

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **BIOCOMP, s. r. o.**, se sídlem Zdibská 229/2, Praha 8, zast. společností Rambousek a partner, a. s., daňovým poradcem se sídlem Křišťanova 4/1544, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2014, čj. 28724/14/5000-14503-706611, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2016, čj. 3 Af 1/2015-57,

takto:

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, společnosti Rambousek a partner, a. s., daňového poradce, se sídlem Křišťanova 4, Praha 3.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal dva zajišťovací příkazy, kterými uložil žalobkyni úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty, a to okamžikem jejich oznámení. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl.

[2] Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou Městský soud v Praze shledal částečně důvodnou a rozhodnutí žalovaného zrušil. Soud v odůvodnění uvedl, že zajišťovací příkazy byly částečně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť správce daně neodůvodnil, v čem spočívala hrozba nebezpečí z prodlení. Správce daně také pochybil tím, že neužil § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty je v posuzovaném případě ve vztahu speciality k § 167 odst. 3 daňového řádu. Tato vada však sama o sobě nevedla ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně nenamítala zkrácení práv tím, že zajišťovací příkaz byl vykonatelný až okamžikem oznámení, a nikoliv jeho vydáním.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[3] Proti rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Současně podala kasační stížnost i žalobkyně, v reakci na podání kasační stížnosti protistrany ji však vzala zpět; řízení o této kasační stížnosti NSS zastavil usnesením ze dne 8. 3. 2017.

[4] Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky. Podle stěžovatele správce daně dostatečně zdůvodnil hrozbu nebezpečí z prodlení. Ačkoliv tak neučinil výslovně, zdůvodnění vyplývalo ze souhrnu údajů, kterými správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů. K pochybení správce daně, který ve věci neužil § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, stěžovatel uvedl, že i když tento postup správce daně může projevovat známky procesní vady, nejde k tíži žalobkyně, a proto tuto vadu nelze chápat jako nezákonnost vedoucí ke zrušení zajišťovacích příkazů.

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na to, že správce daně při vydání zajišťovacích příkazů nepřípustným způsobem spojil § 167 odst. 3 daňového řádu a § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, aniž bylo zřejmé, podle jakých zákonů postupoval. Dodala, že stěžovatel po vydání rušícího rozsudku městského soudu opětovně zamítl její odvolání proti platebním výměrům. Žalobkyni se tedy nedostalo účinné soudní ochrany, a proto žádá, aby NSS zrušil i zajišťovací příkazy. Lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle § 168 odst. 1 daňového řádu již uplynula a nemůže začít běžet znovu. Jestliže soud toto rozhodnutí zrušil, staly se zajišťovací příkazy neúčinnými podle § 168 odst. 1 daňového řádu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Zajišťovací příkaz lze vydat, je-li zde 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 (§ 167 odst. 1 daňového řádu). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu částky zde uvedené (§ 167 odst. 2). Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně

pokračování

zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (§ 167 odst. 3).

[8] Podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

[9] Ustálená judikatura NSS vykládá odůvodněnou obavu jako „*přiměřenou pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi*“ (rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015–104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu a musí být v rozhodnutí řádně popsána.

[10] Zajišťovací příkaz, který je při hrozícím nebezpečí z prodlení vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu, je přísnější variantou „obecného“ zajišťovacího příkazu, neboť okamžitá vykonatelnost zbavuje daňový subjekt třídenní lhůty pro složení jistoty.

[11] Stejně tak jako musí správce daně dostatečně konkrétně popsat svou „odůvodněnou obavu“, musí řádně zdůvodnit i hrozbu nebezpečí z prodlení. V posuzované věci však správce daně tento požadavek nesplnil. Ačkoliv popsal skutečnosti, které jej vedly k vydání zajišťovacích příkazů, okamžitou vykonatelnost pouze oznámil ve výroku slovy „*(správce daně) ukládá (daňovému subjektu), aby okamžikem oznámení tohoto zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně*“ a uvedl v poučení tuto formulaci: „*Pokud není ve výroku tohoto rozhodnutí stanovena lhůta 3 pracovních dnů ke složení jistoty, pak je toto rozhodnutí vykonatelné okamžikem oznámení daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 daňového řádu).*“

[12] Takový postup správce daně není přípustný. Daňový řád umožňuje stanovit okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu pouze ve výjimečných případech. Zbaví-li správce daně daňový subjekt možnosti složit jistotu ve lhůtě tří dnů, závažně tím zasáhne do jeho práv, neboť mu znemožní zařídit si své poměry tak, aby mohl splnit pokyn správce daně a zároveň utrpěl co nejmenší majetkovou újmu. Je také v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu, aby správce daně volil jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Jestliže správce daně využije přísnější variantu, která více zasahuje do práv daňového subjektu, musí být součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu konkrétní vymezení důvodů, pro které je nutné vykonat zajišťovací příkaz okamžitě.

[13] Podle stěžovatele z odůvodnění zajišťovacích příkazů implicitně vyplývalo i zdůvodnění hrozby nebezpečí z prodlení: v zajišťovacích příkazech byla uvedena skutková zjištění, která se vztahovala k existenci odůvodněné obavy, a tato zjištění bylo možné vztáhnout i na zdůvodnění nebezpečí z prodlení. S tím NSS nesouhlasí. V odůvodnění uvedl správce daně pouze to, že vzhledem k ekonomickému vývoji

žalobkyně a utlumování její činnosti vzniká odůvodněná obava, že vybrání daně bude v době její vymahatelnosti spojeno se značnými obtížemi. To doplnil poznámkou, že zaznamenal meziročně řádový pokles uskutečněných zdanitelných plnění, a údaji o majetku žalobkyně (dlouhodobý hmotný majetek ve výši 2,7 mil. Kč a osm osobních automobilů; žádné nemovitosti, lodě ani letadla). Z upozornění správce daně na nepříznivý vývoj hospodaření a ze shrnutí soupisu majetku ovšem bez dalšího neplyne, že hrozí nebezpečí z prodlení, proto tato námitka nemůže obstát. Nebezpečí hrozí například tehdy, očekává-li správce daně vyvedení majetku ze společnosti; takové podezření a důvody, proč je chová, musí ovšem uvést do odůvodnění zajišťovacího příkazu.

[14] Stěžovatel citoval rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014-86, který podle něj podporuje názor, že nebezpečí z prodlení vyplývalo z odůvodnění implicitně. NSS v citovaném rozsudku uvedl, že odůvodnění zajišťovacího příkazu není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění nelze vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť odůvodnění rozhodnutí správního orgánu představuje ucelený soubor uvedených skutečností, které je nutné posuzovat v jejich vzájemných souvislostech. Pokud správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, je nutné tyto skutečnosti implicitně vztáhnout i na odůvodnění zbývajících výroků zajišťovacího příkazu.

[15] Odkaz na tento rozsudek NSS však není přiléhavý. V citované věci správce daně výslovně uvedl, že daňový subjekt nevlastní žádný nemovitý majetek, že o existenci jeho majetku movitého nejsou k dispozici žádné informace, že nemá žádné skladovací prostory, že jeho sídlo zapsané v obchodním rejstříku je formální a že disponuje jen finančními prostředky na bankovních účtech, které jsou však ihned po přijetí převáděny ve prospěch třetích osob. Tyto skutečnosti podle NSS zároveň svědčily o neobvyklém chování daňového subjektu a o jeho nepříznivé ekonomické situaci, jež odůvodňují intenzivnější obavu správce daně. K hrozbě nebezpečí z prodlení se podle NSS výslovně vztahovaly informace o neuspokojivých majetkových poměrech daňového subjektu a jeho chování, které spočívá v okamžitém převodu veškerých přijatých plateb z bankovních účtů ve prospěch třetích osob.

[16] V projednávané věci jsou okolnosti odlišné. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů neplyne, že majetková situace žalobkyně je tak špatná, aby to nutně vedlo k okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Správce daně v zajišťovacích příkazech pouze konstatoval, že žalobkyně nemá žádné nemovitosti, vlastní hmotný majetek ve výši 2,7 mil. Kč (tedy méně, než by bylo třeba k úhradě předpokládané daně) a utlumuje svoji činnost. Tyto poznatky jsou však příliš obecné na to, aby z nich bylo možné implicitně odvodit hrozbu nebezpečí z prodlení. A to i tehdy, pokud NSS posuzuje odůvodnění jako ucelený soubor skutečností, které hodnotí v jejich vzájemných souvislostech.

[17] Ze zásady speciality podle § 4 daňového řádu vyplývá, že daňový řád se použije pouze tehdy, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, je tedy ustanovením speciálním a správce daně je měl přednostně použít. Žalobkyně ovšem v řízení před městským soudem neuvedla, jak ji tato skutečnost zkracuje na jejích právech,

pokračování

a proto ji městský soud nepovažoval za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. NSS souhlasí se stěžovatelem, že tato vada není nezákonností, která by mohla vést ke zrušení rozhodnutí, jelikož vada nešla k tíži daňového subjektu. Ostatně stejně se vyjádřil i městský soud, takže stěžovatelova úvaha obsažená v kasační stížnosti je jen souhlasným dodatkem k odůvodnění městského soudu, nikoli další kasační námitkou.

[18] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti věnovala i dalším otázkám, zejména možnosti odvolacího orgánu napravovat vady zajišťovacího příkazu poté, co bylo rozhodnutí o odvolání zrušeno. Tyto úvahy však nijak nesouvisejí s důvody, pro které byla podána kasační stížnost a kterými je NSS vázán. Žalobkyně se zde ve skutečnosti snaží uplatnit svůj vlastní kasační důvod, ačkoli svou kasační stížnost vzala zpět. Těmito úvahami se proto NSS nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[20] 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). Společnost Rambousek a partner, a. s., je plátkyní 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 18. ledna 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu