



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, IČO: 251 76 145, se sídlem Horní Vltavice 116, zast. JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou, se sídlem Velké náměstí 45, Strakonice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af 12/2014 – 131,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af 12/2014 – 131, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí (zajišťovací příkaz) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Prachaticích, ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1957831/13/2209-25200-305824, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1728/14/5000-14503-711090, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně na nákladech řízení o žalobě celkem 33.791 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně na nákladech řízení o kasační stížnosti celkem 25.570 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1728/14/5000-14503-711090, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích (dále též „správce daně“) ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1957831/13/2209-25200-305824, vydaný podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kterým

žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od května 2010 do dubna 2013, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu ve výši celkem 169.640.330 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž v první řadě poukázala na skutečnost, že po celou dobu své podnikatelské činnosti zahájené v roce 1999, až do dne vydání zajišťovacího příkazu a následného provedení daňové exekuce řádně a v plné výši plnila své daňové povinnosti. Nejedná se o nekontaktní virtuální firmu, nýbrž o solidní podnik, jehož vlastníci i zaměstnanci jsou známi a dlouhodobě sídlí v regionu Čkyně, Vimperk, Prachatice. Namítala, že ze strany správce daně nebylo spolehlivě doloženo, že daň bude stanovena. Žalobkyně dále zdůvodnila, že rozsudky SDEU ve věci C-245/04, *EMAG*, a C-430/09, *Euro Tyre Holding*, kterými správce daně argumentuje, se na její věc nevztahují a vytkla správci daně, že se nevypořádal s tím, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem celníků.

[3] Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že správce daně vychází z mylného předpokladu, že žalobkyně načerpáním zboží do vlastní cisterny nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Správce daně se nezabýval tím, že žalobkyně vystupovala pouze v roli přepravce zboží a neměla právo dovést zboží na jiné místo, než ji určil prodávající, což byl zpravidla celní sklad. Správce daně se nezabýval ani tím, že volnost dispozice se zbožím měla žalobkyně až po propuštění zboží celníky do režimu volného oběhu. Zcela opomenul, že žalobkyně vystupovala v těchto transakcích postupně ve dvojím postavení. Na území jiného členského státu a na území ČR až do místa určení vstupovala výhradně jako osoba přepravující zboží, neboť nemohla se zbožím nakládat jako vlastník. Její rolí bylo převézt zboží z rafinerie ke správci daně – orgánům celní správy. Jako vlastník zboží začala vystupovat až po uvolnění zboží do volného oběhu na území ČR. S ohledem na nezohlednění těchto skutečností označila žalobkyně zajišťovací příkaz za nepřezkoumatelný.

[4] V průběhu přepravy nemohla být žalobkyně považována za vlastníka zboží, a to ani ve smyslu vlastníka ekonomického. Správce daně nevzal v úvahu Úmluvu o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) a mezinárodní pravidla Incoterms. Podle čl. 9 Úmluvy CMR je nákladní list, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření o obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem. Ve všech příložených nákladních listech, které se vztahují k dodávkám, u nichž byl zpochybněn nárok na odpočet, je zcela jasně uvedeno, že až do místa určení na území ČR vystupovala žalobkyně pouze jako přepravce a nesměla se zbožím volně nakládat. Závěr správce daně, že v okamžiku nakládky pohonným hmot do cisterny mohla žalobkyně zacházet se zbožím jako ekonomický vlastník a volně s ním nakládat, tedy odporuje skutečnosti. Rovněž výpověď řidičů vyvrací názor správce daně, že žalobkyně měla zboží od jeho nakládky ve své dispozici a její přímí dodavatelé neměli na nakládání se zbožím žádný vliv.

[5] To, že nebyla vlastníkem přepravovaného zboží podle žalobkyně dokládá také případ, kdy v průběhu převozu zboží z německé rafinerie byli její řidiči kontaktováni zástupcem společnosti Bruto a. s., bylo jim oznámeno ať ukončí přepravu, vyčkají dalších pokynů a následně jim byl uložen pokyn převézt minerální oleje do Polska a dále též případ, kdy po překročení státní hranice, ještě před tím, než bylo zboží uvolněno do volného oběhu, byly pohonné hmoty přepravované žalobkyní předmětem exekuce ze strany Finančního úřadu v Kaplici s tím, že daňovým dlužníkem, tj. vlastníkem přepravovaného zboží, je společnost ALTAFO s. r. o.

[6] Žalobkyně se také domnívá, že správci daně je ve skutečnosti známo, který daňový subjekt pořídil zboží na území jiného členského státu EU: Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že požádala své dodavatele o vyjádření ohledně určení místa zdanitelného plnění

pokračování

a plnění jejich daňových povinností vztahu k dodávkám žalobkyni, přičemž z jejich vyjádření vyplývá, že plnění, která žalobkyně od svých dodavatelů přijala, byla několikrát předmětem prověřování ze strany Finanční správy. Nikdy přitom nebylo zpochybněno, že došlo k plnění na území České republiky. Správce daně nevyhověl ani návrhu žalobkyně na prověření předmětné dodávky zboží v systému VAT Information Exchange System.

[7] Žalobkyně učinila veškerá opatření, která po ní bylo možné rozumně vyžadovat, aby vyloučila, že přijetí plnění od jejích dodavatelů povede k její účasti na daňovém podvodu. V této souvislosti vyjádřila přesvědčení, že zajišťovací příkaz byl vydán na základě neúplného dokazování a je tak nezákonný, jelikož rozhodující důkazní prostředky nebyly správcem daně dosud provedeny.

[8] Správci daně žalobkyně vytknula, že nebyla doložena odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Odůvodnění správce daně, který konstatoval, že tyto důvody vyplývají z poměru dosud výše nestanovené daně k poměru aktiv žalobkyně a ze skutečnosti, že žalobkyně disponuje nezanedbatelným majetkem, který není zajištěn ve prospěch jiných věřitelů, označila žalobkyně za naprosto nedostatečné a nepřijatelné. Poukázala v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139. Za nepřijatelný pro aplikování principu kolektivní viny označila rovněž závěr správce daně, že riziko spatřuje v předmětu podnikání žalobkyně, která obchoduje s pohonnými hmotami. Správce daně nezohlednil předchozí řádné plnění daňových povinností žalobkyní ani to, že po zahájení daňové kontroly nezměnila rozsah své podnikatelské činnosti, nezmenšovala svůj majetek, dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky. Žalobkyně upozornila také na skutečnost, že správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu neprovedl test proporcionality a nedoložil, že hrozí nebezpečí z prodlení.

[9] Žalobkyně doplnila žalobu podáními ze dne 28. 4. 2014, 7. 7. 2014, 21. 7. 2014, 10. 8. 2014 a 17. 9. 2014, v nichž mj. navrhla provedení důkazů.

[10] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af12/2014–131, žalobu výrokem I. zamítl a výrokem II. rozhodl, že žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení 4.655,50 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Ohledně návrhů žalobkyně na provedení důkazů ze dne 28. 5. 2014, 7. 7. 2014, 21. 7. 2014 a shrnutí skutkové a právní argumentace ze dne 20. 8. 2014, krajský soud poukázal na § 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), s tím, že v dané věci již dne 22. 7. 2014 bylo ukončeno řízení doměřovací vydáním dodatečným platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období, kdy dle vyjádření žalovaného rozdíl mezi žalobkyní přiznanou výši vlastní daňové povinnosti a doměřenou daní byl téměř totožný s výši zajišťované částky. Námitky žalobkyně i návrhy na provedení důkazů tak mohou být uplatňovány v rámci opravných prostředků vůči výsledkům předmětné daňové kontroly a vydaným dodatečným platebním výměrům. Smyslem dvouměsíční lhůty pro uplatnění žaloby je poskytnutí prostoru pro zformulování výhrad proti pravomocnému rozhodnutí. Nelze však využívat doby od podání žaloby do doby jejího projednání soudem o rozšiřování argumentace ve vztahu k dalším zjištěním nebo informacím, které účastník řízení získá v průběhu jiného typu řízení a které může úspěšně uplatnit právě proti výsledku takového jiného typu řízení. Krajský soud proto upřesnil, že se v dané věci bude zabývat pouze splněním zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu a námitkami žalobkyně, které byly v této souvislosti předloženy ve lhůtě stanovené soudním řádem správním, případně byly doplněny.

[11] Krajský soud následně posuzoval, zda zajišťovací příkaz byl ve vztahu k požadavkům stanoveným v § 167 daňového řádu řádně odůvodněn, přičemž shledal, že důvody, které správce

daně i žalovaný specifikovali v rozhodnutí, dostatečně odůvodňují obavy o možnosti výběru daně v budoucnu. Finanční orgány uvedly, v čem spočívá konkrétní obava ohledně ohrožení dobytosti daně. Tato obava se týkala zjištění, že dosud nestanovená daň významně převyšovala výši aktiv žalobkyně a ještě významněji výši jejího vlastního kapitálu. Obavu zintenzivnila skutečnost, že správce daně považuje obchodování s pohonnými hmotami za rizikové ve vztahu k výběru daní. Údaje o stávajícím majetku žalobkyně byly zjišťovány z údajů o dlouhodobém hmotném majetku uvedeném v rozvaze a bylo provedeno i ověření aktuálního stavu majetku žalobkyně. Finanční orgány postupovaly v souladu se zásadou přiměřenosti. Důvody, které byly specifikovány v rozhodnutích správních orgánů, sice jednotlivě mohou vyvolávat pochybnosti o dostatečné opoře pro vydání zajišťovacího příkazu, avšak ve svém souhrnu naplňují zákonem stanovené požadavky pro vydání zajišťovacího příkazu. Vydání zajišťovacího příkazu proto soud neshledal nezákonným.

[12] Právní konstrukce správce daně sloužila jako informace pro žalobkyni a byla reakcí na její dotazy a výhrady. Pro odůvodnění splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu nicméně nebyla nezbytná. Z tohoto důvodu nemůže být ani v řízení o žalobě proti rozhodnutí o zajištění daně postavena najisto odpověď na otázky o tom, kdo zboží pořídil, zda se jednalo o dodání zboží do jiného členského státu, či zda bylo zboží přepravováno pod dohledem celníků. Řešení těchto otázek u prověřovaných obchodních případů žalobkyně v konkrétních zdaňovacích obdobích zpochybňovala, jejich vyřešení však nemá místo v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, neboť bylo předmětem rozsáhlého dokazování, které probíhalo v řízení vyměřovacím a v době vydání zajišťovacího příkazu nebylo ukončeno. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu není ani místo pro výzvu žalobkyně adresovanou správci daně, aby předložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil skutečnosti uváděné žalobkyní. Nemůže mu být proto úspěšně vytýkáno, že tak neučinil. Tato výtku žalobce založená na svérázném výkladu přechodu důkazního břemene z žalobce na správce daně přichází v úvahu v řízení o vyměření daně za splnění zákonných podmínek stanovených v § 92 odst. 5 daňového řádu. Argumentace žalobkyně v žalobě a dalších podáních, v nichž dále rozšiřovala svoji argumentaci, zpochybňovala důvody procesního postupu správce daně i jeho hmotně právních závěrů ve vztahu k doměrku daně z přidané hodnoty tak není podle krajského soudu pro vydání zajišťovacího příkazu opodstatněná, neboť zajišťovací příkaz není vydáván na základě výsledků provedené daňové kontroly, ale je vydáván jako záruka na splnění předpokládané daňové povinnosti v době, kdy není přesně známa výše daňové povinnosti, ani není odůvodněna. Při vydání zajišťovacího příkazu nebylo povinností správce daně spolehlivě doložit, v jaké výši bude daň stanovena. Pokud by mělo být s vydáním zajišťovacího příkazu vyčkáváno do doby ukončení daňového řízení, byl by institut zajišťovacího příkazu v praxi zcela nepoužitelným. Jestliže vydání zajišťovacího příkazu představuje možnost daňových orgánů požadovat po daňovém subjektu uhradit daň dopředu, v době, kdy není její skutečná výše zjištěna a stanovena, nelze uplatňovat konkrétní argumentaci proti postupu správce daně, který provádí v daňové kontrole podle hmotně právních předpisů vztahujících se k příslušné dani.

[13] Správce daně svou obavu týkající se nedobytnosti daně či jejího výběru spojeného se značnými obtížemi sice odůvodňoval svými předběžnými závěry, které mu vyplynuly z dosud neukončené daňové kontroly, ale zároveň zdůrazňoval, že předmětné rozhodnutí nebylo vydáno na základě zjištění, že žalobkyně byla vědomým účastníkem daňového podvodu. Zdůrazňoval rovněž, že takové námitky mají relevanci ve vyměřovacím řízení a v řízení o zajištění daně by muselo dojít k předjímání hodnocení těchto námitek, což by bylo nepřijatelným zásahem do vyměřovacího řízení. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že takové námitky mají relevanci ve vyměřovacím řízení, nikoli v řízení o zajištění daně. Zdůraznil, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu nelze tyto výhrady hodnotit právě pro skutečnost, že dosud nebylo pravomocně ukončeno řízení o daňové povinnosti žalobkyně a jakékoliv závěry soudu v tomto směru by proto představovaly předčasné vyslovení hodnocení soudu za situace,

pokračování

kdy takové hodnocení ještě nevyslovil odvolací orgán v řízení o řádném opravném prostředku žalobkyně proti vydaným dodatečným platebním výměrům. Z daňového řádu nevyplývá požadavek, aby v řízení o vydání zajišťovacího příkazu došlo k hodnocení naplnění podmínek pro doměření daně. Také z tohoto důvodu je argumentace žalobkyně o neopodstatněnosti vydání zajišťovacího příkazu neúčelná.

[14] Krajský soud opakovaně zdůraznil, že zajišťovací příkaz představuje dočasný prostředek k zajištění budoucí daně a námitky týkající se postupu správce daně při stanovení daně je možné uplatnit v rámci samostatné žaloby ve správním soudnictví. Skutečnost, že žalobkyně v minulosti řádně plnila daňovou povinnost, nemůže sama o sobě zabránit vzniku obav správce daně týkajících se toho, zda bude žalobkyně s ohledem na zjištění o nedostatečném majetku schopna pokrýt úhradu dosud nestanovené daně. Nebezpečí z prodlení správní orgány řešily a uvedly, že jej spatřovaly i ve způsobu uskutečňování obchodních případů a s přihlédnutím k rizikovitosti obchodování s pohonnými hmotami při obchodování v rámci řetězců, kdy jsou během měsíce prováděny desítky obchodů, které představují vysokou míru fluktuace majetku a značnou nejistotu v otázce jeho objemu do budoucna.

[15] Z vyjádření žalovaného krajský soud zjistil, že na základě kontrolních zjištění učiněných v rámci daňové kontroly již došlo k vyčíslení dosud nestanovené daně z přidané hodnoty u žalobkyně. Podle krajského soudu nelze žalovanému vytýkat neprovedení testu proporcionality, přičemž žalovaný ve svém rozhodnutí řádně vysvětlil, z jakých důvodů nebyl test proporcionality proveden.

II. Kasační stížnost

[16] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kterou posléze doplnila. Stěžovatelka v první řadě namítala, že se krajský soud nevypořádal s řadou jejích právních argumentů uvedených v žalobě a vznesených v průběhu jednání. Argumentaci soudu stěžovatelka označila za obecnou, často se opakující, odkazující na závěry uvedené v rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatelky je z odůvodnění rozsudku krajského soudu velmi obtížné zjistit jeho vlastní myšlenkové úvahy a proto jej nelze hodnotit jinak, než jako nepřezkoumatelný. Stejně jako v žalobě stěžovatelka poukázala na skutečnost, že po celou dobu své podnikatelské činnosti zahájené v roce 1999 plnila své daňové povinnosti řádně, včas, v plné výši a při žádné daňové kontrole u ní nebyla shledána podstatná či závažná porušení.

[17] Stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že při vydání zajišťovacího příkazu je nutno respektovat nikoli pouze § 167 daňového řádu, ale rovněž základní zásady správy daní a ústavně právní principy. Z předběžné povahy zajišťovacího příkazu vyplývá, že nelze požadovat po správci daně přesné stanovení daně (to je vskutku předmětem doměřovacího řízení), ale základní fakt, zda vůbec mohlo dojít ke krácení daně, by měla být vzata v úvahu. Jestliže sám soud uvádí, že se doměření daně jeví jako pravděpodobné, potom by se měl mírou této pravděpodobnosti také zabývat, tj. alespoň rámcově přezkoumat právní východiska správce daně, což platí tím spíše s ohledem na skutečnost, že vydání zajišťovacího příkazu a následná exekuce veškerého majetku znamenala definitivní zánik ekonomické činnosti stěžovatelky a zajišťovací příkaz tak v posuzované věci nebyl opatřením předběžným ale konečným. Z dosud shromážděných důkazů je podle stěžovatelky nesporné, že míra pravděpodobnosti doměření daně je nulová a není tak splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu.

[18] Stěžovatelka zdůraznila, že byla vyzvána k zajištění daně z přidané hodnoty, kterou zaplatila řádně svým dodavatelům, kteří ji ve svých daňových přiznáních přiznali a odvedli do rozpočtu. Stěžovatelka dále namítala, že správce daně účelově vyhodnotil, resp. nevyhodnotil důkazy, které popírají jeho teorii o nabytí zboží v jiném členském státě a učinil nesprávný závěr o okamžiku přechodu práva nakládat s dopravovaným zbožím jako vlastníků. Skutková zjištění provedená v průběhu daňové kontroly podle stěžovatelky neumožňují správci daně učinit předkládaný kontrolní závěr, že stěžovatelka uplatnila v rozporu se zákonem nárok na odpočet DPH a zároveň nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu. Přístup správce daně považuje stěžovatelka za naprosto nepřiměřený. V této souvislosti poukázala na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013 – 78, a uvedla, že skutkovou a právní argumentaci k tomuto bodu podává pro lepší orientaci v kasační stížnosti v samostatné příloze, v níž v první řadě uvedla, že přepravu pohonných hmot realizovala jak na území České republiky, tak i na území jiných členských států Evropské unie (Německo, Rakousko, Slovinsko). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla oprávněným příjemcem pro přijímání pohonných hmot z jiných členských států EU v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a ani s žádným takovým oprávněným příjemcem neměla sjednání smlouvu o zajištění dodávek, nebyla nikdy ve smluvním vztahu se zahraničními rafineriemi. Na území jiného členského státu vždy vystupovala pouze a výhradně v roli přepravce pohonných hmot, a to od místa nakládky v zahraniční rafinerii do míst uvolnění přepravovaných pohonných hmot do volného oběhu na území České republiky. Stěžovatelka namítala, že správce daně provedl neúplné dokazování a odmítl provést důkazní prostředky, které by s největší pravděpodobností vyvrátily jeho kontrolní závěr a nepodloženě a bez důkazů obvinil stěžovatelku z nevědomé účasti na daňovém podvodu. Tyto námitky stěžovatelka podepřela rozsáhlou argumentací.

[19] Stěžovatelka dále vyjádřila přesvědčení, že ze strany orgánů finanční správy nebyla doložena odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Úvaha správce daně o nedobytnosti daně nebo jejím obtížném vymáhání je podle stěžovatelky navíc nepřezkoumatelná. Stejnou výtku vznáší stěžovatelka také vůči napadenému rozsudku krajského soudu. Pro absenci řádného odůvodnění a vlastní argumentace soudu nelze vést racionální polemiku s neexistujícími závěry a myšlenkovými úvahami soudu. Jako příklad lze uvést tvrzení soudu o tom, že specifikované důvody ve správních rozhodnutích v souhrnu naplňují zákonem stanovené požadavky pro vydání zajišťovacího příkazu, z kterého však není zřejmé, které jednotlivosti jsou pochybné a co je tím souhrnem naplňujícím zákon.

[20] Odůvodnění obav správce daně o nedobytnosti daně v době její vymahatelnosti nebo značných potíží při jejím vybírání označila stěžovatelka za nedostatečné a nepřijatelné, neboť má za to, že ve spise nejsou založeny žádné písemnosti prokazující existenci takovéto obavy. O opaku svědčí dosavadní plnění vysokých daňových povinností ze strany stěžovatelky. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na závěry uvedené v usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. I. ÚS 674/05, v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 – 89, a rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2013, č. j. 22 Af 89/2010 – 80. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 27/2014 považuje stěžovatelka za nepřijatelný, neboť v této věci šlo o případ oprávněného příjemce, který porušil svou povinnost doplnit zajištění spotřební daně, přestože tuto daň od svých odběratelů inkasoval. Skutkové okolnosti tak byly naprosto jiné než v případě stěžovatelky.

[21] Za nepřijatelný považuje stěžovatelka rovněž závěr správce daně, který rizikovitost spatřuje v předmětu podnikání stěžovatelky (obchodování s pohonnými hmotami), neboť představuje aplikování principu kolektivní viny. Dlouhodobá historie a výše uhrazených daňových povinností totiž stěžovatelku vylučuje ze skupiny podvodníků, k čemuž však žalovaný

pokračování

nepřihlédl. Názor soudu pro absenci projevení jeho vlastních úvah nelze zjistit. Stěžovatelka zdůraznila, že ani po zahájení daňové kontroly nijak nezměnila své jednání a rozsah své podnikatelské činnosti, nezmenšovala svůj majetek a dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky. Použité ekonomické údaje z rozvahy stěžovatelky jsou podle jejího názoru irelevantní, neboť rozvaha udává stav majetku a závazků společnosti k určitému dni, zde k 31. 12. 2012, tedy jedná se o údaj téměř rok starý. Závěr soudu, že řádné plnění daňové povinnosti stěžovatelkou v minulosti, nemůže samo o sobě zabránit vzniku obav správce týkajících se pokrytí úhrady dosud nestanovené daně, je podle stěžovatelky nutno odmítnout, neboť při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu musí být vzaty v úvahu všechny skutečnosti charakterizující daňový subjekt. Zejména plnění daňových povinností v minulosti je podle stěžovatelky silným indikátorem toho, zda existují či neexistují odůvodněné obavy z plnění daňových povinností do budoucna.

[22] Další pochybení správce daně spatřuje stěžovatelka v tom, že neprovedl test proporcionality. Nutnost jeho použití přitom vyplývá z ustálené judikatury, např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010 – 104, dle kterého je nutno tento test provést při vydávání rozhodnutí o záznamní povinnosti. Podle stěžovatelky přitom není sporu o tom, že vydání zajišťovacího příkazu je mnohem intenzivnějším zásahem do ústavně chráněných práv daňových subjektů než uložení záznamní povinnosti, a tím spíše tak při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu musí být proveden test proporcionality.

[23] Stěžovatelka dále namítala, že ze strany orgánů finanční správy nebylo doloženo, že hrozí nebezpečí z prodlení, přičemž žádné konkrétní odůvodnění v tomto směru nelze seznat ani z napadeného rozsudku krajského soudu, který odkázal na stranu 14 zajišťovacího příkazu, ačkoliv stěžovatelka uvedla, že na této straně se žádné konkrétní důvody nenachází. Krajskému soudu rovněž vytkla, že neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy.

[24] Závěrem stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s výrokem II. kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu, kterým žalovanému přiznal náklady řízení ve výši 4.655,50 Kč, poukázala v této souvislosti na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 7 Afs 11/2014 – 32, kterým byla otázka náhrady nákladů řízení úspěšného správního orgánu postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[25] V doplnění kasační stížnosti ze dne 3. 4. 2015 stěžovatelka upozornila na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152, ve věci doměření daně z přidané hodnoty, ke kterému došlo, stejně jako v posuzované věci, z důvodu, že pořízení pohonných hmot bylo posouzeno jako plnění s místem plnění mimo území ČR. Stěžovatelka uvedla, že krajský soud dospěl k těmto závěrům:

- skutečnost, že přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem může hrát významnou roli při rozhodování o tom, kterému dodání bude přeprava přičtena, nemůže však hrát roli rozhodující,
- skutečnost, že se v rámci řetězového obchodu přeprava zboží z jiného členského státu EU uskutečňovala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, hraje významnou roli v posouzení, kterému dodání je třeba přiřadit intrakomunitární přepravu a je třeba se jí zabývat, v případě dopravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dochází k dvěma přepravám, první přeprava končí okamžikem uvolnění zboží do volného oběhu a na ní navazuje druhá, tuzemská přeprava. Ke dvěma faktickým přepravám dochází i v případě, že je zboží dopravováno jediným dopravním prostředkem, intrakomunitární přepravou je první přeprava pohonných hmot z jiného členského státu na místo uvolnění zboží do volného oběhu.

[26] V doplnění kasační stížnosti ze dne 14. 4. 2015 stěžovatelka uvedla, že správce daně dospěl k závěru, že ve skutečnosti nepořídila zboží na území České republiky, ale uskutečnila pořízení zboží z jiného členského státu a nemá tudíž nárok na odpočet daně na vstupu, kterou uhradila svým dodavatelům a tato daň jí bude doměřena, přestože byla ze strany dodavatelů rádně přiznána v jejich daňovém přiznání. Pořízení zboží z jiného členského státu je komplementární k osvobozenému dodání zboží do jiného členského státu. Jednomu osvobozenému dodání do jiného členského státu tak odpovídá jedno zdanitelné pořízení zboží z jiného členského státu. Vše se děje v rámci jednoho obchodního vztahu. Dodavatel uskutečňuje osvobozené dodání, odběratel uskutečňuje zdanitelné pořízení. V případě stěžovatelky zde ale chybí obchodní partner, který by uskutečnil osvobozené dodání. Rafinerie jím není, neboť nebyla ve smluvním vztahu ke stěžovateli. Bezprostřední dodavatel jím také není, neboť nebyl v jiném členském státě registrován k dani. Uvedené podle stěžovatelky potvrzují zpětné vazby od zahraničních správců daně na výměny informací, které správce daně zaslal zahraničním správcům daně a jež jsou založeny v daňovém spise stěžovatelky a stěžovatelka je přiložila ke kasační stížnosti. V případě německého správce daně ve vztahu ke společnosti Gunvor Deutschland GmbH je obsahem zpětné vazby informace, že stěžovatelka vystupovala pouze jako přepravce a dodání zboží se uskutečnilo společností INNPRO Handel u. Spedition GmbH a DAH Company a vůči těmto společnostem bylo dodání ve VIES vykázáno. V případě rakouského správce daně ve vztahu ke společnosti BP Europa SE-Asset je obsahem zpětné vazby sdělení, že BP Europa SE-Asset neměla žádné obchodní vztahy se stěžovatelkou. Součástí zpětné vazby je podle stěžovatelky dokonce implicitní odmítnutí kontrolního závěru českého správce daně, neboť rakouský správce daně vyzývá českého správce daně, aby ještě jednou prověřil skutečnosti v následující daňové kontrole. Správcem daně bylo zasláno celkem dvanáct výměn informací ovšem ani v jednom případě toto zaslání výměny informací nevedlo na území jiného členského státu k dodatečnému vyměření daně či jiným významným úkonům. Uvedené skutečnosti posilují stěžovatelku v závěru, že dříve či později bude zjištěno, že k doměření daně v jejím případě nedojde. Nedojde tak k naplnění podmínky nezbytné pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť zde není daň, která nebyla dosud stanovena.

[27] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 9. 2015 stěžovatelka poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 - 69. Zde krajský soud uvedl, že v rámci přezkumu zajišťovacího příkazu je nutné se rovněž zabývat otázkou, nakolik je pravděpodobné, že (zajišťovaná) daň bude nakonec skutečně vyměřena. Pokud by bylo možné vyloučit, že v budoucnu bude daň stanovena, bylo by vydání zajišťovacího příkazu nezákonné. Proto je nutné posuzovat dvě otázky: zda je pravděpodobné, že daň bude v budoucnu vyměřena, a zda je pravděpodobné, že daňový subjekt tuto v budoucnu stanovenou daň nebude schopen uhradit. Čím nižší je pravděpodobnost kterékoli z hypotéz tím více se snižuje rovněž možnost vydat ústavně konformní zajišťovací příkaz. Je tedy rozdíl mezi situací, kdy právní názor, o který se pravděpodobný doměrek opírá, je jasný či vyplývá z ustálené judikatury, nebo je nejasný a judikatorně neaprobovaný. Omezení vlastnického práva, kterým zajištění daně nepochybně je, musí být totiž proporcionální ve vztahu k cíli, který omezení sleduje a prostředkům, jimiž je dosahováno. Právě stupeň pravděpodobnosti obou úvah správce daně vyjadřuje ve svém souhrnu míru oné proportionality. Podle názoru stěžovatelky lze názor vyslovený Krajským soudem v Ostravě aplikovat i na projednávaný případ.

[28] V dalším (čtvrtém) doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 11. 2015 stěžovatelka rovněž odkázala na novou judikaturu krajských soudů. Konkrétně v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014 - 56, krajský soud v Ústí nad Labem posuzoval zákonnost zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou. Dospěl k závěru, že nepostačuje pouhé podezření orgánů činných v trestním řízení a finančních orgánů, že došlo ze strany žalobce ke krácení daně. Protože o existenci daňové povinnosti nebylo v době vydání zajišťovacích příkazů pravomocně rozhodnuto v trestním ani v daňovém řízení, nepředstavovalo toto podezření samo o sobě

pokračování

k vydání zajišťovacího příkazu. V případě žalobce nebyly ani zjištěny aktivity, které by odůvodňovaly obavy z vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně. Žalobce v minulosti vyměřenou daň vždy řádně hradil, vykazoval i v době vydání zajišťovacího příkazu pravidelné obraty, nebyly zjištěny žádné pokusy žalobce o snižování hodnoty majetku či o převody majetku na jiné osoby. Ani skutečnost, že žalobce nevlastnil nemovitosti a jeho majetek je poměrně likvidní, nebyla shledána dostatečnou oporou pro vydání zajišťovacího příkazu. Proto krajský soud zajišťovací příkaz zrušil. Stěžovatelka i v tomto případě poukázala na skutečnost, že její situace je zcela srovnatelná s případem rozhodnutým Krajským soudem v Ústí nad Labem.

[29] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 2. 2015 uvedl, že stížní námitky stěžovatelky jsou téměř totožné s žalobními námitkami a námitkami uvedenými v rámci odvolacího řízení a není proto účelné se k nim znovu vyjadřovat. V případě námitky, že daň bude stanovena, označil žalovaný za klíčové, zda je správce daně a potažmo následně soud v rámci řízení o zajištění daně povinen přezkoumávat námitky a skutečnosti, které se fakticky týkají řízení nalézacího. Správce daně nevychází při vydání zajišťovacího příkazu z procesu dokazování, ale pouze ze skutečností, které jsou mu známy v době vydání tohoto rozhodnutí. Ze znění zákona nevyplývá, že by správce daně musel v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu prokazovat, že daň bude skutečně v určité konkrétní výši stanovena a nemusí tak ani v tomto řízení prokázat veškeré skutečnosti pojící se s předpokládanou výší dosud nestanovené daně. Tento požadavek se žalovanému 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 spočívající v stanovení daně. Účelem zajišťovacího příkazu je však zabezpečení budoucí úhrady daně, nikoli její přesné stanovení. U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví vyšší zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek dle § 167 odst. 4 daňového řádu, tj. nikoli dokazováním. Pokud by byl správce daně nucen dokládat, že daň v dané výši bude skutečně stanovena, 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, již by mu nic nemohlo bránit tuto daň stanovit. Institut zajištění dosud nestanovené daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu by tak zcela ztratil svůj účel a význam. Správce daně tak vychází ze skutečností, které mu jsou v době vydání zajišťovacího příkazu známy, nikoli z procesu dokazování. Vydání zajišťovacího příkazu je procesním rozhodnutím, kterým správce daně základ daně a její výši nestanoví. Smyslem tohoto rozhodnutí je tak v tomto stadiu řízení při placení daní zajistit ve prospěch správce daně v příkaze uvedenou finanční částku k provedení budoucího rozhodnutí. V rámci řízení o zajištění daně tak nelze provádět dokazování a přezkoumávat skutečnosti pojící se se stanovením daně. To je účelem řízení nalézacího, nikoliv řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu. Stejně tak podle žalovaného nelze takové skutečnosti přezkoumávat v rámci případného soudního přezkumu správního rozhodnutí a to právě z výše uvedených důvodů. Tento závěr podle žalovaného lze dovodit také z § 168 odst. 3 daňového řádu.

[30] K námitce aplikování principu kolektivní viny žalovaný uvedl, že na argument rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami je nutno nahlížet v souvislosti s ostatními zjištěnými okolnostmi a taktéž s ohledem na podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Předmětný zajišťovací příkaz byl vydán na základě zcela konkrétního okruhu skutečností, které existenci obavy ve smyslu uvedeného ustanovení daňového řádu zdůvodňují. Podle žalovaného tak nic nebrání tomu, aby byl argument rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami uveden jako jeden z důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu. V případě dalších námitek (řádne plnění daňových povinností, neprovedení testu proporcionality a nedoložení nebezpečí z prodlení) žalovaný odkázal na svá předchozí vyjádření, odůvodnění svého rozhodnutí a zajišťovacího příkazu a rovněž na kasační stížností napadený rozsudek,

jehož závěry považuje za správné. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, nepřiznal stěžovateli náhradu nákladu řízení a aby mu v případě úspěchu přiznal náhradu nákladu řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, za úkon spočívající v písemném podání podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. V této souvislosti stěžovatel odkázal na § 36 odst. 1 s. ř. s., které zaručuje účastníkům řízení rovné postavení a dále podpůrně na náleze Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[31] K jednotlivým doplněním kasační stížnosti se žalovaný nevyjadřoval.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[33] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[34] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[35] Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III.1

Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, podle níž je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný jednak pro nedostatek důvodů, konkrétně pro nevypořádání některých stěžovatelkou uplatněných námitek či argumentů, a jednak pro obtížnou srozumitelnost.

[37] Žaloba podaná stěžovatelkou u krajského soudu byla vskutku rozsáhlá, obsahovala 35 stran textu, a byla opakovaně doplňována velmi obsáhlými podáními, obsahujícími dílem rozvedení již uplatněných žalobních bodů, dílem i nové argumenty. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Krajský soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud (v nálezu krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení)

pokračování

jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 – 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108].

[38] Pokud se tedy stěžovatelka domnívá, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, není její názor správný. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.

[39] Byť je tedy rozsudek krajského soudu v části argumentační poměrně stručný, požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud dostatečným a přiměřeně srozumitelným způsobem vysvětlil, proč se domnívá, že podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly v případě stěžovatelky splněny. Na tom nic nemění ani skutečnost, že názor krajského soudu je nesprávný (viz dále).

III.2

Odůvodněná obava jako předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu

[40] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení otázky, zda byly dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od května 2010 do dubna 2013, která dosud nebyla stanovena.

III. 2. a) Obecné poznámky

[41] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého, *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.*

[42] Při přezkumu zákonitosti zajišťovacího příkazu je proto třeba se především zabývat tím, zda správní orgány postupovaly v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu a řádně zdůvodnily, že je dána odůvodněná obava, že daň (v posuzované věci dosud nestanovená daň z přidané hodnoty) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Ostatně již v bodu 27 rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 04. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 vyslovil, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která*

ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).“

[43] Výkladem § 167 odst. 1 d. ř. se Nejvyšší správní soud dále zabýval v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48. V tomto rozsudku dal obecně zapravdu žalovanému, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně 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. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. (...) Při výkladu a aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, resp. žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé odůvodnění důvodů zajištění finančních prostředků daňového subjektu (srov. výklad k § 71 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, věc CZT). Je evidentní, že v nynější věci snesl správce daně a po něm i žalovaný velmi obsáhlé odůvodnění nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů.“ V následující pasáži odůvodnění se soud obsírně zabýval tím, proč důvody pro vydání zajišťovacího příkazu v případě konkrétního stěžovatele, který byl v rámci obchodu se zlatými slitky zapojen do podvodného řetězce na DPH, shledal, tj. mj. proč pokládá za důvodnou úvahu správních orgánů, že DPH bude stěžovatelce doměřena. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „Pojistkou proti brozíci svěvoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. již rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“

[44] Citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 167 odst. 1 d. ř. lze shrnout, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.

[45] Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námítky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.

[46] Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz,

pokračování

který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Lze tedy učinit mezitímní závěr, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.

[47] Nejvyšší správní soud uvádí, že lze rovněž souhlasit s tím, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.

[48] Pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit.

[49] Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena). V této souvislosti lze krajskému soudu vytknout, že tuto zásadu nerespektoval a zamítnutí žaloby odůvodnil mj. tím, že daň ve výši korespondující s částkou, na níž byl vydán zajišťovací příkaz, byla nakonec stěžovatelce doměřena.

[50] Nejvyšší správní soud se, vycházející z výše uvedených zásad, zabýval otázkou, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí dostal požadavkům zákona a dostatečně odůvodnil, v čem spatřuje odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude stěžovatelce v budoucnu stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

III. 2. b) Důvody svědčící budoucímu stanovení daně

[51] V napadeném rozhodnutí žalovaný dovedl daňovou povinnost stěžovatelky pomocí konstrukce, že stěžovatelka neobdržela zdanitelné plnění od jí deklarovaných dodavatelů s registrací k dani z přidané hodnoty v tuzemsku, nýbrž přímo od dodavatelů pohonných hmot v jiných členských státech EU, konkrétně v Rakousku a v Německu. Tuto konstrukci opřel o názor, že stěžovatelka disponovala s pohonnými hmotami jako faktický vlastník, neboť zboží převážela vlastním vozidlem již od prvotního dodavatele v zahraničí. Žalovaný rovněž odkázal na vyjádření jednatele komplementáře zachycené v protokolu ze dne 5. 6. 2013, že „sice je na faktuře napsáno, že vlastnictví přechází až po úbradě, de facto je moje v okamžiku, kdy ho vyvezu z celního skladu či dovezu do republiky“. Místo plnění tak bylo mimo území České republiky. Naopak za nerelevantní žalovaný označil smluvní vztahy mezi prvotními dodavateli v Rakousku

a Německu, dodavateli stěžovatelky a stěžovatelkou, kterými stěžovatelka dokládala místo plnění v tuzemsku. Nerozhodné a neprůkazné byly dle žalovaného odkazy na to, že dodavatelé stěžovatelky poskytnutá plnění řádně přiznali a daň z přidané hodnoty uhradili, aniž by tyto transakce byly finančními orgány zpochybnovány, respektive v případě dodavatele BRUTO a.s. tyto skutečnosti byly příslušným správcem daně podrobně prověřovány a nakonec uznány, dále že stěžovatelka měla uzavřenu pojistnou smlouvu pouze na zboží dodané na území ČR a že případné dodání zboží přímo stěžovatelce s místem dodání v cizině by bylo možno ověřit v systému VIES. Tyto své závěry žalovaný opřel o rozsudky Soudního dvora EU ve věcech C-245/04, C-430/09 a C-320/88. Naproti tomu žalovaný zdůraznil, že zajišťovací příkaz nebyl vydán proto, že by byla stěžovatelka podezřívána z vědomé účasti na daňovém podvodu.

[52] V rozsudku ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Sb. rozh. s. I-3227, se Soudní dvůr EU zabýval předběžnou otázkou položenou rakouským Správním soudem, která se skutečně týkala věci do jisté míry obdobné jako v nyní posuzovaném případě. V případě předloženém rakouským Správním soudem se jednalo o určení místa zdanitelného plnění při dodání zboží (kovových slitků) italskými a nizozemskými dodavateli rakouské společnosti K., která je následně přeprodala společnosti EMAG. Fyzicky dodávka probíhala tak, že přepravce objednaný společností K. zboží vyzvedl v zahraničí u prvotních dodavatelů a vyskladnil v Rakousku přímo u společnosti EMAG. Soudní dvůr k tomu uvedl, že toto dvojité dodání zboží, které zakládá pouze jedinou přepravu zboží mezi členskými státy EU, je třeba nahlížet tak, že pouze jedno z nich je dodáním intrakomunitárním, zatímco druhé je třeba považovat za dodání uskutečněné v tuzemsku. Soudní dvůr ovšem neuvedl, kterému z obou dodání má být přičítána intrakomunitární povaha. Správní soud, který v návaznosti na citovaný rozsudek Soudního dvora danou věc rozhodl nálezem ze dne 25. 6. 2007, č. 2006/14/0107 (srov. www.ris.at), k tomu uvedl, že pokud tomu nebrání zvláštní okolnosti, bude nutné zpravidla považovat za intrakomunitární dodání první dodání zboží (tj. mezi původním dodavatelem a prostředním článkem, zde společností K.), zatímco druhé dodání (mezi prostředním článkem a koncovým příjemcem) bude nutné považovat za plnění uskutečněné v tuzemsku.

[53] V dalším rozsudku Soudního dvora EU, kterého se dovolává žalovaný, tedy v rozsudku ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti v Staatssecretaris van Financiën*, Sb. rozh. s. I-13335, se řeší právě otázka nezodpovězená v předchozím rozsudku ve věci EMAG, tj. které ze dvou dodání, na jehož základě byla realizována jediná přeprava mezi členskými státy, představuje intrakomunitární dodání. Případ předložený Soudnímu dvoru je v určitém ohledu ještě podobnější věci nyní posuzované, neboť se jednalo o dodávku zboží (pneumatik) od prvotního dodavatele v Nizozemsku, přičemž prostřední článek představovala belgická společnost, která zboží přeprodala rovněž belgickému koncovému příjemci. Koncový příjemce rovněž realizoval (na objednávku prostředního článku) přepravu zboží od původního dodavatele v Nizozemí do vlastního skladu v Belgii. Soudní dvůr k tomu uvedl: „*Co se týče otázky, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání, nebo je uskutečněna jejím jménem, je třeba konstatovat, že v tomto ohledu není v šesté směrnici stanoveno žádné obecné pravidlo. Odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností umožňujících určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství. (...) Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, je tedy třeba mít za to, že odběr zboží ze skladu společnosti ETH zástupcem prvního pořizovatele musí být považován za převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na posledně uvedeného, což je skutečnost, která musí být přičtena prvnímu dodání. Tato okolnost však sama o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat. V případě, kdy pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě*

pokračování

dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku porřízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek X, bod 47 a citovaná judikatura). Pokud kupující jakožto první pořizovatelé v daném případě projeví svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, a předložili své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, mohla mít společnost ETH za to, že plnění, která prováděla, představují dodání uvnitř Společenství. (...) Konečně, pokud jde o podmínku týkající se odeslání či přepravy zboží mimo členský stát dodání, je třeba upřesnit, že ačkoli, jak vyplývá z bodu 45 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder, je otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastník během přepravy uvnitř Společenství, nerozhodná, mohla by okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedena přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní. Proto okolnost, že se ve věci v původním řízení druhý pořizovatel účastnil přepravy, není skutečností, která by umožnila učinit závěr, že tato přeprava musí být přičtena druhému dodání.“ (Relevantní místa zvýraznil NSS.)

[54] Konečně třetím rozsudkem Soudního dvora, který citoval žalovaný, tj. rozsudkem ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, sice nejvyšší soudní instance EU (tehdy EHS) upřednostnila při výkladu pojmu *právo nakládat se zbožím jako vlastník* faktické dodání zboží před čistě civilistickým chápáním převodu vlastnického práva, jehož podmínky se v různých členských zemích mohou lišit. Nelze však odhlížet od toho, že Soudní dvůr se v tomto rozsudku zabýval velmi specifickou otázkou převodu (dodání) nemovitostí. Rozhodně nelze z rozsudku Soudního dvora dovozovat, že na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu a jejich vůli vůbec nezáleží. Naopak, jak vyplývá z citovaného rozsudku ve věci *Euro Tyre Holding BV proti v Staatssecretaris van Financiën*, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit.

[55] Pokud žalovaný výše uvedenou judikaturu Soudního dvora EU k otázce místa plnění v případě dvojitého dodání zakládajícího jedinou dopravu mezi členskými státy EU aplikoval na obchody učiněné stěžovatelkou, nutno konstatovat, že nesvědčí příliš ve prospěch závěru žalovaného, ba spíše je tomu naopak. Žalovaný především vyzdvihl skutečnost, že stěžovatelka dopravovala zboží od původních dodavatelů v Rakousku a Německu do celního skladu v České republice, přičemž skutečnost, že stěžovatelka při této dopravě vystupovala (dle názoru žalovaného pouze formálně) jako dopravce objednaný společnostmi tvořícími prostřední článek, považoval za nerozhodnou. Z citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci *Euro Tyre Holding BV* však vyplývá, že skutečnost, že koncový odběratel zajišťoval dopravu, nemůže být považována za skutečnost, která by umožňovala učinit závěr, že místo plnění u dodání, které bylo druhé v pořadí, tj. dodání stěžovatelce, bylo v zahraničí, jak dovozuje žalovaný. Naopak z výše uvedeného vyplývá, že pokud nejsou zjištěny zvláštní okolnosti, které by takovému závěru bránily, je zpravidla třeba zohlednit záměry kupujícího (tj. prostředního článku), jak byly vyjádřeny při transakci s původními dodavateli. V této souvislosti z podkladů shromážděných správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce založených ve spisech i z dokumentů předložených stěžovatelkou vyplývá, že již při prvním dodání ve prospěch prostředních článků byl těmito jasně deklarován záměr vyvézt zboží z Rakouska, resp. Německa, do jiného členského státu (České republiky), původním dodavatelům byly prostředními články v tomto smyslu předány příslušné dokumenty ohledně registrace těchto prostředních článků v ČR k DPH a ohledně dopravce provádějícího na objednávku prostředních článků dopravu do ČR a v souladu s těmito údaji jsou i dodací listy a přepravní doklady, jakož i informace zanesené rakouskými, popř. německými finančními orgány do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících DPH (tzv. VIES).

[56] Žalovaný dovozoval, že stěžovatelce bylo zboží dodáno ve skutečnosti již v cizině, respektive že stěžovatelka získala již při převzetí zboží k přepravě od původních dodavatelů v Rakousku a Německu *právo nakládat se zbožím jako vlastník*, z výpovědi jednatele komplementáře stěžovatelky pana Otakara Lejska zachycené v protokolu č. j. 1357412/13/2209-05402-301215, který byl sepsán o zahájení daňové kontroly dne 5. 6. 2013. Na otázku správce daně: „*Jaké máte skladové kapacity?*“ pan Lejska uvedl: „*Většinou se neskladuje, jen čerpačky mají svoje nádrže. Řidič např. přijede s cisternou plnou na ČMO, když je to celé určeno zákazníkovi, který je někde dál, vypíše vnitropodnikovou přepravu, doveze k zákazníkovi. Ten např. neodebere celé jím objednané množství, v tom případě máme rezervu v nádržích našich čerpacích stanic nebo v areálu ČMO je cisterna na naftu maximálně na 18 tisíc a jedna stejná je na topný olej (ta je prázdná). Sklad jako takový nemáme, nejsme celním skladem. Co se týká vlastnictví zboží, teoreticky máme na faktuře napsáno, že vlastnictví přechází až po úhradě, ale de facto je moje v okamžiku, kdy ho vyvezu z celního skladu či dovezení do republiky.*“ Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ze žalovaným použité věty pana Lejska jednak nevyplývá, že by se vztahovala specificky k sporným obchodním případům pohonných hmot pocházejících od původních dodavatelů v Rakousku či Německu a dodaných prostřednictvím českých společností tvořících prostřední článek. Navíc je třeba zdůraznit, že jednatel komplementáře se zde vyjadřoval k otázce tzv. výhrady vlastnického práva ujednané v obchodních vztazích s dodavatelem stěžovatelky, tj. ke zcela odlišné otázce od nyní sporné otázky místa poskytnutí zdanitelného plnění. Ani samotná věta použitá žalovaným neobsahuje sdělení, které s ní žalovaný spojuje. Stěžovatelka tvrdí, že zakoupila pohonné hmoty od prostředních článků po jejich dovezení do ČR, respektive po jejich propuštění do volného oběhu z celního skladu, tedy s místem plnění v ČR. Výpověď pana Lejska je zcela v souladu s tímto tvrzením stěžovatelky. Naproti tomu závěr žalovaného, že stěžovatelka disponovala se zbožím jako vlastník již na území cizího státu (Rakousko, Německo), postrádá ve sdělení pana Lejska jakoukoli oporu, ba je s ním ve zřejmém rozporu.

[57] Pokud Nejvyšší správní soud v souladu s dosavadní judikaturou celkově hodnotí *ucelený a logický okruh indicií* ve vztahu k odůvodněné obavě týkající se prvku budoucího stanovení daně, musí konstatovat, že důvody, ze kterých žalovaný dovozuje pravděpodobnost budoucího stanovení daně, se jeví jako nedostatečné. Jakkoli bez komplexního dokazování a zjišťování veškerých relevantních okolností, které má, jak správně uvedl krajský soud, své místo v doměřovacím řízení, respektive v následném soudním řízení o přezkoumání dodatečných platebních výměrů, nelze vyloučit, že daň může být skutečně doměřena, důvody, které k tomu správce daně a žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedli, tomu v tomto stádiu spíše nenasvědčují. Naopak žalovaný opomenul hodnotit řadu okolností, na které stěžovatelka ve svých podáních v daňovém řízení upozorňovala, které spíše nasvědčují správnosti jejího tvrzení o místě zdanitelného plnění v České republice. Takovými okolnostmi může být i pojistná smlouva, dispozice společností vystupujících jako prostřední články s nákladem během přepravy prováděné stěžovatelkou, o nichž vypovídali řidiči cisteren, případně i řádné plnění daňových povinností obchodními partnery stěžovatelky, kteří v řetězci vystupovali jako prostřední články, a kteří dle svých žalovaným nerozporovaných prohlášení za dovezené zboží řádně priznali a odvedli daň z přidané hodnoty.

III. 2. c) *Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*

[58] Jak bylo uvedeno výše, nižší míru odůvodněné obavy (tj. pravděpodobnosti) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymožitelnosti této daně. To by mohlo umožnit vydání zajišťovacího příkazu i tehdy, pokud by sice byly dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně (jako je tomu v nyní posuzovaném případě, viz výše), avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně

pokračování

by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod. Takové „silné“ důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně však v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud neshledal. Za „silný“ důvod nelze v žádném případě pokládat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládaná výše daně, jejímuž budoucímu stanovení však nasvědčují pouze „slabé“ důvody, převyšuje majetek či jmění daňového subjektu. Za „silný“ důvod nelze pokládat ani žalovaným uváděnou obecnou domněnku o rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami. Naopak žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení stěžovatelky zpochybňující obavy ohledně budoucí vymožitelnosti daně, tedy že stěžovatelka je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou, vlastní jak nemovitosti, tak i movité věci značné hodnoty (např. cisternové vozy), má větší počet stálých zaměstnanců, v minulosti neměla daňové nedoplatky, a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšovala svůj majetek a dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky apod. I ze spisů správních orgánů dále vyplývá, že stěžovatelka v průběhu řízení se správními orgány spolupracovala, reagovala na jejich výzvy atd.

III. 2. d) *Shrnutí*

[59] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že po vyhodnocení všech relevantních okolností případu neshledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoli nelze vyloučit budoucí stanovení daně, skutečnosti uváděné žalovaným v napadeném rozhodnutí pro takový závěr nepředstavují silnou oporu. Nejvyšší správní soud ani neshledal podstatné okolnosti, které by vzbuzovaly odůvodněnou obavu ohledně budoucí dobytosti daně v intenzitě, která by umožňovala vydání zajišťovacího příkazu.

III. 3

Rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení

[60] Stěžovatelce třeba přisvědčit i v nesouhlasu s výrokem II. kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu, kterým žalovanému přiznal náklady řízení ve výši 4.655,50 Kč. Rozšířený senát totiž v usnesení ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS, judikoval, že náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná. O takový případ se jedná v posuzované věci, neboť účelně vynaložené náklady žalovaného na jeho účast u jednání před krajským soudem by ani v případě procesního úspěchu žalovaného nebylo možné považovat za náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[61] Kasační stížnost byla důvodná, Nejvyšší správní soud tedy zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Protože zároveň zjistil i nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně, a důvody pro jejich zrušení byly dány již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud zrušil i rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s.]. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným nejvyšším správním soudem.

[62] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, musel rozhodnout o nákladech řízení před krajským soudem i o nákladech řízení o kasační stížnosti. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka měla v řízení úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů v obou soudních řízeních.

[63] V řízení před krajským soudem má stěžovatelka právo na náhradu nákladů sestávajících ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu nákladů právního zastoupení sestávajících z odměny právního zástupce, kterým byl daňový poradce a jehož odměna se stanoví dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Stěžovatelka má dle názoru Nejvyššího správního soudu právo na náhradu odměny právního zástupce za tyto úkony: převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, doplnění žaloby ze dne 28. 4. 2014, návrhy na provedení důkazů ze dne 28. 5. 2014, 7. 7. 2014, 21. 7. 2014 (tato podání hodnotí Nejvyšší správní soud jakožto jeden souhrnný úkon, neboť nevidí důvod, proč by odměna právního zástupce měla být zvyšována pouze z toho důvodu, že soudu předkládá návrhy po částech), doplnění ze dne 20. 8. 2014 a 17. 9. 2014 a účast u soudního jednání dne 3. 12. 2014. Celkem se tedy jedná o sedm úkonů právní služby po Kč 3.100 [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], celkem 21.700 Kč. Vedle toho má stěžovatelka též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 2.100 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu cestovních výdajů na cestu k jednání u krajského soudu (130 km, průměrná spotřeba 5,4 l/100 km, cena motorové nafty dle vyhlášky 435/2013 Sb. činí 36 Kč/l, základní sazba za opotřebení vozidla činí dle 119/1992 Sb. 3,80 Kč/km) ve výši 747 Kč a náhradu za promeškaný čas dle § 14 odst. 3 advokátního tarifu (9 půlhodin po 100 Kč) ve výši 900 Kč. Zástupce stěžovatelky byl plátcem DPH, proto se náklady ve výši 25.447 Kč (bez soudního poplatku) zvyšují o 21% na 30.791 Kč. Celkem má stěžovatelka právo na náhradu nákladů za řízení o žalobě ve výši 33.791 Kč.

[64] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatelka právo na náhradu nákladů spočívajících v odměně zástupce za 5 úkonů spočívajících v podání kasační stížnosti a 4 doplněních, celkem tedy $5 \times 3.100 = 15.500$ Kč a náhradě hotových výdajů za tyto úkony, celkem $5 \times 300 = 1.500$ Kč. Náklady ve výši celkem 17.000 se zvyšují o 21% DPH na celkem 20.570 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5000. Celkem za řízení o kasační stížnosti má stěžovatelka právo na náhradu nákladů ve výši 25.570 Kč.

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

V Brně dne 7. ledna 2016

JUDr. Jirí Palla
předseda senátu