

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41662/16/5100-41458-711233 a č. j. 41672/16/5100-41458-711233, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2018, č. j. 30 Af 56/2016 - 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41662/16/5100-41458-711233, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále též jen „správce daně“), ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1397749/16/2301-52521-404947, č. j. 1397877/16/2301-52521-404947, č. j. 1398096/16/2301-52521-404947, č. j. 1398204/16/2301-52521-404947, č. j. 1398265/16/2301-52521-404947, č. j. 1398345/16/2301-52521-404947, č. j. 1398396/16/2301-52521-404947, č. j. 1398461/16/2301-52521-404947, č. j. 1398500/16/2301-52521-404947, č. j. 1398547/16/2301-52521-404947, č. j. 1398954/16/2301-52521-404947, kterými bylo žalobci podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), uloženo, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období leden až říjen 2011 a duben 2012, složením jistoty na depozitní účet

správce daně, a to za zdaňovací období leden 2011 ve výši 127.500 Kč, únor 2011 ve výši 208.500 Kč, březen 2011 ve výši 262.500 Kč, duben 2011 ve výši 198.500 Kč, květen 2011 ve výši 162.500 Kč, červen 2011 ve výši 102.250 Kč, červenec 2011 ve výši 156.935 Kč, srpen 2011 ve výši 170.000 Kč, září 2011 ve výši 195.200 Kč, říjen 2011 ve výši 222.500 Kč a duben 2012 ve výši 176.675 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41672/16/5100-41458-711233, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkazy správce daně ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1399029/16/2301-52521-404947, č. j. 1399103/16/2301-52521-404947, č. j. 1399172/16/2301-52521-404947, č. j. 1399267/16/2301-52521-404947, č. j. 1399304/16/2301-52521-404947, č. j. 1399340/16/2301-52521-404947, č. j. 1399383/16/2301-52521-404947, č. j. 1399404/16/2301-52521-404947, č. j. 1399426/16/2301-52521-404947, č. j. 1399448/16/2301-52521-404947, č. j. 1399494/16/2301-52521-404947, č. j. 1399525/16/2301-52521-404947, č. j. 1399569/16/2301-52521-404947, č. j. 1399599/16/2301-52521-404947, č. j. 1399616/16/2301-52521-404947, č. j. 1399652/16/2301-52521-404947, kterými bylo žalobci podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty uloženo, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2012 a leden 2013 až září 2013 složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období červen 2012 ve výši 447.871 Kč, červenec 2012 ve výši 253.834 Kč, srpen 2012 ve výši 426.751 Kč, září 2012 ve výši 329.583 Kč, říjen 2012 ve výši 246.408 Kč, listopad 2012 ve výši 382.210 Kč, prosinec 2012 ve výši 302.267 Kč, leden 2013 ve výši 389.209 Kč, únor 2013 ve výši 620.883 Kč, březen 2013 ve výši 981.935 Kč, duben 2013 ve výši 791.335 Kč, květen 2013 ve výši 1.458.227 Kč, červen 2013 ve výši 1.114.932 Kč, červenec 2013 ve výši 998.534 Kč, srpen 2013 ve výši 958.536 Kč a září 2013 ve výši 744.130 Kč.

II.

[3] Žalobce podal proti oběma rozhodnutím žalovaného obsahově totožné žaloby. Ty Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) usnesením ze dne 21. 2. 2017, č. j. 30 Af 59/2016 - 32, spojil ke společnému projednání a nadále je obě vedl pod sp. zn. 30 Af 56/2016. V záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) následně obě napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že z § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že prvním požadavkem pro vydání zajišťovacího příkazu je existence předpokladu (přiměřené pravděpodobnosti) budoucího stanovení daně. Dospěl přitom k závěru, že pokud jednatel společnosti obchodující s žalobcem v rámci svědecké výpovědi uvede, že nemá povědomí o jakémkoliv obchodování s žalobcem, zakládá to vážné pochybnosti o pravdivosti žalobcova účetnictví, z něhož naopak realizace obchodních případů se shora uvedenými subjekty vyplývá; není totiž jistě běžná situace, kdy by si čelní představitel obchodní korporace vůbec nebyl vědom existence obchodního partnera, s nímž má docházet k obchodování v nezanedbatelném rozsahu. Pro účely řízení o zajišťovacím příkazu proto představují skutečnosti uvedené jednatelem společnosti C.T.C. – CZECH TRADE CORP., s. r. o. jasný a silný předpoklad budoucího stanovení daně, který správní orgány zcela konkrétně a správně identifikovaly. Podle krajského soudu došlo k naplnění

předpokladu přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně rovněž v případě obchodních případů týkajících se dodávek od H. P.

[5] K námitce, že žalovaný opřel napadené rozhodnutí o důkazy, s nimiž správní orgán prvního stupně v odůvodnění zajišťovacího příkazu vůbec neoperoval a žalovaný s danými důkazy žalobce neseznámil před vydáním rozhodnutí postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu, krajský soud v prvé řadě poukázal na závěr, k němuž ohledně této otázky dospěl jiný senát téhož soudu v rozsudku ze dne 28. 11. 2017, č. j. 57 Af 30/2016 - 49, s tím, že se s tímto závěrem neztotožňuje.

[6] Krajský soud vyslovil, že s ohledem na specifika institutu zajišťovacího příkazu považuje za nezbytné, aby zajišťovací příkaz byl vydán na podkladě důkazů, se kterými se daňový subjekt mohl seznámit. Daňový řád ani zákon o dani z přidané hodnoty ostatně aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu pro rozhodování o odvolání proti vydanému zajišťovacímu příkazu explicitně nevylučují.

[7] Postup žalovaného, který při posuzování existence předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu doplnil řízení novými důkazy, s jejichž hodnocením žalobce neseznámil ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, tudíž krajský soud posoudil jako vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalobní tvrzení v této části proto shledal důvodným. V důsledku shledané vady řízení navíc bylo zpochybněno i naplnění podmínky hrozícího nebezpečí z prodlení, která odůvodnila okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů.

[8] V případě žalobní námitky, podle níž se žalovaný nevypořádal s tvrzeními zpochybňujícími závěry správce daně ve vztahu k ohrožení dobytnosti budoucí daně, krajský soud připustil, že žalovaný se vskutku k této námitce v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně nevyjádřil. Podle krajského soudu to však s přihlédnutím k okolnostem projednávané věci nepředstavuje chybný postup žalovaného, neboť žalovaný odůvodnění svého rozhodnutí opřel o zcela konkrétní a zejména co do intenzity ohrožení dobytnosti budoucí daně výrazně silnější rozhodovací důvod (zřízení svěřenského fondu), jenž byl založen na zcela reálném a konkrétním jednání žalobce, kterým bez zřejmého důvodu docházelo k výraznému zmenšování jeho jmění, navíc v bezprostřední časové souvislosti s kroky správce daně směřujícími k zajištění v budoucnu stanovené daně.

[9] Krajský soud neshledal ani tvrzené porušení legitimního očekávání žalobce, neboť pokud byl jeho majetek zajištěn pro úhradu v budoucnu stanovené daně z přidané hodnoty, nemělo by žádný smysl zajišťovat tentýž majetek pro účely úhrady daně z příjmů, když z rozsahu zajištěného majetku je zcela zřejmé, že nepostačuje ani k úhradě daně z přidané hodnoty.

III.

[10] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zamezit vydání tzv. překvapivého rozhodnutí. Zajišťovací příkaz však je z povahy věci vždy překvapivým rozhodnutím, neboť coby procesní rozhodnutí předběžné povahy není vydáván na základě dokazování. Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokázané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, nýbrž vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známé a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, podle kterého se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií.

[12] Stěžovatel dále argumentoval tím, že jestliže před vydáním zajišťovacího příkazu není prováděno dokazování správcem daně, je z povahy věci vyloučené, aby bylo prováděno doplnění dokazování pro rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu při následném přezkumu odvolacím orgánem. Přestože odvolací orgán zkoumá také to, zda důvody zakládající odůvodněnou obavu správce daně nadále trvají, stále vychází ze zjištěných skutečností, což odpovídá jak povaze přezkoumávaného rozhodnutí, tak zákonné lhůtě 30 dnů, v níž má rozhodnout.

[13] Poukaz na § 115 odst. 2 daňového řádu není podle stěžovatele na místě také proto, že v rámci odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí, ani neměnil samotnou odůvodněnou obavu správce daně a nedospěl k odlišnému právnímu názoru. V odvolacím řízení odůvodněná obava správce daně nadále trvala. Nadto stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl další skutečnosti týkající se majetkových poměrů žalobce (prodej 3 motorových vozidel personálně propojené obchodní korporaci PALETY PLZEŇ s. r. o., zřízení svěřenského fondu, do kterého byly vyčleněny 4 bytové jednotky a obchodní podíl v uvedené korporaci), které nebyly uvedeny v zajišťovacích příkazech. Tyto se však staly zjistitelné až v odvolacím řízení a stěžovatel je uvedl pouze v reakci na odvolací námitku žalobce, že nezmenšuje svůj majetek. Stěžovatel proto námitku žalobce stran nezmenšování svého majetku neshledal pravdivou.

[14] Shora zmíněné skutečnosti jsou projevy vlastní vůle účastníka řízení a musely mu proto být známy z vlastní činnosti. Za paradox stěžovatel považuje, že pokud se tyto kroky žalobce stanou zjistitelné až v odvolacím řízení, kdy je odvolací orgán odhalí a uvede v rozhodnutí, shledá krajský soud uvedení takových skutečností v rozhodnutí o odvolání vadou řízení.

[15] Pochybení krajského soudu spatřuje stěžovatel také v tom, že zkoumal naplnění obav o dobytnost daně v rozporu se skutkovým stavem, jelikož vycházel z širšího okruhu důvodů než správní orgány. Krajský soud totiž správcem daně vyhodnocené klíčové důvody vzniku odůvodněné obavy pouze vyslovil, ale při přezkumu rozhodnutí stěžovatele z nich nevycházel a zaměřil se toliko na skutečnosti zjištěné v rámci odvolacího řízení. Důvody uvedené v zajišťovacích příkazech však byly dostatečné.

IV.

[16] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval námitku uplatněnou s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud ji stěžovatel nenamítá, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Nutno předeslat, že stěžovatel neupřesnil, z čeho konkrétně dovozuje naplnění uvedeného kasačního důvodu, tedy neuvedl, zda je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, resp. zda má za to, že řízení před krajským soudem bylo stiženo jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[21] Z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, jestliže neobsahuje určitý výrok, nesplňuje formální náležitosti dle § 54 odst. 2 s. ř. s., nebo také, nelze-li z rozsudku rozpoznat jeho jednotlivé části (záhlaví, výrokovou část, odůvodnění, poučení), jakož i tehdy, chybí-li věcný a obsahový soulad výrokové část napadeného rozsudku a jeho odůvodnění, nebo absentuje-li odkaz na použité právní normy, na nichž správní soud založil právní hodnocení v souzené věci (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, nebo ze dne 10. 4. 2008, č. j. 7 Afs 78/2007 - 60). Tyto vady zcela zjevně rozsudek krajského soudu nevykazuje.

[22] Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 - 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Krajský soud v nyní posuzované věci výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, vypořádal se se všemi včas uplatněnými žalobními námitkami a dostatečně své závěry odůvodnil. Lze proto shrnout, že napadený rozsudek netrpí ani nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[23] Nejvyšší správní soud konečně nezjistil ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by se týkala především porušení procesních ustanovení, jimiž se krajský soud řídil či řídit měl a která by měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Naplnění kasačního důvodu vyplývajícího z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud neshledal.

[24] Co se týče kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., předesílá Nejvyšší správní soud, že ve skutkově a právně obdobné věci stěžovatele již rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 27. 9. 2018, č. j. 4 Afs 156/2018 - 32. Jelikož v právě posuzované věci neshledává důvod k tomu, se od právních závěrů v tomto rozsudku vyslovených odchýlit, bude z nich v dalším vycházet.

[25] Spornou v právě projednávaném případě je především otázka, zda žalovaný při přezkumu zajišťovacích příkazů správce daně porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, a pokud ano, jaké z toho plynou důsledky.

[26] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

[27] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *„[j]e-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.“*

[28] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zamezit vydání tzv. překvapivého rozhodnutí. Stejně tak je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že s ohledem na specifika zajišťovacího řízení, v němž je správce daně nucen vycházet z informací, které má v daný moment k dispozici, není před vydáním zajišťovacího příkazu prováděno dokazování správcem daně.

[29] V posuzované věci se však nejedná o posouzení otázky, zda lze provádět dokazování v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ale o posouzení, zda stěžovatel prováděl dokazování v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a zda pochybil, když nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Z hlediska aplikace tohoto ustanovení není relevantní argumentace stěžovatele, že zajišťovací příkaz je z povahy věci vždy překvapivým rozhodnutím, jelikož toto ustanovení daňového řádu je možné aplikovat pouze v odvolacím řízení, nikoli v řízení v prvním stupni (při vydání zajišťovacího příkazu).

[30] V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, na který poukazuje stěžovatel, Nejvyšší správní soud v bodě 13 vyslovil, že *„ […]při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě 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.“* V bodě 15 cit. rozsudku pak přisvědčil závěru krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu *„[…]nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně*“.

[31] Zároveň však stále platí, že *„[...] 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.“* (viz bod 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104).

[32] V tomto rozsudku zdejší soud dále v bodech 44 a 45 konstatoval, že *„[...]nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.“*

[33] Nejvyšší správní soud i s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že jestliže před vydáním zajišťovacího příkazu není prováděno dokazování správcem daně, je z povahy věci vyloučené, aby bylo prováděno dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu při následném přezkumu odvolacím orgánem. Pokud to totiž bude potřebné a nutné k vypořádání se s odvolacími námitkami daňového subjektu, nezbude odvolacímu správnímu orgánu, než provést dokazování k potřebným otázkám řešeným v tomto řízení, tj. zda zde jsou skutečnosti odůvodňující s přiměřenou pravděpodobností závěr, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Ve vztahu k těmto otázkám totiž musí být zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, řádně a podrobně zdůvodněno, přičemž mohou nastat situace, kdy bez provedení dokazování nebude možné rozhodnutí odvolacího orgánu takto náležitě odůvodnit. To platí zejména v situaci, kdy odvolací orgán nově uplatní proti daňovému subjektu nové skutečnosti, které nebyly uvedeny v zajišťovacím příkazu, a k nimž se tedy daňový subjekt nemohl dosud vyjádřit. Pro podrobné a časově náročné dokazování nicméně není v zajišťovacím řízení prostor (a není to ani smyslem a účelem tohoto řízení), k tomu slouží především řízení, jehož předmětem je stanovení, popř. vymáhání daně.

[34] Na tomto závěru nic nemění ani poukaz stěžovatele na skutečnost, že odvolací orgán stále vychází ze skutečností zjištěných správcem daně a musí rozhodnout v zákonné lhůtě 30 dnů. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na bod 42 rozsudku ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, v němž zdejší soud uvedl, že *„[p]ro pochopení rozsahu zjišťování skutečností odvolacím orgánem v řízení o zajištění daně je rovněž důležité, že*

se v řízení o odvolání nepřezkoumává rozhodnutí správce daně k právnímu a skutkovému stavu v době vydání zajišťovacích příkazů, jak by se mohlo zdát z argumentace stěžovatele. Řízení o odvolání dle daňového řádu tvoří jednotu s řízením před správcem daně. Odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele, sám v průběhu odvolacího řízení může provádět dokazování (srov. § 114 odst. 2 a § 115 odst. 1 daňového řádu). Nejde tedy o to, zda v době vydání zajišťovacích příkazů měl správce daně dostatečné důvody odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů, ale zda tyto důvody trvaly i v době vydání rozhodnutí odvolacího správního orgánu."

[35] O správnosti uvedeného závěru je Nejvyšší správní soud přesvědčen také s ohledem na povahu zajišťovací příkazu, ke které např. v bodě 29 rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54, uvedl, že *„[z]ajišťovací 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[...]*"

[36] Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že ve svém rozhodnutí uvedl další skutečnosti týkající se majetkových poměrů žalobce (prodej 3 motorových vozidel personálně propojené obchodní korporaci PALETY PLZEŇ s. r. o., zřízení svěřenského fondu, do kterého byly vyčleněny 4 bytové jednotky a obchodní podíl v uvedené korporaci), které nebyly uvedeny v zajišťovacích příkazech. Tyto skutečnosti stěžovatel zjistil z katastru nemovitostí, resp. z notářského zápisu a z kupních smluv. Tyto dokumenty představují listinné důkazy, které stěžovatel zhodnotil a vycházel z nich při posouzení věci (vypořádání námitky žalobce, že nezmenšuje svůj majetek). Stěžovatel tudíž prováděl dokazování a měl postupovat mimo jiné podle § 115 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že daňový řád ani zákon o dani z přidané hodnoty aplikaci ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu pro rozhodování o odvolání proti zajišťovacímu příkazu explicitně nevylučují.

[37] Na správnosti závěrů krajského soudu nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že žalobci byly všechny skutečnosti, které stěžovatel nově zjistil a zohlednil v odvolacím řízení, známy, neboť se jednalo o úkony, které žalobce sám učinil. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze to, že daňový subjekt má povědomí o všech skutečnostech relevantních pro věc. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předestřít správnímu orgánu vlastní interpretaci těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout vlastní důkazy, z nichž vyplývá skutkový stav pro něj příznivější. Pokud stěžovatel toto právo žalobci upřel, dopustil se závažné procesní vady, a zásadně tím zpochybnil skutková zjištění, k nimž v odvolacím řízení dospěl.

[38] Důvodná není ani argumentace stěžovatele, že rozhodné skutečnosti zakládající důvodnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu byly obsaženy již v zajišťovacím příkazu, a stěžovatelem v napadeném rozhodnutí nově uplatněné skutečnosti tedy byly uvedeny jaksi „navíc“, a i v případě odhlédnutí od nich by zajišťovací příkaz obstál. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je totiž zřejmé, že tyto nově uplatněné důkazy byly pro zamítnutí odvolání podstatné, neboť s jejich pomocí stěžovatel vyvrátil relevantní odvolací námitku žalobce, že neprováděl žádné úkony směřující ke zmenšení svého majetku. Za této situace krajský soud správně přistoupil ke kasaci napadeného rozhodnutí stěžovatele, protože není úkolem soudu, aby nahrazoval činnost správních orgánů a sám vypořádával odvolací námitky uplatněné žalobcem, pokud důvody, na nichž bylo rozhodnutí stěžovatele postaveno, s ohledem na shora uvedenou procesní vadu neobstály.

[39] Námitce stěžovatele, že krajský soud naplnění obav o dobytnost daně zkoumal v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Ve vztahu k otázce ohrožení dobytnosti daně totiž krajský soud zohlednil zjištění vyplývající z obsahu správního spisu, v nichž správce daně spatřoval jednání žalobce, kterým bez zřejmého důvodu docházelo k výraznému zmenšování jeho jmění v bezprostřední časové souvislosti s kroky správce daně směřujícími k zajištění v budoucnu stanovené daně. Tato argumentace krajského soudu je tedy logická, racionální, a proto plně obstojí.

[40] Důvodná konečně není ani stěžovatelova výtka, že krajský soud vycházel z širšího okruhu důvodů než správní orgány, neboť krajský soud své závěry nezaložil na jiném okruhu důkazů a zhodnotil důkazy, které měl k dispozici již stěžovatel. Je však třeba zdůraznit, že krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení, nikoli proto, že by samotnou otázku odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně posoudil odlišným způsobem než správní orgány.

VI.

[41] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a procesně úspěšnému žalobci žádné uplatnitelné náklady nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 12. října 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu