



**ČESKÁ REPUBLIKA**  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **KRATOLIA Trade, a. s.**, IČO: 24843318,  
sídlem Žukovova 59/34, 400 03 Ústí nad Labem,  
zastoupená JUDr. Kateřinou Radostovou, advokátkou,  
sídlem Břehová 208/8, 110 00 Praha 1,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

za účasti  
osoby zúčastněné  
na řízení: **VPI CZ, v. o. s.**, IČO: 03007740,  
sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8,  
zastoupena JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem,  
sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9161/15/5100-41453-711090,

**takto:**

**I. Žaloba se zamítá.**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

## II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9161/15/5100-41453-711090, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeny zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2015, č. j. 497444/15/2501-80541-507886, č. j. 498054/15/2501-80541-507886, č. j. 498091/15/2501-80541-507886, č. j. 498092/15/2501-80541-507886, č. j. 498179/15/2501-80541-507886, č. j. 498270/15/2501-80541-507886, č. j. 498319/15/2501-80541-507886, č. j. 498363/15/2501-80541-507886, č. j. 498485/15/2501-80541-507886 a č. j. 498513/15/2501-80541-507886. Těmito zajišťovacími příkazy správce daně žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za po sobě jdoucí zdaňovací období měsíců březen až prosinec 2014, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty v celkové výši 88 102 458,77 Kč na depozitní účet správce daně. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněné zajišťovací příkazy a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.
2. V průběhu soudního řízení byl usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 10. 2015, č. j. KSUL 74 INS 13161/2015-A-28, zjištěn úpadek žalobkyně a usnesením téhož soudu ze dne 19. 2. 2016, č. j. KSUL 74 INS 13161/2015-B-21, byl na její majetek prohlášen konkurz. Soud proto postupoval v souladu s § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), a usnesením ze dne 31. 1. 2018, č. j. 15 Af 46/2015-93, vyslovil, že podle § 264 odst. 1 insolvenčního zákona je v řízení pokračováno, přičemž dnem 27. 4. 2016 se namísto žalobkyně stal účastníkem řízení insolvenční správce žalobkyně (společnost VPI CZ, v. o. s.). Poté však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 6. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), vyslovil, že „[s]kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), § 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a § 140c (nově zahájená řízení) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, se na správní soudnictví nevztahují.“ Zároveň konstatoval: „Je zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení.“ Vycházeje z tohoto rozsudku dospěl zdejší soud k závěru, že zjištění úpadku žalobkyně ani prohlášení konkurzu na její majetek nesmí nijak zasáhnout do jejího procesního postavení, a proto usnesením ze dne 25. 9. 2018, č. j. 15 Af 46/2015-140, vyslovil, že v řízení bude na straně žalobce pokračováno s žalobkyní KRATOLIA Trade, a. s. V této souvislosti soud podotýká, že z důvodu provedené změny v osobě žalobkyně nemohl přihlížet k obsahu jednání, které se uskutečnilo dne 21. 3. 2018, tj. v době, kdy toto řízení nebylo vedeno s aktuální žalobkyní.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

3. V žalobě žalobkyně předeslala, že od zahájení činnosti v roce 2013 vyrábí metylester mastných kyselin (dále jen „FAME“), což je složka určená pro pohon motorů ve formě přimíchávání do nafty, převážně z řepkového oleje. Za tímto účelem nakupovala od různých dodavatelů řepkový olej jako surovinu pro výrobu FAME. Nejvýznamnějším odběratelem FAME od žalobkyně byla společnost ČEPRO, a. s., (dále jen „Čepro“). Žalobkyně byla zároveň registrovaným distributorem pohonných hmot, pro získání registrace musela složit u celního úřadu kauci ve výši 20 miliónů Kč a být držitelem povolení provozovat daňový sklad, pro jehož získání musela předložit celnímu úřadu bankovní záruku ve výši 70 miliónů Kč, přičemž v obou případech celní úřad posuzoval mimo jiné její spolehlivost, a to s kladným výsledkem.
4. Napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy označila žalobkyně za projev svévole a porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Daňové orgány podle ní zneužily svého postavení a namísto toho, aby po řádně provedeném dokazování rozhodly o stanovení daně, využily institutu zajištění daně, který má povahu předstižného řízení, kde není třeba dokazovat v plném rozsahu. Žalovaný tak podle žalobkyně dosáhl faktického vybrání daně prostřednictvím uložení povinnosti složit jistotu a současně vedené daňové exekuce, aniž bylo postaveno najisto, že existuje důvod pro doměření daně. Důsledky daňové exekuce a navazujících řízení, jež vyplývají ze ztráty daňové bezdlužnosti (např. zrušení registrace distributora pohonných hmot), byly přitom pro žalobkyni zcela fatální a zapříčinily nucené ukončení její podnikatelské činnosti. Žalovaný tím podle žalobkyně porušil zásadu přiměřenosti upravenou v § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a její právo vlastnit majetek vyjádřené v čl. 11 Listiny základních práv a svobod.
5. Žalobkyně popsala, že u ní správce daně zahájil daňovou kontrolu, která se týkala DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a leden až prosinec 2014, tj. totožných zdaňovacích období a totožných odpočtů, pro něž byly vydány zajišťovací příkazy. Zdůraznila, že správce daně vydal zajišťovací příkazy (24. 2. 2015) ještě před tím, než jí dal příležitost se k věci vyjádřit v rámci daňové kontroly na základě výzvy ze dne 16. 3. 2015, a žalovaný rozhodl o odvolání (25. 3. 2015), aniž vyčkal jejího vyjádření – odpovědi na zmíněnou výzvu ze dne 26. 3. 2015. Žalovaný tak při rozhodování nevzal v úvahu obsah jejího vyjádření a neposkytl jí prostor pro vysvětlení, což žalobkyně namítala již v odvolání. Tím žalovaný porušil § 6 odst. 3 daňového řádu ukládající umožnit daňovým subjektům uplatňovat jejich práva. Podle žalobkyně je v právním státě neakceptovatelný postup daňových orgánů, které na základě vykonstruovaných předpokladů v předstižném řízení fakticky vyměřily daň (formou jistoty), okamžitě ji zesplatnily a exekučně vybraly, a teprve dodatečně správce daně v rámci daňové kontroly hledal důvody a důkazy pro legalizaci tohoto postupu. Pochybení daňových orgánů označila žalobkyně za o to závažnější, že vedlo k její prakticky okamžité ekonomické likvidaci se zřejmě nevratnými důsledky.
6. Podle žalobkyně vydal správce daně předmětné zajišťovací příkazy, aniž byly splněny zákonné předpoklady pro zajištění daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Odůvodněná obava, že nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, nebyly v řízení prokázány a zajišťovací

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

příkazy byly vydány v rozporu se zákonem. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 27/2014 žalobkyně namítala, že zajišťovací příkazy jsou postaveny převážně na nepodložených spekulacích a těžko ověřitelných informacích od jiných subjektů, tudíž jsou nepřezkoumatelné. Správce daně učinil závěr o zapojení žalobkyně do karuselového obchodu a o její rizikovosti, z čehož dovodil jednak neoprávněnost odpočtů DPH ve výši 88 102 458,77 Kč z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Colza Trade, SE, (dále jen „Colza“), LATIKAR TRADE, s. r. o., (dále jen „Latikar“) a SUPPORT SERVICE, s. r. o., (dále jen „Support“) a jednak existenci obavy, že daň bude nedobytná. Podle žalobkyně jí tedy žalovaný na základě jediné hypotetické úvahy vytvořil daňový dluh a zároveň ji vyhodnotil jako rizikový subjekt, který nebude tento uměle vytvořený dluh schopen uhradit. Žalovaný celou konstrukci vystavěl na personálním propojení žalobkyně s jejím dodavatelem Colza a na nepodloženém tvrzení, že osoby pracující pro žalobkyni se znaly nebo se dostaly do kontaktu s osobami pracujícími pro některé dodavatele. Podotkla, že správce daně jí dokonce přičetl k tíži, že zaměstnávala zkušené praktiky z oboru, kteří museli vědět, jak trh se surovinami pro výrobu FAME a následně trh s vyrobeným FAME funguje. Žalobkyně poznamenala, že v tomto specializovaném oboru a na malém trhu (Česká republika) se odborníci pravděpodobně budou navzájem znát, nicméně to automaticky neznamená, že spolu také páchají trestnou činnost. Z této chybné premisy však správce daně zjevně vycházel.

7. Žalobkyně uvedla, že správce daně čerpal informace ze svých zjištění z vyhledávací činnosti a z upozornění Policie České republiky na závažné podezření spočívající v realizaci obchodů

s řepkovým olejem prostřednictvím záměrně, účelově a sofistikovaně vytvořeného řetězce, díky němuž dochází ke snížení kupní ceny. Namítala, že není účastníkem žádného trestního řízení, tudíž jí nebyla dána možnost toto tvrzení ověřit nebo vyvrátit. Žalobkyně označila za nepřípustné, že si správce daně nezjistil relevantní údaje v rámci probíhající daňové kontroly, kde mu mohla poskytnout vysvětlení, ačkoli si tak mohl lehce ověřit, zda skutečně nakupovala surovinu pro výrobu FAME za sníženou cenu. Obsah rámcové kupní smlouvy mezi společnostmi HERONDER Consulting, s. r. o., (dále jen „Heronder“) a Nektos, s. r. o., (dále jen „Nektos“) označila žalobkyně za irelevantní, neboť se na této smlouvě nijak neúčastnila a nebyla s jejím obsahem obeznámena. Poznamenala, že v mezinárodním obchodním styku je zcela běžné, že zásilka v průběhu přepravy změní svého vlastníka, což umožňují náložné listy (obchodovatelné přepravní doklady), a že prodávající a kupující nejsou současně skutečným odesílatelem a příjemcem zásilky.

8. Popis své ekonomické situace ze strany správce daně považovala žalobkyně za soubor spekulací, jež podle ní mají *ex post* odůvodnit rozhodnutí vydat zajišťovací příkazy. Poukázala na to, že správce daně nezohlednil skutečnost, že údaje z účetní závěrky k 31. 12. 2013 jsou zásadním způsobem ovlivněny náklady vyvolanými zahájením výroby ve 2. čtvrtletí 2013, nic nevyvodil ani ze zjištění, že hodnota zboží vyrobeného za rok 2013 činila 757 miliónů Kč, zatímco hodnota měsíční výroby v roce 2014 dosáhla již téměř 100 miliónů Kč. Toto zjevné zvyšování kapacity výroby musí podle žalobkyně mít zásadní pozitivní dopad na její finanční situaci. K pochybnostem správce daně o bonitě pohledávek žalobkyně uvedla, že struktura jejích dlužníků je snadno zjiřitelná a vzhledem k předmětu jejího podnikání víceméně veřejně známá. Jako příklad svého dlužníka zmínila žalobkyně státem vlastněné Čepro a podotkla, že

v pohledávkách byla k 31. 12. 2013 evidována i kauce 20 miliónů Kč složená u celního

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úřadu za povolení distributora pohonných hmot. Závěr správce daně ohledně bonity pohledávek proto žalobkyně vnímala jako chybný a dodala, že o skutečné bonitě pohledávek svědčil průběh daňové exekuce, kdy i přes zastavení činnosti byla exekvovaná částka 88 102 458,77 Kč relativně rychle shromážděna na jejích účtech právě z inkasa obchodních pohledávek. Úvahu správce daně bagatelizující hodnotu jejích skladových zásob tvrzením, že se zásoby v průběhu měsíce významně mění, a údaj o stavu zásob tak není příliš relevantní, žalobkyně s ohledem na hodnotu vyrobeného zboží cca 100 miliónů Kč měsíčně (v roce 2014) označila za nesprávnou. Doplnila, že hodnota suroviny spolu s hodnotou neprodaného produktu, které se logicky po celou dobu výroby u žalobkyně nacházejí, evidentně musí být nezanedbatelná. Žalobkyně dále podotkla, že správce daně nijak nespecifikoval, jak dospěl k závěru, že žalobkyně prodává vyrobený produkt FAME pod cenou, a není zřejmé, zda si tuto skutečnost ověřil.

9. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 75/2011 namítala, že žalovaný porušil svou povinnost umožnit daňovým subjektům uplatňovat jejich práva (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Konstatovala, že žalovaný zcela ignoroval její odvolací argumentaci, že nemá žádné ekonomické vazby se subjekty, které podle správce daně neodvedly DPH, a že přijala všechna opatření, která od ní mohou být rozumně vyžadována, aby zajistila, že prováděné operace nepovedou k její účasti na daňovém podvodu. Posouzení těchto opatření je přitom podle žalobkyně v případě aplikace institutu zneužití práva zcela klíčové, neboť Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) např. ve věci Axel Kittel (C-439/04, C-440/04) dovodil, že subjekty, které přijmou taková opatření, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Žalobkyně zdůraznila, že v odvolání předložila žalovanému demonstrativní výčet takových opatření, a uvedla, že u všech dodavatelů provedla stejné prověrky a obchodní rizika minimalizovala diverzifikací pohledávek mezi více dodavatelů. Přijatá opatření pokládala žalobkyně za dostatečná a dodala, že navíc ke každému daňovému dokladu evidovala příslušné přílohy (doklady o přepravě zboží, atesty kvality, vážní listky, apod.) a nad rámec svých povinností při podávání daňového přiznání zasílala správci daně úplnou evidenci pro účely DPH. Tyto skutečnosti žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nezdůvodnil a naopak věnoval značný prostor vysvětlení, proč se argumentací žalobkyně nehodlá zabývat.
10. Podle žalobkyně žalovaný porušil princip dvojinstančnosti daňového řízení, neboť zajišťovací příkazy potvrdil se zcela novým odůvodněním, a tím žalobkyni odňal možnost řádného opravného prostředku. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 A 181/2000. Poznamenala, že jí dal žalovaný za pravdu v tom, že správce daně v zajišťovacích příkazech netvrdil, že by nebyly naplněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tudíž v tomto bodě bylo její odvolání důvodné a byl dán důvod pro zrušení zajišťovacích příkazů. Žalovaný však namísto toho předložil v napadeném rozhodnutí zcela nové důvody pro jejich vydání, a to zneužití práva, o němž není v zajišťovacích příkazech ani zmínka.
11. Žalobkyně tvrdila, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Žalovaný proto nebyl oprávněn se odchýlit od výslovného znění zákona užitím institutu zákazu zneužití práva, který není v českém daňovém právu pozitivně vyjádřen a jehož aplikace byla dovozena pouze z judikatury Soudního dvora. Stanovení daňové povinnosti Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jen na základě této judikatury považovala žalobkyně za přímé porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť judikáty Soudního dvora nejsou pramenem vnitrostátního práva a nemohou sloužit ani k vyplnění mezery ve vnitrostátním daňovém právu. Závěry žalovaným zmiňovaných judikátů nelze podle žalobkyně bezhlavě aplikovat do českého právního řádu už jen proto, že situace v nich řešené vycházejí z právní reality jiných členských států, když směrnice č. 2006/112/ES není přímo závazná a do jednotlivých právních řádů členských států byla implementována různým způsobem. Žalobkyně zdůraznila, že použitelnost závěrů Soudního dvora musí být vždy poměřována platnou právní úpravou vnitrostátního práva, jak to činí v Itálii.

12. Žalovaný navíc podle žalobkyně interpretoval judikaturu Soudního dvora chybně, neboť se nejedná o pramen práva, nýbrž o výkladovou pomůcku. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 75/2011 vycházející ze závěrů Soudního dvora ve věci Halifax (C-255/02) s tím, že vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter plnění, vztahy mezi dotčenými subjekty a to, zda tyto skutečnosti ukazují, že hlavní sledovaný cíl představuje získání daňového zvýhodnění. Žalobkyně poznamenala, že její ekonomická činnost (výroba FAME) je zcela standardní hospodářskou činností a přijatá zdanitelná plnění byla reálná. Z pohledu citovaných dvou rozhodnutí tak žalobkyni nelze nic vytknout. K otázce vědomé účasti na daňovém podvodu existují podle žalobkyně judikáty Soudního dvora s jinými závěry, než jak je interpretoval žalovaný. Upozornila na případ Bonik (C-285/11) a dodala, že vědomost daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu musí být prokázána, a proto je principiálně vyloučeno vyslovit závěr o odmítnutí nároku na odpočet DPH v řízení, kde se žádné dokazování neprovádí. Připomněla, že ve všech judikátech zmíněných žalovaným bylo přezkoumáváno rozhodnutí o vyměření daně, resp. nikdy nešlo o aplikaci institutu zneužití práva v předstižném rozhodnutí založeném na čistě hypotetické úvaze a bez dokazování. Žalobkyně doplnila, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 70/2008 je zákaz zneužití práva v jistém smyslu *ultima ratio*, a proto musí být uplatňován restriktivně a za pečlivého poměření zejména s principem právní jistoty.
13. Žalobkyně dále zmínila nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02, podle něhož je vyloučen takový zásah do majetku, v důsledku kterého by byla zničena majetková základna pro další podnikatelskou činnost. Podotkla, že se týkal správní sankce, nicméně tím spíše by měl být aplikován v případě řízení o zajištění daní. Žalobkyně žalovaného upozorňovala na to, že vydání zajišťovacích příkazů na 88 102 458,77 Kč se rovná faktické likvidaci žalobkyně, ukončení její ekonomické činnosti s extrémně nízkou pravděpodobností jejího obnovení. Popsaná obava se následně ukázala plně oprávněnou, neboť v důsledku daňové exekuce k vymožení jistoty předepsané zajišťovacími příkazy byla žalobkyně nucena ukončit výrobu FAME. Žalovaný se však odmítl předmětnou námitkou zabývat, resp. dal najevo, že je s ekonomickou likvidací žalobkyně srozuměn, přičemž podle žalobkyně okázale přehlížel názory Ústavního soudu a zaštiťoval se nepřipustným právním formalismem.
14. Podle žalobkyně jsou zajišťovací příkazy i napadené rozhodnutí v rozporu s § 99 odst. 2 daňového řádu, který nepřipouští, aby si správce daně učinil úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. Argumentaci žalovaného, že pro aplikaci zákazu zneužití práva platí odlišné podmínky než při dokazování, zda byl spáchán trestný čin zkrácení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně, považovala žalobkyně za účelovou. Podotkla, že pouhým konstatováním, že se věc neposuzuje optikou trestního práva, nelze zastít, že všechna rozhodnutí jsou postavena na úvaze, že se žalobkyně účastnila na spáchání trestného činu zkrácení daně. Podle žalobkyně nemůže být trestní řízení suplováno orgánem daňové správy, a přesto ji žalovaný v rámci předstižného řízení bez jakéhokoli dokazování rovnou „odsoudil a popravil“. Případné následné trestní řízení by již po faktické likvidaci žalobkyně postrádalo smysl.

15. Žalobkyně shrnula, že se daňové orgány snaží zcela nepřipustně přenést odpovědnost za výběr DPH (a za daňové úniky) na soukromoprávní subjekty. Poukázala také na závěr Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce č. 11/07, podle kterého byl prostor pro daňové úniky vytvořen novelou zákona o DPH účinnou od 1. 1. 2005, jež odstranila povinnost plátců při dovozu zboží celním orgánům zálohově uhradit DPH. Předmětnou kontrolou bylo podle žalobkyně zjištěno, že správci daně nereagují na podvody s DPH dostatečně pružně. Žalobkyně poznamenala, že ani s pomocí kontroverzního institutu nespolehlivého plátce nedokážou správci daně vybrat DPH. Zdůraznila, že z několika desítek subjektů, které správce daně zahrnul do řetězce, byly pouze tři (THE FRESH FOOD COMPANY, s. r. o., APOLAND Finance, s. r. o., a Global FX, s. r. o.) označeny za nespolehlivé plátce, a to až v břenu 2015, tj. po vydání zajišťovacích příkazů proti žalobkyni. Naopak subjekty Colza, Latikar a Support, od nichž žalobkyně nakupovala surovinu pro výrobu FAME, nebyly za nespolehlivé plátce označeny ani do podání žaloby v této věci. Podle žalobkyně je z uvedeného zjevné, že správce daně zásadním způsobem selhal při plnění svých povinností při výběru DPH, neboť pokud by uvedené subjekty byly včas označeny za nespolehlivé plátce, nastoupilo by podle § 109 zákona o DPH ručení s možností platit DPH přímo na účet správce daně. Uzavřela, že je v právním státě nepřipustné, aby orgány státu svou neschopnost stanovit právní rámec pro fungující výběr daně a plnit zákonem svěřené povinnosti kompenzovaly přenášením odpovědnosti za daňové úniky na soukromoprávní subjekty a navíc způsobem, který je evidentně *contra legem*.

### Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že námitky žalobkyně týkající se daňové kontroly a zapojení žalobkyně do podvodného řetězce směřují do nalézacího řízení a nemohou být v případě zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu uplatňovány. K tomu žalovaný odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 75/2014, Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Af 12/2014, Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 378/2012 a Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015. Žalovaný odmítl, že by napadené rozhodnutí obsahovalo zcela nové odůvodnění, a poznamenal, že žalobkyně účelově vytrhla tvrzení správce daně z kontextu a pominula důvod, který vedl správce daně k závěru, že nárok na odpočet DPH nelze považovat za uplatněný v souladu s § 72 zákona o DPH, tj. zapojení žalobkyně do daňového podvodu prostřednictvím obchodního řetězce. To žalovaný označil za zneužití práva ve smyslu judikatury Soudního dvora. Podle žalovaného se nemohlo jednat o porušení dvojinstančnosti řízení, neboť v napadeném rozhodnutí pouze potvrdil, že neuznání nároku na odpočet DPH správce daně opřel o účast žalobkyně na daňovém podvodu, tedy o zneužití práva. Dodal, že za takové situace bylo možné neuznat nárok na odpočet DPH, byť jinak byly veškeré podmínky pro jeho uznání splněny.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

17. K námitce nemožnosti aplikovat judikaturu Soudního dvora žalovaný konstatoval, že tato judikatura je součástí evropského práva, jehož závaznost a aplikační přednost vyplývají z čl. 10

a z čl. 10a Ústavy České republiky. Pokud čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod uvádí, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona, tím spíše je podle žalovaného nutno na danou problematiku aplikovat předpisy vyšší právní síly (evropské právo).

Tezi

žalobkyně

o nemožnosti aplikovat judikaturu Soudního dvora proto žalovaný označil za zcela nemístnou

a odporující konstantní judikatuře tuzemských soudů, které její aplikaci výslovně připouštějí

a hojně ji využívají ve své argumentaci. Podle žalovaného naopak nemůže na oprávnění správce daně vydat zajišťovací příkaz dopadat žalobkyní namítaný nálezný Ústavního soudu o vyloučení zásahu do majetku, který by vedl ke zničení majetkové základny pro další podnikatelskou činnost. Žalovaný zdůraznil, že stanovením podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zákonodárce reflektoval potřebu zásahu do práva daňového subjektu na pokojné užívání majetku, kdy je intenzita tohoto zásahu přiměřená intenzitě aktuálního ohrožení veřejného zájmu (výběr daní).

Z povahy zajišťovacího příkazu vyplývá, že s ním bývá za situace, kdy daňový subjekt disponuje jen majetkem odpovídajícím výši předpokládané daně, spojen vážný zásah do jeho majetkové sféry. Pokud by byla přijata argumentace žalobkyně, byly by podle žalovaného daňové povinnosti v přibližné výši celkové hodnoty majetku za všech okolností nedobytné, což se žalovanému jeví absurdním. Doplnil, že pokud daňový subjekt svým jednáním generuje daňovou povinnost ve výši, která se přibližuje celkové hodnotě jeho majetku, nelze po správci daně požadovat, aby takovou daň nevybíral, nezajišťoval a exekučně nevymáhal z toho důvodu, že by to vedlo ke zničení majetkové základny pro podnikatelskou činnost daňového subjektu. Podle žalovaného je navíc stěžejí účelné nutně zachovat funkčnost podnikání subjektu na úkor budoucího výběru daně, je-li předpokladem jejího budoucího doměření účast tohoto subjektu na daňovém podvodu.

18. Žalovaný připomněl, že aplikace principu zneužití práva je postavena na zcela odlišných předpokladech a skutkových okolnostech, než je spáchání trestného činu zkrácení daně. Pokud by Soudní dvůr shledal, že je třeba prokázat existenci úmyslu spáchat daňový podvod, užil by podle žalovaného termín úmyslná účast, nikoli vědomá účast, kterým je z pohledu trestního práva myšleno i nedbalostní jednání. Dodal, že by rozsudky Soudního dvora ohledně nároku na odpočet ve vztahu k účasti na daňovém podvodu zcela postrádaly opodstatnění, pokud by byl úsudek správce daně o účasti na daňovém podvodu považován za úsudek o spáchání trestného činu. Podle žalovaného je účast na daňovém podvodu odlišně posuzována daňovým a trestním právem, výsledkem těchto dvou řízení pak budou rozhodnutí se zcela rozdílnými závěry a rozdílnou úpravou práv a povinností subjektu, se kterým je řízení vedeno.

### Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

19. V replice ze dne 17. 1. 2016 žalobkyně prostřednictvím své právní zástupkyně zdůraznila, že ačkoli je zajišťovací příkaz podle § 167 odst. 1 daňového řádu vydáván v předběžném řízení, nezbavuje jej to charakteru rozhodnutí správce daně ve smyslu § 102 daňového řádu, tj. rozhodnutí, které musí být vydáno na základě alespoň určité míry dokazování, jež dostatečně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a přezkoumatelně vede správce daně ke zjištění nezbytným pro splnění všech zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 57/2010 a komentář k daňovému řádu žalobkyně uvedla, že daňové orgány musí předložit přesvědčivé zdůvodnění zajištění finančních prostředků daňového

subjektu, tj. nejen dovození daňové povinnosti a stanovení předpokládané výše daně, nýbrž také důvod vlastního zajištění a jeho výše. Podle žalobkyně nemůže být hypotetická úvaha správce daně zcela svévolná a bez jakéhokoli podkladu, a správce daně naopak musí vycházet ze skutečností, které má k dispozici na základě alespoň prozatímně nashromážděných důkazů. Podotkla, že se žalovaný cíleně nevyjádřil k její žalobní námitce upozorňující na nepodloženost a nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů.

20. Podle žalobkyně nemá žádné ze zjištění uvedených v zajišťovacích příkazech a v napadeném rozhodnutí podklad ve spisu. Vysvětlila, že při nahlížení do spisu dne 21. 9. 2015 zjistila, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů byly součástí správního spisu pouze tři podklady (výzva správce daně ze dne 5. 11. 2014, odpověď okresní správy sociálního zabezpečení na tuto výzvu ze dne 10. 11. 2014 a předání informací od celního úřadu ze dne 23. 2. 2014), ze kterých nevyplyvá žádné zjištění uvedené v zajišťovacích příkazech. Do vydání napadeného rozhodnutí, ani do doby realizace nahlížení do spisu, nebyly součástí spisu žádné podklady a důkazy, na které daňové orgány ve svých rozhodnutích odkazovaly; jejich zjištění tudíž nemají oporu ve správním spisu. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 101/2013 připomněla, že zajišťovací příkaz lze vydat pouze v případě důvodné obavy z nedobytnosti daně, případně ze značných obtíží při vybírání této daně, přičemž lze vycházet z dřívějších poznatků o chování daňového subjektu. Daňové orgány však svou argumentaci založily na pouhých spekulacích, které nemají oporu ve správním spisu, a nezohlednily všechny rozhodné skutečnosti (vliv zahájení výroby, zvýšení obrátu v roce 2014, bonita pohledávek, stav skladových zásob). Podle žalobkyně si daňové orgány musely být vědomy toho, že své daňové povinnosti vždy plnila včas, úměrně k rozvoji výroby a prodeje v tuzemsku vykazovala finanční stabilitu (dokonce nárůst ekonomické základny), nehrozila jí insolvence, nezbavovala se majetku, ani nečinila jiné kroky k tomu, aby podstatně ztížila nebo zmařila budoucí výběr daně.
21. Nedostatečná opora zjištěných skutečností ve správním spisu podle žalobkyně způsobila nepřezkoumatelnost, nezákonnost, ne-li nicotnost zajišťovacích příkazů. Zdůraznila, že pokud žalovaný zvolil nestandardní postup přezkoumání nepřezkoumatelných rozhodnutí s cílem je potvrdit, bylo jeho povinností se s uvedenou nepřezkoumatelností vypořádat a zásadně doplnit relevantní důkazy a zároveň podle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí o tomto doplnění vyrozumět žalobkyni tak, aby se k tomu mohla vyjádřit. Žalovaný to neučinil, a tím zatížil své rozhodnutí stejnou vadou (nepřezkoumatelností). Žalobkyně dodala, že žádné podklady nebyly ani součástí spisu kontrolního oddělení správce daně.
22. Žalobkyně upozornila na to, že otázka jejího zapojení do řetězců účastníků se podvodů na DPH má podstatný věcný význam v důvodech vedoucích k dovození daně a nepostradatelný kontextuální význam pro odůvodnění rozhodnutí o zajištění daně. S ohledem na skutečnost, že zajištění daně může mít neblahé důsledky na příslušný daňový subjekt, často vedoucí až Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k znemožnění podnikání v důsledku narušení *cash flow*, správce daně by podle žalobkyně měl zohlednit i dobrou víru daňového subjektu (srov. Taranta, P. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu správce daně v proměnách času. Právní rozhledy 23-24/2014, str. 813). Otázku odůvodnění a prokázání vyšší míry zapojení žalobkyně do podvodných řetězců v rámci zajišťovacího řízení proto nelze bagatelizovat a odsouvat její dořešení až do nalézacího řízení. To platí tím spíše, pokud daňové orgány učinily tuto otázku nedílnou součástí úvah o existenci důvodné obavy z nedobytnosti daně. Správce daně tedy podle žalobkyně měl již v zajišťovacím řízení zkoumat jako samostatnou otázku předběžného charakteru samotnou účast žalobkyně v podvodném řetězci (účast, která může založit budoucí doměření daně) a dostatečně tuto prokázat. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015. Zajišťovací příkazy ani napadené rozhodnutí však dostatečně neodůvodňují, ani neprokazují její účast na údajných podvodných obchodech, a to jak ve vztahu k faktickému zapojení žalobkyně, tak ve vztahu k její vědomosti o tomto zapojení. Absence odůvodnění a prokázání rozhodných skutečností pak podle žalobkyně vede k absenci odůvodnění její účasti na podvodu a zneužití systému daní, a tím k nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

23. Podle žalobkyně ze zajišťovacích příkazů ani z napadeného rozhodnutí vůbec nevyplyvá, že by jednotlivé obchodní transakce realizované žalobkyní a společnostmi Colza, Latikar nebo Support byly propojeny s podvodným jednáním na DPH, a to zejména údajným podvodným jednáním ostatních společností uvedených v zajišťovacích příkazech. Podotkla, že v zajišťovacích příkazech nejsou popsány konkrétní případy jejich obchodních transakcí, tudíž není odůvodněn závěr, že by pocházely z popsanych řetězců společností údajně se účastnících daňového podvodu, ani závěr, že by konkrétní přijatá zdanitelná plnění měla původ v podvodu na DPH. Nevyplyvá z nich ani to, že by konkrétní zdanitelná plnění žalobkyně procházela řetězcem všech společností tam uvedených, včetně společností charakterizovaných jako tzv. *missing trader*. Závěry daňových orgánů o její účasti na daňovém podvodu, resp. že věděla nebo musela vědět o spojení jejich transakcí se společnostmi Colza, Latikar a Support s podvodným jednáním, proto žalobkyně označila za věcně nekonkrétní, absolutně nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Dodala, že samotné zapojení do obchodních řetězců ještě bez dalšího nezakládá její vědomost o účasti na daňovém podvodu, když navíc jednotlivá zjištění, z nichž daňové orgány tuto vědomost dovozovaly, nemají oporu ve správním spisu.
24. Předmětná zjištění pak podle žalobkyně nejsou dostatečná (nezavádějící), neboť ze skutečnosti, že žalobkyně a Colza měly být ve sledovaném období ve vlastnictví (spoluvlastnictví) totožné osoby, ani z dalších vazeb této osoby či z toho, že se dodavatelé mezi sebou znají, nelze dovodit, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět o tom, že se realizací obchodu se společnostmi Colza, Latikar a Support vědomě účastní daňového podvodu, resp. že obchodní transakce v tomto řetězci jsou zaměřeny na krácení DPH a že se ho účastní tzv. *missing trader*, který nesplní svou povinnost odvést DPH. To podle žalobkyně platí tím spíše, že ani ze zprávy o daňové kontrole, ani z příslušných zpráv policejního orgánu nevyplyvají konkrétní okolnosti (obsah) údajné provázanosti či komunikace těchto subjektů, ani obsah údajné komunikace a obchodních schůzek žalobkyně se zahraničním dodavatelem. Zdůraznila, že ani z existence (historických) personálních a jiných vazeb mezi některými dodavateli nelze samo o sobě dovodit, že by žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

o předmětných skutečnostech věděla. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011. Dále namítala, že došlo k porušení zásady presumpce dobré víry daňového subjektu, tj. že každý daňový subjekt je považován za nevědomý si podvodu, ledaže správce daně prokáže opak. Pokud tedy správce daně předpokládal odmítnutí nároku na odpočet DPH, měl podle žalobkyně v zajišťovacím řízení prokázat „zlou“ víru na její straně, tj. že věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu. To se však v projednávané věci nestalo, když dobrá víra žalobkyně nebyla ani předběžně vyvrácena.

25. Vyjádření žalovaného k námitce porušení dvojinstančnosti se podle žalobkyně míjí s podstatou její námítky, neboť neobsahovaly-li zajišťovací příkazy důvody doplněné žalovaným, mělo to zásadní vliv na jejich přezkoumatelnost. Bylo přitom na žalovaném, aby se s námitkou absence či nedostatečnosti odůvodnění náležitě vypořádal a aby současně pamatoval na to, že žalobkyně neměla možnost vznést věcné námítky, neboť je z důvodu absence (nedostatečnosti) odůvodnění zajišťovacích příkazů neměla proti čemu formulovat. Připomněla, že ji žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí řádně neseznámil se svými nově učiněnými závěry tak, aby na ně měla možnost náležitě reagovat, a tím porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Rovněž vyjádření žalovaného k námitce týkající se zásahu do majetku jde podle žalobkyně zcela mimo rámec její námítky. Podstatou námítky nebylo zpochybnění oprávnění správce daně vydat zajišťovací příkaz zasahující do majetkových poměrů, nýbrž skutečnost, že tak správce daně učinil přesto, že neměl doloženy veškeré zákonné předpoklady, zejména pokud jde o přiměřenost výše zajištění daně, kterou se v souvislosti s posouzením ekonomické situace žalobkyně *de facto* vůbec nezabýval. Žalobkyně dodala, že daňové orgány zcela pominuly, že zajištění dosud nestanovené daně přichází v úvahu jen ve spojení s budoucím ohrožením jejího výběru. Pokud by to dodržely, nemohly by v kontextu s kontinuálně narůstajícím obratem a stavem zásob žalobkyně (viz např. strana 2 zajišťovacího příkazu na zdaňovací období březen 2014 a účetní závěrky za roky 2013 a 2014), které svědčí o potenciálním zvyšování majetkové základny a pravděpodobnosti dobytosti daně, nikdy dojít k závěru, že by budoucí výběr dosud nestanovené daně byl ohrožen. Z rozhodnutí daňových orgánů přitom nevyplývá, že by se v budoucnu nedalo očekávat zlepšení majetkových poměrů žalobkyně a předpokládalo by se naopak jejich zhoršení, což podle žalobkyně inklinuje k jisté nesrozumitelnosti rozhodnutí.

### Vyjádření osoby zúčastněné na řízení

26. Osoba zúčastněná na řízení ve svém vyjádření k věci odmítla názor žalovaného, že otázka prokázání zapojení žalobkyně do daňového podvodu je předmětem řízení nalézacího, nikoli řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu, a proto nemůže být přezkoumávána. Zdůraznila, že žalovaný byl povinen se zabývat tím, nakolik je pravděpodobné, že žalobkyni bude doměřena daň, která má být zajištěna. Žalovaný se touto otázkou nezabýval, a proto je třeba napadené rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost. Osoba zúčastněná na řízení poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015, 2 Afs 108/2016 a 1 Afs 340/2016. Podotkla, že se žalobkyně o skutečnostech, v nichž je spatřována existence podvodu na dani, okolnostech podvodu a podkladech pro takový závěr dozvěděla až z odůvodnění zajišťovacích příkazů, tudíž poprvé mohla reagovat až v odvolání proti nim. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

27. Podle osoby zúčastněné na řízení žalovaný nepřezkoumal zajišťovací příkazy řádně, když nesprávně vyhodnotil podstatnou část odvolacích námitek jako irelevantní, což vedlo k tomu, že první a poslední procesní podání, jímž mohla žalobkyně odvrátit svou ekonomickou likvidaci, nebylo řádně vyřízeno. Dodala, že není účelem odvolacího řízení umožnit finanční správě, aby odvolací orgán vylepšil argumentaci správce daně tak, aby zajišťovací příkaz obstál v soudním přezkumu. Za zjevně nedostatečně odůvodněné považovala osoba zúčastněná na řízení i závěry vztahující se k majetkové situaci žalobkyně a připomněla, že se žalovaný konkrétně nevypořádal ani s námitkou poukazující na to, že nevyhnutelným důsledkem vydání zajišťovacích příkazů je zastavení její činnosti. Osoba zúčastněná na řízení proto měla za splnění podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí i samotných zajišťovacích příkazů. K tomu poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015. Uzavřela, že v přímé souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů nastal úpadek žalobkyně a byl prohlášen konkurz na její majetek, tudíž zrušením těchto zajišťovacích příkazů nevznikne nebezpečí účelového vyvedení majetku mimo dosah správce daně, když finanční prostředky budou uvolněny do majetkové podstaty.
28. V doplňujícím podání ze dne 19. 4. 2018 osoba zúčastněná na řízení uvedla, že žalobkyně v souladu s § 6g odst. 1 písm. e) a § 6i odst. 2 zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pohonných hmotách“), složila kauci distributora pohonných hmot 20 miliónů Kč, a to formou bankovní záruky. Z bankovní záruky bylo podle § 6j odst. 3 zákona o pohonných hmotách plněno Celnímu úřadu pro Ústecký kraj 345 756 Kč a částka 19 654 244 Kč byla použita na úhradu nedoplatků evidovaných správcem daně, který následně vzal zčásti zpět svou přihlášku pohledávky v insolvenčním řízení. Podle osoby zúčastněné na řízení z uvedeného vyplývá, že správce daně měl na základě institutu kauce distributora pohonných hmot k dispozici nástroj, kterým mohl snadno vybrat daň do výše 20 miliónů Kč. To znamená, že žalobkyně prokazatelně měla majetek, který nemohl být použit jinak než k úhradě daňových povinností a s nímž nemohla volně nakládat. Tuto skutečnost ovšem daňové orgány nevzaly v úvahu, byť jim musela být známa. Podle osoby zúčastněné na řízení byla žalobkyně dále povinna poskytnout správci daně zajištění spotřební daně, které se ovšem vztahovalo výhradně na tuto daň.
29. Osoba zúčastněná na řízení poukázala také na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je významná míra pravděpodobnosti, že bude stanovena daň, přičemž soud nemůže být první instancí, která bude míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zkoumat. Z rozsudku ve věci *K Oil křeček, s. r. o.*, (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 194/2016, pozn. soudu) podle osoby zúčastněné na řízení vyplývá, že pokud se odvolací orgán odmítne zabývat odvolacími námitkami proti závěru o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Dále zmínila rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 83/2017 a 4 Afs 261/2017.

### Ústní jednání soudu

30. Při jednání soudu konaném dne 10. 10. 2018 právní zástupkyně žalobkyně přednesla žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení ve znění repliky a plně se ztotožnila s vyjádřeními osoby zúčastněné na řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

31. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření žalovaného k žalobě.
32. Právní zástupce osoby zúčastněné na řízení při jednání soudu souhlasil s argumentací žalobkyně, odkázal na dosavadní písemná vyjádření osoby zúčastněné a poznamenal, že v případě vyhovění žalobě by měl soud zrušit i všechny zajišťovací příkazy, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015. Trval na tom, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Podotkl, že žalovaný nedostatečně zhodnotil majetkovou situaci žalobkyně, když vůbec nebral v potaz bankovní záruku ve výši 20 miliónů Kč. Podle právního zástupce osoby zúčastněné na řízení neměl žalovaný žádný důvod pochybovat o nedobytnosti daně, popřípadě o obtížné vymahatelnosti daně, a to navíc v situaci, kdy žalobkyně argumentovala tím, že přijala náležitá opatření. Žalovaný se však v příkrém rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015 a 7 Afs 194/2016 bez dalšího odmítl touto skutečností zabývat, ačkoli posledně zmíněný rozsudek hovoří o povinnosti daňových orgánů zabývat se pravděpodobností budoucího stanovení daně, což žalovaný rovněž odmítl v případě žalobkyně učinit. Právní zástupce osoby zúčastněné na řízení uzavřel, že rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy jsou zjevně nezákonné.

### Posouzení věci soudem

33. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
34. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
35. Před vlastním vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí věť s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 26. 5. 2015, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 26. 3. 2015. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Afs 25/2004-69, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k žalobním bodům, které žalobkyně nově vznesla v replice ze dne 17. 1. 2016, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2

s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Soud se proto nemohl zabývat námitkou, že zjištění daňových orgánů nemají oporu ve správním spisu, námitkou, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, námitkou, že se žalovaný

v souvislosti s posouzením ekonomické situace žalobkyně nezabývat přiměřeností výše zajištění daně, ani námitkami zpochybňujícími závěr daňových orgánů, že žalobkyně věděla či mohla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, resp. že byla v dobré víře.

36. Pouze na okraj soud poznamenává, že zjištění daňových orgánů uvedená v zajišťovacích příkazech a v napadeném rozhodnutí odpovídají údajům obsaženým v listinách založených ve správním spisu. Není přitom podstatné, že při nahlížení do spisu dne 21. 9. 2015, tj. po právní moci napadeného rozhodnutí a rovněž po uplynutí lhůty pro podání žaloby, nebyl právní zástupkyni žalobkyně poskytnut celý správní spis. Žalobkyně by si měla uvědomit, že toto nahlížení se uskutečnilo u některého z daňových orgánů v době, kdy již byl správní spis předložen soudu, tudíž nelze vyloučit, že příslušný daňový orgán neměl úplný přehled o tom, které části obsáhlé spisové dokumentace týkající se žalobkyně tvořily správní spis v této věci. Možnosti nahlédnout do správního spisu u soudu a ověřit si, z jakých listin daňové orgány skutečně vycházely při svém rozhodování, právní zástupkyně žalobkyně nevyužila. Pro projednávanou věc pak není podstatné ani nahlížení do spisu realizované tehdejším zástupcem žalobkyně dne 23. 3. 2015, neboť nešlo o spis ve věci zajišťovacích příkazů, ale o kontrolní spis, tj. správní spis týkající se jiného řízení.
37. Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný zcela ignoroval její odvolací argumentaci, že nemá žádné ekonomické vazby se subjekty, které podle správce daně neodvedly DPH, a že přijala všechna opatření, která od ní mohou být rozumně vyžadována, aby zajistila, že prováděné operace nepovedou k její účasti na daňovém podvodu. Této námitce ovšem soud nepřisvědčil. Žalovaný totiž na předmětnou argumentaci žalobkyně v napadeném rozhodnutí reagoval (srov. stranu 5), když uvedl, že otázka prokázání zapojení žalobkyně do daňového podvodu je předmětem řízení nalézacího, nikoli řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu, a proto nemůže být v tomto řízení přezkoumávána. Žalovaný v dané souvislosti dále podrobně popsal charakter zajišťovacího příkazu jako předstižného rozhodnutí včetně toho, že není povinností správce daně prokázat konkrétní výši daně a veškeré skutečnosti pojící se s předpokládanou výší dosud nestanovené daně, tj. i povědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Podle názoru soudu je tedy naprosto zjevné, že žalovaný předmětnou argumentaci žalobkyně neignoroval, nýbrž naopak podrobně a srozumitelně vysvětlil, proč není relevantní. Soud nepřisvědčil ani tvrzení osoby zúčastněné na řízení, že se žalovaný konkrétně nevypořádal s odvolací námitkou poukazující na to, že nevyhnutelným důsledkem vydání zajišťovacích příkazů je zastavení činnosti žalobkyně. Na tuto námitku totiž žalovaný reagoval rovněž na straně 5 napadeného rozhodnutí. Soud tedy vyhodnotil odůvodnění napadeného rozhodnutí jako dostatečné a jednotlivé závěry žalovaného zároveň shledal plně srozumitelnými, a proto konstatuje, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Soud má za to, že žalobkyně spíše než s rozsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí a vypořádání námitek nesouhlasí s vlastními závěry žalovaného. Správnost, či nesprávnost těchto závěrů a otázka

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dostatečnosti jejich prokázání však již nesouvisejí s přezkoumatelností napadeného rozhodnutí, nýbrž s jeho zákonností, resp. s existencí případných jiných vad řízení, což bude posouzeno v další části odůvodnění tohoto rozsudku.

38. Osoba zúčastněná na řízení, jejíž argumentaci si posléze osvojila i žalobkyně, dovozovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí také ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016-30, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), podle kterého je správce daně „... povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu přezkoumatelně uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto nestanovenou daňovou povinnost. ... Této povinnosti žalovaný nedostál, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně odmítl jakkoli se zabývat odvolacími námitkami proti závěru správce daně o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. ... soud nepožaduje, aby odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu obsahovalo podrobné vypořádání odvolacích námitek mířících do samotné podstaty zdanění předmětného obchodního případu. Vždy je však třeba uspokojivě vysvětlit, proč i v konfrontaci s odvolacími námitkami přetrvává přesvědčení o tom, že je pravděpodobné budoucí vyměření daně. Opačný přístup by měl za následek, že by správci daně stačilo do odůvodnění zajišťovacího příkazu uvést prakticky libovolné zdůvodnění, že daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností stanovena, a žalovaný by v odvolacím řízení mohl zkoumat pouze existenci této úvahy, nikoli již její obsah.“ Povinností vyplývajícím z tohoto rozsudku žalovaný v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu dostál, neboť citovaný rozsudek nelze pojímat izolovaně, nýbrž musí být vykládán v kontextu další judikatury Nejvyššího správního soudu, která se danou problematikou zabývá. Žalovaný se sice v napadeném rozhodnutí skutečně odmítl zabývat odvolacími námitkami poukazujícími na dobrou víru žalobkyně, že není zapojena do řetězce zatíženého daňovým podvodem, nicméně takový postup výslovně předpokládají rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45, oba dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), jak ještě bude popsáno níže. Zdejší soud k tomu dodává, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně zabýval všemi dostupnými zjištěními a vyhodnotil je jako závažné indicie podporující správnost závěru o vědomém zapojení žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalovaný tedy řádně zkoumal existenci přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně z hlediska zapojení žalobkyně do předmětného řetězce, posoudil i obsah příslušné úvahy správce daně, jak vyžadoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, a jeho závěry z tohoto hlediska obstojí i v konfrontaci s odvolacími námitkami. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.

39. K související žalobní námitce, že v případě aplikace institutu zákazu zneužití práva je zcela klíčové posouzení opatření, jež žalobkyně přijala, aby zajistila, že prováděné operace nepovedou k její účasti na daňovém podvodu, zdejší soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Tento soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), vyslovil, že „... správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. 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. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený

a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. ... Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namíste souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“ Obdobné závěry formuloval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

40. Z citovaného rozsudku jednoznačně vyplývá, že nebylo povinností žalovaného se při přezkoumávání zajišťovacích příkazů věnovat tomu, zda žalobkyně byla, či nebyla v dobré víře o tom, že se neúčastní daňového podvodu, tudíž nemusel ani zkoumat, zda věděla či mohla vědět, že se podvodu na DPH účastní. Posouzení těchto skutečností by totiž vyžadovalo poměrně rozsáhlé dokazování, které se ovšem v řízení o vydání zajišťovacího příkazu neprovádí. Pokud by soud akceptoval požadavek žalobkyně na prokázání její účasti na daňovém podvodu v tomto řízení, institut zajišťovacího příkazu by zcela ztratil svůj smysl předstižného opatření směřujícího k zajištění daně, neboť by správce daně před jeho vydáním *de facto* musel provést veškeré úkony vyměřovacího řízení. Uvedená námitka žalobkyně proto není důvodná, stejně tak jako související argumentace osoby zúčastněné na řízení.
41. Poukazuje-li osoba zúčastněná na řízení rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017-76, a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 4 Afs 261/2017-55, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), zdejší soud poznamenává, že není sporu o tom, že v případě zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům je podle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu třeba současně zrušit i samotné zajišťovací příkazy. Taková situace však v projednávané věci nenastala. Zdejší soud rovněž nerozporuje zjištění osoby zúčastněné, že Nejvyšší správní soud považuje svou judikaturu za jednotnou a pro daňové orgány závaznou. Ostatně i zdejší soud pojmá jednotlivá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v jejich vzájemném kontextu, jak již naznačil v odstavci 38 tohoto rozsudku. Zdejší soud se však nedomnívá, že by předmětná judikatura měla mít za následek zrušení napadeného rozhodnutí, jak předpokládá osoba zúčastněná na řízení, resp. žalobkyně.
42. Poté soud přistoupil k řešení námitek směřujících proti procesnímu postupu daňových orgánů. Žalobkyně by si především měla uvědomit, že nelze směřovat vyměřovací řízení a řízení o vydání zajišťovacího příkazu, neboť se jedná o dvě zcela samostatná řízení s Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odlišným procesním režimem. Námitka žalobkyně, že správce daně vydal zajišťovací příkazy dříve, než jí dal příležitost se k věci vyjádřit v rámci daňové kontroly, a žalovaný rozhodl o odvolání, aniž vyčkal její odpovědi na výzvu k vyjádření v rámci daňové kontroly, tudíž není důvodná. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby se k věci vyjádřila v rámci svého odvolání, případně kdykoli v průběhu odvolacího řízení před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Jde proto pouze k její tíži, pokud této možnosti dostatečně nevyužila a nepřednesla veškerá tvrzení, jež uplatnit chtěla. Nebylo povinností žalovaného čekat na jakékoli vyjádření žalobkyně, zejména ne na vyjádření v rámci jiného řízení, a to tím spíše, že podle § 168 odst. 1 daňového řádu měl žalovaný na rozhodnutí o odvolání pouhých třicet dnů ode dne, kdy bylo podáno, jinak by se zajišťovací příkazy staly neúčinnými. Vzhledem k tomu, že odvolání podala žalobkyně dne 24. 2. 2015, nelze žalovanému vytýkat, že o něm rozhodl dne 25. 3. 2015 (jeden den před koncem lhůty) a že nevyčkal na vyjádření, které žalobkyně sepsala až dne 26. 3. 2015. Soud proto dospěl k závěru, že k porušení § 6 odst. 3 daňového řádu ze strany žalovaného nedošlo, když žalovaný žalobkyni nijak nebránil v tom, aby svá práva v daňovém řízení uplatňovala.

43. Žalobkyni a osobě zúčastněné na řízení soud nepřisvědčil, ani pokud jde o namítané porušení principu dvojinstančnosti správního (daňového) řízení. Žalobkyně by měla mít na paměti, že řízení v prvním stupni a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek, tudíž je možné dílčí pochybení správce daně napravit v odvolacím řízení. Daňový řád navíc napravení pochybení prvostupňového orgánu odvolacím orgánem v průběhu odvolacího řízení přímo předpokládá, když dokonce ani neumožňuje, aby odvolací orgán jakékoli rozhodnutí (tedy i napadené zajišťovací příkazy) zrušil a věc vrátil prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení (srov. § 116 odst. 1 daňového řádu, případně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Žalovaný tedy byl plně oprávněn korigovat argumentaci správce daně, což také ve vztahu k jeho závěru o nesplnění podmínek § 72 zákona o DPH učinil, a tuto argumentaci doplnit (zde konkrétně svými úvahami o zákazu zneužití práva). Z toho ovšem podle názoru zdejšího soudu s ohledem na výše uvedené rozhodně nelze dovozovat důvodnost příslušné části odvolání žalobkyně, natožpak nutnost zrušení zajišťovacích příkazů, a to tím spíše za situace, kdy jádro argumentace správce daně (účast žalobkyně na podvodu na DPH) vyhodnotil žalovaný jako správné. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, publ. pod č. 11/2003 Sb. NSS, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), shledal zdejší soud zcela nepřipadným z důvodu skutkové i právní odlišnosti obou věcí. Nejvyšší správní soud se totiž v předmětném rozsudku zabýval případem, kdy odvolací orgán výrokem svého rozhodnutí změnil odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně; nic takového se však v projednávané věci nestalo, tudíž závěry Nejvyššího správního soudu vyplývající z daného rozsudku jsou pro případ žalobkyně irelevantní.
44. Argumentuje-li žalobkyně nemožností odchytil se od výslovného znění zákona užitím institutu zákazu zneužití práva, soud konstatuje, že k tomuto institutu (principu) existuje velmi bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, která veškeré námitky žalobkyně jednoznačně vyvrací. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v žalobkyni zmiňovaném rozsudku ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011-57, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), „[i]nstitut zneužití práva povýtce nenachází

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v českém právním systému své explicitní vyjádření. To však neznamená, že by v těch oblastech práva, jež se nepřiklonily k jeho explicitnímu vyjádření, nebyly jeho ideje použitelné. Jinými slovy, to, že konkrétní norma pojem zneužití práva neužívá, neznamená, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a vyvozovány odtud i adekvátní právní důsledky (nález Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, dostupný na internetové adrese [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)). Zákazem zneužívání subjektivního veřejného práva v oblasti daňové, tedy veřejnoprávní, a požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, [v němž] uvedl: „S ohledem na obecnou povahu právních předpisů mohou nastat situace, kdy určité chování – nahlédnuto formálně [...] – odpovídá dikci právního předpisu, avšak je současně pocítováno jako zjevně nespravedlivé, jelikož působí újmu jiným. Takové chování nemůže být aprobovaným výkonem subjektivního práva, nýbrž jeho právem reprobovaným zneužitím.“ K obdobným závěrům dospěl zdejší soud i v řadě jiných případů, kde shledal zneužití práva na straně daňového subjektu, ať již se tyto věci týkaly DPH nebo daně z příjmů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, či ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008-80). ... K tomu, aby bylo možno odepřít veškeré výhody plynoucí pro stěžovatele z porušení zákazu zneužití práva, není proto nutně zapotřebí výslovné zákonné ustanovení k provedení zákazu zneužívajících praktik vyplývajících z unijního práva. Naopak, je za tímto účelem možné využít také obecná ustanovení vnitrostátního práva, včetně obecných zásad, pokud jsou tato ustanovení vykládána a použita v souladu s unijním právem (viz rovněž rozsudek Soudního dvora dne 19. 1. 1982, Becker, 8/81, Recueil, s. 53). S ohledem na výše citovaná rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu je přitom zcela zřejmé, že v právním řádu České republiky je existence obecné právní zásady zákazu zneužití práva uznávána (viz rovněž usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74: „Nejvyšší správní soud podotýká, že [...] zákaz zneužití práva je pravidlo českého vnitrostátního práva, včetně práva veřejného, které vyplývá z povahy České republiky jako materiálního právního státu založeného na určitých vřídčích hodnotách, k nimž vedle úcty ke svobodě jednotlivce a ochraně lidské důstojnosti patří mimo jiné i úcta k harmonickému sociálnímu řádu tvořenému právem a odepření ochrany jednání, které práva vědomě a záměrně využívá v rozporu s jeho smyslem a účelem.“)

45. Podle názoru zdejšího soudu tedy není pochyb o tom, že institut (princip) zákazu zneužití práva je v oblasti daňového práva aplikovatelný a navíc též hojně aplikován. Za situace, kdy se možností užití tohoto institutu opakovaně a podrobně zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud, neshledal zdejší soud žádný důvod se od jejich názorů jakkoli odchýlit a aplikaci tohoto institutu v projednávané věci vyloučit. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani žalobkyní citovaný čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť i v českém právu platí obecná právní zásada, že z bezpráví nemůže povstat právo a základní lidská práva rozhodně nemohou sloužit k tomu, aby tuto zásadu zpochybnila. To znamená, že ani s odvoláním na základní lidská práva nelze z bezpráví v podobě zneužití práva získat právo (zde konkrétně právo na odpočet DPH). Příslušné námitky žalobkyně proto nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

46. Podobně též ve vztahu k judikatuře Soudního dvora a jejímu významu pro české právo existuje velké množství rozhodnutí správních soudů (viz např. výše zmíněné rozsudky), která s touto judikaturou zcela běžně pracují, a to nejen z důvodu její závaznosti při výkladu evropského práva, nýbrž také z důvodu její argumentační přesvědčivosti a váhy. Zdejší soud odmítá, že by závěry jednotlivých judikátů Soudního dvora, na které poukázal žalovaný, byly do českého právního řádu aplikovány bezhlavě, jak uvádí žalobkyně. Naopak, žalovaný při užití předmětných judikátů Soudního dvora vycházel z ustálené judikatury českých správních soudů i Ústavního soudu, tudíž jeho postupu v tomto směru nelze nic vytknout. Zdejší soud nemůže přisvědčit ani názoru žalobkyně o nutnosti poměřovat použitelnost závěrů Soudního dvora platnou právní úpravou vnitrostátního práva, neboť právě k platné české právní úpravě (včetně § 72 zákona o DPH) správní soudy běžně judikaturu Soudního dvora vztahují a v souladu s ní rozhodují. Jak v tomto směru postupují správní orgány či soudy v jiných členských státech, nepovažuje zdejší soud za podstatné. S námitkami žalobkyně zpochybňujícími použitelnost judikatury Soudního dvora na projednávanou věc proto zdejší soud nesouhlasí.
47. K namítanému rozporu napadeného rozhodnutí s § 99 odst. 2 daňového řádu soud připomíná, že podle tohoto ustanovení platí, že „[s]právce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.“ Žádnou takovou úvahu ovšem daňové orgány v projednávané věci neučinily. Žalobkyně totiž zaměňuje obecný pojem podvod (zde daňový podvod či podvod na DPH) a trestný čin podvodu, ačkoli jejich význam je odlišný. Správce daně ani žalovaný si nečinili úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá, nýbrž pouze na základě dostupných indicií vyhodnocovali, zda v rámci obchodních řetězců, do kterých patřila žalobkyně, mohlo dojít k podvodu na DPH. Tento pojem byl jednoznačně definován judikaturou správních soudů a Soudního dvora, a to zcela nezávisle na trestním řízení či jeho výsledku, přičemž daňové orgány jsou plně kompetentní zkoumat naplnění podmínek daňového podvodu a podle výsledku takového zkoumání rozhodnout o daňové povinnosti. Soud dále konstatuje, že podmínkou pro zjištění podvodu na DPH (daňového podvodu) ze strany správce daně rozhodně není prokázání existence jakéhokoli trestného činu. Argumentaci žalovaného proto soud na rozdíl od žalobkyně neshledal účelovou, ale naopak zcela přílehlavou.
48. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že daňové orgány nepostavily svá rozhodnutí na úvaze, že se žalobkyně účastnila na spáchání trestného činu zkrácení daně, neboť nic takového ze zajišťovacích příkazů ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Daňové orgány pouze zjistily, že žalobkyně byla zapojena do obchodního řetězce, ve kterém mohlo docházet ke zkrácení daně, což ovšem nijak nepředjímá jakoukoli účast žalobkyně na konkrétní trestné činnosti. V tomto kontextu je třeba odmítnout i poněkud expresivní vyjádření žalobkyně, že ji žalovaný bez jakéhokoli dokazování rovnou odsoudil a popravil. Žalobkyně nemá pravdu ani v tom, že po její faktické likvidaci by případné trestní řízení postrádalo smysl, neboť – jak již soud naznačil a žalovaný popsal ve svém rozhodnutí – v trestním řízení jsou za použití odlišných procesních pravidel zjišťovány poněkud odlišné skutečnosti vedoucí ke zcela jiným závěrům včetně možného potrestání konkrétních fyzických osob trestem odnětí svobody. Institut daňového podvodu naopak slouží k tomu, aby ten, kdo se na něm podílel, nepožíval výhod z toho plynoucích v podobě odpočtu DPH, kterou jiný subjekt v obchodním řetězci neuhradil. Námitka porušení § 99 odst. 2 daňového řádu proto není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

49. Ve vztahu k ostatním námitkám žalobkyně považuje soud za potřebné připomenout základní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, které jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*[j]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.*“ Výkladem tohoto ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), kde konstatoval, že „*[s]právce 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.*“ Nejvyšší správní soud k tomu dodal, že „*... odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), 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 zabývá majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“
50. Nejprve se soud zaměřil na podmínku budoucího stanovení daně. Z obsahu jednotlivých zajišťovacích příkazů i z na ně navazujícího napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplynulo, že existenci objektivních skutečností zakládajících přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně spatřovaly daňové orgány v tom, že žalobkyně byla zapojena do obchodních řetězců, jejichž cílem bylo krácení DPH. Tento závěr učinily daňové orgány na základě zjištěného personálního propojení mezi žalobkyní a jejími dodavateli i některými odběrateli, přičemž v rámci jednotlivých obchodních řetězců, podrobně popsanych v zajišťovacích příkazech, správce daně vždy našel subjekt (tzv. *missing trader*), který nesplnil svou povinnost odvést DPH z titulu přijetí plnění z jiného členského státu Evropské unie a následného prodeje v tuzemsku. Každý *missing trader* nakoupil surový řepkový olej za vyšší cenu, než za jakou jej poté prodal následujícímu subjektu v obchodním řetězci, což mohl podle správce daně učinit jedině za předpokladu, že neodvedl DPH při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Tímto postupem *missing trader* umožnil ostatním subjektům zapojeným do řetězce konzumovat výhodu spočívající v nižší ceně suroviny na trhu; zároveň však musel na úhradu svého závazku vůči dodavateli použít DPH vyinkasovanou od svého odběratele, kterou neodvedl. Tento správcem daně popsaný mechanismus podvodu na DPH včetně role žalobkyně v příslušném řetězci (subjekt inkasující odpočet na DPH) žalobkyně v žalobě nijak relevantně nezpochybnila, pouze jej bez jakékoli bližší argumentace označila za nepodloženou spekulaci. Soud nicméně z obsahu správního spisu zjistil, že jsou v něm obsaženy podklady, ze kterých lze uvedené závěry správce daně logicky dovodit, tudíž se nejedná o nepodloženou spekulaci, nýbrž o zcela adekvátní úvahu správce daně vycházející z jeho dosavadních zjištění.
51. Na tomto místě považuje soud za nezbytné připomenout konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „*... s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

*daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto ... se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Je třeba mít na paměti, že zajišťovací příkaz má z povahy věci sloužit k zajištění splnění budoucí daňové povinnosti a jako takový zcela logicky nemůže být výsledkem jakkoli rozsáhlého dokazování, neboť tím by ztratil svůj předstízný charakter a smysl. Proto také podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu není úplné prokázání všech skutečností a jistota, že daň bude v určité výši stanovena a bude obtížně vymahatelná, nýbrž toliko přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a její obtížné vymahatelnosti. Zdejší soud zjistil, že úvahy daňových orgánů vycházejí z jednotlivých listin, které jsou založeny ve správním spisu, a logicky na sebe navazují. Námitka žalobkyně o nepodloženosti a spekulativnosti závěrů daňových orgánů tudíž není důvodná.

52. To platí i pro zjištění týkající se personálního propojení žalobkyně s jejím dodavatelem Colza, které navíc žalobkyně ani nijak nezpochybnila. Dostatečnou oporu ve správním spisu má i zjištění daňových orgánů, že se osoby pracující pro žalobkyni znaly nebo se dostaly do kontaktu s osobami pracujícími pro některé dodavatele. Ostatně sama žalobkyně v žalobě připustila, že v tomto specializovaném oboru a na malém trhu (Česká republika) se odborníci pravděpodobně budou navzájem znát. Soud k tomu podotýká, že daňové orgány z pouhé skutečnosti, že se určité osoby navzájem znaly, rozhodně nedovozovaly, že by tyto osoby spolu páchaly trestnou činnost. Pouze uvedené zjištění vyhodnotily jako dílčí indicii, která v souhrnu s ostatními svědčí pro závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Tvrzení žalobkyně, že jí správce daně přičetl k tíži, že zaměstnávala zkušené praktiky, kteří znali fungování trhu, považuje soud za zavádějící a vytržené z kontextu. Správce daně pouze upozornil na historii některých osob, které pro žalobkyni pracovaly a na jejich vzájemné vazby, což ve spojení s ostatními zjištěními jen dokreslilo jeho výše popsané závěry.
53. Daňové orgány rovněž naprosto oprávněně a správně vycházely i z obsahu kupní smlouvy uzavřené mezi Heronderem a Nektosem, které v jednom z obchodních řetězců figurovaly před žalobkyní, přičemž právě Heronder plnil roli tzv. *missing tradera*. Z této smlouvy správce daně zjistil, že řepkový olej měl být předán nikoli v provozovně kupujícího, ale v provozovně žalobkyně, a to za přítomnosti pověřeného pracovníka žalobkyně, který měl provést kontrolu plomb, zajistit zvážení a odběr vzorků. Zboží od Heronderu tudíž *de facto* převzala přímo žalobkyně, ačkoli v řetězci mezi nimi vystupovali ještě Nektos a další dva subjekty. Z toho lze podle názoru daňových orgánů, s nímž se soud ztotožnil, usuzovat, že předmětná kupní smlouva byla uzavřena toliko účelově a že skutečným příjemcem zboží byla žalobkyně. To jen potvrzuje zapojení žalobkyně do obchodního řetězce, jehož cílem bylo krácení daně, a zároveň v kontextu personálního propojení některých zúčastněných subjektů nasvědčuje tomu, že žalobkyně o své účasti na tomto podvodu věděla, resp. minimálně vědět mohla. S ohledem na výše popsany specifický charakter řízení o vydání zajišťovacího příkazu přitom není relevantní, že žalobkyně nebyla smluvní stranou předmětné smlouvy a nebyla ani s touto smlouvou seznámena. Podstatné je pouze to, že z uvedené smlouvy vyplývají indicie, které společně se zjištěnými personálními vazbami mezi žalobkyní a některými jejími dodavateli a odběrateli důvodně nasvědčují závěru

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

o budoucím stanovení daně ve výši odpovídající nároku na odpočet DPH, jenž byl z důvodu pravděpodobného daňového podvodu uplatněn neoprávněně.

54. K námitce žalobkyně, že správce daně nijak nespécifikoval, jak dospěl k závěru, že žalobkyně prodává vyrobený produkt FAME pod cenou, a není zřejmé, zda si tuto skutečnost ověřil, soud uvádí, že podstata argumentace daňových orgánů nespočívá v tom, že by žalobkyně prodávala vyrobený produkt pod cenou, nýbrž v tom, že jeden z předchozích článků obchodního řetězce cenu suroviny snížil (prodal za cenu nižší, než koupil). Jednalo se o tzv. *missing tradera*, který neodvedl DPH při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a takto ušetřené prostředky použil k tomu, aby uhradil svému dodavateli vyšší cenu za surovinu, než za jakou ji posléze prodal. Tím poskytl následujícím subjektům v obchodním řetězci výhodu nižší ceny umožňující realizovat vyšší zisk, přičemž daňový podvod je na konci završen tím, že konečný článek řetězce uplatní nárok na odpočet DPH, která nebyla na počátku odvedena. Soud proto předmětnou žalobní námitku vyhodnotil jako irelevantní.
55. Soud neshledal žádné pochybení ani v tom, že daňové orgány čerpaly informace (indicie) také z upozornění Policie České republiky na závažné podezření spočívající v realizaci obchodů s řepkovým olejem prostřednictvím záměrně, účelově a sofistikovaně vytvořeného řetězce, díky němuž dochází ke snížení kupní ceny. Je sice pravdou, že žalobkyně nebyla účastníkem příslušného trestního řízení, ani neměla možnost se s předmětným upozorněním seznámit, neboť bylo založeno ve vyhledávací (neveřejné) části spisu. Soud nicméně zdůrazňuje, že to žalobkyni nijak nebránilo v možnosti jednotlivá zjištění správce daně uvedená v zajišťovacích příkazech zpochybnit či vyvrátit v odvolacím řízení. Žalobkyně však v rámci odvolacího řízení nepřednesla žádná konkrétní tvrzení, jimiž by mohla zpochybnit zjištění správce daně, ze kterých dovodil existenci obchodních řetězců majících za cíl krácení daně a vědomé zapojení žalobkyně do těchto řetězců. Žádná konkrétní tvrzení ani námitky v tomto směru žalobkyně neuplatnila ani v žalobě a příslušnou argumentací obsaženou teprve v replice k vyjádření žalovaného se soud pro její opožděnost nemohl zabývat.
56. Námitku žalobkyně, že je nepřípustné, že si správce daně nezjistil relevantní údaje v rámci probíhající daňové kontroly, kde mu mohla poskytnout vysvětlení, ačkoli si tak mohl lehce ověřit, zda skutečně nakupovala surovinu pro výrobu FAME za sníženou cenu, soud pokládá za zcela nemístnou. Jak již bylo vysvětleno výše, řízení o vydání zajišťovacího příkazu je samostatné řízení odlišné od řízení vyměřovacího, jehož součástí byla daňová kontrola. Obě tato řízení jsou ovládána jinými principy, když v rámci vyměřovacího řízení je nutné všechny relevantní skutečnosti prokázat, zatímco v řízení o vydání zajišťovacího příkazu s ohledem na předběžný charakter tohoto institutu plně postačí osvědčit (nikoli prokázat) existenci objektivních skutečností, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost, že v budoucnu bude stanovena daň v určité výši. Podle názoru soudu tudíž nebylo povinností správce daně si jakékoli informace ověřovat z případného vysvětlení žalobkyně v rámci daňové kontroly, a to tím spíše za situace, kdy žalobkyně své vyjádření k daňové kontrole podala až den po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. I na tomto místě soud opakuje, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby své vyjádření k dané otázce vtělila do odvolání proti zajišťovacím příkazům, případně uplatnila v jiném podání před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, což ovšem neučinila.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

57. Daňovými orgány zřetelně popsany mechanismus daňového podvodu včetně zapojení žalobkyně, byť se nejedná o skutečnosti prokázané, nýbrž toliko dovozené ze zjištěných indicií, nemůže být podle názoru soudu zpochybněn pouhým nepodloženým tvrzením žalobkyně, že její ekonomická činnost (výroba FAME) byla zcela standardní hospodářskou činností a že přijatá zdanitelná plnění byla reálná. Soud zdůrazňuje, že daňové orgány nerozporovaly uskutečnění přijatých zdanitelných plnění, ale neoprávněnost nároku na odpočet DPH odvozovaly právě z účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Namítá-li žalobkyně nesprávnost interpretace judikatury Soudního dvora ze strany daňových orgánů, soud připomíná, že při aplikaci závěrů Soudního dvora v projednávané věci nelze odhlížet od charakteru daného řízení, ve kterém se neprovádí dokazování. V tomto řízení tudíž není možné po daňových orgánech požadovat, aby spolehlivě prokázaly existenci daňového podvodu a povědomí žalobkyně o svém zapojení do něj (naplnění jednotlivých kritérií Axel Kittel testu). Toto dokazování tvoří součást vyměřovacího řízení, nikoli řízení o vydání zajišťovacích příkazů, kde postačí již výše zmíněná existence relevantní indicií. Zdejší soud proto konstatuje, že závěry judikatury Soudního dvora nelze vykládat tak, jak to činí žalobkyně, a nelze v nich spatřovat překážku pro vydání zajišťovacích příkazů, vyplývají-li ze zjištění daňových orgánů existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Na tom nic nemění ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74, publ. pod č. 2099/2010 Sb. NSS, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), které formulovalo požadavek na restriktivní uplatňování institutu zákazu zneužití práva, neboť užití tohoto institutu v souvislosti s daňovými podvody je judikaturou správních soudů obecně akceptováno. Příslušné žalobní námitky se proto zdejšímu soudu jeví jako účelové, vedené snahou žalobkyně dosáhnout zrušení zajišťovacích příkazů, které ovšem byly vydány oprávněně.
58. Určitou účelovost žalobní argumentace spatřuje soud také v odkazu na nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, publ. pod č. 405/2002 Sb., dostupný na [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz), který je pro projednávanou věc zcela nepřipadný. Ústavní soud v něm totiž řešil výši sankce za správní delikt a její dopady do majetkové sféry delikventa, což je naprosto odlišná situace oproti stanovení výše DPH, jež rozhodně nemá sankční charakter, odvíjí se od hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a v podstatě by neměla plátce daně nijak zásadně zatížit, neboť ten ji zásadně odvádí z částek, které přijal za jím uskutečněná zdanitelná plnění, tedy nikoli z vlastních prostředků.
59. Následně soud přistoupil k posouzení žalobních námitek týkajících se podmínky ohrožení vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně. Existenci obavy (přiměřené pravděpodobnosti), že dosud nestanovená daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, spatřovaly daňové orgány jednak v rizikovosti žalobkyně jakožto subjektu zapojeného do daňového podvodu, který může v budoucnu činit vše pro to, aby realizoval neoprávněný zisk pro daný obchodní řetězec, a jednak v ekonomické a finanční situaci žalobkyně. Při svých úvahách vycházely daňové orgány z účetní závěrky žalobkyně za zdaňovací období roku 2013, z údajů z registru vozidel, z údajů o hodnotě vozidel srovnatelných s vozidly ve vlastnictví žalobkyně, které správce daně zjistil na internetu, z daňových přiznání žalobkyně a z výpisů z bankovních účtů žalobkyně. Ani závěry

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ohledně finanční a ekonomické situace žalobkyně proto podle názoru soudu není možné považovat za nepodložené spekulace, jak namítala žalobkyně.

60. Správce daně v jednotlivých zajišťovacích příkazech podrobně rozebral aktiva a pasiva žalobkyně, upozornil na nízkou hodnotu celkového dlouhodobého majetku k datu 31. 12. 2013, na výši závazků a pohledávek k témuž datu a na majetkovou strukturu. Zdůraznil, že 97,21 % celkových aktiv představují krátkodobá aktiva (oběžný majetek, který se neustále spotřebovává a je v pohybu), hodnota cizích zdrojů převyšuje hodnotu celkových aktiv (zadluženost 111 %, kdy za kritickou hodnotu se považuje 70 % a výše), vlastní kapitál žalobkyně je záporný (mínus 20 miliónů Kč) a poměr oběžných aktiv a krátkodobých závazků a úvěrů je 0,0045, z čehož vyplývá téměř nulová likvidita žalobkyně.
61. Žalobkyně se mýlí, pokud tvrdí, že správce daně nezohlednil skutečnost, že údaje z účetní závěrky k 31. 12. 2013 jsou zásadním způsobem ovlivněny náklady vyvolanými zahájením výroby ve 2. čtvrtletí 2013. Naopak, správce daně vzal tuto skutečnost v potaz, nicméně s ohledem na vysokou zadluženost žalobkyně a její vlastní prohlášení ve výroční zprávě za rok 2013, že neomezené trvání společnosti je závislé na podpoře stávajících poskytovatelů finanční výpomoci, dospěl k naprosto legitimnímu a správnému závěru, že není zajištěna dlouhodobá finanční stabilita a solventnost žalobkyně. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že se správce daně výslovně nevěnoval zjištěnému růstu objemu uskutečněných zdanitelných plnění v roce 2014 na částku cca 100 miliónů Kč měsíčně, nicméně současně je třeba si uvědomit, že tento nárůst nic nemění na velmi nízké hodnotě celkového dlouhodobého majetku (pouhých 2,352 miliónu Kč) a bez dalšího z něj nelze ani učinit závěr o změně celkové zadluženosti, změně hodnoty vlastního kapitálu či změně likvidity žalobkyně, do kterých se promítá nejen příjmová stránka (tržby z prodeje odpovídající uskutečněným zdanitelným plněním), ale též stránka výdajová (náklady na nákup suroviny, apod.). Soud zdůrazňuje, že pokud žalobkyně nepovažovala zjištění správce daně za úplná či aktuální, nic jí nebránilo v tom, aby v rámci odvolání přednesla konkrétní tvrzení o své finanční a ekonomické situaci a doložila je příslušnými listinami. Nic takového ovšem žalobkyně neučinila (a to nejen v odvolacím řízení, ale ani v žalobě), a proto nemůže daňovými orgány opodstatněně vytýkat, že nárůst objemu uskutečněných zdanitelných plnění nezohlednily.
62. Soud dále podotýká, že žalobkyně obchoduje s komoditou, u které lze poměrně velmi rychle (*de facto* pouhým podpisem smlouvy) změnit majitele. Veškeré stavy zásob se tedy mohou změnit ze dne na den (i z hodiny na hodinu), a proto soud souhlasí s názorem daňových orgánů, že stav zásob není pro účely vydání zajišťovacích příkazů příliš relevantní. Správce daně navíc stav zásob zohlednil v rámci krátkodobých aktiv a shledal, že vzhledem k poslednímu známému stavu krátkodobých závazků tyto pravděpodobně převyšují i hodnotu skladových zásob. Žalobkyně pochopitelně mohla ke svému odvolání připojit doklad o aktuálním stavu zásob, a přimět tak žalovaného, aby tuto okolnost znovu posoudil; této možnosti ovšem nevyužila. Nesouhlasí-li žalobkyně se závěrem správce daně o nízké relevanci stavu zásob, soud k tomu podotýká, že finanční prostředky stržené za případný prodej zásob musí žalobkyně použít k nákupu surovin, jinak by nemohla ve své činnosti pokračovat. To znamená, že ani objem zásob ani nárůst uskutečněných zdanitelných plnění nemohou bez dalších podkladů, které žalobkyně nepředložila, ač jí v tom nic nebránilo, samy o sobě zpochybnit závěry daňových orgánů o finanční a majetkové situaci žalobkyně. Pokud se ke zjištěné kritické zadluženosti, velmi nízkému Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podílu dlouhodobého majetku na celkových aktivech, zápornému vlastnímu kapitálu a téměř nulové likviditě přidá ještě rizikovost žalobkyně vyplývající z jejího zapojení do obchodního řetězce, jehož cílem bylo krácení daně, nelze podle názoru soudu vyloučit možnost, že žalobkyně veškeré zásoby prodá, stržené prostředky použije na úhradu svých vysokých krátkodobých závazků a ukončí činnost, aniž by jí zbyly prostředky na zaplacení DPH, čímž by realizovala neoprávněný zisk, který byl cílem obchodního řetězce, jehož se účastnila. Soud proto ve shodě s daňovými orgány shledal, že v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů existovala přiměřená pravděpodobnost, že dosud nestanovená DPH bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

63. Pouze na okraj k tomu soud dodává, že správnost závěru o budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti dosud nestanovené daně byla následně fakticky potvrzena insolvencí žalobkyně, resp. prohlášením konkurzu na její majetek. Žalobkyně i osoba zúčastněná na řízení by si měly uvědomit, že daňové subjekty neodvádějí DPH ze svých finančních prostředků, nýbrž z finančních prostředků inkasovaných za uskutečněná zdanitelná plnění od svých odběratelů. Mělo by se tedy prakticky jednat o pouhé převedení části přijatých peněz ve prospěch příslušného správce daně. To současně znamená, že by výběr DPH neměl mít významnější dopad do ekonomické situace daňového subjektu. V případě žalobkyně však navzdory tomu způsobila realizace zajišťovacích příkazů úpadek, což jen dokresluje její vysokou zadluženosti a značnou finanční nestabilitu v době rozhodování daňových orgánů.
64. Pokud jde o tvrzenou bonitu pohledávek žalobkyně, soud opět konstatuje, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby v průběhu odvolacího řízení doložila seznam svých dlužníků a výši jejich dluhů, což ovšem neučinila. Námitka, že mezi její dlužníky patří i státem vlastněné Čepro, se soudu jeví jako účelová a navíc nekonkrétní, neboť není zřejmé, jak vysoký je dluh této společnosti, jaký podíl na celkových pohledávkách žalobkyně tvoří a jak bonitní jsou ostatní dlužníci. Soud zároveň připomíná, že sama žalobkyně ve výroční zprávě za rok 2013 vyslovila, že neomezené trvání společnosti je závislé na podpoře stávajících poskytovatelů finanční výpomoci, což rozhodně nesvědčí o dlouhodobé finanční stabilitě žalobkyně. Skutečnost, že daňovou exekucí vymáhaná částka 88 102 458,77 Kč byla podle tvrzení žalobkyně relativně rychle shromážděna na jejích účtech, nic nevypovídá o tom, zda výběr v budoucnu stanovené daně nemohl být další aktivitou žalobkyně (včetně případného úsilí o realizaci neoprávněného zisku, který byl cílem obchodního řetězce, jehož byla součástí) ohrožen.
65. K otázce bankovní záruky ve výši 20 miliónů Kč, sloužící jako kauce distributora pohonných hmot podle § 6g odst. 1 písm. e) ve spojení s § 6i zákona o pohonných hmotách, na kterou upozornila jak žalobkyně, tak osoba zúčastněná na řízení, soud zdůrazňuje, že tato kauce byla složena ve prospěch příslušného celního úřadu a primárně měla sloužit k úhradě jeho případných pohledávek, a to až po zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot (srov. § 6j odst. 1 a odst. 3 zákona o pohonných hmotách). Přednost úhrady pohledávek celního úřadu přitom vyplývá z § 149 odst. 4 daňového řádu. Pouze v případě, že po úhradě pohledávek celního úřadu nějaká část kauce zbude, může být použita na úhradu pohledávky jiného správce daně, tj. v tomto případě Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Za situace, kdy v okamžiku rozhodování správce daně o vydání zajišťovacích příkazů nebylo možné předjímat, zda a kdy dojde ke zrušení či zániku registrace žalobkyně jako distributora pohonných hmot, ani zda a jaká část složené kauce nebude použita celním úřadem na úhradu jeho pohledávek, postupovaly podle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

názoru soudu daňové orgány v projednávané věci zcela správně, pokud výši předmětné kauce, navíc složené formou bankovní záruky, nebraly při svém rozhodování v potaz. K tvrzení žalobkyně, že pro získání daňového skladu musela předložit celnímu úřadu bankovní záruku ve výši 70 milionů Kč, soud podotýká, že uvedená skutečnost nebyla nijak doložena a navíc ani v tomto případě nelze předjímat, zda po úhradě případných pohledávek celního úřadu z titulu spotřební daně a případného jejího příslušenství zbude nějaká část zajištění použitelná případně na úhradu DPH vůči správci daně. Obdobný závěr platí i pro tvrzení osoby zúčastněné na řízení, že žalobkyně byla dále povinna poskytnout správci daně zajištění spotřební daně, které se vztahovalo výlučně na tuto daň.

66. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že žalobkyně v daňovém řízení existenci předmětných kaucí či bankovních záruk vůbec nezmínila, ani netvrdila, že by z nich bylo možné čerpat prostředky na úhradu v budoucnu stanovené DPH. Daňovým orgánům proto nevznikla povinnost se touto otázkou zabývat. Soud dále podotýká, že i kdyby správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů nebo žalovaný před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí zjišťovali u celního úřadu aktuální výši jeho daňových pohledávek, což ovšem žalobkyně nepožadovala, stejně by to nemohlo mít vliv na vyhodnocení její ekonomické situace či finanční stability, resp. na závěr o ohrožení budoucího výběru DPH. Žalobkyně i osoba zúčastněná na řízení by měly mít na paměti, že daňové pohledávky se vyvíjí v čase a nelze dopředu určit, jak velké budou v okamžiku uvolnění té které kauce daňové pohledávky příslušného správce daně a jak velká část kauce zbude na úhradu pohledávek Finančního úřadu pro Ústecký kraj z titulu DPH. Argumentace žalobkyně a osoby zúčastněné na řízení bankovními zárukami a složenými kaucemi proto není podle názoru soudu pro projednávanou věc relevantní.
67. Soud se dále zaměřil na námitku, že se daňové orgány snaží nepřípustně přenést odpovědnost za výběr DPH a za daňové úniky na soukromoprávní subjekty. V rámci této námítky žalobkyně přednesla svou úvahu týkající se institutu nespolehlivého plátce, podpořenou závěry Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce č. 11/07, a poznamenala, že pokud by společnosti Colza, Latikar a Support byly včas označeny za nespolehlivé plátce, nastoupilo by ručení podle § 109 zákona o DPH. Tuto argumentaci vyhodnotil soud jako irelevantní. Pro projednávanou věc není podstatné, zda a který z článků obchodního řetězce byl označen za nespolehlivého plátce, ale výhradně to, že žalobkyně tvořila součást takového řetězce, jehož cílem bylo krácení daně. Tyto okolnosti pak opravňují správce daně k tomu, aby žalobkyni odepřel nárok na odpočet DPH související s plněními, která byla dotčena daňovým podvodem. Jedná se o zcela legální a legitimní postup, nikoli o přenášení odpovědnosti za daňové úniky na soukromoprávní subjekty.
68. Podle názoru soudu lze tedy shrnout, že byly naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů tak, jak jsou uvedeny v § 167 daňového řádu a upřesněny výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zajišťovací příkazy vycházejí ze zjištění daňových orgánů odpovídajících listinám založeným ve správním spisu, tedy nejsou založeny na nepodložených spekulacích a těžko ověřitelných informacích, a proto je ani není možné považovat za projev svévole a v jejich vydání nelze spatřovat ani za porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Naopak se jedná o přezkoumatelná, pravomocná a vykonatelná rozhodnutí, tudíž postup správce daně, který následně vedl daňovou exekuci k vymožení jimi uložené povinnosti složit jistotu v celkové výši 88 102 458,77 Kč, je naprosto legitimní a legální, a to i s ohledem na jeho závažné důsledky. Za situace, kdy byly splněny podmínky pro Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vydání zajišťovacích příkazů na příslušné částky, nedává podle názoru soudu daňový řád žádný prostor pro uplatnění žalobkyní zmiňované zásady přiměřenosti, tudíž nemohlo dojít ani k namítanému porušení § 5 odst. 3 daňového řádu. Soud dodává, že zásah do práva žalobkyně vlastnit majetek, uskutečněný na základě vykonatelných zajišťovacích příkazů vydaných v souladu se zákonem, nemůže být nezákonný a nemůže ani představovat porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

69. Žalobkyní navržené dokazování soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť je vyhodnotil jako nadbytečné. Část k důkazu navržených listin (výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 3. 2015, podání žalobkyně ze dne 26. 3. 2015 a protokol o nahlížení do spisu ze dne 23. 3. 2015) se totiž týkala jiného daňového řízení, konkrétně vyměřovacího řízení, resp. daňové kontroly, a neměla pro projednávanou věc žádnou relevanci; navíc zmíněné podání žalobkyně ze dne 26. 3. 2015 je datováno a bylo podáno až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Naprosto irelevantní jsou rovněž ostatní listiny, které časově následovaly až po skončení daňového řízení v projednávané věci (protokol o nahlížení do spisu ze dne 21. 9. 2015, vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 10. 11. 2015, žádost o vyjádření ze dne 12. 7. 2016 a částečné zpětvzetí přihlášky pohledávky ze dne 15. 1. 2016). Protokoly o nahlížení do spisu ze dne 23. 3. 2015 a 21. 9. 2015 se navíc vztahují k žalobnímu bodu, kterým se soud pro jeho opožděnost nemohl zabývat. K blíže neoznačenému oznámení o zahájení řízení ve věci zrušení registrace distributora pohonných hmot žalobkyně neuvedla, jaké skutečnosti by jí měly být prokázány, a soud i s ohledem na body 65 a 66 odůvodnění tohoto rozsudku nepovažoval samotné zahájení řízení ve věci zrušení registrace distributora pohonných hmot za jakkoli relevantní pro projednávanou věc. Ani v případě navrženého důkazu údají o registraci k DPH subjektů uvedených v zajišťovacích příkazech žalobkyně neupřesnila, co by tímto důkazem mělo být prokázáno, registrace těchto subjektů k DPH navíc ani nebyla nijak sporná, což činí tento důkazní návrh bezpředmětným. Soud neshledal žádný důvod ani pro provedení důkazu závěry Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce č. 11/07, které se vztahují k argumentaci žalobkyně, již soud z hlediska projednávané věci vyhodnotil rovněž jako irelevantní (srov. bod 67 odůvodnění tohoto rozsudku). Navržené dokazování proto provedeno nebylo.
70. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
71. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.
72. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť podle § 60 odst. 5 s. ř. s. má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil, a v předmětném řízení soud osobě zúčastněné na řízení žádné povinnosti neuložil. S ohledem na zavedenou praxi krajských soudů a Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2016, č. j. 4 As 56/2016-53, ze dne 14. 5. 2015, č. j. 3 As 85/2015-8, ze dne 24. 2. 2016, č. j. 3 As 220/2015-49, ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 As 223/2015-43, ze dne 6. 10. 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. j. 8 As 171/2014-67, nebo ze dne 6. 8. 2015, č. j. 10 As 43/2015-49, vše dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) zdejší soud v dané situaci nezahrnul vypořádání nákladů řízení osoby zúčastněné na řízení do výroku a zabýval se jím toliko v odůvodnění tohoto rozsudku.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 10. října 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.