



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **DC Metalux s.r.o.**, IČ 29124506, se sídlem Družstevní 2330/17, Plzeň, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

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, ve znění pozdějších předpisů, 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:

O vykazované daňové povinnosti vznikly pochybnosti, neboť z výpisů z bankovních účtů je zřejmé, že proběhly úhrady pouze ve výši vykázaného porřízení zboží z jiného členského státu a platby za dodané zboží v tuzemsku. Úhrady za zboží, které jsou vykázané 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 porřízení 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 jeho bankovních účtech neprobíhají žádné operace spojené s podnikatelskou činností.

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 $91 \times 575.953,56$ 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 zaplacená, 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.

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.

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 J. P. Při tomto místním šetření zjistil, že na předmětné adrese žalobkyně nemá žádné označení, z něhož by bylo patrné, že na této adrese sídlí. Při místním šetření nebyla žádná osoba jednající za žalobkyni zastížena a na opakované zvonění nikdo nereagoval.

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

pokračování

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 přihlášená k silniční dani, tudíž nepoužívá žádné vozidlo k ekonomické činnosti, na bankovních účtech neprobíhají žádné operace svědčící o jeho podnikatelské činnosti, např. platby pojistného, režijních nákladů, platby vztahující se k případným nájům 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.

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, ve znění pozdějších předpisů (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.

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 postrádá 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 výrookům 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, 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) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „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.

Rozsudkem ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111, Krajský soud v Plzni zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění rozsudku uvedl, že prvoinstanční orgán i žalovaný obsáhle popsali skutečnosti, které je vedly k postupu podle § 167 daňového řádu. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, konstatoval, že se tyto jednotlivé skutečnosti mohou jevit jako méně významné, avšak ve svém souhrnu tvoří ucelený komplex, který odůvodňuje obavy prvoinstančního orgánu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, podle Krajského soudu v Plzni konstatoval spolehlivě zjištěný skutkový stav, správnost zajištěné daně v celé její předpokládané částce i nutnost aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud uvedl, že za těchto okolností nemohl vyhovět hlavnímu žalobnímu bodu žalobkyně. Pro úplnost krajský soud zopakoval, že elementární zásady práva stojí nad jeho členěním na soukromé a veřejné a v případě daňového řízení jsou vtěleny do základních zásad, specifikovaných v § 5 až § 9 daňového řádu. Žalovaný zcela správně zdůraznil, že daňové řízení má veřejnoprávní povahu. Jeho tvrzení, že na oblast veřejného práva nedopadají pravidla a zásady soukromého práva, by sice mohlo působit zavádějícím dojmem, to však podle krajského soudu pouze v případě, kdyby soukromoprávní a veřejnoprávní oblast byly v principech ovládnuty zcela odlišnými zásadami a bylo nutné hledat možný přesah jedné do druhé. Krajský soud proto uzavřel, že naposledy uvedený závěr žalovaného nemohl mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V ní namítla, že Krajský soud v Plzni vydal rozsudek ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111, aniž by se jí dotázal, zda trvá na jednání, respektive, aniž by toto jednání nařídil. Stěžovatelka konstatovala, že jí krajský soud uvedeným postupem znemožnil reagovat na právní stav, který vznikl po rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86. Zdůraznila, že již v původním

pokračování

žalobním řízení odmítla, aby krajský soud vydal rozsudek bez jednání, přičemž tento nesouhlas zavazoval krajský soud i v novém řízení. Nejvyšší správní soud podle stěžovatelky zavázal krajský soud právním názorem, podle kterého prvoinstanční orgán i žalovaný rozhodli přezkoumatelným způsobem a zajištění může být, s ohledem na pochybnosti správce daně, uloženo i v nejvyšší možné míře. Nejvyšší správní soud však nezkoumal správnost konkrétní výše zajištěné daně, tj. 52.411.775 Kč. Stěžovatelka uvedla, že konkrétní výše zajištěné daně byla stanovena bez jakékoliv správní úvahy s cílem vyloučit ji z obchodní činnosti, což prokazuje skutečnost, že jí správce daně vyměřil daň z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2012 do 30. 6. 2012 ve výši pouze 13.348.632 Kč. Skutečně vyměřená daň tedy tvoří pouze čtvrtinu částky vyměřené prvoinstančním orgánem k zajištění daně. Nadto, důvodem vyměření daně za druhé čtvrtletí roku 2012 bylo podle stěžovatelky „[...] *fakticky pouze vymodelování přesunu položek tak, aby v konečné podobě vznikla stěžovateli daňová povinnost.*“ Správce daně podle stěžovatelky opírá svůj postup o „[...] *vykázání daně z přidané hodnoty ve výši 13.348.632,- Kč na řádku 62 daňového přiznání, když zákonným rámcem má být ust. § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, které ale neexistuje. Takový postup podle stěžovatele opět odůvodňuje minimálně pochybnost o tom, co mělo být maximální výší zajištění daně z přidané hodnoty, jak bylo rozhodnuto žalobou dotčeným zajišťovacím příkazem. Odůvodňuje pochybnost i o tom, zda došlo skutečně ke správní úvaze, či jen k matematickému výpočtu nereálných a nesmyslně určených čísel tak, aby výše zajištění daně prakticky zlikvidovala stěžovatele a vyloučila jej z obchodní činnosti.*“ Krajský soud se měl podle stěžovatelky zabývat rovněž skutečností, že podle § 168 odst. 1 daňového řádu je pro účinnost zajišťovacího příkazu rozhodná lhůta 30 dnů, ve které musí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu rozhodnout odvolací orgán. Původním rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, čímž založil neúčinnost zajišťovacího příkazu, což má vliv přinejmenším na splatnost daně dle § 168 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelka rovněž namítla, že je otázkou, zda rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, došlo k obnově účinnosti zajišťovacího příkazu. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá dřívější sdělení i rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111, a konstatoval, že ze své pozice nemohl nikterak ovlivnit, zda krajský soud ve věci nařídí jednání, a proto se zabýval pouze dalšími kasačními námitkami. Uvedl, že zajišťovací příkaz obsahuje kvalifikovaný odhad částky nezbytné k zajištění daně a postup, kterým prvoinstanční orgán k této částce dospěl, je uveden na třetí až čtvrté straně zajišťovacího příkazu. Doplnil, že prvoinstanční orgán není povinen již v době vydání zajišťovacího příkazu přesně odhadnout částku zajištění, a tedy i výši předpokládané, v budoucnu splatné daně. Přesné určení výše daně není předmětem řízení o zajištění daně, avšak nalézacího řízení, ve kterém správce daně zjišťuje skutkový stav a provádí dokazování. Předmětný zajišťovací příkaz byl vydán na základě prozatímně zjištěných skutkových okolností, které se z povahy věci mohly v průběhu souběžně vedeného nalézacího řízení změnit. Podle žalovaného by povinnost vyčíslit zcela přesně částku zajištění daně vedla k popření smyslu zajišťovacího příkazu i § 168 odst. 3 daňového řádu, který předpokládá, že správce daně může na základě dodatečných zjištění rozhodnout o snížení zajištěné částky, nebo o zrušení účinnosti zajišťovacího příkazu. Samotná zákonem předpokládaná skutečnost, že došlo ke stanovení daně v nižší výši, než jakou odhadoval prvoinstanční orgán, nemůže vyvolat nezákonnost zajišťovacího příkazu. Námitku, že zajišťovací příkaz pozbyl ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu účinnost, žalovaný označil za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Nad rámec této skutečnosti však žalovaný uvedl, že smyslem a účelem § 168 odst. 1 daňového řádu je především efektivní a rychlý přezkum zákonnosti zajišťovacího příkazu, respektive snaha zabránit nečinnosti odvolacího orgánu. Tento smysl však odpadá po vydání rozhodnutí o odvolání. Lhůta stanovená v naposledy uvedeném ustanovení je zkonsumována vydáním

rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a nadále již není možné, aby nečinnost odvolacího orgánu zdůraznila negativní dopady zajišťovacího příkazu na daňový subjekt. Žalovaný uvedl, že na projednávání věci nemá vliv stanovení daně ke dni 30. 4. 2014. Kdyby měla mít neúčinnost zajišťovacího příkazu dle § 168 odst. 1 daňového řádu vliv na splatnost daně, jednalo by se o námitku směřující proti platebnímu výměru, to znamená rozhodnutí, které není předmětem nyní prováděného soudního přezkumu. V obecnosti však žalovaný uvedl, že kdyby došlo ke stanovení daně před tím, než by se stal zajišťovací příkaz neúčinným, uplatnil by se § 168 odst. 4 daňového řádu, to znamená, že dnem stanovení by se daň stala splatná, zanikla by účinnost zajišťovacího příkazu a správce daně by zajištěnou částku převedl na úhradu daně. Pro rozlišení obou případů je tedy zcela zásadní, zda nedošlo ke stanovení daně dříve, než uplynula lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný sdělil, že důsledkem aplikace § 168 odst. 1 i odst. 4 daňového řádu je neúčinnost zajišťovacího příkazu, další důsledky jsou však odlišné. V případě podle prvního odstavce pozbývá účinnosti rozhodnutí, které je současně exekučním titulem a případné exekuční řízení by proto bylo nutné zastavit. V případě podle čtvrtého odstavce však může dojít k nahrazení exekučního titulu ve smyslu § 169 daňového řádu. Uvedený závěr podle žalovaného podporuje jeho právní názor, že po zrušení zajišťovacího příkazu rozsudkem soudu již nelze uplatňovat lhůtu podle § 168 odst. 1 daňového řádu, neboť ve většině případů dochází ke stanovení zajištěné daně dříve, než je rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu zrušeno v rámci soudního přezkumu. Zajišťovací příkaz se následně stává neúčinný již z důvodu stanovení daně a aplikace § 168 odst. 1 daňového řádu postrádá význam. Vzhledem k uvedeným skutečnostem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovatelce nepřiznal náhradu nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

K námitce stěžovatelky Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, nezavázal krajský soud právním názorem, podle kterého byla daňová povinnost stěžovatelky zajištěna ve správné výši, neboť tuto konkrétní částku nezkoumal. Zdejší soud toliko vysvětlil, že rozhodnutí prvoinstančního orgánu a žalovaného v tomto směru nelze považovat za nepřezkoumatelná a naopak zavázal krajský soud, aby v dalším řízení posoudil jejich správnost. Krajský soud v Plzni tak ovšem neučinil, čímž porušil § 110 odst. 4 s. ř. s. a zatížil žalobní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčil námitce, že krajský soud rozhodl v novém řízení, aniž by nařídil jednání, ačkoliv k tomu neměl souhlas stěžovatelky. Zdejší soud se touto otázkou zabýval například v rozsudku ze dne 11. 3. 2010, č. j. 5 Azs 3/2010 - 92, v němž uvedl, že „[z] dosavadní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu k této otázce tedy vyplývá, že je třeba rozlišovat dvě situace, kdy krajský soud rozhoduje bez jednání ve věci znovu po té, co bylo jeho předcházející rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem. Prvním případem je situace, kdy i po zrušení prvního rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem zůstává výsledek sporu stále otevřený a krajský soud je v dalším řízení dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu povinen se určitými pro věc rozhodnými otázkami, které dosud nebyly ani Nejvyšším správním soudem plně vyřešeny, dále zabývat. Ve druhém případě již byla naopak rozhodná otázka beze zbytku posouzena Nejvyšším správním soudem a krajskému soudu po zrušení jeho původního rozsudku v dalším řízení nezůstává žádný prostor pro vlastní uvážení. V obou případech je opominutí krajského soudu nařídít ve věci znovu jednání, pokud nebyl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. účastníky řízení udělen souhlas k rozhodnutí bez jednání, procesní vadou, konkrétně

pokračování

porušením § 49 odst. 1 s. ř. s. V prvním případě však taková vada zakládá porušení ústavních práv žalobce a je zároveň vadou řízení před soudem, která mohla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], ve druhém případě tomu tak není, neboť i kdyby ve věci bylo nařízeno jednání, nemohl by krajský soud rozhodnout jinak, než je předurčeno závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 112/2008 - 129, www.nssoud.cz).“ Vzhledem k výše citovanému rozsudku a také ke skutečnosti, že podle Nejvyššího správního soudu byl krajský soud povinen posoudit v novém řízení dosud nevyřešenou otázku a neučinil tak, představuje skutečnost, že krajský soud postupoval v rozporu s § 51 s. ř. s. vadu žalobního řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nezabýval dalšími kasačními námitkami, protože je nezbytné, aby Krajský soud v Plzni nejprve provedl řízení bez vad, které by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud, podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s., rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne ze dne 29. 7. 2015, č. j. 30 Af 33/2012 - 111, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle § 110 odstavce 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. V novém rozhodnutí krajský soud zhodnotí, zda správci daně zajistili daňovou povinnost stěžovatelky 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. Krajský soud v Plzni je dále povinen v dalším řízení postupovat v souladu s § 51 s. ř. s. a podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. prosince 2015

JUDr. Jíří Palla
předseda senátu