



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyně Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **LEDOPA GROUP s. r. o.**, se sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou, zastoupená JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, se sídlem Resslerova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2013, č. j. 29974/13/5000-14503-710158, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 7/2014 – 56,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podniká v oblasti velkoobchodního nákupu a prodeje pohonných hmot. Je jedním z mnoha článků dodavatelsko-odběratelského řetězce, skrze který jsou dováženy pohonné hmoty z jiných členských států Evropské unie do České republiky, přičemž v nyní posuzovaném případě žalobkyně zajišťovala a hradila dopravu předmětných komodit. Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal dne 7. 10. 2013 dvanáct zajišťovacích příkazů (č. j. 1364065/13/2914-25200-703353; 1364083/13/2914-25200-703353; 1364089/13/2914-25200-703353; 1364098/13/2914-25200-703353; 1364106/13/2914-25200-703353; 1364120/13/2914-25200-703353; 1364126/13/2914-25200-703353; 1364135/13/2914-25200-703353; 1364160/13/2914-25200-703353; 1364178/13/2914-25200-703353; 1364192/13/2914-25200-703353 a 1364206/13/2914-25200-703353) podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2012 v celkové částce 551 908 326 Kč, neboť shledal, že existuje odůvodněná obava, že dosud nestanovená daňová

povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Správce daně měl rovněž za to, že hrozí nebezpečí z prodlení, a proto stanovil, že dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) jsou zajišťovací příkazy účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Žalovaný spojil řízení o odvoláních proti jednotlivým zajišťovacím příkazům do společného řízení a v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) odvolání žalobkyně zamítl.

[2] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví uvedeném rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. K merituu věci krajský soud předně obecně uvedl, že zajišťovací příkaz má ze své podstaty funkci dočasnou a zajišťovací a při jeho užití je třeba dbát o to, aby intenzita zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku byla přiměřená intenzitě ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu. Správce daně musí v zajišťovacím příkazu uvést konkrétní úvahy, které ho vedou k odůvodněné obavě ohledně dobytosti daně u konkrétního subjektu, jež musí být vztažena k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Při přezkumu zajišťovacích příkazů se však soud nemůže zabývat námitkami směřujícími proti daňové kontrole či jejímu výsledku, neboť se nejedná o meritorní rozhodnutí.

[3] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správcem daně popsané indicie tvoří ucelený obraz, jenž vyvolává důvodnou obavu o schopnosti žalobkyně daň v době její vymahatelnosti uhradit. Předpokládaná daňová povinnost v době vydání zajišťovacích příkazů několikanásobně převyšovala majetek žalobkyně. To, že se správce daně ani žalovaný nezabývali dosavadním plněním daňových povinností žalobkyně, nezakládá nezákonnost zajišťovacích příkazů, neboť jednak nejde o zákonnou povinnost, jednak ani „vzorná“ dosavadní platební morálka by vzhledem k ostatním indiciím nemohla existenci odůvodněné obavy rozptýlit. Dle krajského soudu byly naplněny i podmínky pro uplatnění postupu dle § 103 zákona o DPH, neboť likvidní prostředky na bankovních účtech lze téměř okamžitě převést na třetí osobu.

[4] Výše zajišťované daně byla stanovena podle žalobkyní uplatněného nároku na odpočet, jenž správce daně shledal neoprávněným. K otázce zákonnosti závěru ohledně neoprávněně uplatněného odpočtu daně krajský soud zdůraznil, že zajišťovací příkaz je svým způsobem rozhodnutím předběžným, jehož smyslem je zajištění efektivního výběru daně, nikoli samotné doměření daně. Ze správního spisu i z odůvodnění zajišťovacích příkazů dle krajského soudu vyplývá, že správce daně zajišťovací příkazy vydal, jakmile měl v rámci daňové kontroly k dispozici dostatek indicií pro závěr, že žalobce neoprávněně uplatnil daňový odpočet. Zajišťovacími příkazy není předjímán výsledek daňové kontroly, její zjištění jsou pouze využita jako pomůcka pro stanovení výše zajišťovaných částek.

[5] K hmotněprávnímu základu budoucího doměření daně krajský soud uvedl následující. Přeprava může být dle rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG* (dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Soudního dvora na <http://curia.europa.eu/>) přičtena pouze jedné transakci, která je pak osvobozena od daně. Přeprava byla zabezpečena žalobkyní, transakci mezi žalobkyní a jejími dodavateli je dle krajského soudu tedy třeba považovat za obchodní transakci spojenou s přepravou do jiného členského státu. Dodavatelům nevznikla povinnost daň přiznat, žalobkyni tudíž nevznikl nárok na odpočet daně na vstupu. Žalovaný rovněž správně vyhodnotil vztah rozsudku *EMAG* a na něj navazujícího rozsudku ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*. Dle rozsudku ve věci *EMAG* v případě dvou po sobě následujících dodání, která zakládají pouze jedno odeslání nebo přepravu, může být toto odeslání či přeprava přičtena pouze jednomu z dodání. Rozsudek ve věci *Euro Tyre Holding BV* na tento rozsudek navazuje, neboť se zabývá otázkou, které dodání by mělo být považováno za dodání spojené s přepravou.

pokračování

[6] I ostatní námitky shledal krajský soud nedůvodnými. Povinnost hodnotit přiměřenost vydání zajišťovacích příkazů nevyplývá ani z § 167 daňového řádu ani z § 103 zákona o DPH, lze ji nicméně dovodit z § 5 odst. 3 daňového řádu. V situaci, kdy správce daně neměl jiný zákonný prostředek, který by mohl vůči žalobkyni uplatnit, a zároveň postupoval v souladu s cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, krajský soud neshledal postup správce daně v rozporu se zásadou zdrženlivosti ani přiměřenosti. K porušení zásady přiměřenosti by došlo pouze v případě, že by nebyly pro vydání zajišťovacích příkazů splněny zákonné požadavky. To, že se žalobkyně ocitla bez prostředků během daňové kontroly, není z pohledu zákonnosti zajišťovacích příkazů relevantní. Nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti, neboť žalovaný pouze vycházel z výsledku kontrolního zjištění, se kterým byla žalobkyně seznámena.

[7] Závěrem krajský soud uvedl, že neshledal rozpor § 103 zákona o DPH s ústavním pořádkem. Postup je v souladu s požadavkem na efektivní výběr daní, neboť nebezpečí z prodlení, které je podmínkou pro aplikaci tohoto ustanovení, znamená, že existují důvody, kdy nebyt rychlého konání správce daně, mohlo by být pro chování daňového subjektu dosažení účelu zajišťovacího příkazu zmařeno. Právo na spravedlivý proces je v případě vydání zajišťovacích příkazů garantováno možností soudního přezkumu. S ohledem na povahu zajišťovacích příkazů nelze trvat na možnosti vyjádření účastníka řízení, která je mu dána v odvolacím řízení, případně v řízení o žalobě. Přestože žalobce nemůže disponovat se zajištěným majetkem, neznamená to, že by o něj přišel.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[8] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Napadený rozsudek je nesrozumitelný, neboť z něj není zřejmé, zda krajský soud považoval otázku existence dosud nestanovené daňové povinnosti za relevantní při přezkumu napadeného rozhodnutí. Krajský soud se rovněž nevypořádal s rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Af 8/2015, na nějž stěžovatelka upozorňovala během ústního jednání a který je podle ní stěžejní pro její argumentaci ohledně povinnosti zkoumat pravděpodobnost doměření daně. Krajský soud rovněž dle stěžovatelky porušil její základní právo na přístup k soudu, neboť v rozporu se zákonem zúžil rozsah soudního přezkumu, když z posouzení vyloučil námitky týkající se neexistence dosud nestanovené daně. Odůvodnění napadeného rozsudku se zcela míjí s námitkou proti použití postupu dle § 103 zákona o DPH, neboť stěžovatelka nebrojila proti tomuto institutu obecně, ale proti jeho mechanickému použití v posuzovaném případě, které nebylo žalovaným nijak odůvodněno.

[10] Ve věci samé stěžovatelka z důvodu tvrzené nesrozumitelnosti napadeného rozsudku uvádí alternativní argumentaci. Předně brojí proti názoru, že správce daně nemá zkoumat existenci dosud nestanovené daně. Dle § 167 odst. 1 daňového řádu je existence dosud nesplatné či dosud nestanovené daně základní podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu. Pokud by soudy rezignovaly na požadavek zkoumat pravděpodobnost budoucí daňové povinnosti, postup správce daně by se zcela vymkl vnější kontrole. Vzhledem k intenzitě zásahu do práv daňového subjektu musí správce daně naopak důkladně zvažovat, zda domněnka ohledně dosud nestanovené daně obstojí. I když tedy nelze na zajišťovací příkaz klást stejné požadavky jako na rozhodnutí ve věci samé, je třeba zkoumat pravděpodobnost doměření daně. Při vydání

zajišťovacího příkazu musí správce daně provést dvě předpovědi, a to jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu a jaká bude výše stanovené daně. Čím více se snižuje pravděpodobnost jedné z hypotéz, tím více se snižuje ústavně-konformní možnost vydat zajišťovací příkaz.

[11] Stěžovatelka dále činí sporným závěr o neoprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu, čímž zpochybňuje pravděpodobnost i opodstatněnost budoucího doměření daně. Dle rozsudku Soudního dvora ve věci *Euro Tyre Holding BV* není úhrada nákladů spojených s přepravou jediným kritériem pro přiřazení intrakomunitárního dodání ke konkrétní transakci, nýbrž je třeba přihlížet ke všem okolnostem transakce. V posuzovaném případě je rovněž potřeba zohlednit i to, že se jedná o zboží podléhající spotřební dani, které bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V takovém případě je zboží nejprve přepravováno do daňového skladu, odkud je následně uvolněno do volného oběhu. Stěžovatelka se stala vlastníkem zboží až po jeho uvolnění do volného oběhu. Transakce odpovídající pořízení zboží z jiného členského státu v řetězci zjevně předcházela dodání zboží stěžovatelce. Dle rozsudku Soudního dvora EU ve věci *EMAG* transakce, která následuje po intrakomunitárním dodání, má již povahu vnitrostátní transakce. Dodání zboží stěžovatelce bylo tudíž transakcí s místem plnění v České republice, a proto byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně. Závěr krajského soudu o neoprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu je dle stěžovatelky v rozporu s právem Evropské unie, zejména s principem neutrality DPH.

[12] Podle stěžovatelky není v českém právním řádu zcela vyjasněno určení místa plnění v případě, kdy zboží pochází z jiného členského státu a během přepravy do České republiky několikrát změní vlastníka. Žalovaný i krajský soud argumentovali judikaturou Soudního dvora, která však na zákon o DPH přímo nedopadá. Postup žalovaného je tak v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť k omezení stěžovatelčina práva vlastnit majetek nedošlo na základě zákona.

[13] Ohledně tvrzení, že majetek stěžovatelky není dostatečný vzhledem k daňové povinnosti, která jí hrozí, stěžovatelka uvádí, že se žalovaný nijak nezabýval budoucí majetkovou situací stěžovatelky a obavy, že by se stěžovatelka do budoucna mohla svého majetku zbavit, nejsou nijak podloženy. Žalovaný má nadto dle stěžovatelky jiné nástroje jak vyvedení majetku předejít. Zajištění rovněž nelze odůvodnit rizikovostí obchodované komodity. Stěžovatelka dále namítá nepřiměřenost zajišťovacích příkazů. Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně dovozuje přiměřenost zajišťovacích příkazů z jejich legality, což je však pouze jedním z prvků testu proporcionality. Je podmínkou nezbytnou, nikoli však dostačující. Fiskální zájmy státu nelze nadřadit povinnosti šetřit práva daňového subjektu. Zajištění veškerého současného i budoucího majetku stěžovatelce zcela znemožnilo výkon jakékoli podnikatelské činnosti, čímž došlo k porušení jejího základního práva podnikat.

[14] K ochraně svých procesních práv stěžovatelka namítá, že lze sice souhlasit s krajským soudem, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu je podstatná zásada rychlosti, a nelze tudíž trvat na právu účastníka řízení vyjádřit se k zajišťovacím příkazům, má nicméně za to, že oslabení ochrany v daňovém řízení by mělo být kompenzováno důkladnějším soudním přezkumem, aby se zabránilo svévolnému postupu správce daně. Krajský soud se proto měl důkladněji zabývat pravděpodobností budoucího doměření daně.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že přístup krajského soudu k posuzované otázce je zcela konzistentní. Krajský soud není v rámci přezkumu zajišťovacího

pokračování

příkazu oprávněně zkoumat zákonnost řízení nalézacího, ačkoliv ze zjištění získaných během daňové kontroly správce daně vychází při identifikaci odůvodněné obavy dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka nečiní rozdíl mezi povinností zkoumat existenci dosud nestanovené daně a předpokladem existence dosud nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat, je-li zde předpoklad daně dosud nestanovené výše a daňový subjekt je majetkově nedostatečný, resp. jeho ekonomická situace vyvolává obavu o úhradu daně v době její vymahatelnosti. Správce daně nemusí prokazovat, že daň bude skutečně stanovena. Přestože lze stěžovatelce přisvědčit, že napadený rozsudek neobsahuje výslovný odkaz na rozsudek zmiňovaný při ústním jednání, krajský soud se otázkou pravděpodobnosti doměření daně zabýval.

[16] Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelkou, že názor správce daně není judikatorně aprobován; naopak, vychází z rozhodovací činnosti Soudního dvora. Nadto požadavek, aby právní názor byl nejprve vysloven soudem, než bude použit správcem daně v zajišťovacím příkazu, nevyplývá ze zákona a je zcela absurdní, neboť k posouzení soudem by logicky nemohlo nikdy dojít, kdyby nebyl právní názor nejprve vysloven správcem daně.

[17] Existence odůvodněné obavy jednoznačně plyne z majetkové situace stěžovatelky ke dni vydání zajišťovacích příkazů. Porovnání současné a budoucí finanční situace stěžovatelky není zákonnou podmínkou a vzhledem ke zjištěním správce daně je zcela nepravděpodobné, že by stěžovatelka byla v krátké době schopna vygenerovat příjem několikanásobně převyšující příjem dosavadní. K možnosti nezajistit celý majetek stěžovatelky žalovaný odkazuje na zjištění ohledně výše tohoto majetku, která jinou možnost správci daně nedávala. Rizikovitost obchodované komodity je skutečnost způsobilá pouze zintenzivnit obavu správce daně, avšak nelze na ní tuto obavu založit.

[18] K námitce porušení principu proporcionality žalovaný uvádí, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, jehož ústavnost mu nepřisluší hodnotit. Přiměřenost zásahu do základních práv stěžovatelky je zabezpečena povahou předmětného institutu a zákonnými předpoklady pro jeho využití. Žalovaný závěrem brojí proti tvrzení, že postup dle § 103 zákona o DPH nebyl správcem daně odůvodněn. Hrozící nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH musí být z odůvodnění zajišťovacího příkazu seznatelné, správce daně však není povinen přesně určit, které skutečnosti daný dílčí závěr odůvodňují, neboť vždy v podstatě souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, pouze intenzita obavy, že daň nebude uhrazena, je vyšší.

[19] Ve své replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje argumentaci ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Na podporu svého tvrzení, že při vydání zajišťovacích příkazů je třeba zkoumat i existenci dosud nestanovené daně, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015 vydaný po podání kasační stížnosti. Stěžovatelka zdůrazňuje, že dle tohoto rozsudku je odůvodněnou obavu třeba vyhodnocovat jak ve vztahu k tomu, že daň bude v určité výši stanovena, tak i k její budoucí nedobytnosti. Pokud lze odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla není možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné nižší pravděpodobnost ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi ohledně nedobytnosti daně.

[20] Stěžovatelka tvrdí, že dodatečné stanovení daně je v jejím případě vyloučeno, neboť závěry správce daně byly vyvráceny rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2015. Dále stěžovatelka namítá, že obava o vymahatelnost daně je založena pouze na samotné výši daně, nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly úmyslu stěžovatelky zbavit se svého majetku. Stěžovatelka byla před vydáním zajišťovacích příkazů fungující společností, která řádně plnila své povinnosti. K tvrzení žalovaného, že stěžovatelka

neuvedla, jaké alternativní prostředky měl správce daně k dispozici k zajištění dobytosti dosud nestanovené daně, uvádí, že není její povinností doporučovat správci daně, jak má postupovat. V obecné rovině jsou nicméně správci daně k dispozici nástroje práva soukromého, insolvenčního či trestního. K porušení principu proporcionality stěžovatelka doplňuje, že k porušení ústavně zaručených práv nemusí dojít pouze na základě protiústavnosti právního předpisu, nýbrž též i z důvodu jeho interpretace. Vydání zajišťovacího příkazu představuje mimořádně závažný zásah do ústavně zaručeného práva na pokojné užívání majetku a svobody podnikání, neboť v jeho důsledku dochází k ekonomické likvidaci daňového subjektu. Žalovaný i krajský soud pochybili, když zvažovali pouze fiskální zájmy státu a nikoli též základní práva, která s nimi stojí v kolizi.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[22] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[23] Předně nelze přisvědčit námitce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud ve svém právním posouzení postupoval zcela systematickým způsobem, když nejprve vymezil povahu institutu zajišťovacího příkazu a zdůraznil, že naplnění důvodné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu je dle judikatury Nejvyššího správního soudu třeba zkoumat individuálně a z důvodu zamezení libovůli je třeba existenci této obavy podepřít konkrétními důvody vztahujícími se jak k dobytosti daně, tak i k pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a její výši. Poté shrnul důvody uvedené správcem daně a žalovaným a následně posoudil ekonomickou situaci stěžovatelky ve vztahu k dosud nestanovené dani (tj. pravděpodobnost dobytosti daně) a výši zajišťované daně, zejména zákonnost závěru správce daně ohledně neoprávněného uplatnění nároku na odpočet daně (tj. pravděpodobnost ve vztahu k budoucímu doměření daně). Po posouzení důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů posoudil zbylé žalobní námítky, přičemž se vzhledem k předmětu řízení zcela správně odmítl zabývat námitkami směřujícími proti daňové kontrole a jejímu výsledku.

[24] Nejvyšší správní soud neshledal ani jiné nedostatky zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsals závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[25] Ohledně údajného pochybení krajského soudu ve vztahu k nevypořádání se s argumentací Krajského soudu v Ostravě obsaženou v rozsudku č. j. 22 Af 8/2015 - 69, zmiňovanou žalobcem při ústním jednání, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že rozhodnutí

pokračování

krajského soudu nemusí nutně reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci, nýbrž postačí, pokud obsahuje takové odůvodnění, které z logiky věci vyvrací uplatněné námitky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Jak vyplývá z výše uvedeného shrnutí argumentační struktury napadeného rozsudku, krajský soud řádně posoudil oba prvky odůvodněné obavy dle § 167 zákona o DPH (pravděpodobnost stanovení daně a její budoucí dobytost), Nejvyšší správní soud se proto dále nezabýval námitkami uvedenými v části IV. kasační stížnosti a přistoupil k posouzení merita věci, tj. důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů.

[26] Dle § 167 odst. 1 daňového řádu „[p]e-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“.

[27] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[28] Vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. 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.

[29] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 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“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně“ (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 – 104).

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval pravděpodobností budoucího stanovení daně. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH „[p]látec je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého

zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani [§ 2 odst. 1 písm. a) a c) zákona o DPH]. Dodáním zboží je dle § 13 odst. 1 zákona o DPH „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“. Pořízením zboží z jiného členského státu se dle § 16 odst. 1 zákona o DPH rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou“.

[31] Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je „místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje“ (§ 7 odst. 1 zákona o DPH). Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je „místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná“ (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje „místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“ (§ 11 odst. 1 zákona o DPH).

[32] Nejvyšší správní soud podotýká, že hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva Evropské unie při přípravě vnitrostátní úpravy DPH (a to jak pro současný zákon o DPH, tak pro již zrušený zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) byla tzv. Šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388/EHS) (dále jen „šestá směrnice“), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“). Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice 2006/112 bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice 2006/112 jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Závěry vyslovené Soudní dvorem a Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy bezpochyby použitelné i na nyní posuzovanou věc.

[33] V této věci se jedná o tzv. řetězovou transakci, kdy „několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele poslednímu kupujícímu“ (stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 10. 11. 2005 ve věci C-245/04, EMAG). Při posuzování řetězových transakcí je třeba vycházet z toho, že „dvě po sobě následující dodání zakládající pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za časově po sobě následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání“ (srov. rozsudek EMAG). V citovaném rozsudku Soudní dvůr dovodil, že „[v] případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně [...] Uvedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy“. K místu dodání v citovaném rozsudku Soudní dvůr uvedl, že „[p]okud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický

pokračování

důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přepravy začaly uskutečňovat“.

[34] V rozsudku *Euro Tyre Holding BV* se Soudní dvůr zabýval otázkou, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání v rámci řetězové transakce, nebo je uskutečněna jejím jménem. Při posuzování této otázky je nutné dle Soudního dvora zohlednit všechny podmínky zakládající právo na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, tj. 1) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele; 2) prokázání, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; a 3) fyzické opuštění území členského státu dodání v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy. Zároveň je třeba zkoumat záměr kupujícího v okamžiku pořízení, je-li podpořen objektivními poznatky.

[35] K podmínce prokázání přepravy zboží mimo členský stát dodání Soudní dvůr v citovaném rozsudku uvedl, 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“.*

[36] V rozsudku *Euro Tyre Holding BV* tedy Soudní dvůr došel k závěru, že „*v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání [...] provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství“ (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem). Podstatné je tedy především určení okamžiku, kdy bylo na druhého pořizovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele.*

[37] V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, dovodil, že „*pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující [...] V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyl na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník [...] [p]rvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné uskutečněno předáním zboží prodávajícím prvnímu dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přítom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího*

zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel)“.

[38] Stěžovatelce tak lze sice přisvědčit, že to, že zajišťovala přepravu zboží, nemusí bez dalšího znamenat, že ji je třeba považovat za pořizovatele zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. Stěžovatelka nicméně v kontrastu s jí citovaným rozsudkem č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 v řízení před správcem daně nenamítala (a nic takového ani nevyplývá z obsahu správního spisu), že přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu a že k dodání zboží stěžovatelce došlo teprve poté, co tento subjekt získal právo nakládat se zbožím jako vlastník. Proti odůvodněnému závěru žalovaného, že vzhledem k tomu, že zajišťovala, organizovala a hradila přepravu, naplňuje transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, stěžovatelka nepředložila žádnou jinou verzi skutkového děje.

[39] Smyslem a účelem společného evropského systému DPH je správné uložení a výběr daně a zachování zásady neutrality a zásady zdanění ve státě konečné spotřeby. Pravidla upravující dodání zboží spojené s přepravou do jiného členského státu v rámci řetězových transakcí byla Soudním dvorem vykládána s ohledem na tyto cíle a zachování logiky obchodních transakcí. Je nutno mít na zřeteli, že Soudní dvůr vyslovil závěr, že jednotlivá dodání je třeba posuzovat s ohledem na všechny okolnosti případu, v situaci, kdy nebylo zřejmé, které ze dvou transakcí, jichž se účastnil subjekt zajišťující přepravu do jiného členského státu, je třeba přiřadit tuto přepravu. V nyní posuzovaném případě však stěžovatelka tvrdí, že ji nelze považovat ani za pořizovatele zboží z jiného členského státu, ani za dodavatele tohoto zboží, a odkazuje na blíže nespecifikované transakce proběhlé dříve v obchodním řetězci. V případě, že stěžovatelka přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu, musela jí být tato skutečnost známa a nic jí nebránilo správce daně na ni upozornit. Stěžovatelka tak však neučinila (a nečiní ani v řízení před správními soudy). Jednání stěžovatelky tak, jak ho prezentuje v posuzovaném řízení, nadto nedává žádný ekonomický smysl. Stěžovatelka nedisponovala vozovým parkem ani řidiči, přepravu zajišťovala skrze další subjekty, kterým za přepravu platila, organizaci přepravy nefakturovala žádnému subjektu, nicméně tvrdí, že tuto přepravu je třeba přiřadit k jiné transakci v rámci obchodního řetězce. Správci daně nelze vytýkat, že se ve svém předběžném posouzení zaměřil na kritérium organizace přepravy, když žádné jiné relevantní informace od stěžovatelky neobdržel. Závěr žalovaného a krajského soudu, že v rámci řetězce jednotlivých dodání to byla právě transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, která naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, je třeba považovat pro účely splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů za opodstatněný. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že vzhledem k výše uvedenému se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, že závěry krajského soudu byly vyvráceny rozsudkem č. j. 5 Afs 77/2015 – 43. Naopak, zdejší soud se v nyní posuzovaném případě rozsudkem (jakož i jeho skutkovými okolnostmi) podrobně zabýval a i na jeho základě došel k závěru o správnosti právního posouzení krajského soudu.

[40] Je třeba zdůraznit, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen, třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání. Mezi jeho typické rysy se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní

pokračování

a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Často se řada účastníků dané obchodní transakce registruje k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operují s více bankovními účty, které neoznámí správci daně, a dochází k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38).

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předběžný závěr žalovaného, že transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, byl vzhledem k fázi daňového řízení při vydání zajišťovacích příkazů opodstatněný a nebyl stěžovatelkou relevantním způsobem zpochybněn. Je tedy třeba přisvědčit závěru žalovaného i krajského soudu, že dodavatelům stěžovatelky nevznikla povinnost přiznat daň, a stěžovatelce tak nevznikl nárok na odpočet daně. Důvody, ze kterých žalovaný dovodil pravděpodobnost budoucího stanovení daně, je tedy třeba považovat za dostatečné.

[42] Nadto, jak bylo uvedeno výše, nižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně (v posuzovaném případě zapříčiněné především nedostatkem relevantních podkladů) lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytosti daně (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka byla ke dni vydání napadeného rozhodnutí relativně novým právním subjektem (zapsána do obchodního rejstříku byla ke dni 18. 12. 2011), veškerou činnost za ni vykonával pouze její jednatel Radim Tomek, nevlastnila žádné nemovitosti ani movité věci značné hodnoty (jako např. cisternové vozy) a její majetek se skládal především z několika vozů značky BMW, ze zboží (které stěžovatelka nikde neskladovala a které bylo v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů na cestě k odběrateli) a z peněžních prostředků na bankovním účtu (zřejmě na úhradu zboží). Stěžovatelka vykazuje obrát téměř tři miliardy korun českých, avšak zisk vytváří pouze ve výši kolem jedné tisícin obrátu. Z výše uvedených důvodů ji nebylo možné považovat za finančně stabilizovaný a dlouhodobě podnikající subjekt. Naopak, vzhledem k likviditě majetku a slabé zaměstnanecké struktuře se stěžovatelka mohla kdykoli zbavit veškerého majetku a neprodleně ukončit svou činnost. Nejvyšší správní soud proto shledal, podobně jako krajský soud, silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně. To, že daňové orgány nezahrnuly do odůvodnění svých rozhodnutí ještě úvahu o pravděpodobném vývoji majetkových poměrů stěžovatelky v budoucnosti, ačkoli by to jistě přispělo jejich přesvědčivosti, nemůže tento závěr zpochybnit.

[43] Posuzovaný případ se značně odlišuje od ekonomické situace daňového subjektu (který uplatňoval stejný obchodní model jako stěžovatelka, navíc u stejné komodity), jíž se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 65 (tam zdejší soud řešil pouze otázku budoucí dobytosti dosud nestanovené daně, neboť pouze tu učinil žalovaný spornou v kasační stížnosti). Daňový subjekt v onom případě podnikal jako fyzická osoba, vlastnil dlouhodobý hmotný majetek v řádu desítek milionů, měl desítky zaměstnanců, registrovaným plátcem DPH byl od roku 1993 (a od té doby bezchybně plnil své daňové povinnosti) a přes hrozící vysoký doměrek daně dále podnikal a rozmnožoval svůj majetek (ke konci roku 2013, tedy již v době probíhající daňové kontroly, nakoupil vozový park v hodnotě 24 milionů Kč). Výše uvedené tak potvrzuje Nejvyšším správním soudem ustáleně judikovanou potřebu zkoumat při posuzování zajišťovacích příkazů individuální okolnosti konkrétního případu.

[44] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že po vyhodnocení všech relevantních okolností případu shledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Závěr žalovaného a krajského soudu o budoucím vyměření daně byl opodstatněný, byť je třeba připustit, že v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nebyly žalovaným objasněny veškeré relevantní okolnosti nezbytné pro zákonné doměření daně. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že stěžovatelka nepředložila žádnou jinou skutkovou verzi, která by předběžné závěry o průběhu řetězové obchodní transakce zpochybnila. Nejvyšší správní soud rovněž shledal, že v době rozhodování žalovaného zde vzhledem k ekonomické situaci stěžovatelky a struktuře jejího podnikání existovalo reálné, dokonce značné riziko, že vyměřená daň nebude v budoucnu vymahatelná.

[45] K argumentaci stěžovatelky právním režimem pohybu zboží, které podléhá spotřební dani, Nejvyšší správní soud uvádí, že vzhledem k tomu, že tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, který ji tak nemohl posoudit, nemůže se jí pro její nepřípustnost zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud pouze upozorňuje, že obecně z judikatury plyne, že „[z]ádné ustanovení směrnice totiž neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daň. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoli vyměření spotřebních daní z tohoto zboží“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, ve věci C-435/03, *British American Tobacco Interbational Ltd a další*). Výslovně byl tento argument odmítnut v již zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2016 – 43, neboť „pro účely zákona o DPH nelze bez dalšího rozdělovat jednu intrakomunitární přepravu zabíjenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Tento okamžik pochopitelně může (a mnohdy tomu tak také bude) s okamžikem dodání zboží splyvat. Nemusí tomu tak ovšem být vždy, neboť pro účely spotřební daně (na rozdíl od DPH) je nerozhodné, kdo je vlastníkem zboží“.

[46] K námitce týkající se protiústavnosti § 103 zákona o DPH Nejvyšší správní soud předně uvádí, že v rozporu s tvrzením stěžovatelky v kasační stížnosti byla její žalobní námitka založena v převážné míře na samotné protiústavnosti tohoto institutu. Ke způsobu, jakým byl aplikován v posuzované věci, stěžovatelka v žalobě pouze obecně poznamenala, že se správce daně dostatečně nezabýval otázkou, zda existují konkrétní a dostatečně silné důvody zakládající nebezpečí z prodlení. Krajský soud se naplněním podmínek pro použití § 103 zákona o DPH v posuzované věci zabýval na str. 10 napadeného rozsudku. Vzhledem k obecnosti uplatněné žalobní námitky je odůvodnění krajského soudu, byť stručné, dostačující. Ústavnosti § 103 zákona o DPH se v obecné rovině krajský soud věnoval na str. 14 napadeného rozsudku.

[47] Námitkou protiústavnosti § 103 zákona o DPH se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval, naposledy v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016 – 29, a uzavřel, že dané ustanovení není v rozporu s ústavním pořádkem: „Smyslem a účelem § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je napomoci výběru daně v případech, kdy brozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty tak prakticky okamžitě zasáhne majetkovou sféru daňového subjektu [...] Uvedené faktické důsledky zajišťovacího příkazu však neznamenají apriori protiústavnost § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož nepředstavují vybočení z ústavního pořádku, který zakotvuje zmocnění k omezení vlastnického práva výběrem daní tak, že se může dít pouze v zákonem stanovených mezích, ani s ním nejsou v rozporu. Výběr daní je totiž zakotven článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, přičemž podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy, lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje

pokračování

na to, že i jiná rozhodnutí zajišťovací povahy jsou předběžně vykonatelná, zpravidla již okamžikem jejich vydání nebo doručení povinné osobě (srov. např. § 76d občanského soudního řádu)“. Správce daně má povinnost současně s vydáním zajišťovacího příkazu učinit pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o jeho vydání a sepsat o tom úřední záznam. Z úředního záznamu obsaženého ve správním spisu (č. položky 9) je zřejmé, že správce daně tak učinil, když daňové poradkyni stěžovatelky bezprostředně po odeslání zajišťovacího příkazu zatelefonoval a vyrozuměl ji o vydání zajišťovacích příkazů a jejich zaslání do datové schránky daňové poradkyně. Krajskému soudu je rovněž třeba přisvědčit v tom, že vzhledem ke struktuře majetku stěžovatelky byl postup dle § 103 zákona o DPH v posuzovaném případě opodstatněn.

[48] Námitku, v níž stěžovatelka vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení otázky přiměřenosti vydání zajišťovacích příkazů, shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Jak správně uvedl krajský soud, požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v povinnosti vážit pravděpodobnost jak budoucího stanovení daně, tak i nedobytnosti této daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45). Rovněž je třeba upozornit, že dle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu „u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví vyšší zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek“. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, zdůraznil, že povinnosti správce daně je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena. Správce daně není oprávněn při vydání zajišťovacího příkazu posuzovat, zda je reálné a ekonomicky možné, aby daňový subjekt uhradil stanovenou jistotu. Při rozhodování v režimu § 167 daňového řádu tak není prostor pro úvahy o snížení zajišťované částky s ohledem na majetkovou situaci daňového subjektu.

[49] Lichou shledal Nejvyšší správní soud i námitku brojící proti použití judikatury Soudního dvora. Jak již bylo výše uvedeno, vnitrostátní právní úprava DPH (a to jak platný zákon o DPH, tak již zrušený zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) vychází z práva Evropské unie, zejména z šesté směrnice, která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí č. 2006/112. Dle čl. 19 Smlouvy o Evropské unii je Soudní dvůr Evropské unie příslušný k zajišťování dodržování práva při výkladu a provádění Smluv. Vnitrostátní orgány, tedy i orgány finanční správy a soudy, mají povinnost vycházet z judikatury Soudního dvora Evropské unie při výkladu právních předpisů, jež mají původ v právu Evropské unie. Nelze tedy ničeho vytknout žalovanému ani krajskému soudu, pokud vycházeli z relevantní judikatury Soudního dvora. Stěžovatelce lze nicméně přisvědčit v tom, že se jedná o právně složitou otázku, která vyžaduje rozsáhlá skutková zjištění a sofistikované právní posouzení, a právní názor žalovaného nebyl v době jeho rozhodování dosud českými soudy judikatorně potvrzen. Stěžovatelka však neuvedla žádné okolnosti, které by opodstatněnost závěru žalovaného vylučovaly. Nadto je třeba zdůraznit, že v případě stěžovatelky, oproti jiným případům řetězově přeprodávaných pohonných hmot s místem nákladky v jiném členském státě (např. věci sp. zn. 4 Afs 22/2015 či sp. zn. 2 Afs 239/2015), byly dány silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně, čímž se do jisté míry kompenzovala nižší argumentační přesvědčivost ve vztahu k budoucímu stanovení daně.

V. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[51] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovaný netvrdil, že by mu nad rámec jeho běžné činnosti jakékoli náklady vznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. listopadu 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu