



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, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016, č. j. 30 Af 33/2012 - 152,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016, č. j. 30 Af 33/2012 - 152, **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 vykázány v podaném přiznání k dani z přidané hodnoty jako nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, nejsou na bankovních účtech zaevidovány. Vzhledem k výši plnění a k zákonnému omezení platby v hotovosti nelze předpokládat, že by úhrady za 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 rádech statisiců

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 žalobkyně 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 nedobytá. Uvedenou úvahu podporují i výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v řádech desítek milionů korun a z nich vyplývající výše vlastní daňové povinnosti. Dále žalobkyně není přihlášena k silniční dani ani k dani ze závislé činnosti, takže nemá žádné zaměstnance. Nebyla u ní zjištěna žádná evidovaná vozidla, nemovitost ani skladovací prostory. Sídlo žalobkyně je v bytovém domě s neoznačenou schránkou a na jejích bankovních účtech neprobíhají žádné operace spojené s podnikatelskou činností.

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 Jan Pošvár. 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 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

pokračování

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 vykazovala 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 vykazovala 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 nevykazovala 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 její 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 postrádají bližší objasnění nutnosti stanovení výše zajištění odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnosti umocnění jistoty aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Konstatoval, že odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o odvolání není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost

stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání. Není přitom podstatné, zda prvoinstanční orgán či žalovaný v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výroky 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 výroky 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 nepřekoumatelná 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. Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobkyně a rozsudkem ze dne 18. 12. 2015, č. j. 4 Afs 213/2015 - 44, zrušil naposledy uvedený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušujícího rozsudku odmítl závěry, které krajský soud dovodil z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86. V naposledy uvedeném rozsudku soud nevypravil, že daňová povinnost žalobkyně byla zajištěna ve správné výši, konkrétní stanovenou částku totiž nezkontroloval. Soud toliko vysvětlil, že rozhodnutí prvoinstančního orgánu a žalovaného v tomto směru nelze považovat za nepřekoumatelná a zavázal krajský soud, aby v dalším řízení posoudil jejich správnost. Nejvyšší správní soud krajskému soudu rovněž vytkl, že žalobní řízení zatížil vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť rozhodl v novém řízení bez nařízení jednání, ačkoliv k tomu neměl souhlas žalobkyně, v důsledku čehož postupoval v rozporu s § 51 s. ř. s. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud neposuzoval další kasační námítky a krajskému soudu uložil, aby v dalším řízení zhodnotil, zda správci daně zajistili daňovou povinnost žalobkyně ve správné výši, to znamená, zda nevybočili z mezí správního uvážení, popřípadě, zda správní uvážení nezneužili a ke konkrétní stanovené částce dospěli na základě logických úvah.

Rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 30 Af 33/2012 - 152, Krajský soud v Plzni zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5441/12-1500-402566, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že správce daně neměl dostatek informací nezbytných k uplatnění diskrečního oprávnění při výpočtu výše zajištění. Správci daně se totiž nezabývali otázkou, zda je reálné a ekonomicky možné, aby žalobkyně uhradila stanovenou jistotu. Krajský soud v této souvislosti poukázal na blíže neuvedenou judikaturu Ústavního soudu k otázce likvidačního charakteru platební povinnosti uložené z různých právních titulů a uvedl, že správce daně v tomto směru neučinil žádnou úvahu. Konstatoval, že podle Nejvyššího správního soudu žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek a o existenci jejího movitého majetku nejsou informace. Za této situace bylo podle krajského soudu žádoucí, aby orgány daňové správy vyjevily a řádně odůvodnily své úvahy ohledně výše zajištění. Takto však nepostupovaly, v čemž krajský soud spatřuje základní důvod ke konstatování nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Zbýlé námítky krajský soud vypořádal stejně jako

pokračování

v předcházejících rozsudcích. Na základě výše uvedeného krajský soud konstatoval, že závěry prezentované v napadeném rozhodnutí ohledně výše uloženého zajištění daně byly nedostatečně odůvodněné. Proto rozhodnutí o odvolání zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní namítl, že zákon správcí daně neukládá povinnost zabývat se otázkou, zda zajišťovací příkaz může mít likvidační důsledky, a konstatoval, že tento právní názor nevyplývá ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, č. j. 4 Afs 213/2015 - 44. Závěry krajského soudu potlačují smysl a účel zajišťovacího příkazu, kterým je zabezpečení úhrady daní. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, a tedy koresponduje s vlastní činností daňového subjektu. Stěžovatel dovodil, že v důsledku rozsudku krajského soudu by bylo nutné zkoumat, zda i samo stanovení daňové povinnosti nemá likvidační důsledky. V takovém případě by totiž správce daně musel daňový subjekt, který celou situaci způsobil, osvobodit od úhrady jeho povinnosti. Správce daně by rovněž nemohl vydat zajišťovací příkaz kdykoliv by předpokládaná daň převyšovala hodnotu majetku daňového subjektu. Stěžovatel uvedl, že krajský soud zcela nesprávně interpretoval judikaturu Ústavního soudu. Ten totiž dovodil, že správní orgány mají povinnost zkoumat likvidační důsledky ukládané sankce, nikoliv jakékoliv peněžité povinnosti. Zajišťovací příkaz nemá sankční povahu, avšak slouží k předběžné úhradě budoucí daňové povinnosti, kterou by byl daňový subjekt beztak povinen uhradit. Stěžovatel v závěru kasační stížnosti poukázal na usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 62 Af 75/2014 - 108, rozsudek téhož soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 7/2014 - 56, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, ze kterých dovodil, že charakter zajišťovacího příkazu a jeho užití mohou v některých případech vést až k úplnému utlumení podnikatelské činnosti daňového subjektu, avšak tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že správce daně není oprávněn vydat zajišťovací příkaz za situace, kdy není zřejmé, zda vůbec, popřípadě, v jaké výši bude v budoucnu vyměřena daňovému subjektu daň, avšak je zřejmé, že zajišťovacím příkazem dojde k jeho likvidaci. Postup správce daně, který vede k insolvenci daňového subjektu, aniž by došlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže být v souladu se zákonem. Žalobkyně odmítla, že by se jednalo toliko o ojedinělé případy, přičemž poukázala na několik konkrétních rozhodnutí žalovaného, které vedly k ekonomické likvidaci různých společností. Výběr daně byl v daných situacích zanedbatelný. Smyslem zajišťovacích příkazů tak nebylo zajistit výběr daně, nýbrž zlikvidovat společnosti považované za zločinecké. Daňové subjekty zasažené účinky zajišťovacích příkazů jsou dlouhodobě v nepříznivé situaci a soudní ochrany se jim dostává až s několikaletým odstupem. Vzhledem k těmto skutečnostem je podle žalobkyně nezbytné vyložit povinnosti správce daně alespoň tak, jak to učinil Krajský soud v Plzni. Žalobkyně odmítla, že by správce daně měl při vydávání zajišťovacího příkazu toliko povinnosti vyplývající z § 167 daňového řádu, přičemž poukázala na povinnosti vyplývající ze základních zásad daňového procesu, jakož i zásad vyplývajících z ústavního práva. Krajský soud podle žalobkyně správcí daně nestanovil žádnou novou povinnost, ale odkázal na výklad práva, který zaujal Ústavní soud, respektive Soudní dvůr Evropské unie a Evropská komise. Žalobkyně odmítla úvahu stěžovatele, že zajišťovací příkaz slouží k naplnění cíle daňového procesu, neboť zajištěním, respektive následnou exekucí dochází k odnětí majetku, který má v daném okamžiku daňový subjekt, což má za následek, že žádný další majetek již v budoucnu nebude schopen nabýt. V této souvislosti žalobkyně připomněla, že v nyní posuzované věci byla v zajišťovacím příkazu stanovena jistota ve výši cca 52 milionů Kč, avšak daň byla později vyměřena ve výši

cca 13 milionů Kč. Podle žalobkyně tedy není pravda, že zajištění daně nevytváří platební povinnost nad rámec výše v budoucnu stanovené daně, respektive, že konkrétní výši jistoty ovlivňuje pouze daňový subjekt svou činností, neboť ona sama se nikterak nepřičinila, aby jí správce daně stanovil zajišťovacím příkazem jistotu o cca 39 milionů Kč vyšší, než kolik činila později stanovená daň. Samotný výpočet jistoty je podle žalobkyně manipulovatelný. Žalobkyně odmítla srovnání zajišťovacího příkazu a platebního výměru, neboť jí není znám jediný případ, kdy správce daně povolil daňovému subjektu splácení stanovené jistoty. Uvedla, že správce daně naopak běžně přistupuje k okamžité exekuci. Žalobkyně konstatovala, že stěžovatel ve své argumentaci účelově opomněl zásadu přiměřenosti podle § 5 odst. 2 a 3 daňového řádu. Dovodila, že Krajský soud v Plzni v napadeném rozsudku nevyjádřil názor, který by byl ojedinělý, přičemž poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, a ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03. Žalobkyně připustila, že ani jeden z uvedených nálezů nepostihuje otázku zajištění daně. Právní názor, který vyjádřila společně s Krajským soudem v Plzni, však odpovídá závěru, že předběžně stanovený předpis budoucí pravomocné daně „[...] prostě nesmí vést k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, že by jím došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka [...]“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13). Správce daně i stěžovatel je vázán právním názorem soudních orgánů i ústavním právem a je povinen ho respektovat. Žalobkyně přitom odmítla odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, a uvedla, že se jedná o takové překroucení jeho smyslu, že ani není na místě se k němu vyjadřovat.

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

Krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť se finanční orgány při stanovení výše zajištění nezabývaly otázkou možné likvidační povahy úhrady jistoty ve světle blíže neuvedené judikatury Ústavního soudu. Z tohoto důvodu považoval krajský soud rozhodnutí o odvolání za nedostatečně odůvodněné z hlediska výše stanoveného zajištění daně. Toto rozhodnutí označil krajský soud za nezákonné, avšak v rozporu s tím ho zrušil pro vady řízení, aniž navíc blíže objasnil, v čem mělo být řízení před správními orgány vadné. Nicméně z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že krajský soud považoval žalobou napadené rozhodnutí ve vztahu k výši zajištění za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud však již v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, konstatoval, že zajišťovací příkaz a rozhodnutí o odvolání jsou ohledně výše uloženého zajištění daně náležitě odůvodněné a krajskému soudu uložil, aby posoudil jejich správnost. Také ve druhém zrušujícím rozsudku ze dne 18. 12. 2015, č. j. 4 Afs 213/2015 - 44, Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení zhodnotil, zda finanční orgány zajistily daňovou povinnost žalobkyně ve správné výši v mezích svého diskrečního oprávnění. Krajský soud přesto nadále považuje žalobou napadené rozhodnutí ve vztahu k výši zajištění za nepřezkoumatelné, byť tento výraz výslovně nepoužil.

Jeho závěr o pochybení finančních orgánů spočívajícím v pominutí otázky, zda je reálné a ekonomicky možné, aby žalobkyně uhradila stanovenou jistotu, přitom nemá oporu v zákoně. Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu *u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek*. Správce daně tedy není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Naopak jeho povinností jakožto správního orgánu je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena.

pokračování

Navíc posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně, u níž správce daně taktéž nemůže zkoumat, zda má pro daňový subjekt likvidační účinky.

Judikatura Ústavního soudu, na níž se krajský soud odvolával a kterou blíže specifikovala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, se vztahovala k ústavnosti výše či rozmezí platebních povinností stanovených v jednotlivých zákonech, a to i z hlediska možných likvidačních účinků pro některé adresáty práva. Ústavní soud však kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. náleze ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Krajský soud tedy pochybil, když žalobou napadené rozhodnutí zrušil kvůli absenci úvahy o možné likvidační povaze výše zajištění. Uvedenou právní otázku tedy posoudil krajský soud nesprávně, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Na základě shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2016, č. j. 30 Af 33/2012 - 152, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud podle § 110 odst. 4 vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. V novém rozhodnutí tedy krajský soud bude považovat žalobou napadené rozhodnutí ve vztahu k výši uloženého zajištění daně za plně přezkoumatelné a posoudí, zda v tomto ohledu závěry odvolacího orgánu odpovídají hlediskům uvedeným v § 167 odst. 4 daňového řádu.

V této souvislosti je nutné zdůraznit, že Nejvyšší správní soud byl nucen vydat třetí zrušující rozhodnutí, aniž se mohl vyjádřit k samotné otázce zákonnosti výše zajištění, neboť není oprávněn tento závěr zaujmout dříve, než tak učiní krajský soud. Proto Nejvyšší správní soud vybízí krajský soud, aby v případném dalším rozsudku již věc posoudil meritorně ve všech jejích aspektech a žalobní řízení více neprodlužoval.

Krajský soud v dalším řízení 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 20. září 2016

JUDr. Jíří Palla  
předseda senátu