

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **DC Metalux s.r.o.**, IČ 29124506, se sídlem Družstevní 2330/17, Plzeň, zast. JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem, se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5441/12-1500-402566, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2017, č. j. 30 Af 33/2012 - 195,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rekapitulace předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“) zajišťovacím příkazem ze dne 20. 6. 2012, č. j. 405823/12/138513400595, podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2012 do 30. 6. 2012 složením jistoty ve výši 52.411.775 Kč. Zároveň podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty vyslovil, že tento zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení. V odůvodnění zajišťovacího příkazu prvoinstanční orgán uvedl následující skutečnosti:

[2] O vykazované daňové povinnosti vznikly pochybnosti, neboť z výpisů z bankovních účtů je zřejmé, že proběhly úhrady pouze ve výši vykázaného pořízení zboží z jiného

členského státu a platby za dodané zboží v tuzemsku. Úhrady za zboží, které jsou vykázány v podaném přiznání k dani z přidané hodnoty jako nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, nejsou na bankovních účtech zaevidovány. Vzhledem k výši plnění a k zákonnému omezení platby v hotovosti nelze předpokládat, že by úhrady za pořízení zboží byly hrazeny hotově. Bankovní účet žalobkyně v eurech vykázal k 28. 5. 2012 zůstatek ve výši jen 11.385,46 € a zůstatek korunového bankovního účtu k témuž dni činil pouze 1.878,38 Kč. Částky, které byly připisovány ve prospěch daňového subjektu, byly obratem odepisovány, a to jak co se týče splaceného obchodního podílu, tedy základního kapitálu, tak i osmi plateb ze zahraničí v řádech statisíců EUR, které až na jednu výjimku byly téhož dne poukázány v téměř celé výši dál, opět do zahraničí. Žalobkyně se zabývá obchodováním s drahými kovy. Na webových stránkách Puncovního úřadu jsou registrovány právnické osoby, jejichž činnost spočívá ve zprostředkování, výkupu a dalších činnostech spojených s touto komoditou, avšak žalobkyně v tomto seznamu registrována není. Je proto otázkou, zda plnění proběhla tak, jak byla žalobkyní deklarována, a zda by vůbec měla nárok na uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty. S ohledem na zjištěný obrat na bankovním účtu žalobkyně a dosavadní výši její daňové povinnosti tak vznikla důvodná obava, že daň z přidané hodnoty bude v době její splatnosti nedobytná. Uvedenou úvahu podporují i výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v řádech desítek miliónů korun a z nich vyplývající výše vlastní daňové povinnosti. Dále žalobkyně není přihlášena k silniční dani ani k dani ze závislé činnosti, takže nemá žádné zaměstnance. Nebyla u ní zjištěna žádná evidovaná vozidla, nemovitost ani skladovací prostory. Sídlo žalobkyně je v bytovém domě s neoznačenou schránkou a na jejích bankovních účtech neprobíhají žádné operace spojené s podnikatelskou činností.

[3] Dále prvoinstanční orgán v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl, že pro stanovení výše zajišťované daně použil následující pomůcky: Základ daně z přidané hodnoty za 30 dní 1. čtvrtletí 2012 (od 2. 3. 2012 do 31. 3. 2012, tj. od data registrace do konce zdaňovacího období) činil 86.393.039 Kč a 20 % daň dosáhla výše 17.278.607 Kč. Vypočtená denní daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2012 se tak rovnala částce 575.953,56 Kč. Zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 se skládá z 91 dní, a proto celková výše daně z přidané hodnoty vypočtená podle § 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty činila 91 x 575.953,56 Kč, tedy 52.411.775 Kč. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný jeho vydáním. Nebezpečí z prodlení je přitom nutné spatřovat v tom, že jsou-li zjištěné finanční prostředky, kterými aktuálně žalobkyně disponuje, úplatou za zdanitelná plnění, pak s ohledem na její majetkové poměry existuje značné riziko, že daň z přidané hodnoty nebude zaplacena, resp. že tato daň bude obtížně vymahatelná. Navíc veškeré zjištěné přijaté finanční prostředky byly okamžitě z účtu žalobkyně odesílány ve prospěch třetích osob, takže je zapotřebí úhradu uvedených daňových povinností zajistit bezodkladně, neboť hrozí nebezpečí z prodlení.

[4] Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5441/12-1500-402566, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobkyně zamítlo a uvedený zajišťovací příkaz potvrdilo.

[5] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se uvádí, že žalobkyně byla do obchodního rejstříku zapsána dne 8. 2. 2012 se základním kapitálem v minimální zákonné výši 200.000 Kč. K dani z přidané hodnoty byla dobrovolně zaregistrována od 2. 3. 2012 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Jejím jednatelem je Jana Raschtová, která má v obchodním rejstříku a současně v celostátním registru obyvatel zapsáno sídlo Úřadu městského obvodu Plzeň 3 jako adresu svého trvalého pobytu. Dne 4. 6. 2012 v rámci vyhledávací činnosti provedl prvoinstanční orgán místní šetření na adrese sídla žalobkyně, na níž má zároveň bydliště její společník Jan Pošvář. Při tomto místním šetření zjistil, že na předmětné adrese žalobkyně nemá žádné označení, z něhož by bylo patrno, že na této adrese sídlí. Při místním šetření nebyla žádná osoba jednající za žalobkyni zastižena a na opakované zvonění nikdo nereagoval.

[6] K otázce výše zajišťované částky odvolací orgán uvedl, že prvoinstanční orgán v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu jako pomůcku pro její stanovení využil údaje vykázané žalobkyní v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012. Prvoinstanční orgán vycházel z úvahy, že obchodování daňového subjektu za období 2. čtvrtletí 2012 spočívající v nákupu a prodeji drahých kovů vykazuje obdobný charakter jako obchodování za měsíc březen 2012, které bylo vykázáno v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2012. Z tohoto důvodu prvoinstanční orgán použil údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2012, stanovil denní daňovou povinnost a pak předpokládanou povinnost za 2. čtvrtletí 2012. Prvoinstanční orgán při stanovení výše zajišťované částky nezohlednil žalobkyní vykazovaný nárok na odpočet, neboť v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2012 vykázala přijaté plnění od tuzemských plátců daně ve výši základ daně 40.536.954 Kč, daň 8.107.391 Kč a rovněž uskutečnění zdanitelného plnění ve výši základ daně 41.093.062 Kč, daň 8.218.612 Kč. Prvoinstanční orgán zjistil, že úhrady za tato přijatá plnění neproběhly přes bankovní účty žalobkyně a zřejmě byly placeny hotově, tj. bez faktické možnosti ověření uskutečněných plateb. Dále prvoinstanční orgán v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně obchoduje s drahými kovy, což je dlouhodobě považováno za rizikovou činnost spojovanou s častými daňovými úniky, která vyvolává nutnost zvýšené opatrnosti správců daně při posuzování existence určitých pochybností o průběhu vykazovaných obchodů. Žalobkyně v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 vykázala též pořízení zboží z jiného členského státu v částce základ daně 45.299.977 Kč, daň 9.059.995 Kč a ve stejné výši si uplatnila nárok na odpočet daně. Tento nárok prvoinstanční orgán při stanovení výše zajišťované daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 nezohlednil, neboť vznikly důvodné pochybnosti o použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Žalobkyně totiž nevykázala ani v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012, jehož údaje využil prvoinstanční orgán jako pomůcky při stanovování výše zajišťované částky, dodání tohoto zboží do jiného členského státu, vývoz ani dodání v tuzemsku. Jelikož sídlo žalobkyně se nachází v bytovém domě s neoznačeným názvem, neexistují skladové prostory, žalobkyně nemá žádné zaměstnance, její jednatelka má trvalý pobyt evidován na úřadě městského obvodu, žalobkyně není přihlášena k silniční dani, tudíž nepoužívá žádné vozidlo k ekonomické činnosti, na bankovních účtech neprobíhají žádné operace svědčící o její podnikatelské činnosti, např. platby pojistného, režijních nákladů, platby vztahující se k případným nájmům skladovacích prostor, platby za přepravu zboží apod., vznikla prvoinstančnímu orgánu

oprávněná obava, že nárok na odpočet daně nebude ani v případě pořízeného zboží z jiného členského státu řádně doložen.

[7] Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Plzni jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství v Plzni, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále též „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Krajský soud v Plzni i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

[8] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 33/2012 - 73, rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalovaného a rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, zrušil naposledy uvedený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku odmítl závěr Krajského soudu v Plzni, že rozhodnutí správců daně obou stupňů postrádají bližší objasnění nutnosti stanovení výše zajištění odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnosti umocnění jistoty aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Konstatoval, že odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o odvolání není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání. Není přitom podstatné, zda prvoinstanční orgán či žalovaný v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výrokům zajišťovacího příkazu. Odůvodnění rozhodnutí správního orgánu totiž představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které je nutné posuzovat i v jejich vzájemných souvislostech. Jestliže tedy prvoinstanční orgán v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a tyto skutečnosti mají význam i z hlediska výše zajištěné částky či aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutné uvedená skutková zjištění implicitně vztáhnout i na odůvodnění těchto zbývajících výroků zajišťovacího příkazu, i když tak správce daně výslovně neučiní. Zdejší soud shrnul učiněná skutková zjištění a uvedl, že v požadované míře odůvodňují nejenom závěr správců daně o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž i jejich závěr o nutnosti aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Uzavřel, že zajišťovací příkaz a rozhodnutí o odvolání nejsou ve vztahu k výši zajištění ani k aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Krajský soud proto posoudil příslušnou právní otázku nesprávně, jeho rozsudek byl nezákonný a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn. Nejvyšší správní soud

uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení považoval všechny výroky zajišťovacího příkazu za náležitě odůvodněné a posoudil jejich správnost.

[9] Rozsudkem ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111, Krajský soud v Plzni zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobkyně a rozsudkem ze dne 18. 12. 2015, č. j. 4 Afs 213/2015 - 44, zrušil naposledy uvedený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušujícího rozsudku odmítl závěry, které krajský soud dovodil z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86. V naposledy uvedeném rozsudku soud nevyslovil, že daňová povinnost žalobkyně byla zajištěna ve správné výši, konkrétní stanovenou částku totiž nezkoumal. Soud toliko vysvětlil, že rozhodnutí prvoinstančního orgánu a žalovaného v tomto směru nelze považovat za nepřezkoumatelná a zavázal krajský soud, aby v dalším řízení posoudil jejich správnost. Nejvyšší správní soud krajskému soudu rovněž vytkl, že žalobní řízení zatížil vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť rozhodl v novém řízení bez nařízení jednání, ačkoliv k tomu neměl souhlas žalobkyně, v důsledku čehož postupoval v rozporu s § 51 s. ř. s. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud neposuzoval další kasační námitky a krajskému soudu uložil, aby v dalším řízení zhodnotil, zda správci daně zajistili daňovou povinnost žalobkyně ve správné výši, to znamená, zda nevybočili z mezí správního uvážení, popřípadě, zda správní uvážení nezneužili a ke konkrétní stanovené částce dospěli na základě logických úvah.

[10] Rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 30 Af 33/2012 - 152, Krajský soud v Plzni zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5441/12-1500-402566, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalovaného a rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, zrušil naposledy uvedený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění Nejvyšší správní soud vysvětlil, že již v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, konstatoval, že zajišťovací příkaz a rozhodnutí o odvolání jsou ohledně výše uloženého zajištění daně náležitě odůvodněné a krajskému soudu uložil, aby posoudil jejich správnost. Navzdory tomu však krajský soud nadále považoval žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, byť tento výraz výslovně nepoužil. Dovodil totiž, že finanční orgány pominuly otázku, zda je reálné a ekonomicky možné, aby žalobkyně uhradila stanovenou jistotu. Takový závěr však podle Nejvyššího správního soudu nemá oporu v zákoně. Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu „[u] *daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek*.“ Správce daně tedy nebyl oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak byl povinen řídit se uvedeným ustanovením zákona a vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena. Judikatura Ústavního soudu, na kterou poukázal krajský soud, podle Nejvyššího správního soudu nebyla v posuzované věci relevantní, neboť se vztahovala k ústavnosti výše či rozmezí platebních povinností stanovených v jednotlivých zákonech, a to i z hlediska možných likvidačních účinků pro některé adresáty práva. Ústavní soud však kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu

s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Krajský soud tedy pochybil, když žalobou napadené rozhodnutí zrušil kvůli absenci úvahy o možné likvidační povaze výše zajištění. Uvedenou právní otázku posoudil nesprávně, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby v případném dalším rozsudku již věc posoudil meritorně ve všech jejích aspektech a žalobní řízení více neprodlužoval.

[11] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 30 Af 33/2012 - 195, žalobu zamítl. V odůvodnění konstatoval, že správní orgány již přesvědčivě popsaly okolnosti, které zakládají důvodné obavy o nedobytnosti či zhoršené vymahatelnosti daně. Stejně tak již správní orgány odůvodnily i postup podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud v této souvislosti rozsáhle citoval z obou rozhodnutí správních orgánů i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 Afs 209/2014 - 86, přičemž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, doplnil, že každá jednotlivá skutečnost posuzovaná ve věci separátně se může jevit jako méně významná, avšak v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňujících obavy správce daně. K otázce, zda správní orgány dostatečně odůvodnily výši stanovené jistoty, krajský soud konstatoval, že podle Nejvyššího správního soudu správce daně není oprávněn při stanovení výše zajištění zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu a musí vycházet jen z hledisek vymezených v § 167 odst. 4 daňového řádu. I v této souvislosti krajský soud obsáhle citoval žalobou napadené rozhodnutí a přisvědčil závěru, že pro druhé čtvrtletí roku 2012 nebylo možné uznat žalobkyni nárok na odpočet daně. Vysvětlil, že skutková zjištění ohledně neuznání nároku nemusela být v případě zajišťovacího příkazu tak detailní, jako by tomu bylo při stanovení vlastní daně, respektive, že stačila toliko existence závažných indicií. Správce daně podle krajského soudu nepochybil, protože vlastní výpočet výše zajišťovacího příkazu odpovídal informacím, které měl k dispozici. K námitce týkající se pohledu správních orgánů na dopad obecných pravidel soukromého práva do veřejného práva, krajský soud uvedl, že elementární právní zásady stojí nad členěním na soukromé a veřejné právo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti naposledy uvedenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní namítla, že správní orgány zohlednily jen skutečnosti, které podporovaly jejich závěry, aniž by měly objektivní náhled na věc. Nadto, postavení stěžovatelky bylo v hrubém nepoměru k postavení prvoinstančního orgánu, kterému zákon neukládá jasná kritéria pro vydání zajišťovacího příkazu. Prvoinstanční orgán stěžovatelce zajistil nepřiměřeně vysokou finanční částku a vymáhal ji prostřednictvím daňové exekuce. Stěžovatelka sice měla k dispozici odvolání, to však nemělo odkladný účinek. Podle stěžovatelky vydaný zajišťovací příkaz odporuje zásadám daňového řízení, zejména zásadě přiměřenosti a legitimního očekávání, neboť vykazuje znaky účelovosti, libovůle a nerovného postavení stran. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na § 167 odst. 4 daňového řádu a konstatovala, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, je správce daně povinen zohlednit při aplikaci daňových pomůcek výhody daňového subjektu, i když je neuplatnil.

Správní orgány však podle stěžovatelky při výpočtu ohrožené daně využily pouze ty části pomůcky, které se jim hodily. Správní orgány vycházely toliko z matematického výpočtu a pominuly, že nárůst budoucí daňové povinnosti počítají z každého dne v daném čtvrtletí včetně sobot a neděl, což ovšem neodpovídá realitě, když „současně byla zřejmá obchodní činnost mezi členskými státy EU". Stěžovatelka konstatovala, že správní orgány vypočetly výši zajištění z výše daně za necelý měsíc prvního čtvrtletí roku 2012 ve výši 9.059.995 Kč, což ovšem vzhledem k výsledné částce 52.411.775 Kč není racionální.

[13] Stěžovatelka se vymezila proti závěrům, kterými Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27. Uvedla, že § 167 odst. 4 daňového řádu je třeba vykládat v kontextu dalších ustanovení a daňových zásad, které nepřipouští okamžitou a nevratnou likvidaci daňového subjektu. Nadto konstatovala, že při zajištění daně správní orgány zjišťují toliko pravděpodobnou daň, která nakonec nemusí být reálná a v posuzovaném případě se lišila přibližně o 75 %. V případě rozhodnutí o zajištění daně vůbec nelze uvažovat o správném zjištění a stanovení daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka konstatovala, že rdousící efekt je třeba posuzovat i při zajištění daně, neboť účelem zajištění je budoucí výběr daně, který v případě likvidace daňového subjektu nelze dosáhnout. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na podání ve stejné věci ze dne 16. 8. 2016. Na podporu uvedeného názoru poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, k ukládání sankce, přičemž uzavřela, že v posuzovaném případě není rozdíl mezi sankcí a platební povinností stanovenou zajištěním daně. V závěru kasační stížnosti stěžovatelka poznamenala, že k zajištění daně je třeba přistupovat zdrženlivě a navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2017, č. j. 30 Af 33/2012 - 195, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl, že institut zajišťovacího příkazu nemá nic společného s cílem správy daní. Prvoinstanční orgán vydal v posuzované věci zajišťovací příkaz právě proto, aby umožnil naplnění cíle správy daní, tj. úhradu daně, a to v situaci, kdy měl obavy o její budoucí vymahatelnost. Výši zajištění prvoinstanční orgán stanovil v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu podle pomůcek, přičemž žalovaný vyloučil, že by přitom byl oprávněn posuzovat tzv. rdousící efekt zajišťované částky. V této souvislosti žalovaný odmítl odkaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2011, č. j. Pl. ÚS 37/11, jako nepřípadný. Vysvětlil, že nelze zaměňovat instituty sankce a zajištění daně. Ke snížení zajištěné částky z důvodu hrozící likvidace daňového subjektu podle žalovaného neslouží ani § 168 odst. 3 daňového řádu. Uvedené ustanovení lze aplikovat toliko v případě, kdy správce daně zjistí skutečnosti, které mají vliv na samotné stanovení daně. S ohledem na uvedené závěry žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, uvedl, že v posuzované věci skutková zjištění „[...] *dostatečně odůvodňují závěr správců daně, že budoucí poměrně vysoká daňová povinnost nebude ani zčásti uhrazena a že tak výše zajištění musí odpovídat celé její předpokládané částce.* [...] *Učiněná skutková zjištění tedy v požadované míře odůvodňují nejenom závěr správců daně o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího*

příkazu, nýbrž i jejich závěr o nutnosti aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.“ Nadto již také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, uvedl, že „[s]*právce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu.*“.

[16] Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatelky k otázkám posouzeným v citovaných rozsudcích jako nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka ani nenamítla, že by je krajský soud posoudil v dalším řízení v rozporu se závazným právním názorem nadřízené soudní instance. V tomto ohledu již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, konstatoval, že „[...] *§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obecně vyjadřuje nepřípustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Tato zásada nepřípustnosti kasačních stížností je prolomena jen v případech, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí.*“ Dále je nutné zdůraznit, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s. (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nepřípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není závislá na tom, zda v předchozím řízení před Nejvyšším správním soudem vystupoval na straně stěžovatele stejný účastník. Tento názor potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 2083/15. V usnesení ze dne 4. 3. 2014, sp. zn. II. ÚS 2240/13, Ústavní soud výslovně uvedl, že „[...] *není rozhodné, zda původní rozhodnutí správního soudu bylo zrušeno na základě kasační stížnosti podané žalobcem nebo žalovaným, poněvadž soudní řád správní ve svém ustanovení § 104 odst. 3 vychází toliko z procesní situace, kdy kasační soud v dané věci již rozhodl, rozhodnutí správního soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž správní soud ve věci opětovně meritorně rozhodl s přihlédnutím k závaznému právnímu názoru, vyslovenému ve zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; lhostejno přitom, který účastník řízení se kasace původního rozhodnutí správního soudu domohl.*“

[17] Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že stěžovatelka teprve až v nyní projednávané kasační stížnosti namítla, že správci daně vypočetli její pravděpodobnou daňovou povinnost z každého dne daného období včetně sobot a nedělí, což neodpovídá realitě. Uvedenou námitkou přitom stěžovatelka nerozvedla stávající žalobní bod, ale předestřela nový důvod, proč považuje rozhodnutí správců daně za nezákonné. Stěžovatelka v žalobě namítla, že výše zajištěné daně je neproporcionální, likvidační, vychází z jediné pomůcky a pomíjí budoucí nárok na odpočet. Až v kasační stížnosti však namítla, že daňové orgány provedly prostřednictvím pomůcky chybný přepočet mezi dvěma daňovými obdobími. Správci daně tedy vyčetla odlišné pochybení. Stěžovatelce nic nebránilo, aby tuto námitku vznesla již v žalobním řízení, a v řízení o kasační stížnosti je proto nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. I kdyby však námitka nebyla nepřípustná, Nejvyšší správní soud by ji nepovažoval za důvodnou. Ze zajišťovacího příkazu je totiž zjevné, že prvoinstanční orgán vypočetl denní daňovou povinnost z období třiceti dnů

prvního čtvrtletí roku 2012, přičemž již v této fázi nerozlišoval pracovní dny a dny pracovního klidu. Je proto pochopitelné, že takto získanou průměrnou denní hodnotu přepočetl na období druhého čtvrtletí roku 2012 stejným způsobem.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou, přičemž stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 věta před středníkem s. ř. s.). Zbývající část kasační stížnosti, ke které se Nejvyšší správní soud dosud nevyjádřil, je přípustná (§ 102 s. ř. s.).

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

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se neztotožnil se zbývajícím okruhem přípustných námitek, podle kterých daňové orgány při výpočtu výše zajištěné daně z přidané hodnoty za období druhého čtvrtletí roku 2012 zohlednily pouze daňové přiznání stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí roku 2012 a nepřihlédly k daňovým výhodám stěžovatelky ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, tj. k předpokládanému nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Daňové orgány předně nikterak nepochybily, když vyšly z daňového přiznání stěžovatelky za předchozí zdaňovací období. I podle odborné literatury „[p]*omůckou může být rovněž užitá příměra dle daňové povinnosti daňového subjektu v uplynulých letech, pokud se výrazně nezměnily podmínky, v nichž podniká.*“ (viz BAXA, Josef et al. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9). Stěžovatelka nenamítla, že existovaly skutečnosti, které výrazně odlišovaly podmínky jejího podnikání v prvním a druhém čtvrtletí roku 2012, a použitá pomůcka tak v podmínkách zajišťovacího řízení poskytovala podklad pro dostatečně spolehlivé zjištění předpokládané daně.

[22] Konečná výše zajištěné daně v řádu desítek milionů je důsledkem skutečnosti, že daňové orgány do výpočtu odmítly promítnout možný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Ani v tom však podle Nejvyššího správního soudu nepochybily. Daňové orgány ve svých rozhodnutích vyjádřily pochybnost, zda stěžovatelka měla nárok na uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty, respektive, zda jí tvrzená plnění vůbec proběhla, a to s ohledem na skutečnost, že se zabývá obchodováním s drahými kovy, které v rámci podvodů na dani z přidané hodnoty představují rizikovou komoditu, na bankovních účtech chybí platby běžných podnikatelských výdajů a úhrady za zboží, které stěžovatelka vykázala v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty z titulu nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, přičemž s ohledem na jejich výši nelze předpokládat, že proběhly v hotovosti. Podle Nejvyššího správního soudu uvedené skutečnosti ve svém souhrnu vytvářely ve vztahu k předchozímu zdaňovacímu období pochybnosti o realizaci tvrzených plnění a ve vztahu k následujícímu zdaňovacímu období významnou indicii, že stěžovatelce nevznikne nárok na odpočet daně. Co se týká stěžovatelkou tvrzené „zjevné obchodní činnosti s členskými státy Evropské unie“, Nejvyšší správní soud připomíná, že již žalovaný zpochybnil, že zboží, které stěžovatelka

pořídila podle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty v prvním čtvrtletí roku 2012 z jiného členského státu, sloužilo k její ekonomické činnosti, neboť ve stejném daňovém přiznání nevykázala dodání tohoto zboží do jiného členského státu, vývoz ani dodání v tuzemsku. Podle Nejvyššího správního soudu proto daňové orgány nepochybily, když z tvrzené obchodní činnosti v rámci Evropské unie nečinily závěry pro výpočet výše zajištění.

[23] V tomto ohledu Nejvyšší správní soud již například v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, konstatoval, že „[i]*nstitut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48).*“ Nižší standard při zjišťování relevantních skutečností však kompenzuje skutečnost, že podle § 168 odst. 3 daňového řádu správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, jestliže pominou před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno. V případě zjištění důvodů pro snížení zajištění pak správce daně rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu, a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.

[24] S ohledem na výše citovaný rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že daňová povinnost stěžovatelky za předmětné období nakonec činila jen 13 mil. Kč. Uvedená skutečnost totiž nezpochybňuje, že prvoinstanční orgán v zajišťovacím řízení postupoval správně, případně, že by daňová povinnost stěžovatelky nezůstala ve vyšší částce neuhrazená, kdyby prvoinstanční orgán nevydal zajišťovací příkaz.

[25] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňové orgány při určení výše zajištění daně nepochybily. Krajský soud v Plzni v této souvislosti rovněž nepochybil, když se ztotožnil se závěry daňových orgánů a odkázal na jejich rozhodnutí. Přiklonil se tak k závěru, že daňové orgány byly oprávněny stanovit výši zajištěné daně na základě daňového přiznání stěžovatelky za první čtvrtletí roku 2012, přičemž měly dostatečné důvody k závěru, že stěžovatelce nebude možné pro druhé čtvrtletí roku 2012 uznat nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud uzavírá, že na uvedených právních závěrech nemůže nic změnit stěžovatelkou namítaný aktuální politický diskurs o zajišťování daní.

IV. Závěr

[26] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné a v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. její kasační stížnost zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rozsah vyplývající z jeho úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. listopadu 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu