



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **MAJORITY PETROL, s. r. o.**, IČO: 27242447,
sídlem Dobroměřice 470, 440 01 Dobroměřice,
zastoupená JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem,
sídlem Masarykovo náměstí 225, 256 01 Benešov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2015, č. j. 27504/15/5100-41453-706611,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2015, č. j. 27504/15/5100-41453-706611, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1594895/15/2509-00540-506693, č. j. 1598215/15/2509-00540-506693, č. j. 1598229/15/2509-00540-506693, č. j. 1598316/15/2509-00540-506693, č. j. 1598400/15/2509-00540-506693, č. j. 1598420/15/2509-00540-506693, č. j. 1598464/15/2509-00540-506693, č. j. 1599723/15/2509-00540-506693, č. j. 1599992/15/2509-00540-506693, č. j. 1600009/15/2509-00540-506693, č. j. 1600046/15/2509-00540-506693, č. j. 1600079/15/2509-00540-506693, č. j. 1600187/15/2509-00540-506693, č. j. 1600202/15/2509-00540-506693, č. j. 1600214/15/2509-00540-506693, č. j. 1600225/15/2509-00540-506693, č. j. 1600249/15/2509-00540-506693, č. j. 1600268/15/2509-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

00540-506693, a ze dne 14. 7. 2015, č. j. 1698729/15/2509-00540-506693, **se pro nezákonnost zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a nákladů řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 1. 2017, č. j. 15 Af 100/2015-93, v celkové výši 27 694,50 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2015, č. j. 27504/15/5100-41453-706611, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byla potvrzena níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími (zajišťovacími příkazy) správce daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za uvedená zdaňovací období složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1 913 550 Kč za červen 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1594895/15/2509-00540-506693), 1 695 101 Kč za červenec 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1598215/15/2509-00540-506693), 1 967 767 Kč za srpen 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1598229/15/2509-00540-506693), 2 764 957 Kč za září 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1598316/15/2509-00540-506693), 2 085 171 Kč za říjen 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1598400/15/2509-00540-506693), 3 693 008 Kč za listopad 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1598420/15/2509-00540-506693), 1 961 063 Kč za prosinec 2012 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1598464/15/2509-00540-506693), 2 742 634 Kč za leden 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1599723/15/2509-00540-506693), 4 038 701 Kč za únor 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1599992/15/2509-00540-506693), 1 963 945 Kč za březen 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600009/15/2509-00540-506693), 668 514 Kč za duben 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600046/15/2509-00540-506693), 2 263 641 Kč za květen 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600079/15/2509-00540-506693), 5 749 013 Kč za červen 2013 (příkaz ze dne 14. 7. 2015, č. j. 1698729/15/2509-00540-506693), 1 979 268 Kč za červenec 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600187/15/2509-00540-506693), 1 609 684 Kč za srpen 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600202/15/2509-00540-506693), 2 068 369 Kč za září 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600214/15/2509-00540-506693), 6 993 738 Kč za říjen 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600225/15/2509-00540-506693), 940 858 Kč za listopad 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600249/15/2509-00540-506693) a 939 723 Kč za prosinec 2013 (příkaz ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1600268/15/2509-00540-506693).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že jejím předmětem podnikání je mimo jiné obchodování s pohonnými hmotami, tuto podnikatelskou činnost provozuje od roku 2005, od počátku své existence je průběžně kontrolována správcem daně a své daňové povinnosti vždy řádně a včas plnila. Podotkla, že správce daně na základě své vyhledávací činnosti údajně zjistil skutečnosti vedoucí k předpokladu, že bude žalobkyni dodatečně stanovena daň ve výši 48 038 695 Kč, a z obavy ohledně vymahatelnosti této daně vydal zmíněné zajišťovací příkazy. Na základě povinnosti uložené těmito příkazy došlo k zablokování účtů žalobkyně i k zajištění a odvozu jejího majetku, u kterého již správce daně nařídil konkrétní termíny dražeb. Tento postup snížil finanční likviditu žalobkyně a paralyzuje její podnikatelské aktivity, v důsledku čehož akutně hrozí faktický zánik žalobkyně. Správce daně rovněž označil žalobkyni za nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty, a třetí osoby tak s ní nebudou obchodovat.
3. Žalobkyně namítala, že správce daně dospěl k závěru o dodatečném stanovení daně na základě judikaturou dosud neproověřeného právního názoru, že na žalobkyni jakožto objednatele přepravy či dopravce přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako na vlastníka bezprostředně po jejich stočení do cisterny od dodavatele v jiném členském státu a byla to právě žalobkyně, kdo měl uplatnit daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň žalobkyně údajně ztratila nárok na odpočet DPH při dodání od svého bezprostředního tuzemského dodavatele, protože k dodání pohonných hmot došlo na území jiného členského státu a česká DPH byla účtována neoprávněně. Tento právní názor považuje žalobkyně za nesprávný. Pohonné hmoty byly žalobkyni dodávány v obchodním řetězci, což je naprosto obvyklé, zejména z důvodu uzavřených smluv na odběr sjednaného množství pohonných hmot (tzv. kontingenty). Dodavatelé žalobkyně uskutečnili tuzemská zdanitelná plnění a měli povinnost přiznat DPH. Právní názor správce daně, že se z jejich strany jednalo o intrakomunitární plnění, označila žalobkyně za nesprávný. Žalobkyně měla také povinnost přiznat DPH ve všech posuzovaných případech, a to podle § 7 odst. 2 zákona o DPH. Právní názor daňových orgánů, že tuto povinnost neměla, je nesprávný, nepodložený důkazy a žalovaný postupoval nezákonně, když nenaplnil základní zásadu celkového posouzení všech okolností při určení intrakomunitárního plnění. Správce daně podle žalobkyně zcela opomenul to, že žalobkyně od roku 2012 objednávala přepravu pohonných hmot u společnosti 2K Group, s. r. o., a v žádném případě nepřebírala pohonné hmoty přímo v jiném členském státu. Předpoklad, že žalobkyni bude dodatečně vyměřena vysoká daň, není důvodný (míru pravděpodobnosti doměření daně hodnotil správce daně nesprávně), tudíž není splněna podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů, napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně a bez dostatečné důkazní opory.
4. Podle žalobkyně dále v jednotlivých zajišťovacích příkazech chybí podstatná náležitost rozhodnutí, kterou je podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu lhůta k plnění. Žalobkyně zastává názor, že povinnou součástí výroku o zajištění daně je určení třídní lhůty, do jejíhož uplynutí musí příjemce rozhodnutí zajistit částku daně ve prospěch správce daně složením jistoty na svůj osobní depozitní účet. V případě nebezpečí z prodlení může správce daně stanovit lhůtu kratší, v napadených zajišťovacích příkazech však není Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanovena lhůta žádná. Toto nebezpečí správce daně odůvodnil více méně jen předmětem podnikání žalobkyně a tím, že při obchodování pohonnými hmotami dochází k daňovým únikům. Obava správce daně tedy podle žalobkyně nevyplývá z žádných konkrétních skutečností, které by se týkaly žalobkyně, jejího majetku a podnikání, ale jen z ničím neodůvodněného obecného konstatování. Správní uvážení o hrozbě nebezpečí z prodlení považovala žalobkyně za zcela nedostatečné a aplikaci § 103 zákona o DPH za nezákonnou z důvodu absence dostatečného správního uvážení. Okamžité zahájení daňové exekuce na zajišťovanou částku představuje podle žalobkyně nepřiměřený

a neodůvodněný postup správce daně. Žalobkyně k tomu uvedla, že správce daně neměl žádný důvod pochybovat o její ekonomické situaci a majetkových poměrech, které jsou správci daně nepochybně známy, neboť jsou uvedeny v jednotlivých zajišťovacích příkazech. Jednatel žalobkyně K. K. podniká v autodopravě již od roku 1992, s pohonnými hmotami podniká od roku 2004 a prostřednictvím žalobkyně od roku 2005, kdy koupil společnost, která nevykonávala žádnou ekonomickou činnost. Úvahy správce daně o personálním propojení mezi žalobkyní a společností Rock-Oil proto nejsou namístě. Žalobkyně dále konstatovala, že se v minulém roce podrobila jedné kontrole daně z přidané hodnoty, na daních nikdy nic nedlužila, nemá daňové nedoplatky a má poměrně rozsáhlý majetek (čtyři motorová vozidla, tři čerpací stanice včetně řady pozemků a staveb, fotovoltaiickou elektrárnu, osobní automobily). Žalobkyně je od roku 2013 auditovanou společností, kterou dlouhodobě zastupuje daňový poradce. Žalobkyně disponuje dostatečnými finančními prostředky na svých účtech a podniká i v dalších oborech činnosti.

5. Žalobkyně dále namítala, že nebyl splněn ani druhý zákonem stanovený předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů, jímž je obava, že dodatečně stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 101/2013 žalobkyně konstatovala, že zajišťovací příkaz je nejzazším prostředkem při správě daní a poplatků. Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě uvážit, zda není možno účelu řádného vybrání daní dosáhnout jinak, když zajišťovací příkaz představuje flagrantní zásah do ústavně chráněného vlastnického práva daňového subjektu na základě pouhé míry pravděpodobnosti správného určení výše daně a dalšího hospodářského vývoje daňového subjektu. Existence odůvodněné obavy proto musí být podle žalobkyně založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že ji správce daně vyhodnotil jako rizikovou, ačkoli disponuje rozsáhlým majetkem. Obavy z vymahatelnosti odůvodnil správce daně shodně jako závěry o hrozícím nebezpečí z prodlení, tj. tím, že ekonomická činnost žalobkyně spočívá v obchodování s pohonnými hmotami, což je komodita, která je vzhledem k četnosti protiprávního jednání při obchodování hodnocena z pohledu správce daně jako vysoce riziková. Z toho správce daně dovodil nebezpečí, že vyšší soudní úřednice okamžiku vymahatelnosti DPH nebude žalobkyně disponovat majetkem, kterým by správce daně mohl uspokojit svou pohledávku. Tvrzená obava správce daně však podle žalobkyně nevyplývá z žádných konkrétních skutečností, které by se týkaly žalobkyně, jejího majetku nebo podnikání, ale pouze z ničím neodůvodněného obecného konstatování. To, že správce daně vyhodnotil žalobkyni jako rizikovou a neschopnou uhradit daň jen s ohledem na její předmět podnikání, označila žalobkyně za naprosto nepřipustné. Podle názoru žalobkyně tak

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nebyla splněna ani zákonná podmínka odůvodněné obavy správce daně o dobytost a vymahatelnost v budoucnu (možná) doměřené daně.

6. Žalobkyně s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 8/2015 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 27/2014 uzavřela, že správce daně při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu provádí dvojí hypotetizaci – jednak ohledně budoucí hospodářské situace daňového subjektu a jednak, jaká bude výše stanovené daně. Čím více se snižuje pravděpodobnost kterékoli z obou hypotéz, tím více se snižuje ústavně konformní možnost vydat zajišťovací příkaz. Podle žalobkyně nebyl správce daně v této věci schopen své hypotézy o výši daně a ekonomické situaci a aktivitách žalobkyně opřít o jakýkoli konkrétní důkaz a řádně je neodůvodnil. Žalobkyně proto označila napadené zajišťovací příkazy za nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že v projednávané věci je stěžejní posouzení otázky oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů, nikoli otázka nároku na odpočet a dodatečného vyměření DPH. Žalovaný zdůraznil, že je třeba odlišit proces dokazování v nalézacím řízení a v řízení zajišťovacím, kde k vydání zajišťovacího příkazu postačí jen doložení naplnění zákonných podmínek daných v § 167 daňového řádu. Podle žalovaného získal správce daně relevantní poznatky nasvědčující tomu, že u určitých obchodních transakcí žalobkyně pravděpodobně došlo k nesprávnému stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, a proto lze předpokládat, že u těchto transakcí nebude žalobkyni uznán nárok na odpočet DPH. Tím jsou podle žalovaného naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně a doložení toho, zda bude daň skutečně stanovena, není relevantní. Esenciální skutečností je existence odůvodněné obavy, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Ze znění zákona nevyplývá, že by správce daně musel v rámci řízení o zajištění daně prokazovat, že daň skutečně bude stanovena. Žalovaný poukázal na smysl a účel daňového řízení tkvící ve snaze správce daně zajistit správné a úplné stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Postup správce daně při dosažení tohoto cíle musí být proveden v souladu se zákonem a v jeho rámci; z těchto mezi správce daně v projednávané věci nevybočil.
8. Podle žalovaného existoval v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů důvodný předpoklad, že v budoucnu bude stanovena daň značné výše, pro jejíž zajištění byly dány podmínky v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu, a zároveň při postupu správce daně hrozilo nebezpečí z prodlení. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 209/2014 a na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 75/2014. Podle žalovaného je třeba z hlediska naplnění pojmu důvodná obava zkoumat, zda lze tuto obavu logicky vyvodit ze zjištěných skutečností a do jaké míry může v důsledku toho být ohrožena úhrada daně, posuzuje se tedy jejich možná rizikovost. Žalovaný podotkl, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání platební neschopnosti či nevěle daňového subjektu, ale zjištění existence takových skutečností, z nichž lze logicky a důvodně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Žalovaný uzavřel, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, zajišťovací příkazy nejsou nezákonné a žalobní námitky nejsou důvodné.

Doplnění žaloby

9. Podáním ze dne 22. 1. 2016 žalobkyně doplnila žalobu o odkaz na rozsudek Krajského soudu

v sp. zn. 22 Af 77/2015 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2015, týkající se skutkově a právně obdobných věcí. Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku vyjádřil názor, že jakkoli není v řízení o vydání zajišťovacího příkazu namístě obšírně prokazovat otázky související se stanovením daně, neznamena to, že by míra pravděpodobnosti vyměření daně byla zcela bez významu. Správce daně je proto při vydávání zajišťovacího příkazu povinen alespoň osvědčit základní skutečnosti odůvodňující závěr o budoucí daňové povinnosti. Opačný výklad by podle Krajského soudu v Ostravě vedl k tomu, že by si daňové orgány mohly vymyslet jakoukoli daňovou povinnost a tuto po celou dobu pro stanovení daně zajišťovat. Nejvyšší správní soud se pak ve zmíněném rozsudku vyjádřil k problematice příhraničních intrakomunitárních transakcí při obchodování s pohonnými hmotami, přičemž zpochybnil správcem daně zdůrazňované kritérium organizace přepravy. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že dodáním zboží se pro účely DPH rozumí vždy získání práva nakládat se zbožím jako vlastník, nikoli faktické převzetí věci.

V rámci jediné přepravy se může uskutečnit i několik dodání s tím, že v takovém případě je třeba posoudit, které je vnitrostátní a které intrakomunitární. Nejvyšší správní soud přitom upřednostnil získání práva nakládat s pohonnými hmotami jako jejich vlastník před kritériem, kdo zajišťoval a platil přepravu. S ohledem na tento rozsudek žalobkyně konstatovala, že právní názor správce daně ohledně její daňové povinnosti je nesprávný, žalobkyni daňová povinnost tvrzená správcem daně nevznikla, ani vzniknout nemohla.

Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

10. Žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby uvedl, že zajišťovací příkaz se vyznačuje předběžnou povahou, tudíž nelze v této fázi řízení provádět rozsáhlé dokazování a stanovení daně. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 75/2014, na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 378/2012 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015, podle kterého při vydání zajišťovacího příkazu nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Podle žalovaného není důvod do jednotlivých zajišťovacích příkazů vkládat veškeré sáhodlouhé skutečnosti

a důkazní prostředky, které správce daně shromáždil. Pokud správce daně při průběžném vyhodnocení prozatímně shromážděných důkazních prostředků shledá možným budoucí stanovení daně a zároveň odůvodněnou obavu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, vydá zajišťovací příkaz s tím, že uvede zhodnocení prozatímně shromážděných důkazních prostředků, což správce daně učinil více než dostačujícím způsobem. Žalovaný proto ve svém rozhodnutí

v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku sp. zn. 2 Afs 143/2015 odkázal na odůvodnění zajišťovacích příkazů. Žalovaný zdůraznil, že nemá Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dostatečné prostředky ani časový fond k tomu, aby se mohl vypořádat s námitkami, které souvisí se stanovením samotné daně. Žalobkyně má podle žalovaného možnost uplatnit tyto námitky

v nalézacím řízení. Žalovaný s odkazem na důvodovou zprávu k § 167 daňového řádu zdůraznil, že existence podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně nebyla a není úmyslem zákonodárce. Pokud by měl správce daně zajistit dostatečnou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, musel by postupovat v rozporu s § 167 odst. 4 daňového řádu

a vycházet nikoli z pomůcek, ale z dokazování. Žalovaný připomněl, že Nejvyšší správní soud

v rozsudku sp. zn. 10 Afs 18/2015 vyslovil, že v řízení o zajištění daně se dokazování neprovádí. Podle žalovaného správce daně z probíhající daňové kontroly, z místních šetření a ze záznamních povinností zjistil, že zboží konkrétně specifikované v zajišťovacích příkazech bylo přebíráno žalobkyní přímo v jiném členském státě. Žalovaný zdůraznil, že zajišťovací příkaz je svou povahou předstižným rozhodnutím založeným na hypotetické úvaze. Podle žalovaného bylo

v dané věci postupováno v souladu se zákonem.

Replika žalobkyně

11. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015, týkající se zajišťovacích příkazů, který podle názoru žalobkyně vyvrací argumentaci žalovaného. Zdůraznila, že při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou se správce daně pohybuje v úrovni předpokladů, pokud jde o budoucí hospodářskou situaci daňového subjektu a výši stanovené daně, a je nepřijatelné, aby k zajištění daně přistoupil v případě, kdy lze důvodně předpokládat, že daňová povinnost žalobkyni nevzniká. To žalobkyně označila za zneužití práva a nesprávný úřední postup. Dodala, že zajištěním vyfabulované daně a její souběžnou daňovou exekucí může dojít k zániku daňového subjektu dříve, než bude daň řádně doměřena. Žalobkyně setrvala na svém tvrzení, že nenabyla právo nakládat se zbožím jako jeho vlastník v okamžiku, kdy byly pohonné hmoty z terminálu umístěného v jiném členském státě natankovány do cisterny přepravce. Závěr správce daně je podle žalobkyně v naprostém rozporu s provedenými důkazy a s důkazy, které jsou k dispozici a které správce daně bezdůvodně neprovedl. Pohonné hmoty byly žalobkyni dodávány v obchodním řetězci, což je naprosto obvyklé, zejména z důvodu uzavřených smluv na odběr sjednaného množství pohonných hmot (tzv. kontingenty). Dodavatelé žalobkyně uskutečnili tuzemská zdanitelná plnění a měli povinnost přiznat daň z přidané hodnoty. Žalobkyně zdůraznila, že bez ohledu na to, kdo přepravu zajišťoval a platil, a bez ohledu na to, kde byly pohonné hmoty do cisterny stočeny, je rozhodné to, v jakém okamžiku získala žalobkyně právo nakládat s těmito pohonnými hmotami jako vlastník. Uzavřela, že toto právo získala až po provedení deklarace na území České republiky, a proto jí vznikl nárok na odpočet DPH.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě 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.
14. Soud předesílá, že v projednávané věci již jednou rozhodoval, když rozsudkem ze dne 16. 1. 2017, č. j. 15 Af 100/2015-93, žalobu zamítl jako nedůvodnou. V tomto rozsudku soud vyslovil, že v zajišťovacích příkazech, které byly potvrzeny žalobou napadeným rozhodnutím, nechybí žádná podstatná náležitost rozhodnutí, neboť v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, daňový řád nepočítá se lhůtou k plnění a tato není náležitostí zajišťovacího příkazu, jelikož v souladu s § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu není nutné (ani smysluplné) tuto lhůtu stanovit. Správní uvážení o hrozbě nebezpečí z prodlení soud vyhodnotil jako dostačující a nestanovení lhůty k plnění jako zcela odpovídající podmínkám obsaženým v § 103 zákona o DPH, když shledal, že skutečnosti vyjmenované správcem daně dostatečně odůvodňují jeho závěr o hrozícím nebezpečí z prodlení, neboť pokud majetek žalobkyně nedostačuje k úhradě její budoucí daňové povinnosti, je nezbytně nutné předcházet jakýmkoli rizikům zmenšení tohoto majetku a neposkytnout k tomu žádný prostor. Vycházejí z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. zejména jeho rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz) zdejší soud zkoumal, zda byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů, a to přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. K prvnímu z těchto předpokladů soud uvedl, že daňové orgány dovodily daňovou povinnost žalobkyně na základě úvahy, že žalobkyně si u nakupovaných pohonných hmot sama a na své náklady zajišťovala přepravu z místa nakládky v jiném členském státě Evropské unie, přičemž s ohledem na personální propojení žalobkyně a přepravce mohla nakládat se zbožím jako vlastník od okamžiku jeho převzetí v jiném členském státě, tudíž přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna v jiném členském státě Evropské unie, nikoli v tuzemsku. Soud zdůraznil, že v projednávané věci žalobkyně na rozdíl od případů řešených v namítaných rozsudcích neuváděla žádná konkrétní tvrzení, která by jakkoli zpochybňovala úvahy daňových orgánů o tom, že nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě Evropské unie. Soud připomněl, že mezi přepravou navazující na převzetí zboží přepravcem v jiném členském státě Evropské unie a následným převzetím tohoto zboží žalobkyní nebo jejími odběrateli nedocházelo k žádným zásahům ze strany jiných subjektů, a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, dostupný na www.nssoud.cz, konstatoval, že s ohledem na personální propojení žalobkyně a přepravce považuje za přiměřeně pravděpodobné, že žalobkyně skutečně nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vlastník v jiném členském státě Evropské unie. Ostatně sama žalobkyně tento závěr žádným konkrétním skutkovým tvrzením nezpochybnila. Soud proto uzavřel, že k dodání předmětných pohonných hmot žalobkyni došlo s velkou pravděpodobností v jiném členském státě Evropské unie, což znamená, že žalobkyni

v této souvislosti nevznikl nárok na odpočet DPH. Budoucí stanovení daně, ze kterého vychází zajišťovací příkazy potvrzené žalobou napadeným rozhodnutím, tak soud vyhodnotil jako přiměřeně pravděpodobné.

15. Ve výše zmíněném rozsudku ze dne 16. 1. 2017, č. j. 15 Af 100/2015-93, zdejší soud upozornil

i na to, 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 předstižný 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. Námitku žalobkyně o nepodloženosti závěrů daňových orgánů tudíž soud shledal nedůvodnou. Soud nepřisvědčil ani námitkám žalobkyně týkajícím se nesplnění druhého zákonem stanoveného předpokladu pro vydání zajišťovacích příkazů, jímž je obava, že dodatečně stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Uvedl, že dosud nestanovená daň významně převyšuje majetek žalobkyně a rizikovým faktorem je i míra pokrytí aktiv žalobkyně cizími zdroji včetně vysoké půjčky od společníka, který by s ohledem na očekávanou daňovou povinnost mohl činit kroky směřující k vrácení vypůjčených prostředků, a zásadně tím snížit aktiva společnosti a s tím související možnost uspokojení budoucí pohledávky správce daně. Soud dodal, že správce daně vyhodnotil žalobkyni jako rizikovou nejen s ohledem na její předmět podnikání (obchodování s pohonnými hmotami), nýbrž zejména s ohledem na hodnotu jejích aktiv a výši zdrojů ve srovnání s předpokládanou výší dosud nestanovené daně.

16. Proti předmětnému rozsudku zdejšího soudu podala žalobkyně kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a napadený rozsudek svým rozsudkem ze dne 21. 12. 2017,

č. j. 10 Afs 33/2017-44, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v tomto svém rozsudku přisvědčil závěrům zdejšího soudu ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nesouhlasil však s jeho závěry, které se týkaly nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. Vyslovil, že „... *stěžovatelčina majetková situace nepředstavuje onen extrémní případ, ve kterém by bylo nutné postupovat tak razantně, jak to správce daně učinil nejen vlastními zajišťovacími příkazy, ale i dalším postupem, který je popsán v kasační stížnosti (správce daně zablokoval stěžovatelčiny běžné účty; zajistil a odvezl její movitý majetek; zřídil zástavní právo na jejích nemovitostech a v některých případech už i nařídil konkrétní termíny dražeb; označil stěžovatelku za nespolehlivého plátce DPH, takže s ní třetí osoby odmítají obchodovat). Správce daně nenaznačil ani nejmenší indicii o tom, že by stěžovatelka kdykoli v minulosti se správcem daně nespoleupracovala, neplnila své daňové povinnosti nebo se k nim stavěla liknavě. Rovněž není z ničeho patrné, že by se stěžovatelka účelově zbavovala svého majetku, aby pak – až dojde na stanovení a placení daně – nebylo „z čeho brát“.* Soudu se proto jeví, že postup spočívající v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rychlé exekuci stěžovatelčina majetku by správce daně mohl použít až v situaci, kdy by daň skutečně byla stanovena v předpokládané výši (což zatím není jisté). Možná by ale ani rychlé exekuce nebylo třeba: pokud společnost dobře hospodará a dlouhodobě vytváří zisk, přichází v úvahu i posečkání daně, placení ve splátkách či za pomoci úvěru.“ Nejvyšší správní soud uzavřel, že na rozdíl od zdejšího soudu nepovažuje za splněnou druhou zákonnou podmínku vydání zajišťovacího příkazu, tedy oprávněnou obavu z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně.

17. Na tomto místě zdejší soud podotýká, že podle § 110 odst. 4 s. ř. s. je v dalším řízení vázán uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud proto konstatuje, že v projednávané věci nebyla splněna nezbytná podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů spočívající v existenci objektivních skutečností zakládajících obavu (přiměřenou pravděpodobnost), že v době své vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Z výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, přitom jednoznačně vyplývá, že bez splnění této podmínky nelze zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň vydat.
18. Soud proto shledal, že žaloba je důvodná a napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť potvrdilo správnost a zákonnost zajišťovacích příkazů, pro jejichž vydání nebyl splněn jeden ze základních předpokladů. Z tohoto důvodu soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
19. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[p]rávní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstížené povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, a proto podle § 78 odst. 3 s. ř. s. společně se žalobou napadeným rozhodnutím zrušil také všechny zajišťovací příkazy.
20. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první a podle § 110 odst. 3 s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 1. 2017, č. j. 15 Af 100/2015-93, v celkové výši 27 694,50 Kč. Náhrada se skládá ze zaplacených soudních poplatků za žalobu ve výši 3 000

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Kč, za úspěšný návrh na nařízení předběžného opatření ve výši 1 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „advokátní tarif“), [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); žaloba, doplnění žaloby a kasační stížnost – písm. d)], z částky 1 550 Kč za jeden úkon právní služby právního zástupce žalobkyně po 1 550 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu [návrh na nařízení předběžného opatření], z částky 1 500 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [pět režijních paušálů po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 3 244,50 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Doplnění kasační stížnosti nepovažoval soud za důvodně vynaložený náklad řízení, neboť právnímu zástupci žalobkyně nic nebránilo v tom, aby obsah tohoto podání včlenil do vlastní kasační stížnosti. Stejně tak soud nepovažoval za důvodně vynaložený náklad řízení repliku žalobkyně ze dne 16. 5. 2016, neboť její obsah mohl být vtělen do předchozího doplnění žaloby.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 7. února 2018

12

15 Af 100/2015

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)