poukazu stěžovatele na poznatky o účasti žalobce na daňovém podvodu a naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně žalobci (závěry uvedené v rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof.*), Nejvyšší správní soud uvádí, že těmito skutečnostmi by bylo nadbytečné se zabývat v situaci, kdy správní orgány nemohly DPH zajistit prostřednictvím zajišťovacích příkazů, jelikož úhradu DPH z totožných transakcí po žalobci požadovaly již prostřednictvím ručitelských výzev (sám stěžovatel ostatně uvádí, že se žalobce stal ručitelem za nezaplacenou DPH související s totožnými transakcemi). Prostředky boje proti daňovým podvodům totiž nemohou sloužit k obohacení fisku, resp. multiplikaci výběru daně z přidané hodnoty tím, že by stejná daň byla opakovaně vybírána od jednotlivých článků řetězce.

[36] Jako další důvod, pro který nelze spatřovat pochybení správce daně v tom, že přes existenci ručitelských výzev využil k zajištění daně také zajišťovacích příkazů, stěžovatel uvedl, že DPH související s posuzovanými transakcemi nebyla vůbec hrazena. Ani tato argumentace stěžovatele nic nemění na výše uvedeném závěru, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly naplněny v situaci, kdy stěžovatel již měl k dispozici pravomocné a exekučně vykonatelné výzvy k zaplacení daně z příslušných transakcí ručitelem, a nebylo proto již možné a ani nutné použít k zajištění daně také zajišťovací příkazy, které, jak již bylo uvedeno výše, představují prostředek *ultima ratio*. Uvedená argumentace nasvědčuje tomu, že správní orgány volily postup a prostředky, které podle jejich názoru povedou k efektivnímu výběru daně, aniž by se řádně zabývaly účelností, nezbytností a opodstatněností jejich použití v návaznosti na závažnost a intenzitu, s kterou zasahují dotčený daňový subjekt, a nechovají se tedy jako racionální a zodpovědný správce daně, který si je vědom své povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Nezbývá než v této souvislosti

zopakovat, že po žalobci nelze spravedlivě požadovat úhradu DPH související s totožnými transakcemi zároveň z titulu ručení a zajišťovacím příkazem na základě odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu.

[37] K poukazu stěžovatele na možnost ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 3 daňového řádu, pokud by daň byla posléze uhrazena z titulu ručení, Nejvyšší správní soud uvádí, že toto ustanovení dopadá na situace, kdy se od vydání zajišťovacího příkazu do zajištění daně změní relevantní okolnosti a rozhodné skutečnosti. Jak již Nejvyšší správní soud výstižně konstatoval v bodě 27 rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132, *„předmětné ustanovení má své využití tehdy, pokud jsou při vydání zajišťovacího příkazu podmínky splněny, avšak v průběhu řízení při stanovování daně dojde ke zjištění nových skutečností a důvody pro vydání zajišťovacího příkazu pominou.“* Ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu tedy není určeno pro nápravu situace, kdy nebyly od počátku splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a nelze ho proto v posuzované věci (v níž takováto situace nastala) aplikovat. Ostatně podle logiky stěžovatele by bylo možné vydávat zajišťovací příkazy kdykoli a vůči komukoli s odkazem na to, že pokud jednou daň přece bude uhrazena, skončí účinnost zajišťovacího příkazu, takže vlastně o nic nejde.

[38] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že pokud se Nejvyšší správní soud přikloní k závěrům uvedeným v jeho rozsudku z 31. 10. 1016, sp. zn. 2 Afs 239/2015, je třeba bez ohledu na meritorní posouzení věci věc předložit rozšířenému senátu s ohledem na protichůdný závěr ohledně postupu soudu při zrušení zajišťovacích příkazů a odvolacího rozhodnutí v rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30.

[39] V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, Nejvyšší správní soud poukázal na specifika rozhodování zajišťovacími příkazy, když ke lhůtě stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu v bodě 50 uvedl, že *„je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání.“* V bodě 54 konstatoval, že *„právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“* a následně v bodě 55 uzavřel, že pokud *„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.“*

[40] V rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům z důvodu nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí. Zajišťovací příkazy tedy nezrušil. Jednalo se tedy o odlišnou situaci než ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015, neboť důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného představovala jeho nepřezkoumatelnost, nikoli nedostatek podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 se týkají situace, kdy vůbec nebyly dány podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a nevylučují tedy možnost zrušit v určitých případech pouze rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Výše uvedené závěry druhého a sedmého senátu zdejšího soudu tedy nejsou protichůdné, a Nejvyšší správní soud proto neshledal důvody pro předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s., jak se toho domáhá stěžovatel v kasační stížnosti.

[41] Zároveň je zřejmé, že krajský soud v posuzované věci postupoval správně, když vycházel ze závěrů uvedených v rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015 a zrušil rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy, neboť v této věci se rovněž jednalo o případ, kdy nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že závěr o zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ve věcech zajišťovacích příkazů představuje ojedinělý názor a veškerá předchozí i následující rozhodnutí byla postavena na opačném právním názoru, neboť rozhodnutí obou stupňů byla Nejvyšším správním soudem zrušena také např. ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[43] O nákladech řízení pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce za jeden a půl úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti), podle § 11 odst. 1 písm. d), § 11 odst. 2 písm. a) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve výši 1,5 x 3.100, tj. 4.650 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Celkem tedy zástupci žalobce náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 5.250 Kč. Z veřejně přístupné databáze (http://wwwinfo.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz) Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se odměna za zastupování zvyšuje o tuto daň ve výši 21%, tedy o 1.103 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 6.353 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho právního zástupce.

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

V Brně dne 30. listopadu 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu