



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: K Oil křeček s.r.o.**, se sídlem Staré nám. 136, Sokolov, *zastoupeného JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem, Advokátní kancelář Camrda, Premus, Vychopeň, Vachoušek, Zeman a partneři, se sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2015, čj. 23323/15/5100-41453-706611,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Zajišťovacími příkazy správce daně podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“), uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to pro období od 1. 9. 2012 do 30. 9. 2012 v částce 518.475,- Kč, pro období od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2012 v částce 328.094,- Kč, pro období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 v částce 699.972,- Kč, pro období od 1. 2. 2013 do 28. 2. 2013 v částce 2.465.371,- Kč a pro období od 1. 3.

2013 do 31. 3. 2013 v částce 1.942.106,- Kč [rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618815/15/2407-00540-401543, čj. 618817/15/2407-00540-401543, čj. 618810/15/2407-00540-401543, čj. 618798/15/2407-00540-401543 a čj. 618811/15/2407-00540-401543, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, čj. 23323/15/5100-41453-706611].

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.

„Zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [od 1. 1. 2011 podle § 167 až 169 daňového řádu], není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. a není vyloučen ze soudního přezkumu.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS).

II. Žalobní body

V bodě IV. žaloby žalobce uvádí, že správce daně dospěl ke svému názoru o dodatečném stanovení daně na základě právního názoru, který dosud nebyl prověřen správní ani soudní judikaturou. Podle tohoto názoru na žalobce jako na objednatele přepravy či samotného dopravce přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako na vlastníka bezprostředně po jejich pouhém stočení do cisterny od dodavatele v jiném členském státu a byl to právě žalobce, který měl uplatnit daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň žalobce údajně ztratil nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty při dodání od svého bezprostředního tuzemského dodavatele, protože k dodání pohonných hmot došlo na území jiného členského státu a česká daň z přidané hodnoty byla účtována neoprávněně. Tento právní názor považuje žalobce za zásadně nesprávný. Pohonné hmoty byly žalobci dodávány v obchodním řetězci, což je naprosto obvyklé, zejména z důvodu uzavřených smluv na odběr sjednaného množství pohonných hmot (tzv. kontingenty). Dodavatelé žalobce uskutečnili tuzemská zdanitelná plnění a měli za povinnost přiznat daň z přidané hodnoty; právní názor prvoinstančního správce daně, že povinnost přiznat daň neměli, stejně tak jako názor, že se jednalo z jejich strany o intrakomunitární plnění, je věcně nesprávný. Žalobce měl také povinnost přiznat daň z přidané hodnoty ve všech posuzovaných případech, kdy tato povinnost pro něj plyne z § 7 odst. 2 ZDPH. Právní názor prvoinstančního správce daně a žalovaného, že povinnost přiznat daň žalobce neměl, je nesprávný a žalovaný postupoval nezákonně, když nenaplnil základní zásadu celkového posouzení všech okolností při určení intrakomunitárního plnění. Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká, že bylo učiněno předčasně a bez dostatečné důkazní opory. Předpoklad správce daně v tom smyslu, že žalobci jako daňovému subjektu bude dodatečně vyměřena vysoká daň, není proto důvodný. Tím není podle názoru žalobce splněn první zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů uvedený v § 167 daňového řádu, jímž je dosud nestanovená daň.

V bodě V. žaloby se namítá, že v jednotlivých zajišťovacích příkazech chybí podstatná náležitost rozhodnutí, kterou je dle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu lhůta plnění. Podle názoru žalobce je povinnou součástí výroku o zajištění daně určení třídní lhůty, do jejíhož

uplynutí musí příjemce rozhodnutí zajistit částku daně ve prospěch správce daně složením jistoty na svůj osobní depozitní účet. V případě nebezpečí z prodlení může správce daně stanovit lhůtu kratší, v napadených zajišťovacích příkazech však není stanovena lhůta žádná, s tím, že zajišťovací příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání s odkazem na nebezpečí z prodlení (§ 103 ZDPH). V napadených zajišťovacích příkazech správce daně nebezpečí z prodlení odůvodňuje tím, že daňový subjekt disponuje v podstatě pouze movitým majetkem nejasné tržní hodnoty a finančními prostředky na bankovních účtech. Žalobce považuje správní uvážení o hrozbě nebezpečí z prodlení za zcela nedostatečné a aplikaci zvláštního ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle § 103 ZDPH z důvodu absence dostatečného správního uvážení za nezákonnou. V této souvislosti dále žalobce považuje okamžité zahájení daňové exekuce na zajišťovanou částku za nepřiměřený a neodůvodněný postup správce daně.

V bodě VI. žaloby se tvrdí, že v posuzované věci nebyl splněn ani druhý zákonem stanovený předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů, jímž je obava, že dodatečně stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (taktéž § 167 daňového řádu). Zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, čj. 7 Afs 101/2013-26). Kdykoliv k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě uvážit, zda není možno účelu řádného vybrání daní dosáhnout jinak, když zajišťovací příkaz představuje flagrantní zásah do ústavně chráněného vlastnického práva daňového subjektu na základě pouhé míry pravděpodobnosti správního určení výše daně a dalšího hospodářského vývoje daňového subjektu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Žalovaný vyhodnotil žalobce za „rizikového“ ve vztahu k plnění jeho v budoucnu splatných daňových povinností, protože disponuje „*v podstatě movitým majetkem nejasné tržní hodnoty a finančními prostředky na bankovních účtech*“, dále proto, že žalobce opomněl nahlásit účet (tedy splnit oznamovací povinnost dle § 96 ZDPH) a podle účetních výkazů hodnotil ekonomickou situaci žalobce jako „*zhoršující se*“. Naprosto hypoteticky pak žalovaný usoudil, že žalobce svůj majetek může v relativně krátkém čase převést na jinou osobu. Tyto závěry jsou podle názoru žalobce nekonkrétní a spekulativní a s ohledem na dosavadní daňovou bezúhonnost, podnikatelské aktivity a záměry žalobce a jeho disponibilní finanční prostředky nesprávné. Žalobce dlouhodobě podniká na stejném místě a jsou u něj pravidelně prováděny daňové kontroly. Žalobce disponuje dostatečně vysokou finanční hotovostí. Není žádného důkazu pro závěr o tom, že by žalobce zamýšlel omezovat své podnikatelské aktivity. Nebyl proveden žádný důkaz o snahách žalobce převádět nějaký svůj majetek. Nesplnění oznamovací povinnosti o účtu používaném k podnikání nemohlo mít při znalosti správce daně o jeho existenci a pravidelných kontrolách, pro rozhodnutí o vydání zajišťovacích příkazů podstatného významu. Žalobce nikdy neměl žádný daňový nedoplatek. Podle názoru žalobce tak nebyla splněna ani zákonná podmínka odůvodněné obavy správce daně o dobytnost a vymahatelnost v budoucnu (možná) doměřené daně.

V bodě VII. žaloby žalobce tvrdí, že byl v důsledku napadeného rozhodnutí zkrácen na svých právech a nezákonně omezen ve své hospodářské činnosti. Žalovaný přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů po velmi povrchním dokazování a zjišťování, nedostatečně svá

rozhodnutí odůvodnil a nesprávně hodnotil míru pravděpodobnosti vyměření daně. Podle konstantní judikatury platí, že správce daně při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu provádí dvojí hypotetizaci – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak ve směru, jaká bude výše stanovené daně. Čím více se snižuje pravděpodobnost kterékoliv z obou hypotéz, tím více se snižuje ústavně-konformní možnost vydat zajišťovací příkaz (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31). V této věci správce daně své hypotézy o výši daně (a jejím správném zákonném podkladu) a ekonomické situaci a aktivitách žalobce jako daňového subjektu nebyl schopen opřít o jakýkoliv konkrétní důkaz, řádně neodůvodnil a z jeho zjištění žádné předpoklady nevyplynuly.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve svém vyjádření k žalobě ze dne 9. 11. 2015, čj. 37236/15/5100-41453-706611, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že má za to, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odůvodnilo svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu souzené věci.

K žalobním námitkám týkajícím se samotného dodatečného stanovení daně žalovaný uvádí, že je třeba od sebe odlišit proces dokazování v nalézacím řízení a v řízení zajišťovacím. V řízení zajišťovacím se postup omezuje k naplnění zákonných podmínek daných v § 167 daňového řádu. Oproti tomu v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a s možností různých aktivit (práv a povinností) jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu (provádí se rozsáhlé a časově náročné dokazování). Pokud by tomu tak mělo být i v zajišťovacím řízení, postrádal by tento procesní prostředek své opodstatnění. K vydání zajišťovacího příkazu proto oprávněně postačí jen doložení naplnění podmínek, na něž je vydání zajišťovacího příkazu vázáno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, čj. 7 Afs 101/2013-26). Žalovaný má za to, že pokud správce daně získal vyhledávací činnostmi relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že u určitých obchodních transakcí žalobce došlo pravděpodobně k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, lze předpokládat, že u předmětných transakcí nebude žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uznán (správce daně vychází z předpokladu, že odvolatel nesplní podmínky pro uznání nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 ZDPH), pak již v této fázi jsou podle žalovaného naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně. Ze znění zákona nevyplývá, že by správce daně musel v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu prokazovat, že daň bude skutečně stanovena. Tento požadavek se již z logiky věci jeví jako zcela nadbytečný, neboť by pak v rámci daného řízení došlo de facto k reálnému stanovení daně. Existovaly by tak vedle sebe dvě řízení, nalézací a zajišťovací, která by však sledovala totožný cíl, tedy stanovení daně. Účelem zajišťovacího příkazu je však zabezpečení budoucí úhrady daně, nikoliv její přesné stanovení. U daně, která nebyla dosud stanovena, určí výši zajišťované částky správce daně dle vlastních pomůcek (§ 167 odst. 4 daňového řádu), tedy nikoliv na základě procesu dokazování. Pokud by správce daně byl nucen dokládat, že daň bude skutečně stanovena a v dané výši, musel by tak učinit na základě procesu dokazování. Pak by ovšem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň zcela postrádalo smysl, neboť pokud by správce daně spolehlivě doložil, že daň stanovena bude a v určité konkrétní výši, již by mu nic nebránilo tuto daň stanovit.

Institut zajištění dosud nestanovené daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu by tak zcela ztratil svůj účel a význam.

Žalovaný konstatuje, že v okamžiku vydání napadených zajišťovacích příkazů existoval důvodný předpoklad, že v budoucnu bude stanovena daň značné výše, pro jejíž zajištění byly dány podmínky v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu, a zároveň hrozilo nebezpečí z prodlení při postupu správce daně. Nebylo tedy zjištěno, že by správce daně postupoval v rozporu s právním předpisem, ani že by odvoláním napadené zajišťovací příkazy neměly oporu v tehdy aktuálním skutkovém stavu. V případě, že jsou zjištěny skutečnosti vedoucí správce daně jak k důvodné obavě o dobytost daně, tak i indikující hrozící nebezpečí z prodlení, správce daně vydá zajišťovací příkaz namísto toho, aby tyto okolnosti a zjištění ignoroval. Přestože zajišťovací příkaz do majetkové sféry daňového subjektu zasahuje, je jediným skutečně účinným prostředkem v popsáných situacích (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2. 2015, sp. zn. 62 Af 75/2014-186). Z hlediska naplnění pojmu *důvodná obava* (§ 167 odst. 1 daňového řádu) je třeba zkoumat, zda ze zjištěných skutečností lze logicky vyvodit tuto obavu a také i do jaké míry může být v důsledku jejich existence ohrožena úhrada daně. Posuzuje se tedy to, zda mohou mít jednotlivé skutečnosti (i ve vzájemných souvislostech) vliv na reálnost budoucí úhrady a zda jsou způsobilé ohrozit či ztížit úhradu daně (jejich možná rizikovost). V tomto typu řízení se hodnotí jednotlivé okolnosti na straně daňového subjektu (jeho majetkové poměry, okolnosti prováděných obchodních transakcí, apod.), přičemž je hodnocen jejich možný vliv na úhradu daňové povinnosti, která dosud není splatná či stanovená. Naplnění podmínek ust. § 167 daňového řádu pak může být osvědčeno i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o majetkové nedostatečnosti daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (jedná se o ustálené vymezení pojmu *důvodná obava*, které použil např. i Nejvyšší správní soud v právní větě svého rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31). Z uvedeného plyne, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání platební neschopnosti či nevůle daňového subjektu, ale zjištění existence takových skutečností a okolností, u nichž lze logicky (důvodně) předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně.

IV. Replika

V replice žalobce poukázal na judikaturu ve skutkově a právně obdobných věcech, a to na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43, a na rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 1. 2016, čj. 22 Af 77/2015-31, a ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69.

V. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

V.1 Obava o úhradu daně [bod VI. žaloby]

Ohledně obav o úhradu daně došla soudní praxe zejména k těmto závěrům: „I. Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. II. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, publikovaný pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

V zajišťovacích příkazech správce daně shrnul skutečnosti, na základě nichž vyhodnotil daňový subjekt za rizikový ve vztahu k plnění svých v budoucnu splatných daňových povinností, takto: 1) daňový subjekt dosahuje vysoké celkové zadluženosti (z více než 97 %), 2) daňový subjekt při obrátech v řádech stamilionů Kč vykazuje v podaných daňových tvrzeních k dani z příjmů právnických osob dlouhodoběji nízký základ daně či daňovou ztrátu, 3) daňový subjekt vykazuje od roku 2011 klesající tržby za prodej zboží, v návaznosti na to i výsledek hospodaření má klesající tendenci, 4) daňový subjekt nekumuluje na bankovním účtu používaném pro ekonomickou činnost finanční prostředky postačující na úhradu v budoucnu stanovené daně, 5) daňový subjekt obchoduje s pohonnými hmotami, což je komodita, která je vzhledem k četnosti protiprávního jednání, ke kterému při obchodování s ní dochází, hodnocena finanční správou jako riziková pro řádné plnění daňových povinností, a 6) daňový subjekt nesplnil oznamovací povinnost ohledně bankovních účtů danou ustanovením § 127 daňového řádu, přičemž se na nich v souhrnu nachází snadno likvidovatelné finanční prostředky, které svou výší vysoce převyšují běžné zůstatky finančních prostředků realizovaných na účtu oznámeném správci daně, stejně jako násobně převyšují běžné hospodářské výsledky subjektu předešlých let.

Uvedené skutečnosti jsou rozebrány na zhruba 4 ½ stranách odůvodnění každého z předmětných zajišťovacích příkazů (blíže viz rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618815/15/2407-00540-401543, str. 5 až 9, ze dne 22. 5. 2015, čj. 618817/15/2407-00540-401543, str. 5 až 9, ze dne 22. 5. 2015, čj. 618810/15/2407-00540-401543, str. 4 až 9, ze dne 22. 5. 2015, čj. 618798/15/2407-00540-401543, str. 5 až 10, a ze dne 22. 5. 2015, čj. 618811/15/2407-00540-401543, str. 5 až 9).

V odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům se žalobce vyjádřil především k uvedenému shrnutí správce daně. *Ad 1)* uvedl, že správce daně nezdůvodnil, proč je toto zadlužení důvodem vydání zajišťovacích příkazů, když toto zadlužení trvá po celou dobu činnosti daňového subjektu a pro obchodní společnosti je zcela běžné. *Ad 2)* žalobce konstatoval, že správce daně vychází jednak ze starých a neaktuálních údajů a za druhé PHM jsou komodita, kde se zisku dosahuje rychlou obrátkovostí zboží s minimální marží stlačovanou konkurencí. *Ad 3)* žalobce namítal, že správce daně vychází z rok a půl starých údajů. *Ad 4)* žalobce uvedl, že žádná společnost nekumuluje finanční prostředky na úhradu daně na svém bankovním účtu, má-li pro ně využití, která jí přinesou zisk. *Ad 5)* žalobce

konstatoval, že se jedná o tvrzení správce daně, které je v rozporu s postupem tehdejšího ministra financí, který odmítl učinit zákonné úpravy. *Ad 6)* žalobce namítal, že se jedná o běžné opomenutí, ze kterého nelze dovozovat, že by na tomto účtu daňový subjekt ukrýval peníze v naivní víře, že se o tomto účtu správce daně nedozví. Samotný fakt, že je tento účet zmíněn v zajišťovacím příkazu, svědčí o tom, že správce daně má tento účet pod kontrolou. Jistě nelze předpokládat, že pokud by chtěl daňový subjekt finanční prostředky opravdu utajit, že by si nedokázal v dnešní době internetového bankovníctví zřídit účet u banky mimo Evropskou unii, bez možné kontroly správce daně.

Současně se žalobce vyslovil k otázkám rizikovosti komodity, nedostatečného financování a majetkových poměrů.

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 21. 7. 2015, čj. 23323/15/5100-41453-706611, Odvolací finanční ředitelství došlo k závěru, že důvody uvedené v odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů jsou pro prokázání ohrožení vybrání předmětných daňových povinností v době jejich splatnosti dostačující a plně naplňují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nebezpečí z prodlení dle § 103 ZDPH, tak i skutečnosti dostatečně dokládající předpokládanou výši dosud nestanovených daňových povinností a následně i výši požadovaných jistot stanovených k zajištění jejich úhrady. K otázce rizikovosti odvolací orgán uvedl, že riziko daňových úniků na dani z přidané hodnoty při obchodování s pohonnými hmotami je obecně známou skutečností (medializace od roku 2014, údaje zveřejňované Finanční správou ČR v rámci „Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2013“). K otázce financování poukázal odvolací orgán na to, že smyslem zajišťovacího příkazu je deponovat částku, o které se správce daně domnívá, že bude odpovídat budoucí daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž má však vážné a důvodné pochybnosti o tom, že by tato daňová povinnost bez použití institutu zajištění byla po jejím stanovení uhrazena, resp. u níž lze důvodně předpokládat budoucí obtíže s jejím výběrem. Existence odůvodněné obavy byla založena na konkrétních poměrech odvolatele, které byly vztaženy k předpokládané výši dosud nestanovené daně. K otázce majetkových poměrů odvolací orgán uvedl, že správce daně vycházel z informací, které mu byly ke dni vydání zajišťovacích příkazů známy. Správce daně nevycházel pouze z účetních výkazů, které byly přílohou daňových tvrzení předložených správcem daně, za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013, ze kterých je patrná zhoršující se ekonomická situace odvolatele, ale měl při posuzování majetkových poměrů odvolatele k dispozici také aktuální údaje z Katastru nemovitostí, z Databáze evidence vozidel i aktuální výpisy z bankovních účtů. Námitka odvolatele, že správce daně vycházel z neaktuálních údajů, nemůže být relevantním důvodem pro změnu či zrušení odvoláním napadených rozhodnutí. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání platební neschopnosti či nevůle daňového subjektu, ale zjištění existence takových skutečností a okolností, u nichž lze logicky (důvodně) předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Na jednotlivé důvody nelze nahlížet odděleně, ale je nutno je posuzovat jako celek a ve vzájemných souvislostech.

Rovněž soud má za to, že tu existovaly konkrétní důvody pro oprávněnou obavu ve vztahu k dobytosti daně. Tyto důvody byly podrobně specifikovány v rozhodnutích správních orgánů obou stupňů. Podle názoru soudu lze vysokou celkovou zadluženost žalobce (z více než 97 %) považovat za jednu z indicií, které ve svém souhrnu mohou vyvolat obavu

ve vztahu k dobytnosti daně. Jedná se o indicii způsobitou vést správce daně a odvolací orgán k oprávněným obavám, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, ve smyslu ustálené judikatury k této otázce. Žalobce brojí proti vyhodnocení své osoby jako „rizikové“. Správní orgány tu však předkládají důležitá zjištění. Daňový subjekt při obratech v řádech stamilionů Kč vykazuje v podaných daňových tvrzeních k dani z příjmů právnických osob dlouhodoběji nízký základ daně či daňovou ztrátu, daňový subjekt vykazuje od roku 2011 klesající tržby za prodej zboží, v návaznosti na to i výsledek hospodaření má klesající tendenci, a daňový subjekt nekumuluje na bankovním účtu používaném pro ekonomickou činnost finanční prostředky postačující na úhradu v budoucnu stanovené daně. Opět se přitom jedná pouze o dílčí indicie ve vztahu k budoucí dobytnosti zajištěné daně. Ani jim ovšem nelze upřít určitou vypovídací hodnotu relevantní co do vyvíjející se ekonomické situace žalobce. Další indicii vedoucí k odůvodněné obavě ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu představuje to, že daňový subjekt nesplnil oznamovací povinnost ohledně bankovních účtů danou ustanovením § 127 daňového řádu, přičemž se na nich v souhrnu nachází snadno likvidovatelné finanční prostředky, které svou výší vysoce převyšují běžné zůstatky finančních prostředků realizovaných na účtu oznámeném správcí daně, stejně jako násobně převyšují běžné hospodářské výsledky subjektu předešlých let. Žalobce tuto skutečnost toliko bagatelizoval. Soud naproti tomu hodnotí také tuto okolnost jako relevantní součást uceleného logického okruhu svědčící o existenci odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti zajištěné daně. Pokud jde o hodnocení obchodování s pohonnými hmotami jako rizikové záležitosti pro řádné plnění daňových povinností, je soud nakloněn tomu, že sice tato skutečnost nepředstavuje zásadní argument ve vztahu k existenci odůvodněné obavy, ale současně ji nelze zcela přehlížet. S ohledem na další skutečnosti, ke kterým je třeba při posuzování podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů přihlížet ve vzájemných souvislostech, lze mít totiž za to, že obchodování s touto komoditou je způsobilé umocnit obavu správce daně ve vztahu k její budoucí dobytnosti. Na uvedeném nic zásadního nemění ani to, že žalobce dlouhodobě podniká na stejném místě a jsou u něj pravidelně prováděny daňové kontroly a nikdy neměl žádný daňový nedoplatek.

S ohledem na výše uvedené lze tedy učinit závěr, že skutečnosti, na základě kterých správní orgány dovodily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tvoří ucelený logický okruh indicií nižší intenzity svědčící o nepříznivé ekonomické situaci žalobce, která vyvolává obavu o jeho schopnosti daň v době její vymahatelnosti uhradit. Právě s ohledem na takto prokázanou důvodnou obavu ve vztahu k dobytnosti daně má zdejší soud za to, že v daném případě nedošlo vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Zajišťovací příkazy tak byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

Na základě této argumentace nepokládá soud bod VI. žaloby za důvodný.

V.2 Lhůta k plnění [bod V. žaloby]

Podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu rozhodnutí obsahuje lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit.

Ve výrokové části každého z přezkoumávaných zajišťovacích příkazů se uvádí: „Tento zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení (§ 103 zákona o DPH).“.

Podle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Podle § 103 ZDPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

Z těchto ustanovení plyne, že pro složení jistoty je daňovým řádem stanovena třídní lhůta. Hrozí-li však nebezpečí z prodlení, je daňový subjekt povinen složit jistotu ihned poté, co je mu zajišťovací příkaz oznámen, a v režimu zákona o DPH dokonce ihned poté, co je zajišťovací příkaz vydán. Lhůta k plnění, tj. ke složení jistoty na depozitní účet, je tak buď třídní, nebo ihned po oznámení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu, anebo ihned po vydání zajišťovacího příkazu správcem daně (který přitom má povinnost stanovenou v § 103 větě druhé ZDPH). Použil-li tedy správce daně ve výrokové části zajišťovacích příkazů dikce § 103 věty první ZDPH, nemohl se podle názoru soudu dostat do rozporu s požadavkem uvést lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit [§ 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu].

V odůvodnění každého z přezkoumávaných zajišťovacích příkazů je uvedeno: „S ohledem na skutečnost, že daňový subjekt disponuje v podstatě pouze movitým majetkem nejasné tržní hodnoty a finančními prostředky na bankovních účtech, přičemž se jedná svou povahou o majetek rychle likvidní, kterým daňový subjekt již v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně nemusí snadno disponovat, ale může ho přednostně upotřebit ke krytí soukromoprávních závazků oproti závazkům veřejným, které daňové povinnosti představují, rozhodl správce daně, že zajišťovací příkaz je podle ustanovení § 103 zákona o DPH účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení.“.

K podmínce „hrozí-li nebezpečí z prodlení“ se odborná literatura vyslovila např. takto: „V případě nebezpečí z prodlení (které správce daně musí rovněž ozřejmit v odůvodnění příkazu) je daňový subjekt povinen složit jistotu ihned po oznámení zajišťovacího příkazu správcem daně.“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 312) a takto: „Nebezpečí z prodlení znamená, že existují důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydáván, ty jsou však zvlášť naléhavé z hlediska běhu času a obvyklých postupů, takže nebýt zrychleného konání správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu (zde v podobě zkrácení, resp. neposkytnutí lhůty), mohlo by být pro chování daňového subjektu dosažení účelu příkazu zcela zmařeno. Důvody pro obavu z prodlení sdělí správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu ...“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. 1. vyd. Praha 2011, str. 1020).

Jelikož správce daně odůvodnil hrozbu nebezpečí z prodlení nejen tím, že daňový subjekt disponuje v podstatě pouze movitým majetkem nejasné tržní hodnoty a finančními prostředky na bankovních účtech, nýbrž – a to hlavně – tím, že se jedná svou povahou o majetek rychle likvidní, který daňový subjekt může přednostně upotřebit ke krytí soukromoprávních závazků oproti závazkům veřejným, má soud za to, že důvody pro obavu z prodlení byly žalobci správcem daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů ozřejmeny a sděleny a že tudíž žalobcova výtky, že správní uvážení o hrozbě nebezpečí z prodlení je zcela nedostatečné a aplikace zvláštního ustanovení § 103 ZDPH je proto nezákonná, je nedůvodná.

V.3 Dosud nestanovená daň [bod IV. žaloby]

V poslední době soudní praxe věnuje zvláštní pozornost relaci mezi zajišťovacím příkazem a nalézacím řízením.

V červnu 2015 Nejvyšší správní soud uvedl: „Současně je nutno souhlasit se žalovaným, 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 vyměřovacím.“ (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48).

V srpnu 2015 Nejvyšší správní soud navazoval: „Jak správně poznamenal krajský soud, je třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečnosti a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto „bude namísto 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 vyměřovacím.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dostatečně stanovena. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího.“ (rozsudek ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35).

V mezidobí se Krajský soud v Ostravě výslovně přihlásil k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, ale nadto podotkl, že „... v rámci řízení o zajištění daně se nepřezkoumává do detailu samotné vyměření této daně. To ovšem neznamená, že by míra pravděpodobnosti vyměření této daně byla bez významu. Kdyby zákonné vyměření v budoucnu stanovené daně bylo prima facie nemožné, jistě by to bylo automaticky důvodem ke zrušení zajišťovacího příkazu.“ (rozsudek ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69).

I o pět měsíců později Krajský soud v Ostravě setrval na svém přesvědčení, že „... *jakkoli není na místě v řízení o vydání zajišťovacího příkazu obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně (což vyplývá z žalovaným odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015 čj. 10 Afs 18/2015-48, www.nssoud.cz), to ovšem neznamená, že by míra pravděpodobnosti vyměření daně byla zcela bez významu. Pokud by bylo zákonné vyměření daně prima facie nemožné, muselo by to být důvodem i pro zrušení zajišťovacího příkazu. Správce daně totiž při vydání zajišťovacího příkazu provádí dvojí hypotetizaci: 1) jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, ale současně též 2) jaká bude budoucí výše stanovené daně. Správce daně je proto při vydávání zajišťovacího příkazu (stejně tak žalovaný při projednání odvolání proti němu) alespoň osvědčit základní skutečnosti odůvodňující závěr, že tu bude budoucí daňová povinnost daňového subjektu. Opačný výklad by totiž vedl k tomu, že by bylo daňovým orgánům umožněno vymyslet si jakoukoli daňovou povinnost jakéhokoli daňového subjektu a tuto po celou dobu pro stanovení daně (aniž by mohlo ke stanovení daně vůbec dojít) zajišťovat, což je v právním státě při respektování ústavního práva na ochranu vlastnictví (čl. 11 Listiny základních práv a svobod č. 2/1993 Sb.) nepřipustné.“ (rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 22 Af 77/2015-31).*

V lednu letošního roku o uvedené otázce obsáhle pojednal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Jeho závěry byly shrnuty do této právní věty: „*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ (publikováno pod č. 3368/2016 Sb. NSS).*

Polednová judikatura ovšem tenduje k určité syntéze. Např. v rozsudku ze dne 31. 3. 2016, čj. 7 Afs 4/2016-74, Nejvyšší správní soud uvedl: „*V citovaném rozsudku [ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104] Nejvyšší správní soud navíc konstatoval, že „[s]právce 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“. Těto povinnosti správní orgány dostaly. Z jejich rozhodnutí vyplývá, z jakých důvodů je pravděpodobné, že bude daň doměřena. Jelikož tyto skutečnosti stěžovatel v žalobách adekvátním způsobem nespороval, nelze městskému soudu vytýkat jeho postup. Nutno rovněž zdůraznit, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, nevyplývá, že by správní soud měl míru pravděpodobnosti existence daňové povinnosti zkoumat z úřední povinnosti. Nelze navíc opomenout závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48.“.*

Žalobce se dovolává zejména rozsudků Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, a ze dne 7. 1. 2016, čj. 22 Af 77/2015-31. Proti těmto rozsudkům

krajského soudu byly podány kasační stížnosti. První z nich je vedena pod sp. zn. 2 Afs 239/2015, druhá pod sp. zn. 10 Afs 17/2016. O žádné z těchto kasačních stížností Nejvyšší správní soud dosud nerozhodl.

V zajišťovacích příkazech správce daně uvedl, že ohledně pohonných hmot, které byly daňovému subjektu dodány, byly v souhrnu zjištěny tyto skutečnosti:

- původ pohonných hmot byl v jiném členském státě EU;
- pohonné hmoty byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafinériích v jiném členském státě EU a následně přepraveny do České republiky přímo do úložiště pohonných hmot daňového subjektu na adrese Nádražní 2155, Sokolov, a to buď v zajištění přepravy smluvním přepravcem daňového subjektu, nebo přímo dodavatelem;
- náklady za přepravu pohonných hmot se následně staly součástí ceny fakturované za jednotlivé dodávky nebo byly daňovému subjektu fakturovány přepravcem zajišťujícím přepravu na základě objednávek daňového subjektu v rozsahu požadavku každodenní přepravy pohonných hmot přímo z místa odběru v rafinérii v jiném členském státě EU do úložiště v Sokolově a
- pohonné hmoty byly v průběhu uskutečňované přepravy fakturačně dodávány v řadě několika dalších subjektů, a to formou tzv. obchodního řetězce, přičemž dodání zboží bylo realizováno jedinou přepravou z rafinerie v jiném členském státě EU do úložiště pohonných hmot v tuzemsku. S přepravou byla spojena tedy pouze dodání pohonných hmot mezi dodavateli a daňovým subjektem. Veškerá dodání pohonných hmot uskutečněná před dodáním spojeným s přepravou byla dodáním s místem plnění mimo tuzemsko.

Dále se v zajišťovacích příkazech uvádí, že při posouzení uvedených obchodních transakcí je zřejmé, že daňový subjekt byl jedním z článků řetězového obchodu s pohonnými hmotami, jejich původ byl v jiném členském státě EU, kdy zboží bylo přepraveno z odběrního místa v jiném členském státě EU přímo do úložiště daňového subjektu v tuzemsku, přičemž ve zde řešených případech bylo správcem daně zjištěno, že přepravu objednával daňový subjekt pro zajištění prostřednictvím svého smluvního dopravce nebo že přepravu zajišťoval a realizoval přímý dodavatel, tj. subjekt stojící v řetězci bezprostředně před daňovým subjektem. Přiřazení přepravy k daným transakcím je z daňového hlediska klíčové, neboť skutečnost, jak v daných transakcích byla přeprava zajištěna, má zásadní daňové důsledky. V případě dodávek, které předcházejí dodávce spojené s přepravou, je místo plnění mimo tuzemsko, neboť dle § 7 odst. 1 ZDPH je místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje a rovněž tak je dle § 7 odst. 2 ZDPH místo plnění mimo tuzemsko i v případě dodávek spojených s přepravou z jiného členského státu EU do tuzemska. Vzhledem k tomu, že předmětem daně dle § 2 odst. 1 ZDPH s povinností uplatnit daň na výstupu je však pouze dodání zboží s místem plnění v tuzemsku a pouze toto plnění je plněním zdanitelným, uvedeným dodavatelům nevznikla povinnost přiznat tuzemskou daň u plnění uskutečněných mimo tuzemsko a daňovému subjektu tak u těchto plnění nevznikl nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že odběrní místa byla v jiných členských státech EU, nelze jako místo plnění označit tuzemsko. Předmětné obchody mezi daňovým subjektem a jednotlivými přímými dodavateli daňového subjektu nelze posoudit ani jako pořízení z jiného členského státu EU, neboť zboží nebylo pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU a ani zjištěnými doklady nebylo deklarováno pořízení z jiného

členského státu EU. Protože se nejednalo o zdanitelné plnění, nevznikla u nich subjektům poskytujícím výše uvedená plnění povinnost daň přiznat a daňovému subjektu jako subjektu, který plnění přijal, nevznikl nárok na odpočet daně, neboť plnění, která daňový subjekt přijal, nebyla plněními zdanitelnými.

V podrobnostech se odkazuje na str. 2 až 4 rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618815/15/2407-00540-401543, na str. 2 až 5 rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618817/15/2407-00540-401543, na str. 2 až 4 rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618810/15/2407-00540-401543, na str. 2 až 5 rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618798/15/2407-00540-401543, a na str. 2 až 5 rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22. 5. 2015, čj. 618811/15/2407-00540-401543.

V odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům s bodem IV. žaloby souvisí text na str. 1 až 12. V části I. odvolání [= *Historie*] žalobce namítá, že Finanční správa České republiky začala aplikovat „originální“ právní názor, dosavadní správní praxí ani judikaturou zcela neproověřený, podle kterého na objednatele přepravy či dopravce přešlo právo nakládat s PHM jako vlastníků bezprostředně po pouhém stočení do cisterny a byl to tedy on, kdo měl uplatnit daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň tak ztratil nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty při dodání od svého bezprostředního tuzemského dodavatele, protože k dodání PHM došlo dle tohoto právního názoru na území jiného členského státu a česká daň z přidané hodnoty tedy byla účtována neoprávněně. Pokud se v tomto řetězci nacházelo více společností, tak všem těmto společnostem správce daně zpochybnil nárok na odpočet s tím, že nedošlo k dodání v tuzemsku. Zároveň správce daně odmítá zrušit daňovou povinnost na výstupu s odkazem na § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. V části II. odvolání [= *Materiální pochybení*] žalobce poukazuje na to, že Generální finanční ředitelství, ačkoli to popírá, vymyslelo metodiku jak finančním způsobem zlikvidovat daňové subjekty, které provádějí distribuci pohonných hmot. Tato metodika je ve zkratce popsána i v napadených zajišťovacích příkazech. Správce daně bez bližšího odůvodnění dospěl k názoru, že daňový subjekt se stal ekonomickým vlastníkem přepravovaného zboží již v jiném členském státě, a proto neměl nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, neboť zde neměla figurovat česká daň z přidané hodnoty. Odvolatel v tomto odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152. Daňovému subjektu je známo, že se nejedná o precedent, přesto se však dovolával zásad v rozsudku uvedených. Správce daně má pochopitelně právo setrvat na svých názorech, ale pokud se daňový subjekt výslovně dovolává zásad uvedených v tomto rozsudku, tak je povinností správce daně se s těmito argumenty vyrovnat a odůvodnit, proč zastává jiný názor, zejména s ohledem na to, že argumenty soudu, byť prvního stupně, mají jinou váhu, než argumenty daňového subjektu. V části III. odvolání [= *Hmotně právní pochybení správce daně*] žalobce nejprve popisuje, jak probíhá přeprava PHM mezi jednotlivými členskými státy. Je nutno zjistit skutečný stav každé jednotlivé dodávky a důkazní materiál ke každé této dodávce PHM (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, čj. 7 Afs 66/2013-78). Povinnost celkově posoudit všechny okolnosti celého obchodu v řadě za účelem prokázání toho, které konkrétní transakci lze přiřadit dopravu, požaduje i správcem daně hojně uváděný judikát SD EU ve věci Euro Tyre Holding BV. V této souvislosti se odvolatel ptá správce daně, proč v rámci

daňové kontroly nedošlo k celkovému posouzení všech okolností celého obchodu a k určení domnělé intrakomunitární transakce došlo pouze na základě jediného kritéria, a to zajištění přepravy. Následné prodeje pořízených PHM v ČR byly prováděny v rámci postupného obchodu jako prodeje zboží jedoucího po jejich uvedení do volného daňového oběhu. Z těchto důvodů bylo místo zdanitelného plnění při nákupu PHM stanoveno správně, tj. v tuzemsku, a závěr správce daně, že místo zdanitelného plnění bylo stanoveno nesprávně, tak neobstojí. V části IV. odvolání [= *Nutnost posoudit i materiální aspekt*] žalobce uvádí, že obdobně jako při rozhodování o vazbě v trestním řízení i v případě zajišťovacího příkazu musí být zkoumány a být předmětem přezkumu odvolání i vlastní skutkové okolnosti. Daňový subjekt pochopitelně nepožaduje, aby se správce daně dopodrobna zabýval jednotlivými důkazy a stanovil daňovou povinnost přesně. Základní posouzení místa zdanitelného plnění je však v možnostech jak správce daně, který jej provedl v rozporu s výše uvedeným judikátem, a pokud toto neprovedl správce daně, tak je nezbytné, aby toto provedl odvolací orgán, protože v opačném případě bude jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 21. 7. 2015, čj. 23323/15/5100-41453-706611, se Odvolací finanční ředitelství s výše uvedenými námitkami vypořádalo zejména na str. 7 až 10. *Ad I.* odvolání [= Historie] odvolací orgán konstatoval, že odvolatel zde pouze uvádí svůj názor na daňové úniky v řetězci, popisuje legislativní proces, a to bez identifikace porušení zákonných ustanovení správcem daně za absence adaptace této úvahy na nyní posuzovanou věc. K odkazu odvolatele na účinnost ust. § 108a ZDPH od 1. 1. 2013 odvolací orgán uvádí, že nově zakotvený institut ručení oprávněného příjemce nemá žádný dopad do aplikace zákonných ustanovení zákona o DPH, resp. Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve věci stanovení místa plnění při dodání zboží. Tento institut ručení je možné uplatnit až v případě, že nebude daň z přidané hodnoty z dodání zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu, zaplacená. Vydání zajišťovacího příkazu je procesním rozhodnutím, kterým správce daně základ daně a její výši nestanoví. Pouze na základě (v rámci odůvodnění rozhodnutí) konkretizované, resp. odůvodněné obavy, pro kterou pokládá v době splatnosti a vymahatelnosti daně, stanovené samostatným meritorním rozhodnutím (platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem) její vybrání za ohrožené, ukládá úhradu v příkaze uvedené částky jako jistoty pro budoucí plnění. Hodnocení dopadů ust. § 108a ZDPH účinného od 1. 1. 2013 tak nemůže být okolností rozhodnou pro vydání odvoláním napadených rozhodnutí. *Ad II.* odvolání [= Materiální pochybení] odvolací orgán uvedl, že odvolatelovy námitky směřují proti samotnému vyměření daně. V zajišťovacím příkaze však správce daně základ daně ani její výši nestanovuje. Námitky, které se týkají způsobu určení intrakomunitárního plnění a tudíž i vyměření daně, jsou proto v tomto odvolacím řízení bezpředmětné. Předmětné námitky může odvolatel uplatnit v průběhu následného nalézacího řízení za předmětná zdaňovací období, ve kterém bude provedeno dokazování pro správné zjištění a následné stanovení daně. K odkazu na závěry Krajského soudu v Praze v rozsudku ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, považuje odvolací orgán za vhodné vyjasnit postavení odvolatele v konkrétních obchodních případech, kdy odvolatel vystupuje jako nabyvatel zboží - pohonných hmot, nikoli jako pouhý dopravce, jak uvádí odvolatel. Proto jeho argument, že finanční správa vztahuje vlastnictví zboží na dopravce, neobstojí, neboť není podložen žádnými konkrétními důkazními prostředky, na jejichž základě odvolatel pojal toto své přesvědčení nebo kterými by vyvrátil skutkovou podstatu, ze které správce daně vycházel. K požadavku odvolatele, aby se správce

daně zabýval závěry uvedenými v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, v tomto odvolacím řízení, nelze než konstatovat, že tento požadavek nelze vyhodnotit jako relevantní odvolací důvod pro toto konkrétní odvolací řízení vedené ve věci zajišťovacích příkazů, neboť přestože se odvolatel dovolává argumentů v něm uvedených, žádným způsobem je neadaptoval na konkrétní situace popsané v zajišťovacích příkazech. *Ad III.* odvolání [= Hmotně právní pochybení správce daně] odvolací orgán konstatoval, že ze samotné povahy zajišťovacího příkazu lze zcela bez jakýchkoli pochybností dovodit, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět a ani se neprovádí dokazování takového rozsahu, jaké je obsaženo v rámci řízení vyměřovacího, ve kterém je základ daně a její výše stanovována. V případě, že by byl správce daně skutečně povinen i v rámci vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň posuzovat všechny objektivní okolnosti, vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty, stal by se institut zajišťovacího příkazu fakticky obsolentním, neboť po provedení takto rozsáhlého dokazování by bylo zajisté možno daň stanovit. V rámci vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň tak správce daně vychází ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známe, přičemž tyto skutečnosti musejí zakládat podmínky stanovené ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. V projednávaném případě správce daně zjistil skutečnosti, u kterých byl důvodný předpoklad, že jsou spojeny se vznikem daňových povinností, resp. se stanovením vyšších daňových povinností, než jaké odvolatel sám vykázal v rámci řádných daňových přiznání. V rámci odvolacího řízení proti zajišťovacímu příkazu nelze uvedené námitky směřující do dílčího daňového řízení nalézacího posuzovat, neboť by se jednalo o nepřípustný zásah do vyměřovacího řízení a daňové kontroly, které jsou vedeny správcem daně a jejichž výsledkem má být meritorní rozhodnutí, jehož obsahem má být stanovení základu a výše daně. *Ad IV.* odvolání [= Nutnost posoudit i materiální aspekt] odvolací orgán uvedl, že trestní řízení má daleko širší dopady a zasahuje do práv obviněného větší silou, než je tomu v řízení o zajištění daně. Není tedy důvodné srovnávat obecně finanční právo s právem trestním, ačkoliv se jedná v obou případech o odvětví veřejného práva. Nadto odvolací orgán opakovaně uvádí, že je třeba od sebe odlišit proces dokazování v nalézacím řízení a v řízení zajišťovacím. V řízení zajišťovacím se postup omezuje k naplnění zákonných podmínek daných v § 167 daňového řádu. Oproti tomu v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a s možností různých aktivit (práv a povinností) jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu (provádí se rozsáhlé a časově náročné dokazování). Pokud by tomu tak mělo být i v zajišťovacím řízení, postrádal by tento procesní prostředek své opodstatnění. K vydání zajišťovacího příkazu proto oprávněně postačí jen doložení naplnění podmínek, na něž je vydání zajišťovacího příkazu vázáno. Odvolací orgán k uvedenému odkazuje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, čj. 7 Afs 101/2013-26. V podrobnostech se odkazuje zejména na str. 7 až 10 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, čj. 23323/15/5100-41453-706611.

Ne z pohledu zajištění daně, nýbrž z pohledu vyměření daně se obdobnou věcí zabýval Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152. V oné věci jádro sporu mezi účastníky řízení představoval názor na místo dodání v případě předmětných obchodních transakcí mezi společnostmi SHELL Austria GmbH až k žalobci J. t. s.r.o., tvořících jeden řetězec. Žalobce J. t. s.r.o. trval na tom, že místem dodání v případě transakce mezi ním a jeho dodavatelem byla ČR, zatímco žalované Odvolací finanční ředitelství tvrdilo,

že místo dodání se nacházelo mimo tuzemsko. Z obsahu správního spisu pak vyplýval závěr žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, že plnění, která žalobce J. t. s.r.o. přijal od společnosti F.E.T., nebyla plněními zdanitelnými a že tuzemská daň byla na předmětná plnění společností F.E.T. uplatněna nesprávně a žalobce J. t. s.r.o. si nárok na odpočet daně uplatnil v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Nato se Krajský soud v Praze podrobně věnuje tomu, jaké skutečnosti mohou být v daném případě rozhodné a jak je třeba je právně posuzovat (bližší viz str. 16 až 24 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152). V závěru svého rozsudku Krajský soud v Praze konstatoval, že finanční úřad, jakož i odvolací orgán, porušily základní zásadu pro správu daní spočívající v povinnosti správce daně přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu), jakož i povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Jak finanční úřad, tak žalovaný zamítli veškeré návrhy žalobce na doplnění dokazování a dospěli ke skutkovým zjištěním, o nichž neměli žádné pochybnosti, poté, co žalobce uvedl, že správce daně místně příslušný předchozím daňovým subjektům v řetězci, tj. společností F.E.T. (dodavatele žalobce) a M. P. s.r.o. (dodavatele společnosti F.E.T.), považuje obchodní transakce za uskutečněná zdanitelná plnění a současně přiznává nárok na odpočet DPH. Finanční úřad se při posuzování místa plnění při dodání zboží omezil pouze na zjištění, že žalobce zajišťoval přepravu tím, že dopravu objednával, obdržel faktury za dopravy, tyto hradil a má je ve svém účetnictví. Finanční úřad ani nezjišťoval, zda dodávka společnosti F.E.T. proběhla v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních a tedy ani neposoudil vzájemnou souvislost a podmíněnost režimu DPH a spotřební daně. Přitom žalobce navrhl, aby správce daně doplnil výsledek kontrolního zjištění o relevantní skutečnosti týkající se jedné konkrétní dodávky, jejího oprávněného příjemce, kterému státní orgán (Celní ředitelství) udělil příslušné povolení k přijímání vybraných výrobků z jiných členských států v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tomuto návrhu taktéž nebylo vyhověno s tím, že místo plnění bylo dostatečně zjištěno. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že žalobcem navrhované důkazy mají zásadní vliv pro určení místa dodání žalobci, za něž tento uplatňoval nárok na odpočet DPH. Pokud nebylo v uvedeném rozsahu provedeno dokazování, skutkový stav projednávané věci vyžaduje zásadní doplnění. Z tohoto důvodu byl soud nucen přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení žalovanému podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V novém řízení bude žalovaný povinen – vázán právním názorem soudu – doplnit dokazování v rozsahu shora naznačeném tak, aby došlo k řádnému zjištění skutkového stavu nezbytnému pro určení místa dodání, za něž žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH.

V rozsudku ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43, který byl ovšem vydán až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud názory Krajského soudu v Praze, vyjádřené v rozsudku ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152, sice do určité míry korigoval, ale v zásadě jim přitakal.

Soud zrušuje napadené rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost nebo pro vady řízení anebo pro obojí. Rozdíl mezi nimi charakterizuje odborná literatura takto: „*Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu soudem může být jak jeho zjištěná nezákonnost (nesprávné posouzení právní otázky hmotného či procesního práva správním orgánem), tak zjištěné vady řízení (procesní pochybení správního orgánu v řízení*

předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí).“ (Luboš Jemelka a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2013, str. 647). O (některých) vadách řízení pojednala odborná literatura takto: „*Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) SŘS]; tyto vady řízení jsou však relevantní pouze potud, jde-li o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001-51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS).*“ (Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2014, str. 726).

Krajský soud v Praze zrušil napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství z toho důvodu, že skutkový stav projednávané věci vyžaduje zásadní doplnění [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Tento soud v podstatě řekl, že za určitých okolností je třeba věc posoudit v souladu s právním názorem žalobce J. t. s.r.o., kdežto za jiných okolností je nutno věc posoudit v souladu s právním názorem žalovaného Odvolacího finančního ředitelství. S tím se zdejší soud ztotožňuje. Jelikož v onom případě nebyla učiněna dostatečná skutková zjištění, bylo napadené rozhodnutí zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému, aby po doplnění dokazování v rozsahu naznačeném našimi pražskými kolegy bylo ohledně místa dodání a souvisejících skutečností *in concreto* buď setrváno, nebo upuštěno od právního názoru Odvolacího finančního ředitelství. Z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152 (ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43), však nijak neplyne, že ve věci, o níž právě rozhoduje zdejší soud, by právní názor správce daně a odvolacího orgánu byl, jak míní žalobce, zásadně nesprávný.

Nejvyšší správní soud požaduje, aby v odůvodnění zajišťovacího příkazu byly přezkoumatelným způsobem uvedeny důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a aby v odůvodnění rozhodnutí o odvolání byly řádně vypořádány námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Této povinnosti správní orgány v daném případě podle názoru zdejšího soudu dostaly. Z jejich rozhodnutí (viz výše provedená zevrubná rekapitulace) vyplývá, z jakých důvodů je pravděpodobné, že daň bude vyměřena. Odvolací orgán se přitom dostatečným způsobem vypořádal s žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami. V přezkoumávané věci se pravděpodobnost, ne jistota vyměření daně nedostává ani do rozporu s právními názory (rozhodovacími důvody) obsaženými v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013-152 (a v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43). Správní orgány vyhověly i požadavku Krajského soudu v Ostravě obsaženému v jeho rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 22 Af 77/2015-31, aby správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu a odvolací orgán při rozhodování o odvolání proti němu alespoň osvědčily základní skutečnosti odůvodňující závěr, že tu bude budoucí daňová povinnost daňového subjektu. Že by zákonné vyměření daně bylo nemožné, zde rozhodně není patrné *prima facie*, tedy na první pohled (srov. i rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69).

Na základě této argumentace nepovažuje soud za důvodný ani bod IV. žaloby.

Z á v ě r

Soud nemůže akceptovat ani shrnující námitky uplatněné v bodě VII. žaloby. Podle názoru soudu správce daně přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů po dostatečném zjištění skutkového stavu a správce daně a odvolací orgán svá rozhodnutí náležitě odůvodnili. O samotné výši zajišťované částky nebylo sporu ani ve správním, ani v soudním řízení. Námitkami proti posouzení *budoucí hospodářské situace* žalobce se soud zabýval v části V.1 odůvodnění tohoto rozsudku. Tvrzením o absenci *správného zákonného podkladu* stanovení daně se soud věnoval v části V.3 odůvodnění tohoto rozsudku. Vzhledem k uvedenému nemá soud za to, že žalobce byl v důsledku napadeného rozhodnutí zkrácen na svých právech a nezákonně omezen ve své hospodářské činnosti.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Úspěšný žalovaný správní orgán žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 5. srpna 2016

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková