



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., ve věci

žalobce: L. K.,
nar. ...
bytem B. 163, B.
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, Praha 8

proti
žalovanému: Generální ředitelství cel
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2016, č. j. 15626-2/2016-900000-302,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v projednávané věci je posouzení zákonnosti vydaného zajišťovacího příkazu.

2. Dne 17. 2. 2016 vydal Celní úřad pro Zlínský kraj zajišťovací příkaz č. j. 6295-3/2016-640000-11, na dosud nestanovenou daň. Proti zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 4. 2016, č. j. 15626-2/2016-900000-302, zamítl a napadené rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v podané žalobě popsal dosavadní průběh řízení před správními orgány a namítal, že zajišťovací příkaz vydaný správcem daně je nicotný, eventuálně nezákonný.
4. Správce daně neměl pro vydání zajišťovacího příkazu žádný jiný konkrétní důvod než výši potenciální daňové povinnosti. Neztotožňuje se s tvrzením žalovaného, že byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. V předmětném případě žalobce není daňovým subjektem z důvodu neexistence daňové povinnosti, proto není možné v jeho případě zajišťovací příkaz vydat.
5. Důvodem nicotnosti zajišťovacího příkazu je skutečnost, že společná a nerozdílná odpovědnost za dopravu a skladování vybraných výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, byla do právního řádu vložena zákonem č. 59/2010 Sb., s účinností ke dni 1. 4. 2010. Lih, údajný předmět spotřební daně, byl přitom do prostor v obci Stojčín navezen již během let 2005 a 2006. Nová právní úprava se na žalobce nevztahuje, jelikož by to znamenalo přímou retroaktivitu. Pokud právní úprava nabyla účinnosti 5 let po návozu lihu, nelze ji v případě žalobce aplikovat. Výzva správce daně k uplatnění práva neobsahovala žádné důkazní prostředky, které by potvrzovaly, že k jednání, které je žalobci kladeno za vinu, došlo po účinnosti zákona č. 59/2010 Sb. Postup správce daně tak žalobce shledává nesouladný se základy právního státu.
6. Žalobce dále namítá, že v jeho případě nemělo být k vydání zajišťovacího příkazu vůbec přistoupeno, jelikož nejsou naplněny podmínky dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu. Předmětná daň již byla dle § 147 odst. 1 daňového řádu stanovena plátcí R. B. a stala se rovněž splatnou.
7. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že zajišťovací příkaz lze vydat rovněž vůči podílníkovi dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Závěr žalovaného, že daň bude vůči žalobci splatná teprve pravomocným rozhodnutím o podílnictví, není pravdivé a nemá oporu v textu zákona. Zákon o spotřebních daních ani daňový řád neznají více druhů splatnosti daně. Pokud je daň správcem daně plátcí vyměřena, je tato daň splatná dle § 139 odst. 3 daňového řádu v náhradní lhůtě 15 dní. Zajišťovací příkaz je nezákonný, neboť předmětná daň již byla stanovena a stala se splatnou. Pro vydání zajišťovacího příkazu tak nebyly naplněny podmínky.
8. Ve výčtu důkazních prostředků, ze kterých správce daně vycházel při určování pravděpodobnosti, že žalobce bude shledán podílníkem, je uvedeno několik důkazních prostředků, které v daňovém řízení nelze užít jako důkaz ve smyslu ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu. Jedná se o výpovědi osob v trestním řízení, které mají postavení osoby obviněné. Jejich výpověď nikdy nemůže být užita ke zjištění skutečného stavu věci a k ověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.
9. Zajišťovací příkaz prokazatelně neobsahuje všechny zákonné náležitosti, což potvrzuje sám žalovaný. Není možno akceptovat vydávání neodůvodněných zajišťovacích příkazů s tím,

že naplnění zákonných důvodů pro jejich vydání bude konstatováno až odvolacími orgány. K tomu žalobce odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 471/02. Zajišťovací příkaz je tak nezákonný. Žalovaný při snaze zajišťovací příkaz dodatečně odůvodnit překročil zákon, čímž porušil zásadu zákonnosti dle § 5 odst. 1 daňového řádu.

10. V napadeném rozhodnutí ani v zajišťovacím příkazu není uvedena jediná skutečnost, která by odůvodňovala obavy, že majetek daňového subjektu bude v době pravomocného uložení daňové povinnosti menší než nyní, tedy že vymáhání daňového nedoplatku bude obtížnější. Až do pravomocného skončení trestního řízení nemohou celní orgány údajnou trestní minulost žalobce použít jako důvod ospravedlňující vydání zajišťovacího příkazu.
11. Žalovaný dovozuje naplnění důvodu pro vydání zajišťovacího příkazu rovněž z účasti žalobce v podvodném řetězci, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48. Tento odkaz se žalobci nejeví jako přiléhavý. Samotná účast v podvodném řetězci není dostatečným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu.
12. Budoucí neochota žalobce uhradit daň je žalovaným dovozována z dosavadního postoje žalobce v daňovém řízení o určení podílnictví na spotřební dani. Takový přístup je porušením zásady spravedlivého procesu. Žalobce nemůže být celními orgány trestán za využívání svých procesních práv poskytnutých daňovým řádem (např. že požádal o navrácení lhůty v předešlý stav). Uvedené skutečnosti nemohou odůvodňovat vydání zajišťovacího příkazu.
13. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, může být zajišťovací příkaz vydán na základě logického řetězce ucelených faktorů. Správní orgány ovšem žádný takový řetězec v zajišťovacím příkazu ani v napadeném rozhodnutí nepopsaly. Žalobce je trestán preventivně s tím, že by se podle žalovaného mohl v budoucnu určitým způsobem chovat.
14. Napadené rozhodnutí bylo vydáno po zákonné třicetidenní lhůtě vyplývající z § 168 odst. 1 daňového řádu, a je tak neúčinný. Žalovaný o odvolání rozhodl 31. den poté, co žalobce doplnil své odvolání ve smyslu § 112 odst. 3 daňového řádu.
15. K odvolací námitce, že výzva k doplnění odvolání nebyla podepsána oprávněnou osobou, odkazuje napadené rozhodnutí na podpisový řád vydaný rozkazem ředitele správce daně. Z něj vyplývá, že žalovaný provedl tento podpisový řád v odvolacím řízení jako důkaz dle § 115 odst. 1 daňového řádu, nicméně nedodržel požadovaný procesní postup. V souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu měl žalovaný podpisový řád zaslat žalobci k seznámení, poskytnout mu lhůtu k případnému vyjádření a umožnit mu navrhnout další důkazy. Žalobce se k provedenému důkazu nemohl vyjádřit, čímž bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny.
16. Žalobce závěrem vznáší pochybnosti ohledně podpisu žalovaného rozhodnutí, které je podepsáno plk. Mgr. D. R., zástupcem ředitele odboru právního a vedoucího oddělení správních činností žalovaného. Vzhledem k nemožnosti žalobce ověřit podpisová oprávnění a oprávnění činit takováto rozhodnutí tímto zaměstnancem žalovaného, nemá žalobce jistotu, že rozhodnutí žalovaného nese podpis oprávněné úřední osoby ve smyslu §

102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Absence podpisu pověřené úřední osoby způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný nepovažuje rozhodnutí správních orgánů ani za nicotná, ani za nezákonná. Nicotná jsou rozhodnutí, která jsou stížena nejtěžšími myslitelnými vadami. Mezi ně právní doktrína i judikatura řadí stanovení povinnosti objektivně nemožného plnění nebo plnění trestného či protiprávního. Zajišťovací příkaz by byl nicotný jen tehdy, požadoval-li by po žalobci jiné plnění než úhradu částky odpovídající předpokládané výši daně. Takové plnění by navíc muselo být trestné nebo objektivně nemožné. Žádné takové plnění zajišťovací příkaz nestanoví. Ukládá žalobci plně v souladu s § 167 odst. 1 a 3 daňového řádu složení jistoty ve výši předpokládané daně na depozitní účet celního úřadu.
18. Tvrzená neúčinnost zajišťovacího příkazu je z hlediska zákonnosti rozhodnutí žalovaného irelevantní. Žalovaný by i v případě neúčinnosti zajišťovacího příkazu musel věc meritorně posoudit, nikoliv zajišťovací příkaz pro neúčinnost bez dalšího zrušit a řízení zastavit. Pro úplnost žalovaný dodává, že zajišťovací příkaz nepozbyl účinnosti z důvodu nevydání rozhodnutí o odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho podání. Lhůta k vydání rozhodnutí byla dodržena s ohledem na ustanovení § 34 daňového řádu, které upravuje stavení lhůty určené správci daně pro vydání rozhodnutí.
19. Žalovaný nepřekročil zákon, doplnil-li v odvolacím řízení nedostatečné odůvodnění zajišťovacího příkazu. Odvolací fáze daňového řízení je ovládána apelačním principem, který žalovanému jako odvolacímu orgánu nedává možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit celnímu úřadu k dalšímu řízení. Pokud má za to, že rozhodnutí mělo být vydáno, musí veškeré jeho vady odstranit, nedostatky odůvodnění nevyjímaje.
20. Za formální a ryze účelovou považuje námitku neověřitelnosti podpisového oprávnění Mgr. R. Žalobce neuvedl jedinou konkrétní okolnost, která by takové pochybnosti mohla vzbudit. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 10 Afs 265/2015-102. Mgr. D. R. byl z titulu funkce zástupce ředitele odboru právního oprávněn k podpisu žalovaného rozhodnutí, jak plyne z bodu 4.4.2. a 7.7. Organizačního řádu celní správy (rozkaz č. 105/2015) a čl. 10 Podpisového řádu žalovaného (rozkaz č. 26/2015).
21. K námitce dokazování podpisovým řádem uvádí, že zcela postačovalo ověřit v odvolacím řízení podpisové oprávnění Ing. M. M. na základě příslušného rozkazu ředitele celního úřadu. Žalovaný založil dotčený rozkaz do spisu. Nebylo jediného důvodu zasílat rozkaz žalobci k vyjádření, neboť nevznese jedinou konkrétní námitku, z níž by pramenily pochyby o podpisovém oprávnění, které by bylo zapotřebí rozptýlit.
22. Co se týče podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, žalovaný zdůraznil, že pokud by byl žalobce plátcem daně, jistě by nebylo sporu o splnění časové podmínky, že daň nebyla dosud stanovena nebo se dosud nestala splatnou. S žalobcem však bylo v dané době vedeno řízení o podílnictví na dani. Právě s odkazem na toto rozdílné postavení žalobce tvrdí, že mu zajišťovací příkaz nemohl být vydán, protože daň již byla stanovena a stala se splatnou vůči plátcu daně, R. B., s tím, že daňový řád a zákon o spotřebních daních neznají více druhů splatnosti. V tom se ovšem žalobce mylí. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o

spotřebních daních zakotvuje pluralitu dlužníků jedné a téže daně, přičemž odpovědnost za daň je solidární. Žalobce je tak v obdobném postavení jako plátce daně, neboť s oběma je vedeno samostatné nalézací řízení ve věci stanovení povinnosti zaplatit daň. Rozdíly jsou pouze časové, neboť postavení podílníka je vůči plátci daně akcesorické. Až v okamžiku, kdy plátce daně vyměřenou daň nezaplatí, může být k jejímu zaplacení povolán podílník. Od rozhodnutí o podílnictví se pak odvíjí samostatná náhradní lhůta splatnosti ve smyslu § 139 odst. 3 daňového řádu a samostatná prekluzivní lhůta pro placení daně ve smyslu § 160 odst. 1 *in fine* daňového řádu, což plně odpovídá principům pasivní solidarity.

23. Žalovaný je přesvědčen, že se správce daně zákonností zajišťovacího příkazu dostatečně zabýval, neboť žalobce jako odvolatel v tomto směru nic nenamítal. Mnohem podrobnější úvahy na dané téma jsou pak obsahem rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ve věci podílnictví. Zmíněné rozhodnutí ukazuje, že v době vydání zajišťovacího příkazu nebyla daň vůči žalobci splatná. Vzhledem k samostatnému řízení, rozhodnutí a tím pádem i splatnosti daně vůči žalobci tedy nehraje roli, že daň již byla stanovena a stala se splatnou dříve vůči plátci daně.
24. Ani námitka nezákonných důkazních prostředků není podle žalovaného opodstatněná. Při vydání zajišťovacího příkazu ani v následném odvolacím přezkumu se neprovádí dokazování; nejedná se tedy o důkazy, ale o indicie. Skutkové okolnosti pro posouzení pravděpodobnosti, že žalobce bude určen podílníkem a že částka daně bude těžko vymahatelná, vycházely z vlastních tvrzení žalobce v daňových řízeních. Jeho výpovědi a výpovědi dalších obviněných v trestních řízeních přitom korespondovaly s tvrzeními žalobce v daňových řízeních.
25. Závěrem žalovaný odmítá námitku stran hodnocení přiměřené pravděpodobnosti, tj. důvodné obavy správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Žalobce vytrhává jednotlivé okolnosti z kontextu a jejich dílčí hodnocení podrobuje kritice. Úvaha žalovaného byla založena na uceleném a logickém okruhu indicií, který žalobce jako celek nenapadá. Komplexně popsané a v souvislostech hodnocené okolnosti oprávněně zakládají důvodnost obavy správce daně. Odvolací námitky žalobce v tomto směru byly podrobně a přesvědčivě vypořádány.
26. Ze všech shora uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

27. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
28. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).
29. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

30. Soud se nejprve zabýval námitkou nicotnosti zajišťovacího příkazu [bod IV. A) rozsudku]. Následně posuzoval námitku nemožnosti vydání zajišťovacího příkazu [bod IV. B) rozsudku], námitku nezákonných důkazních prostředků [bod IV. C) rozsudku], námitku nedostatečného odůvodnění budoucí nedobytnosti daně [bod IV. D) rozsudku] a námitku neúčinnosti zajišťovacího příkazu [bod IV. E) rozsudku]. Závěrem soud hodnotil námitku neprovedení důkazu v odvolacím řízení a námitku nemožnosti ověřit podpisové oprávnění úřední osoby [bod IV. F) rozsudku].

IV. A) Námitka neexistence daňové povinnosti (nicotnosti zajišťovacího příkazu)

31. Žalobce namítá, že není daňovým subjektem z důvodu neexistence daňové povinnosti. Společná a nerozdílná odpovědnost za dopravu a skladování vybraných výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních byla do právního řádu vložena zákonem č. 59/2010 Sb., s účinností k 1. 4. 2010. Lih byl přitom do předmětných prostor naveden již během let 2005 a 2006.
32. Soud uvádí, že je třeba důkladně rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení daňové povinnosti. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J. a kolektiv. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici.
33. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou upraveny v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*.
34. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).
35. Vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu však nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním

orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015-56). Ve vydaném zajišťovacím příkazu není 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“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48).

36. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. K podmínkám vydání zajišťovacího příkazu Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015-104 vyslovil, že „[s]právce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu. (...) správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů“.
37. Žalobce uvedenou námitkou zpochybňuje, zda mu daňová povinnost skutečně vznikla. Tyto otázky však byly předmětem nalézacího řízení týkajícího se stanovení daně. V řízení zajišťovacím není nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35) a není na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně. Zkoumá se existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Po správci daně nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive v rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. V zajišťovacím řízení je rozhodující, zda správce daně činí procesní kroky směřující ke

stanovení daně (které mohou předcházet vydání zajišťovacího příkazu či následovat bezprostředně po něm). Je to tedy především relevantní aktivita správce daně a stav daňového řízení, které indikují, zda je dána pravděpodobnost skutečného stanovení daně, a to ve výši odpovídající odhadu zajišťované částky.

38. Soud se tedy zabýval pravděpodobností budoucího stanovení daně.
39. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Zajišťovací příkaz byl dne 17. 2. 2016 vydán na daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2012 na základě obavy správce daně, že daň, která žalobci nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Toto zjištění správce daně učinil v průběhu daňového řízení o podílnictví vedeného se žalobcem podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
40. Dne 14. 1. 2016 vydal Celní úřad pro Zlínský kraj rozhodnutí, č. j. 951/2016-640000-32.1 (výzvu k uplatnění práva), ve kterém vyzval žalobce k vyjádření k důkazním prostředkům, podkladům shromážděným ve spise, jakož i ke všem skutečnostem vztahujícím se k jeho účasti na skladování, případně navrhl provedení dalších důkazních prostředků. V tomto rozhodnutí, na které správní orgán I. stupně v zajišťovacím příkazu odkazuje, uvedl správce daně důvody, které ho vedly ke zjištění, že žalobce nese odpovědnost společně a nerozdílně za zaplacení spotřební daně z lihu s plátcem daně R. B. Celní úřad odkázal zejména na výpovědi žalobce v trestním řízení, výpovědi žalobce v jiných daňových řízeních a dále na důkazy z řízení vyměřovacího vedeného s plátcem spotřební daně R. B. Žalobce dne 15. 3. 2016 zaslal správci daně své vyjádření k předmětné výzvě. V mezidobí, dne 17. 2. 2016, vydal správce daně předmětný zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň.
41. V zajišťovacím příkazu pak celní úřad odkazuje rovněž na rozhodnutí ze dne 8. 9. 2015, č. j. 48349/2015-640000-32.1, kterým byla plátcí daně R. B. vyměřena daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2012 v celkové výši 281 760 120 Kč. Platební výměr byl přezkoumán v odvolacím řízení a následně nabyl právní moci dne 26. 11. 2015.
42. Lze přisvědčit žalobci, že pouhé odkazy na rozhodnutí obsahující důvody a důkazy vedoucí ke zmíněné odpovědnosti daňového subjektu za daň nejsou dostačující. Tento nedostatek však žalovaný napravil zejména na stranách 8 – 9 napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, č. j. 62 Af 26/2015-43), kde popsal okolnosti nasvědčující fiskální odpovědnosti žalobce. Odůvodnění zajišťovacího příkazu ve spojení s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí tak ob stojí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal skutkový stav a relevantní skutečnosti plynoucí ze spisu, které opravňovaly správní orgán I. stupně k vydání zajišťovacího příkazu. Na straně 8 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že *„jak spisový materiál, tak podklady konkrétně označené ve výzvě k uplatnění práva č. j. 951/2016-640000-32.1 ze dne 14. 1. 2016 indikují vysokou pravděpodobnost, že odvolatel bude shledán podílníkem a daň se vůči němu stane v budoucnu splatnou.“* Žalovaný dále uvedl základní indicie ohledně skutečnosti, zda daň bude v budoucnu vůči žalobci splatná. Např. na straně 8 zmínil, že celní úřad dospěl ve vyměřovacím řízení k závěru, že R. B. skladoval nalezený líh a svědčí mu tak postavení plátce daně. Žalobce byl formálním vlastníkem areálu ve Stojčíně, který koupil na příkaz právě R. B. a za jeho peníze. V letech 2005 a 2006 do areálu navezl líh ve

vlastnictví R. B. Žalobci plynul za správu areálu ve Stojčíně příjem, neboť areál spravoval a kontroloval i po ukončení návozů. Napadené rozhodnutí dále odkazuje na vedené trestní řízení a nepravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc, sp. zn. 28 T 16/2013, konkrétně na protokol o hlavním líčení ze dne 22. 12. 2015, dle kterého byl žalobce členem organizované zločinecké skupiny. Na straně 9 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že vzhledem k výše uvedenému má za to, že „je dána velmi vysoká pravděpodobnost určení odvolatele podílníkem a s tím spojené budoucí splatnosti daně.“

43. Soud je přesvědčen, že všechny shora popsané skutečnosti podrobně rozebrané v napadeném rozhodnutí mohly založit s přiměřenou pravděpodobností obavu, že žalobce bude shledán podílníkem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a daň se vůči němu stane splatnou. Obranou žalobce proti vyměření daně je odvolání proti rozhodnutí, jímž byla žalobci předmětná daň stanovena, jakož i následný soudní přezkum; nikoliv však zajišťovací řízení.
44. Lze tak uzavřít, že správní orgány činily ve správním řízení procesní úkony ke zjištění a stanovení daně. Námitka, že nebyla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, není důvodná, neboť z povahy věci nemůže jít o jistotu jejího stanovení, nýbrž o relevantní směřování k jejímu stanovení. Tyto podmínky byly v zajišťovacím řízení naplněny.
45. Námitka nicotnosti zajišťovacího příkazu z důvodu neexistence daňové povinnosti žalobce tak není důvodná.

IV. B) Námitka nenaplnění podmínky daně dosud nestanovené, resp. dosud nesplatné

46. Žalobce dále namítá, že v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu vyplývající z § 167 odst. 1 daňového řádu. Předmětná daň již byla dle § 147 odst. 1 daňového řádu stanovena plátcí R. B. a stala se rovněž splatnou.
47. Celní úřad pro Zlínský kraj v zajišťovacím příkazu vycházel z toho, že daň dosud nebyla stanovena. Podle celního úřadu z popsanych okolností případu vyplývá, že daňovému subjektu „bude stanovena spotřební daň“. Uvedený názor správního orgánu I. stupně přehodnotil žalovaný z úřední povinnosti (§ 114 odst. 3 daňového řádu) a na straně 7 napadeného rozhodnutí konstatoval, že daň žalobci nelze stanovit, neboť byla již stanovena R. B. Speciální úprava obsažená v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „rozšiřuje okruh daňových subjektů o tzv. podílníky, kteří jsou společně a nerozdílně s plátcem daně odpovědní. Jejich odpovědnost se promítá až ve fázi placení daně. Jinými slovy vyjádřeno, jejich platební povinnost je vázána na stanovení daně plátcí ve vyměřovacím řízení. Neexistence vyměřovacího řízení s odvolatelem není na překážku vydání zajišťovacího příkazu odvolateli, neboť vůči němu se daň stane splatnou až na základě meritorního rozhodnutí v řízení o podílnictví. Bude-li určen podílníkem, bude stejným rozhodnutím vyzván k zaplacení daně, která byla vyměřena R. B., který ji nezaplatil. V onom rozhodnutí mu bude stanovena lhůta splatnosti. Až posledním dnem lhůty se daň vůči odvolateli stane splatnou.“
48. Z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že zajišťovací příkaz lze při splnění dalších podmínek vyplývajících z citovaného ustanovení vydat jen na daň, která dosud nebyla stanovena, nebo na daň, u které dosud neuplynul den splatnosti.

49. V době vydání zajišťovacího příkazu již daň stanovena byla, a to vůči plátcí R. B. Není tedy správná úvaha celního úřadu, že daň vůči žalobci v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena nebyla. Jedná se o tutéž spotřební daň, u níž je dlužníkem vedle plátce daně i případný podílník. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zakotvuje pluralitu dlužníků téže spotřební daně. Odpovědnost za tuto daň je solidární. S plátcem daně a s podílníkem na této dani vede správce daně oddělená (samostatná) nalézací řízení. Od rozhodnutí o podílnictví se následně odvíjí samostatná náhradní lhůta splatnosti vůči podílníkovi ve smyslu § 139 odst. 3 daňového řádu. Závěry prvostupňového celního úřadu žalovaný v rozhodnutí o odvolání korigoval. Uzavřel, že předmětná daň v době vydání zajišťovacího příkazu byla stanovena, ovšem vůči žalobci jako potenciálnímu podílníkovi se ještě nestala splatnou. S těmito závěry se soud ztotožňuje. Nedostatky odůvodnění zajišťovacího příkazu byly napraveny v rozhodnutí o odvolání (blíže viz bod 0 níže).
50. Soud uzavírá, že zajišťovací příkaz lze vydat nejen vůči plátcí daně, ale rovněž vůči potenciálnímu podílníkovi na dani ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jehož solidární odpovědnost dosud nebyla v nalézacím řízení dovozena. Odpovědnost podílníka je pouze v rovině platební; aktivuje se až v případě nezaplacení stanovené daně jejím plátcem a až poté, co je vydáno rozhodnutí o podílnictví. Správní orgány tak nepochybily, pokud vydaly zajišťovací příkaz vůči žalobci na spotřební daň, která už byla stanovena jejímu plátcí, jež však v době vydání zajišťovacího příkazu vůči žalobci ještě nebyla splatnou.
51. Námitka tak není důvodná.

IV. C) Námitka nezákonných důkazních prostředků

52. Žalobce namítá nezákonnost důkazních prostředků, z nichž správce daně vycházel při určování pravděpodobnosti, že žalobce bude shledán podílníkem dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
53. Namítá-li žalobce, že správní orgány vycházely z důkazů, které nebylo možné užít ke zjištění skutkového stavu, je třeba poukázat na povahu institutu zajišťovacího příkazu. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi konstantně zdůrazňuje, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu správní orgány v této fázi daňového řízení zásadně neprovádějí dokazování, neboť při vydání zajišťovacího příkazu nejde o dokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 6. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45, či ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48).
54. Správní orgán I. stupně vydal zajišťovací příkaz z následujících důvodů: 1) daňový subjekt se dlouhodobě a systematicky podílel na vysoce organizované trestné činnosti, 2) při porovnání výše daně s odhadovanou výší majetku je zřejmé, že majetek nebude postačovat k zaplacení, 3) s daňovým subjektem jsou vedena další skutkově podobná řízení týkající se zdaňovacích období září a říjen 2012, 4) obavy z účelových převodů majetku.
55. Soud se ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými na straně 10 napadeného rozhodnutí, že se v případě zajišťovacích příkazů jedná o shromáždění indicií a jejich vyhodnocení, nikoliv o dokazování. Uplatňování námitek k dokazování podílnictví v zajišťovacím řízení tak není na místě; to je předmětem nalézacího řízení o podílnictví žalobce. Nezákonnost

důkazních prostředků je proto nutné namítat právě v tomto nalézacím řízení. Indicie, které vedly správní orgán I. stupně k vydání zajišťovacího příkazu, jsou popsány na straně 2 a 3 zajišťovacího příkazu a dále pak ve výzvě k uplatnění práva ze dne 14. 1. 2016, č. j. 951/2016-640000-32.1, vydané v nalézacím řízení. Rovněž žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyhodnocením indicií a jejich dostatečnosti pro vydání zajišťovacího příkazu zabýval, zejména na straně 10 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že indicie, ze kterých správní orgán I. stupně vycházel, nelze považovat za důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, tj. nemůže se jednat o důkazní prostředky nezákonné. Uvedený závěr plně odpovídá výše citované judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz bod 0) a soud se s ním ztotožňuje.

56. Zpochybňuje-li žalobce správnost či způsob hodnocení shromážděných indicií, považuje soud jeho obavy za liché. Nelze paušálně odmítnout použitelnost důkazů z trestního řízení ani výpovědi obviněných z tohoto řízení v řízení zajišťovacím. Navíc, sám žalobce se při ústním jednání před správcem daně vyjádřil k podkladům z trestního řízení a skutkový základ pro jeho podílnictví v podstatě potvrdil. Použitím shromážděných podkladů v zajišťovacím řízení tak správní orgány z mezí zákona nevybočily.
57. Námitka tak není důvodná.

IV. D) Námitka nedostatečného odůvodnění budoucí nedobytnosti daně

58. Žalobce namítá, že důvody ohledně budoucí nedobytnosti daně uváděné správními orgány nejsou dostatečné pro vydání zajišťovacího příkazu.
59. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Zajišťovací příkaz budoucí nedobytnost daně odůvodňuje zejména dlouhodobou a systematickou účastí žalobce na vysoce organizované trestné činnosti, která vedla ke krácení spotřební daně ve velkém rozsahu. Na základě této skutečnosti správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že žalobce nikdy neměl v úmyslu spotřební daň zaplatit. Jako další skutečnost celní úřad uvedl nepoměr mezi výší nestanovené daně a odhadovanou výší majetku žalobce. Dodal, že z porovnání výše daně a majetku žalobce je zřejmé, že majetek sice nebude postačovat k zaplacení dosud nestanovené daně, nicméně že jeho výše není zanedbatelná. V neposlední řadě vzal v potaz také skutečnost, že jsou se žalobcem vedena další dvě skutkově a právně podobná řízení týkající se nezákonně skladovaných vybraných výrobků. Závěrem správní orgán I. stupně uvedl obavu, že by daňový subjekt mohl majetek účelově převádět na jiné osoby.
60. Žalovaný na stranách 11 – 14 napadeného rozhodnutí rozvedl a upřesnil důvody, které správní orgán I. stupně vedly k vydání zajišťovacího příkazu. Předně konstatoval, že tvrzení stran přebytu předpokládané daně nad majetkem žalobce samo o sobě pro vydání zajišťovacího příkazu nedostačuje, avšak neznamená to, že by tato okolnost nemohla být brána do úvahy. Zdůraznil rovněž, že žalobci hrozí podobně vysoká daňová povinnost ještě za další dvě zdaňovací období. Ze spisového materiálu podle žalovaného vyplývá dostatek okolností vzbuzujících odůvodněnou obavu z budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím výběrem. Jako prvořadou okolnost označil trestní minulost a současnost žalobce, který ve společném záměru s ostatními členy organizované zločinecké skupiny krátil daňové povinnosti ve velkém rozsahu s cílem získat osobní obohacení na úkor státu. Dále zmínil jeho procesní postup v řízení o podílnictví, v němž rezolutně

odmítl svou fiskální odpovědnost a uváděl, že odpovědní jsou jen R. a T. B. Nevůli platit daň potvrdil podle žalovaného i následný postup žalobce v zajišťovacím řízení, v němž vznášel neopodstatněnou námitku podjatosti ředitele celního úřadu, nebo jeho obstrukční postup v řízení o podílnictví. Neochotu dokládá rovněž povaha zboží, neboť od počátku se jednalo o nelegálně vyrobené zboží, které bylo utajeně skladováno. Podle žalovaného je nutné neochotu žalobce nést odpovědnost za uniklou daň a tuto daň zaplatit vnímat rovněž v kontextu chování dalších členů zločinecké skupiny, kteří se vyhýbají úhradě vyměřené daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dodal, že nepoměr mezi majetkem žalobce a výší daně mohl u žalobce vyvolat obavu, že může přijít o veškerý svůj majetek, přitom trestnou činností usiloval právě o jeho rozmnožení. V součtu s ostatními zdaňovacími obdobími byl žalobce ohrožen daní ve výši bezmála půl miliardy Kč (zdaňovací období září 2012, říjen 2012 a prosinec 2012). Na běžném účtu vedeném u České spořitelny měl přitom žalobce kolem 9300 Kč a blíže nezjistitelné částky na dvou účtech penzijního připojištění u penzijních společnostech AXA a ČSOB. V rámci společného jmění manželů pak byla na účtu stavebního spoření manželky u Českomoravské stavební spořitelny, a. s. evidována částka okolo 94 000 Kč. Žalobce vlastnil jedno vozidlo (čtyřkolku) a dvě nemovitosti zahrnující pozemky a rodinné domy. Podle žalovaného tento majetek nebude zřejmě postačovat na úhradu daně. Existuje riziko převodu výše uvedeného likvidního majetku na třetí osoby. Žalovaný proto uzavřel, že existovala přiměřená pravděpodobnost, že výběr daně bude v budoucnu spojen se značnými obtížemi nebo že se daň stane nedobytnou.

61. Podle žalobce jsou všechny uvedené důvody hypotetické a neodůvodňují vydání zajišťovacího příkazu.
62. Jak je již uvedeno výše, podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanovuje § 167 odst. 1 daňového řádu. Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba se zabývat především tím, zda správní orgány řádně zdůvodnily, z čeho dovozují 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). Naplněním 1. podmínky se soud zabýval v části IV. B) tohoto rozsudku. Nyní posuzoval naplnění podmínky druhé, tedy zda obстоjí úvahy správních orgánů o obavách z budoucí nedobytnosti daně.
63. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je správce daně „*povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90). Naplnění odůvodněné obavy je přitom „*třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. (...) zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá*“

obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, nebo ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS). Co se majetkové situace týče, rozhodující „není pouze okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba posuzovat celkovou ekonomickou situaci a její vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně, ale může vést naopak i k získání prostředků k úhradě v budoucnu splatné daně“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016-38).

64. Soud je přesvědčen, že důvody pro vydání zajišťovacího příkazu rozvedené blíže v odůvodnění rozhodnutí žalovaného mají oporu ve spisovém materiálu a jsou dostatečné pro vyvolání odůvodněné obavy, že by vybrání daně mohlo být v budoucnu spojeno se značnými obtížemi. Přestože soud shledal některá dílčí pochybení správních orgánů při odůvodňování zajišťovacího příkazu (viz body 0 a násl.), nemá pochyb o tom, že okolnosti jako trestná činnost žalobce (resp. závažná zjištění o této činnosti vyplývající z paralelně vedeného trestního řízení, v němž již byl žalobce nepravomocně odsouzen rozsudkem ze dne 22. 12. 2015, č. j. 28 T 16/2013-8860, přičemž k trestné činnosti se doznal; k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014-56), povaha této trestné činnosti (zvláště závažný zločin účasti na organizované zločinecké skupině a zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), povaha zboží (nelegálně skladovaný líh) a nepoměr mezi hrozící daňovou povinností a majetkem žalobce (ještě doplněný skutečností, že v dalších dvou daňových řízeních byl žalobce ohrožen obdobně vysokou daňovou povinností; viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, č. j. 62 Af 26/2015-43) signalizují negativní postoj žalobce k úhradě daňové povinnosti, tedy odůvodněnou hrozbu, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
65. Závěry správních orgánů ohledně obav z budoucí vymahatelnosti daně tak podle soudu postačovaly pro vydání zajišťovacího příkazu. Přesto však považuje za důležité vyjádřit se blíže k některým dílčím okolnostem, z nichž správní orgány dovozovaly platební nevůli žalobce neoprávněně. I bez těchto dílčích okolností však závěry správních orgánů ohledně obav z budoucí vymahatelnosti daně ob stojí, proto soud námitku žalobce neshledal důvodnou.
66. Žalobci lze přisvědčit v tom, že obecné konstatování žalovaného o možnosti převodu majetku žalobce na třetí osoby není podpořeno žádnými konkrétními obavami. Žalovaný uváděl, že obava z převodu majetku na třetí osobu byla zřetelná z vyjádření žalobce při ústním jednání dne 10. 2. 2016 a byla potvrzena zrušením účtu stavebního spoření dne 8. 2. 2016. Soud však konstatuje, že z citovaného protokolu o ústním jednání dne 10. 2. 2016 nevyplývá, že by se žalobce hodlal zbavovat majetku či jej převádět na třetí osoby. Předmětem jednání bylo vyjádření žalobce o způsobu skladování lihu, resp. o rozdělení a organizaci úkolů v rámci skupiny okolo T. a R. B. Žalobce rovněž avizoval, že si obstará zástupce pro daňové řízení. Tendenci žalobce k účelovému zbavování se majetku z předmětného protokolu o jednání dovodit nelze.

67. Nad rámec skutečností zmíněných celním úřadem v zajišťovacím příkazu, žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil, že důvodnou obavu o budoucí nedobytnost daně vyvolává rovněž postup žalobce v daňovém řízení. Uvedl, že žalobce v řízení stupňuje svůj odpor a ochotu daň platit tím, že prodlužuje daňové řízení prostřednictvím obstrukčních návrhů. Tento svůj závěr žalovaný odůvodnil tím, že se žalobce nevyjádřil k řízení o podílnictví a následně při ústním jednání svou odpovědnost rezolutně odmítl. Odpovědnost za skladování lihu přiřkl R. a T. B., vznesl námitku podjatosti ředitele celního úřadu a požadoval navrácení lhůty v předešlý čas, načež podal blanketní odvolání a na výzvu k odstranění vad reagoval podáním stížnosti. Z uvedeného žalovaný dovodil neochotu žalobce zaplatit předmětnou daň. Tuto neochotu je třeba podle žalovaného vnímat také v kontextu chování dalších členů zločinecké skupiny, neboť R. B. vyměřenou daň nezaplatil a odmítl podat prohlášení o majetku, což podle žalovaného zvýšilo riziko obdobného postupu i u žalobce. Soud v tomto ohledu souhlasí se žalobcem, že chováním jiných daňových subjektů ani procesní taktikou žalobce v daňovém řízení nelze odůvodňovat vydání zajišťovacího příkazu. I bez těchto okruhů skutečnosti popsané v odůvodnění zajišťovacího příkazu ve svém souhrnu ob stojí, neboť vyvolávají důvodnou obavu o budoucí nedobytnosti stanovené daně. Skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí obavu s vybráním daně spojoval i s postupem žalobce v jeho daňovém řízení či s chováním ostatních podílníků, tedy nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.
68. K výhradám žalobce, že konstatování obsažené v zajišťovacím příkazu („je zřejmé, že daňový subjekt se dlouhodobě a systematicky vědomě podílel na vysoce organizované trestné činnosti, která vedla ke krácení spotřební daně ve velkém rozsahu“) porušuje presumpci neviny zakotvenou v čl. 40 odst. 2 Listiny, pokud před skončením trestního řízení hovoří o trestné činnosti žalobce, soud uvádí následující. Jakkoli se lze se žalobcem ztotožnit, že v době vydání zajišťovacího příkazu dosud nebyl pravomocně odsouzen a byl považován za nevinného, nic to nemění na skutečnosti, že některé okolnosti tohoto trestního řízení, jako skutkové závěry plynoucí z výsledků žalobce či ostatních obviněných, povaha trestné činnosti a zejména nepravomocný odsuzující rozsudek, mohly být zdrojem odůvodněné obavy ze strany správních orgánů, že žalobce nikdy neměl v úmyslu spotřební daň za vybrané výrobky zaplatit.
69. I přes výše uvedené nedostatky soud konstatuje, že skutečnosti popsané v zajišťovacím příkazu a rozvedené v napadeném rozhodnutí žalovaného ve svém souhrnu zakládají odůvodněnou obavu z budoucí vymahatelnosti daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.
70. Námitka tak není důvodná.
71. K argumentaci žalobce, že žalovaný při snaze zajišťovací příkaz dodatečně odůvodnit překročil zákon, soud konstatuje, že daňové řízení (tedy i řízení zajišťovací) tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení platí obě rozhodnutí společně, a to v mezích provedených změn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52. Soud souhlasí se žalobcem, že zajišťovací příkaz představuje závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, proto by již jeho odůvodnění mělo vyhovovat požadavkům vyplývajícím z § 167 daňového řádu a důvody jeho vydání by neměly být sděleny poprvé až v odvolacím rozhodnutí. Lze však konstatovat, že

nedostatky poměrně strohého odůvodnění zajišťovacího příkazu byly uspokojivým způsobem napraveny v rozhodnutí o odvolání, přičemž žalovaný změny provedl v intencích původních závěrů zajišťovacího příkazu. V napadeném rozhodnutí nedošlo k odlišnému náhledu na věc ani ke změně okolností, na nichž byly důvody pro vydání zajišťovacího příkazu založeny, nýbrž toliko k doplnění a precizaci zajišťovacího příkazu. Důvody zakládající obavy z budoucí vymahatelnosti daně zůstaly v průběhu zajišťovacího řízení stejné. Námitky žalobce v tomto směru jsou tak liché.

IV. E) Námitka neúčinnosti zajišťovacího příkazu

72. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po zákonné třicetidenní lhůtě stanovené v ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu, proto je zajišťovací příkaz neúčinný.
73. Podle ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu, platí, že „[p]okud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.“
74. Z ustanovení § 33 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že „[l]hůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty“.
75. Dále z ustanovení § 34 daňového řádu plyne, že „[p]okud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.“
76. V případě nedodržení lhůty dle § 168 odst. 1 daňového řádu se zajišťovací příkaz stává neúčinným, což znamená, že správce daně je povinen peněžní prostředky daňovému subjektu vrátit. Lhůta zakotvená v předmětném ustanovení je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).
77. Do ustanovení § 34 daňového řádu byla slova: „do pátého pracovního dne ode“, vložena zákonem č. 267/2014 Sb. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu došlo k prodloužení doby, po kterou neběží lhůta pro správce daně z důvodu zvýšení kvality činnosti správců daně a efektivnějšího boje s daňovými úniky. Důvodem pro změnu byla rovněž skutečnost, že nápad práce úředních osob není rovnoměrný, a tedy k vydání rozhodnutí k součinnosti může dojít až těsně před koncem lhůty, v jejímž zbytku není možné lhůtu fakticky dodržet. Příkladem budou zejména ty situace, kdy reakce osoby zúčastněné na správě daní vyvolá natolik zásadní změnu, že správce daně musí mít zachován dostatek prostoru, aby na změnu mohl adekvátně a kvalifikovaně zareagovat.
78. Podle žalobce se na vyřízení odvolání uplatní pouze třicetidenní lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu a obecná ustanovení modifikující běh lhůt (tj. také ustanovení § 34 daňového řádu) se v případě této lhůty neuplatní. Odkazuje na důvodovou zprávu a taktéž na komentářovou literaturu.

79. Smyslem ustanovení § 34 daňového řádu je zabránit úmyslnému a obstrukčnímu prodlužování časového úseku v mezidobí, ve kterém správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti (srov. LICHNOVSKÝ O., a kol. Daňový řád, 3. v., 2016, s. 134 – 136). Uvedený komentář pak explicitně konstatuje, že ustanovení § 34 daňového řádu se uplatní i na lhůtu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Obdobně k ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu J. Baxa a L. Kaniová uvádí: „*V této souvislosti je však třeba upozornit na zvláštní ustanovení o běhu lhůty pro správce daně v § 34. Podle něj, pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila vůči správci daně podání (zde podání odvolání), dnem, od něhož se odvíjí běh (zde třicetidenní) lhůty pro vydání rozhodnutí, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá tuto osobu k součinnosti do dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Správce daně takto může čelit uplynutí lhůty a zániku účinnosti zajišťovacího příkazu např. vydáním výzvy k odstranění vad odvolání (srov. § 112 odst. 2)*“ (BAXA J., a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011.).
80. Možnost použití § 34 daňového řádu o běhu lhůt pro správce daně v případě lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu zákonodárcem výslovně nebyla vyloučena, jako tomu bylo učiněno u § 35 odst. 2 daňového řádu, je tedy aplikovatelná i v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Soud proto konstatuje, že běh třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu může být prodloužen aplikací § 34 daňového řádu (výzvou správce daně k součinnosti). Uvedený výklad zastává i dosavadní judikatura krajských soudů (např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9 Af 27/2014-117 nebo také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 2. 2018, č. j. 31 Af 20/2017- 250). Odkaz žalobce na komentářovou literaturu z roku 2010 není přiléhavý, neboť tato se zabývá předmětným ustanovením před novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. (srov. taktéž BALCAR, V. *Obrana proti zajišťovacímu příkazu*. Obchodněprávní revue, 4/2018, s. 97).
81. Ze správního spisu vyplývá, že zajišťovací příkaz byl vydán dne 17. 2. 2016 (doručen žalobci dne 18. 2. 2016). Proti zajišťovacímu příkazu podal žalobce blanketní odvolání dne 23. 2. 2016, ve kterém uvedl, že odvolání bude řádně odůvodněno na výzvu správce daně. Dne 25. 2. 2016 vydal správní orgán I. stupně výzvu k doplnění odvolání (žalobci doručena téhož dne). Žalobce doplnil odvolání dne 8. 3. 2016. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí dne 8. 4. 2016 (doručeno žalobci téhož dne).
82. Z uvedeného popisu skutkového stavu vyplývá, že třicetidenní lhůta pro rozhodnutí o odvolání začala běžet dne 23. 2. 2016, kdy žalobce podal odvolání. Výzvou správního orgánu I. stupně ze dne 25. 2. 2016 se běh lhůty zastavil (tj. v době, kdy ze lhůty dosud uběhly dva dny). Doplnění odvolání bylo učiněno 8. 3. 2016. Po pěti pracovních dnech od tohoto data (§ 34 daňového řádu), tj. od 15. 3. 2016 lhůta pro vyřízení odvolání opět počala běžet a uplynula by 12. 4. 2016. Dne 8. 4. 2016, tedy v rámci lhůty pro vydání odvolání dle § 168 odst. 1 daňového řádu, žalovaný o odvolání rozhodl a své rozhodnutí doručil žalobci. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno v zákonné lhůtě, proto se zajišťovací příkaz nestal z tohoto důvodu neúčinný.
83. Námitka proto není důvodná.

IV. F) Námitka neprovedení důkazu v odvolacím řízení a nemožnost ověřit podpisové oprávnění úřední osoby

84. Soud dále hodnotil námitku procesního pochybení spočívajícího v neprovedení důkazu v odvolacím řízení.
85. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59, rozhodnutí je v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, pokud obsahuje jméno, příjmení a pracovní zařazení úřední osoby a je podepsáno jejím kvalifikovaným elektronickým podpisem.
86. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí i ze spisového materiálu, výzva k doplnění odvolání byla žalobci doručena z datové schránky celního úřadu. Původce výzvy tímto byl identifikován, neboť tomu odpovídala i hlavička výzvy a podpisová doložka podepisující osoby (Ing. M. M.), kde je kromě funkčního zařazení úřední osoby a pracovního zařazení uvedeno i pracoviště, tj. Celní úřad pro Zlínský kraj. Tento skutkový stav uvedený v napadeném rozhodnutí žalobce nerozporuje. Uvádí, že mu žalovaný měl podpisový řád zaslat k seznámení a dát mu lhůtu, aby se k tomuto důkazu vyjádřil a umožnil mu navrhnout další důkazy. Neuvádí však, jaké důkazy hodlal v řízení předložit, ani je neoznačil v žalobě. Žalobce neuvedl žádná konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobilá zpochybnit oprávnění plk. Ing. M. M. k podpisu výzvy. Nenamítl, že by tato vůbec nebyla úřední osobou, ani nevznel námitku její podjatosti.
87. Soud v souladu s ustálenou judikaturou uvádí, že správní orgán není povinen žalobci prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s ustanovením § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59). Pokud žalovaný v rámci odvolacího řízení ověřil podpisové oprávnění Ing. M. k podpisu zajišťovacího příkazu, nebyl povinen zasílat vnitřní organizační předpisy celního úřadu žalobci k vyjádření. Ostatně žalobce žádné věcné výtky vůči osobě, která výzvu k doplnění odvolání podepsala, ani v podané žalobě neuvedl. Jeho námitky tak jsou čistě formální a nemohou zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitka tak není důvodná.
88. Žalobce dále vznáší pochybnosti ohledně podpisu napadeného rozhodnutí, které je podepsáno plk. Mgr. D. R., zástupcem ředitele odboru právního a vedoucího oddělení správních činností žalovaného. Vzhledem k nemožnosti žalobce ověřit podpisové oprávnění a oprávnění činit takováto rozhodnutí zmíněným zaměstnancem žalovaného, nemá žalobce jistotu, že napadené rozhodnutí nese podpis oprávněné úřední osoby ve smyslu ustanovení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Absence podpisu pověřené úřední osoby přitom způsobuje nezákonnost takového rozhodnutí.
89. Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu *musí rozhodnutí obsahovat podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby.*
90. K námitce žalobce týkající se oprávnění plk. Mgr. D. R. k podpisu napadeného rozhodnutí soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2015, č. j. 10 As 1/2014-187. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgán je povinen mít nastavená transparentní podpisová pravidla. Účastník řízení může zpochybnit, že tato buď

neexistovala, nebo v jeho věci nebyla dodržena. Musí však přednést relevantní tvrzení o v úvahu přicházejících pochybnostech. Žalobce v žalobě žádné věcné výtky ohledně oprávněnosti Mgr. R. k podpisu napadeného rozhodnutí nevznesl. Pouze uvedl, že nemá jistotu, že napadené rozhodnutí nese podpis oprávněné úřední osoby. Jeho výtky soud neshledal oprávněnými, neboť jak již bylo výše uvedeno, žalovaný nebyl povinen odůvodňovat dodržení interních pokynů a předpisů ohledně podpisových oprávnění.

91. Lze souhlasit se žalovaným, že žalobcem požadovaný postup by ve výsledku znamenal povinnost správce daně přiložit ke každému rozhodnutí, které nepodepsal ředitel správního orgánu, interní dokument potvrzující oprávnění k podpisu. Takový postup zákon správním orgánům neukládá.
92. Ani tato námitka tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

93. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Návrhy důkazů uvedené v žalobě se vztahovaly k žádosti o osvobození od soudních poplatků a byly konzumovány rozhodnutím o ní. K věci samé žalobce žádné důkazy nenavrhoval.
94. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. září 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:

B. Z.