

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **FAU s. r. o.**, se sídlem Pekařská 1639/79a, Kateřinky, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 11. 2016, čj. 54806-2/2016/900000-302, a ze dne 12. 12. 2016, čj. 62317-3/2016/900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2018, čj. 22 Af 8/2017-113,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně obchodovala s minerálními oleji. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) měl za to, že u žalobkyně je dána odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, bude nedobytná, resp. že vybrání této daně bude spojeno se značnými obtížemi [§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 20b zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních]. Proto vydal dva zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za

zdaňovací období srpen 2016 (jistina ve výši přes 200 mil. Kč) a září 2016 (jistina ve výši přes 143 mil. Kč). Žalovaný zamítl odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům dvěma výše specifikovanými rozhodnutími.

[2] Před podáním žaloby byl dne 14. 12. 2016 prohlášen na majetek žalobkyně konkurs. Insolvenčním správcem byla ustanovena společnost KONREO, v. o. s.

[3] Žalobkyně se žalobami u krajského soudu domáhala zrušení těchto rozhodnutí. Protože obě žaloby byly vystavěny na stejných žalobních bodech, obě napadená rozhodnutí jsou odůvodněna obdobně a jedná se o řízení mezi týmiž účastníky, krajský soud obě řízení spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 22. 9. 2017, čj. 22 Af 8/2017-68, pak oba zajišťovací příkazy, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil. Ke kasační stížnosti žalovaného pak NSS tento rozsudek zrušil, jelikož v jednání před krajským soudem byly pochybnosti o osobě žalobkyně. Nebylo zřejmé, zda JUDr. Šrámek podal žaloby v zastoupení žalobkyně jako úpadce, či v zastoupení insolvenčního správce (rozsudek ze dne 28. 2. 2018, čj. 10 Afs 303/2017-58).

[4] Krajský soud věc opětovně posoudil a rozsudkem označeným v záhlaví znova zrušil zajišťovací příkazy i rozhodnutí žalovaného. V tomto druhém kole si krajský soud ujasnil, že JUDr. Šrámek zastupuje žalobkyni jako úpadce. Dále usoudil, že v tomto případě nebyly dány podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Celní orgány neosvědčily takovou intenzitu obavy z budoucích obtíží při výběru daně, která by odůvodňovala použití zajišťovacích příkazů jakožto nejzazšího dostupného prostředku.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) opětovně podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. V doplnění kasační stížnosti předně namítá nedostatek aktivní legitimace žalobkyně k podání správní žaloby. Polemizuje se závěry rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2015, čj. 8 As 130/2014-33, č. 3292/2015 Sb. NSS, ohledně toho, že zajišťovací příkaz, který byl vydán k zajištění majetku úpadce, neovlivňuje výši majetkové podstaty. Nelíbí se mu, že v těchto případech nepřechází právo disponovat s majetkovou podstatou (a tedy ani žalobní legitimace) z úpadce na insolvenčního správce.

[6] V další části se pak stěžovatel podivuje nad závěry krajského soudu, že část argumentace uplatnil poprvé až ve vyjádření k žalobě, a nikoliv v napadených rozhodnutích. Krajský soud tak měl odmítnout posoudit stěžejní část důvodů svědčících pro vydání zajišťovacích příkazů. Má se konkrétně jednat o výsledek finanční analýzy, vysokou předpokládanou daňovou povinnost z titulu ručení na DPH, zástavní právo ve prospěch Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, ukončení zvýhodněného postavení žalobkyně spočívající ve snížení zajištění a nárůst objemu minerálních olejů uváděných do volného daňového oběhu.

[7] Krajský soud prý stěžovateli podsouvá konstrukci, kterou nikdy netvrdil, a sice že by bylo možné vydávat ve zvýšené míře zajišťovací příkazy ve všech případech, kdy se pravděpodobnost stanovení daně blíží jistotě. Stěžovatel naproti tomu odkazuje na vzájemné poměřování pravděpodobnosti vyměření daně a odůvodněných obav z její

pokračování

dobytnosti, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS.

[8] Žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobami oprávněnými. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.]; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat bez návrhu.

[10] NSS se nejprve zabýval otázkou aktivní legitimace žalobkyně [**III.A.**, kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a dále zvážil soubor námitek zpochybňujících závěr krajského soudu o nedostatku předpokladů pro vydání sporných zajišťovacích příkazů [**III.B.**, § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS předesílá, že oba příkazy jsou až na několik detailů stejné, stejně jako stěžovatelova rozhodnutí o odvoláních proti nim. Správce daně vycházel z týchž skutečností a zajišťovací příkazy podepřel stejnými argumenty [v zajišťovacím příkazu za období září 2016 přidává argument, že hotovost ve výši přes 41 mil. Kč sloužící k zajištění spotřební daně (jako podmínka pro provozování daňového skladu) již byla použita na úhradu celkového daňového nedoplatku dle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních]. NSS proto nebude zvlášť přezkoumávat linii zajišťovacích příkazů na spotřební daň za zdaňovací období srpen a září 2016. Následující body odůvodnění se tedy vztahují k oběma napadeným rozhodnutím, ledaže NSS výslovně odkáže na jedno či druhé rozhodnutí.

[13] NSS nemohl akceptovat způsob, jakým se stěžovatel v nynější kasační stížnosti postavil k formulaci kasačních důvodů. Dílem totiž formuloval důvody výslovně, dílem však odkázal na nijak blíže neurčené pasáže kasační stížnosti podané dne 6. 11. 2017 proti prvnímu rozsudku krajského soudu v této věci. Odkazy na jiná podání však zásadně nemohou založit důvody kasační stížnosti (viz rozsudky rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/1996 Sb. NSS, resp. ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 21, zde s odkazem na starší judikaturu čsl. nejvyššího správního soudu, Boh. A 7639/28, dle něhož není vyhověno požadavku na formulaci stížných bodů, odvolá-li se stěžovatel na obsah dřívější stížnosti). Jakkoliv první i druhý rozsudek krajského soudu obsahuje řadu stejných či obdobných úvah, stěžovatel měl formulovat veškeré důvody nezákonnosti druhého rozsudku v nynější kasační stížnosti. Určitě není úkolem NSS, aby procházel první kasační stížnost, a pátral tam po důvodech, které by snad mohly být aplikovány i v nynější věci. Tím by NSS zcela vykročil ze své role „nezávislého třetího“ a postavil by se na stranu jednoho z účastníků řízení. NSS proto dále přezkoumal jen ty důvody, které stěžovatel výslovně uvedl v *nynější* kasační stížnosti.

III.A. *Aktivní legitimace*

[14] Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2016, čj. KSOS 39 INS 23265/2016-A53, byl zjištěn úpadek žalobkyně, na její majetek byl prohlášen konkurs a insolvenčním správcem byla ustanovena společnost KONREO, v. o. s. Účinky prohlášení konkursu nastaly dnem 14. 12. 2016. Prvá žaloba v této věci byla podána ke krajskému soudu dne 17. 1. 2017 (proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 10. 11. 2016), druhá 13. 2. 2017 (proti rozhodnutí ze dne 12. 12. 2016); řízení o obou žalobách bylo spojeno pod sp. zn. 22 Af 8/2017.

[15] V prvním rozsudku v této kauze ze dne 22. 9. 2017 se krajský soud dopustil vážné procesní chyby, neboť si nevyjasnil, kdo je vlastně v nynější věci žalobcem (žalobkyní). Řízení proto bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V dalším (nyní přezkoumávaném) rozsudku krajský soud tuto chybu odstranil. Stěžovateli se přesto nelíbí, že krajský soud akceptoval daňového dlužníka v pozici úpadce jako žalobkyni v této věci. Dle něj úpadci schází aktivní legitimace k podání žaloby proti zajišťovacímu příkazu. Aktivně legitimovaným má dle něj být insolvenční správce.

[16] Výtka nedostatku aktivní legitimace je však lichá.

[17] Rozšířený senát NSS v kauze *ELMOPLAST* přehodnotil vztah insolvenčního řízení a soudního řízení správního (rozsudek ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS). Z tohoto rozsudku plyne, že věci řešené s úpadcem ve správním soudnictví jsou nezávislé na insolvenčním řízení, které se s úpadcem vede. Předmět řízení o správních žalobách z povahy věci přímo nesouvisí s majetkovou podstatou. Správní žalobu tedy může podat *i sám úpadce*. Nutno zdůraznit, že tyto závěry je třeba vztáhnout též na případy, kdy na majetek daňového subjektu již byl prohlášen konkurs (rozsudek ze dne 29. 8. 2018, čj. 10 Afs 179/2017-32, č. 3803/2018 Sb. NSS, bod 20 a násl.).

[18] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 7. 2018 ještě nemohl reagovat na závěry v kauze *ELMOPLAST*, jelikož rozšířený senát rozhodl až přibližně týden po tom, co stěžovatel doručil NSS odůvodnění kasační stížnosti. Avšak stěžovatel mohl zpochybnit dopad závěrů rozšířeného senátu na projednávaný případ kdykoliv až do nynějšího rozhodnutí ve věci. Jelikož stěžovatel dosud nepřinesl žádné konkurující argumenty, postačí toliko odkázat na odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu. Lze jen dodat, že byla-li judikatura sjednocena rozšířeným senátem, budou pravidelně převažovat důvody pro setrvání na takto vytvořeném právním názoru (srov. k tomu obecně rozsudek ze dne 8. 1. 2009, čj. 1 Afs 140/2008-77, č. 1792/2009 Sb. NSS).

[19] NSS jen pro pořádek dodává, že za zpochybnění závěrů rozšířeného senátu ve věci *ELMOPLAST* rozhodně nelze považovat stěžovatelovu polemiku se starší judikaturou, která předchází rozsudek rozšířeného senátu *ELMOPLAST*.

III.B. *K předpokladům vydání zajišťovacích příkazů*

pokračování

[20] Úkolem NSS je dále posoudit, zda je opodstatněný závěr krajského soudu o tom, že zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí neobsahují dostatek důvodů, pro něž je možné využít institutu zajištění daně ve vztahu k dosud nestanovené daňové povinnosti. NSS předesílá, že v další analýze je limitován jen dílčími námitkami, které stěžovatel uplatnil v druhé kasační stížnosti.

Obecně k zajišťovacím příkazům

[21] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *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.*

[22] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že

a) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že

b) 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.

[23] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se NSS již opakovaně vyjádřil v celé řadě případů. Rozšířený senát dovodil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, věc *CZT*, bod 27).

[24] V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc *SLOVLIKER ČR*, NSS uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat* individuálně *ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že* existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně“ (bod 20, zvýraznění doplněno).

[25] Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů zpřesnil NSS v další významné kauze, kde dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně, a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak*“. Současně však uvedl, že „[p]*okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*“ [rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, věc *Českomoravská olejářská*, část III. 2. a).].

[26] V souvislosti s poněkud rozvolněnou praxí v oblasti zajišťování daně přinesl jisté zpřísnění podmínek rozsudek ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS. V něm soud vyslovil, že „[ú]*čelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu,* nezmizela*. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.* [...] Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu*, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší než při volném prodeji majetku za tržní cenu*“ (bod 32, zvýraznění doplněno).

[27] Ve věci nynější žalobkyně při přezkumu zajišťovacích příkazů vydaných v souvislosti s její povinností zaplatit DPH jako ručitelka pak NSS vyslovil, že zajišťovací příkaz je třeba vnímat jako prostředek *ultima ratio* (srov. rozsudek ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54, č. 3675/2018 Sb. NSS, věc *FAU*, bod 29 a další početnou navazující judikaturu). Zajišťovací příkaz by měl být využíván obezřetně a uváženě jako mimořádný nástroj – zejména v ojedinělých případech – a to v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která správci daně ukládá použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Zajišťovací příkaz lze použít, např. je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli však v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem, např. zástavním právem, bankovní zárukou, či ručením. Je úkolem racionálního a zodpovědného správce daně, aby volil uvážlivý postup a prostředky, které povedou k efektivnímu výběru daně. Přitom se musí zabývat účelností, nezbytností a opodstatněností jejich použití v návaznosti na závažnost a intenzitu, se kterou zasahují dotčený daňový subjekt.

Skutkové okolnosti nynějšího případu

[28] Správce daně vydal dne **23. 9. 2016** zajišťovací příkaz, jímž uložil žalobkyni, aby v jeho prospěch zajistila úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů, a to složením jistiny ve výši přes 200 mil. Kč (zdaňovací období srpen 2016). Dne **30. 9. 2016** pak správce daně vydal obdobný zajišťovací příkaz na částku více než 143 mil. Kč (zdaňovací období září 2016). Stěžejním důvodem pro vydání těchto zajišťovacích příkazů byla domněnka, že žalobkyně nebude schopna dostát svým daňovým povinnostem. Nezávisle na povinnosti hradit spotřební daň totiž po žalobkyni – jakožto ručitelce za daňový subjekt VERAMI International Company –Finanční úřad pro Jihomoravský kraj požadoval zaplatit částku přes 200 mil. Kč na DPH. Dle finanční analýzy, kterou nechal správce daně vyhotovit, byla tehdy žalobkyně schopna okamžitě uhradit pouze částku do výše 35 mil. Kč. Již jen povinnost platit DPH měla mnohonásobně překračovat zjištěnou schopnost žalobkyně splnit její závazky. Správce daně pak uvedl další dílčí okolnosti, které měly podpořit jeho obavu o budoucí nedobytnost daně:

- Finanční úřad zřídil k povinnosti na DPH zástavní právo na nemovitosti ve vlastnictví žalobkyně;

pokračování

- opakované neplnění povinností dle zákona o spotřebních daních, z čehož vzešly dvě pořádkové pokuty;
- zvýšení objemu minerálních olejů uvedených do volného daňového oběhu oproti zdaňovacímu období červenec 2016 (nárůst o necelých 30 %);
- skončení platnosti rozhodnutí o snížení zajištění daně;
- žalobkyně neinformovala správce daně o existenci smlouvy se společností BAMONAFT, na základě které měla tato společnost mít možnost skladovat její minerální oleje v areálu daňového skladu žalobkyně.

[29] Ze spisu NSS dále zjistil, že dne 30. 9. 2016 vyzval správce daně žalobkyni ke zvýšení zajištění spotřební daně. Poskytnuté zajištění daně ve výši přes 41 mil. Kč, které bylo podmínkou provozování daňového skladu, správce daně použil na úhradu daňového nedoplatku na spotřební dani. Dne 6. 10. 2016 žalobkyně požádala správce daně o posečkání se zaplacením spotřební daně za období srpen 2016, a to na dobu 30 dnů ode dne splatnosti daně.

[30] Dne 11. 10. 2016 žalobkyně podala návrh na zahájení insolvenčního řízení, který odůvodnila hrozícím úpadkem vyvolaným nesprávným úředním postupem ze strany orgánů finanční a celní správy, které ji znemožnily dále podnikat.

[31] Rozhodnutími ze dne 10. 11. 2016 a 12. 12. 2016 (označena v záhlaví tohoto rozsudku) stěžovatel zamítl odvolání proti sporným zajišťovacím příkazům správce daně.

Přezkoumatelnost odůvodnění napadeného rozsudku a správnost jeho závěrů

[32] Krajský soud – silně inspirován shora cit. judikaturou – vyslovil, že správce daně nemůže v zajišťovacím příkazu rezignovat na pouhé konstatování, že daňový subjekt není s to uhradit mu dosud nestanovenou daň ihned. Dle krajského soudu musí naopak z úřední povinnosti zkoumat, zda svízelnou ekonomickou situaci daňového subjektu nelze překlenout jinak (povolením splátek, posečkání daně), či případně zda k rozptýlení obavy o budoucí nedobytnost daně nepostačuje zřízení zástavního práva, třebas i na celý závod daňového subjektu. Konkrétně uvedl následující:

> „Jediná úvaha, kterou lze v těchto aktech správců daně vysledovat, je, že žalobce je schopen ihned zaplatit max. 35 mil. Kč a že tu jsou pohledávky za ním ve výši dosud nestanovených - přezkoumávanými zajišťovacími příkazy zajišťovaných – spotřebních daní a ve výši jeho ručitelského závazku za VERAMI International Company s. r. o. ve výši přes 200 mil. Kč. Není tak zohledněno vůbec, že tu ke dni vydání zajišťovacích příkazů byla žádost žalobce o posečkání ručitelského závazku za VERAMI International Company s. r. o., o které v době zajišťovacích příkazů nebylo vůbec rozhodnuto, není ani uvažováno s možností splácení či posečkání zajišťované spotřební daně. Současně není ani uvažováno o celkové hodnotě žalobcova majetku a případném zajištění platby předmětné daně zřízením zástavního práva. Napadená rozhodnutí ani zajišťovací příkazy tak neosvětlují, proč případné posečkání či povolení splátek neumožní žalobci uhradit daň tak, aby nebylo třeba přistupovat k nejzazšímu prostředku – zajišťovacím příkazům, případně proč by obavu z budoucí nedobytnosti daně nerozptýlilo zřízení zástavního práva“.
> (napadený rozsudek, bod 36)

[33] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, byť stěžovatel v nynější kasační stížnosti dovozuje opak. Jakkoliv se krajský soud nevyjádřil ke všem dílčím bodům

(indiciím, které měly vyvolávat obavu nedobytnosti dosud stanovené daně) obsaženým v zajišťovacích příkazech a v rozhodnutí o odvolání, jeho závěry jsou logicky uspořádané, podložené a srozumitelné.

[34] Stěžovatel má pravdu, že krajský soud poměrně strohým způsobem odmítl analyzovat argumenty, které dle něj neměly dostatečný předobraz v napadených rozhodnutích (výsledek finanční analýzy, vysoká předpokládaná platební povinnost – ručení na DPH, zástavní práva zřízená ve prospěch finanční správy z téhož titulu, ukončení zvýhodněného postavení žalobkyně spočívající ve snížení zajištění a meziměsíční nárůst objemu minerálních olejů uváděných do volného daňového oběhu). Na závěru o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku to však nic nemění. Krajskému soudu se totiž nelze divit, že stěžovatelem rozhojněnou argumentaci (v podání ze dne 6. 11. 2017) detailně nevypořádal. Stěžovatel, stejně jako správce daně, totiž v rozhodnutích jen stroze popsal jednotlivé důvody svědčící pro obavu z nedobytnosti dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů. Konkrétní důvody nejsou ve správních rozhodnutích nijak blíže vysvětleny, snad jen s výjimkou jedné indicie – nárůstu objemu minerálních olejů uváděných do volného daňového oběhu (viz obě stěžovatelova rozhodnutí, s. 6, resp. s. 7). Nově vznesená sáhodlouhá argumentace ve prospěch vydání zajišťovacích příkazů měla být obsažena v těchto zajišťovacích příkazech, nejpozději v rozhodnutích o odvolání. Jelikož však stěžovatel tuto argumentaci vznesl až v průběhu řízení před soudem (konkrétně v kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku krajského soudu v této věci), nelze takové „dodatečné“ odůvodnění sporných rozhodnutí akceptovat, a už vůbec ne soudně přezkoumávat (srov. rozsudek ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 1/2010-53, a mnoho další judikatury).

[35] Krajský soud taktéž nepochybil, pokud se po zjištění *nedostatečné intenzity* odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně dále nezabýval otázkou pravděpodobnosti vyměření daně. Již při prvotní úvaze totiž zjistil, že není dána taková intenzita odůvodněných obav, že by ji vyšší pravděpodobnost vyměření daně mohla jakkoliv zvrátit (shodně v bodě [25] cit. věc *Českomoravská olejářská*).

[36] Je pravda, že daňový řád v § 167 pracuje s pojmovým spojením „odůvodněná obava“, tj. výslovně nepřikazuje správci daně, aby k vydání zajišťovacího příkazu přistoupil, jen pokud shledá vysokou intenzitu obavy o budoucí nedobytnost daně. Avšak nutnost vysoké intenzity takové obavy je třeba dovodit ze základních zásad daňového řádu, zejm. ze zásady přiměřenosti a zdrženlivosti (§ 5 odst. 3), která chrání daňový subjekt před nevhodnými postupy správce daně (v této souvislosti nelze opomenout ani zásadu hospodárnosti, § 7 odst. 2). Zajišťovací příkaz správci daně – na rozdíl od jiných nástrojů – umožňuje rychlé a akční odčerpání značných prostředků daňového subjektu na úhradu daně. Je tedy velmi silným instrumentem k zabezpečení okamžité úhrady dosud nesplatné daně (viz § 20b zákona o spotřebních daních). Nese však také závažné nežádoucí následky v podobě bezprostředně navazující exekuce, která může daňový subjekt ekonomicky zlikvidovat. Zejména vzhledem k těmto účinkům zajišťovacího příkazu by tento instrument měl být užíván jen v situacích, kdy nelze uvažovat o jiném nástroji k zabezpečení výběru daně (viz body [26] a [27] shora). Správce daně by proto po zajišťovacím příkazu měl sahat jen v ojedinělých případech.

pokračování

[37] NSS rozumí, proč celní orgány z ryze *formálního* hlediska usoudily, že v posuzovaném případě je dána odůvodněná obava o budoucí dobytnost daně. Avšak zejména při přezkumu zajišťovacích příkazů nelze odhlédnout od *materiálního* pojetí tohoto institutu daňového práva. Nestačí existence prosté obavy o výběr dosud nestanovené daně, která by mechanicky vedla k zajištění daně. Správce daně měl s ohledem na specifika této věci (viz dále) prokázat vyšší intenzitu (silný důvod) obavy z nedobytnosti dosud nestanovené daně, resp. obavy, že vybírání daně bude spojeno se značnými obtížemi. Daň mohl zajistit, jen pokud by *jednoznačně* prokázal, že v posuzovaném případě skutečně hrozí, že daň nebude uhrazena (podrobněji bod [39] a násl. níže), resp. pokud by prokázal, že úhrady dosud nestanovené daně nebylo možné dosáhnout jinak (bod [41] a násl. níže).

[38] Jak nastíněno výše, pojistkou proti svévoli správce daně, který disponuje oprávněním vydat zajišťovací příkaz, je přesvědčivé vylíčení důvodů, které jej vedly k použití tohoto nástroje (viz bod [23] shora). Správce daně musí v každém případě poctivě vážit důvody svědčící *pro* a *proti* vydání zajišťovacího příkazu. Zejména musí zkoumat pravděpodobnost budoucího stanovení daně a z úřední povinnosti hledat a vyhodnocovat skutečnosti, které mohou vyvolávat (nebo naopak vyvracet) odůvodněnou obavu o budoucí nedobytnosti dosud nestanovené daně.

[39] Jde-li o daňový subjekt s dlouhou a víceméně bezproblémovou daňovou historií (bezproblémově podniká v oboru dlouhou dobu), zpravidla nebude stačit, pokud se správce daně obává jen o to, že majetek daňového subjektu nebude postačovat k úhradě dosud nestanovené daně. Výše očekávané daňové povinnosti sice v této kauze výrazně přesahuje odhadovanou výši majetku daňového subjektu, avšak žalobkyně jako daňová ručitelka požádala o posečkání s úhradou DPH, což celní orgány vůbec nezohlednily. I pokud obava správce daně o nedostatku majetku ve spojení s dalšími okolnostmi *zdánlivě* vytváří ucelený a logický okruh skutečností, které by mohly v jistém smyslu založit odůvodněnou obavu o nedobytnosti daně, je třeba, aby k těmto indiciím (jak jsou vyjmenovány v zajišťovacích příkazech a stěžovatelových rozhodnutích) přistoupila významnější skutečnost (silný důvod), na základě které zájem státu na bezprostředním výběru daní nakonec převáží nad individuálním zájmem zavedeného daňového subjektu na ochraně jeho vlastnictví. Až taková souhra různých indicií může (bez nutnosti zvážit jiný alternativní postup) založit důvod k předběžnému zajištění dosud nesplatné daně.

[40] Důležitou skutečností může být např. viditelná snaha o přesun jádra podnikatelské činnosti daňového subjektu na jiného podnikatele, zjevné vyvádění majetku, účast na podvodném řetězci sloužícím ke zkrácení DPH apod. Takovou silnou indicii však celní orgány v této věci v odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí neuvedly. Přitom také opomněly zvážit, že žalobkyně stabilně působí na trhu s minerálními oleji od roku 1993 a nikdy neměla žádné výraznější daňové prohřešky.

[41] Pokud správce daně nenašel žádný silný důvod, který by jednoznačně svědčil pro obavu z budoucí nedobytnosti daně, bylo namístě zvážit obezřetnější, méně razantní postup, který by více šetřil práva daňového subjektu. *Měl bedlivě zvážit*, zda by kýženého cíle správy daní nešlo dosáhnout prostřednictvím jiného – méně invazivního – nástroje, jímž by bylo možné nově vzniklou situaci daňového subjektu vyřešit, a který by tak

výrazně neochromil faktickou podnikatelskou činnost. Takový postup totiž odpovídá zásadě přiměřenosti a zdrženlivosti (viz bod [36] shora).

IV. Závěr a náklady řízení

[42] NSS dospěl k závěru, že krajský soud zcela správně poukázal na zásadní nedostatky napadených rozhodnutí, jakož i samotných zajišťovacích příkazů, pro něž nemohou obstát. Z tohoto důvodu dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[43] Zároveň NSS rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá.

[44] Žalobkyni náleží vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyni vznikly náklady spojené se zastoupením advokátem, a to provedením jednoho úkonu právní služby – vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 11. 2018. Náklady tedy tvoří částka 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy žalobkyni náleží částka 3 100 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem DPH, jeho odměna se zvyšuje o tuto daň (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a celkem činí 4 114 Kč. NSS proto uložil stěžovateli zaplatit žalobkyni tuto částku na náhradě nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jejího advokáta.

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

V Brně dne 28. března 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu