



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, právně zastoupená společností Censitio s.r.o., se sídlem Praha 4, Ratajova 1113/8 proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 31 o žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2014 č.j. 1728/14/5000-14503-711090, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalobce je p o v i n e n zaplatit na náhradě nákladů řízení částku 4.655,50 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku na účet žalovaného správního orgánu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci.

(1) Žalobou doručenou dne 28. 2. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 1. 2014 č.j. 1728/14/5000-14503-711090 a Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích ze dne 18. 12. 2013 č.j. 1957831/13/2209-25200-305824.

(2) Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích jako správce daně vydal dne 18. 12. 2013 zajišťovací příkaz podle ustanovení § 167 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, kterým žalobci uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od května 2010 do dubna 2013, která dosud nebyla stanovena, složením jistiny na depozitní účet finančního úřadu, a to ve výši celkem 169.640.330 Kč. Odvolání žalobce bylo Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně rozhodnutím ze dne 21. 1. 2014 zamítnuto a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích bylo potvrzeno.

(3) Žalobce namítal, že ze strany orgánů finanční správy nebylo spolehlivě doloženo, že daň bude stanovena. Úvaha správce daně o možnosti stanovení daně je navíc nepřezkoumatelná. Ze strany finanční správy nebyla doložena odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Úvaha správce daně o nedobytnosti daně nebo jejím obtížném vymáhání je navíc nepřezkoumatelná. Ze strany orgánů finanční správy nebylo doloženo, že hrozí nebezpečí z prodlení.

(4) K námitce, že nebylo spolehlivě doloženo, že daň bude stanovena, žalobce popsal konstrukci správce daně. Pro případ, že by výchozí právní konstrukce neobstála, sestavil správce daně náhradní právní konstrukci. S těmito postupy vyjádřil žalobce zásadní nesouhlas, neboť nemají oporu ve spise a jsou důsledkem zaujatého postoje a jeho snahy doměřit daň za každou cenu. K tomu žalobce poukázal na otázku určení místa plnění při pořízení zboží žalobcem. Žalovaným použitý judikát ve věci EMAG je dle žalobce pro tento případ zcela irelevantní, neboť nelze vysledovat, z jakých důvodů správce daně argumentuje tímto rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie. V případě žalobce není předmětem sporu dodání zboží do jiného členského státu a přiřazení dopravy. Předmětem sporu je dle žalobce určení, kdo pořídil zboží z jiného členského státu. Správce daně neuvedl, v čem považuje principy při dodání zboží a při pořízení zboží za shodné. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Správce daně se nevypořádal s tím, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a bylo pod dohledem celníků. Proto nelze na případ aplikovat zmiňovaný rozsudek.

(5) Ani další judikát Soudního dvora Evropské unie ve věci Euro Tyre Holding neřeší případ zboží přepravovaného pod dohledem celníků a jeho osvobození při dodání jiného členského státu. Správce daně vycházel dle žalobce z mylného předpokladu, že načerpáním zboží do vlastní cisterny nabyt žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nezabýval se tím, že žalobce vystupoval pouze v roli přepravce, který měl zboží pouze dovézt na jiné místo. Neměl právo určit jiné místo, než mu určil prodávající. Žalobce ani neznal prodávajícího v jiném členském státě. Vycházel z předpokladu, že pořizovatel zboží do tuzemska zařídil i splnění daňové povinnosti z hlediska spotřební daně. Správce daně se nezabýval ani tím, že volnost dispozice se zbožím měl žalobce až po propuštění zboží celníky do režimu volného oběhu. Správce daně se nezabýval tím, že žalobce vystupoval v těchto transakcích ve dvojím postavení. Nejprve jako přepravce, a to na území jiného členského státu a na území ČR až do místa určení, jako vlastník zboží vystupoval až po uvolnění zboží do volného oběhu na území ČR. Z důvodu absence těchto úvah považuje žalobce zajišťovací příkaz za nepřezkoumatelný.

(6) Žalobce odmítl závěr žalovaného ohledně přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť žalovaný vyslovil nesprávný závěr. Žalobce mohl se zbožím nakládat

jako vlastník až po vyvezení zboží z celního skladu poté, co bylo dovezeno na území ČR. Sdělení jednatele žalobce, že si v drtivé většině případů jezdí pro vlastní zboží, je dle žalobce nutno vykládat v kontextu, ve kterém bylo učiněno a ne je z něho vytrhávat. Žalobce vyzval správce daně k předložení důkazních prostředků, kterými by vyvrátil skutečnosti uváděné žalobcem. Správce daně takové důkazní prostředky nepředložil.

(7) Dle názoru žalobce správce daně ignoruje a popírá mezinárodní Úmluvu o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní přepravě (CMR). Nezohlednil ani pravidla INCOTERMS pro výklad používaných obchodních doložek v zahraničním obchodě. Správce daně aniž se zabýval úmluvou CMR ani pravidly INCOTERMS, stanovil, že vlastníkem se žalobce stal již v zahraničí, neboť zde pohonné hmoty načerpal do vlastní cisterny a s tímto zbožím mohl volně disponovat. Toto tvrzení žalobce odmítl. Vystupoval sice od nakládky do místa určení v ČR jako dopravce, což je deklarováno i v nákladních listech CMR i v povolení přepravy podléhající podmíněčnému osvobození od spotřební daně pod dohledem správce daně. Nakládat se zbožím však žalobce mohl až po propuštění zboží do volného oběhu. To vyplývá i ze smluv a daňových dokladů.

(8) Žalobce neopíral svou argumentaci o fakt, že nebyl vlastníkem podle české soukromoprávní úpravy. Prokazoval, že nebyl ekonomickým vlastníkem zboží, to znamená, že mezi nakládkou a místem určení vystupoval pouze jako přepravce, kdy nemohl se zbožím volně nakládat, nýbrž ho musel vést po předem stanovené trase do místa určení na území ČR. Tuto trasu nesměl ani měnit, ani nemohl zboží zcizit. Závěr, který vyslovily daňové orgány, že žalobce mohl se zbožím nakládat jako vlastník od jeho nakládky, vyvracejí svědectví řidičů, která byla provedena dne 10. 1. 2014 a závěr daňových orgánů proto neobstojí. K tomu bylo odkázáno na skutečnost, kdy došlo ke změně trasy přepravy na základě příkazu dodavatele. Jednalo se o dopravu ve dnech 29. 5. 2013 – 31. 5. 2013, kdy žalobce neměl vliv na nakládání se zbožím po dobu jeho přepravy.

(9) Žalobce poukázal i na pojištění přepravovaného nákladu během přepravy z pozice dopravce. Žalobce měl uzavřenu pojistnou smlouvu na hrazení škody. Tato pojistná smlouva na krytí škod na vlastní zboží byla uzavřena pouze pro území ČR. Podle názoru žalobce je správcí daně známo, kdo pořídil zboží na území jiného členského státu. Musel to být daňový subjekt, který pořízení zboží z jiného členského státu přiznal ve svém daňovém přiznání. Lze tak spolehlivě vysledovat a určit skutečného pořizovatele zboží z jiného členského státu formou mezinárodního dožádání a údají ze systému VIASAT. Správce daně odmítl žalobci informace ze systému VIES vztahující se k předmětným dodávkám sdělit, ani tyto informace nejsou ve spise. Dle žalobce tato skutečnost svědčí o tom, že správce daně hodlá žalobci doměřit daň za každou cenu.

(10) Žalobce požádal své dodavatele o vyjádření ohledně místa zdanitelného plnění. Z těchto vyjádření vyplynulo, že plnění, které žalobce od svých dodavatelů přijal, byla několikrát předmětem prověřování ze strany finanční správy. Nebylo přitom zpochybněno, že došlo k plnění na území ČR. Dodání zboží žalobci od společnosti BRUTO a.s. jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku bylo potvrzeno pravomocnými rozhodnutími Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu. Žalobce dále argumentoval i exekucí pohonných hmot přepravovaných žalobcem kvůli daňovému nedoplatku jiného subjektu, k čemuž došlo dne 7. 11. 2012 na hraničním přechodu Dolní Dvořiště. Ještě předtím, než bylo zboží uvolněno do volného oběhu, došlo k jeho exekuci ze strany Finančního úřadu v Kaplici. Daňovým dlužníkem byla společnost ALTAFO s.r.o. Praha 4, kdy dle pokynů pracovníků Finančního úřadu v Kaplici bylo zabavené zboží přepraveno žalobcem do celního skladu Smyslov. Za

tuto dopravu žalobce vystavil Generálnímu finančnímu ředitelství fakturu na částku 8.251 Kč, která byla ze strany Generálního finančního ředitelství uhrazena. I záloha na zboží ve výši 973.854 Kč, kterou žalobce svému dodavateli společnosti ZentA s.r.o. uhradil, byla žalobci vrácena. To je důkazem toho, že žalobce nebyl vlastníkem zboží před jeho uvolněním do volného oběhu, ale pouze jeho přepravcem. Žalobce se v této souvislosti dovolává předvídatelnosti práva a správní praxe a je nepřipustné, aby protichůdnost rozhodování jednotlivých složek v rámci jednoho správního úřadu šla k tíži žalobce.

(11) K otázce zapojení žalobce do daňového podvodu na území ČR poukázal žalobce na důkazní břemeno správce daně. Dle jeho názoru s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie přechází důkazní břemeno na správce daně. Žalobce učinil totiž veškerá opatření, která lze rozumně požadovat, aby vyloučil, že přijetí plnění od jeho dodavatelů by vedlo k účasti na daňovém podvodu. Zajišťovací příkaz byl vydán na základě neúplného dokazování. Ze strany správce daně nebyla doložena odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Daňové orgány nedoložily existenci odůvodněné obavy. Žalobce odkázal na judikát Nejvyššího správního soudu, který je aplikovatelný i na jeho případ. Obava správce daně totiž spočívala pouze v nepoměru výše dosud nestanovené daně k poměru aktiv a ze skutečnosti, že žalobce disponoval nezanedbatelným majetkem, který nebyl zastaven. Žalobce odmítl i názor správce daně, že rizikovost je spatřována v předmětu podnikání obchodem s pohonnými hmotami. Zdrojem odůvodněných obav může být totiž chování daňového subjektu v minulosti nebo jeho aktuální ekonomická situace. Odůvodnění, které použil správce daně je vágní, je postaveno na principu kolektivní viny a ekonomické údaje jsou irelevantní. Žalobce vždy plnil řádně své daňové povinnosti. Po zahájení kontroly nezměnil své jednání ani rozsah podnikatelské činnosti, ani nezmenšoval majetek. Dokonce poskytl celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky. Tu zajistil budovou čerpací stanice, pozemky pod čerpací stanicí a samotnou čerpací stanicí.

(12) Orgány finanční správy odmítly při svém rozhodování zohlednit skutečnosti, které jsou ve prospěch žalobce. Neprovedly test proporcionality. Nedoložily, že ze strany žalobce hrozí nebezpečí z prodlení. Dle postupu správce daně by totiž nebezpečí z prodlení hrozilo u každého daňového subjektu podnikajícího v oblasti obchodování s pohonnými hmotami, který by měl nenulový zůstatek finančních prostředků na účtu.

(13) Žalobce označil postup správce daně za exces a lapsus. Správce daně žalobce zlikvidoval jako fungující firmu, která si vždy plnila své daňové povinnosti. Tento destruktivní postup neměl oporu ve spise. Provedené důkazní prostředky dle žalobce vyvracely tvrzení správce daně, že žalobce byl oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník ihned po jeho naložení v zahraniční rafinerii. Další důkazní prostředky, které by tuto skutečnost potvrdily, správce daně odmítl provést. Zajišťovací příkaz byl vydán na základě zcela mylného a předběžného závěru správce daně, že dojde ke stanovení daně. Nebyla naplněna odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Nebylo ani doloženo, že hrozí nebezpečí z prodlení. Nebyly tedy naplněny výchozí předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, že dojde ke stanovení daně. Správce daně neprokázal ani naplnění druhé nezbytné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a to odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Nenaplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu a neprovedení testu proporcionality při jeho vydávání způsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu. Proto bylo navrženo zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

(14) Součástí žaloby žalobce označil i stanovisko advokátní kanceláře JUDr. Jitky Třeštíkové včetně přiložených dokumentů, která rozhojňují jím uvedenou právní argumentaci. V tomto stanovisku je vyjádřen názor, že žalobce byl zkrácen úkony správního orgánu na svých právech a byl po právu legitimován k podání žaloby. Bylo poukázáno na situaci žalobce, která vznikla po vydání zajišťovacího příkazu, a proto byl odmítnut názor, že jedná se o zajišťovací příkaz, který je pouze předběžného charakteru. Správce daně izolovaně vytrhl z kontextu části zákona o dani z přidané hodnoty a tyto části aplikoval na nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav. Konstrukce byla založena na tom, že žalobce převážel pohonné hmoty z jiných členských států do ČR, právo nakládat se zbožím jako majitel přešlo na žalobce na území jiného členského státu a žalobce uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu vzhledem k tomu, že místo plnění bylo na území jiného členského státu. Proto neměl žalobce nárok na odpočet daně u plnění přijatých od svých dodavatelů. Správce daně aplikoval správní řád nepřijatelným způsobem. Právní konstrukci dovedl až do absurdních konců. Postup daňových orgánů byl vybočením ze zákonného rámce, k čemuž lze odkázat na judikaturu soudů, především Ústavního soudu.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu.

(15) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobní body se prakticky shodují s těmi, které již žalobce uvedl v odvolání proti zajišťovacímu příkazu.

(16) Žalovaný odkázal na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že pro vydání zajišťovacího příkazu není relevantní doložení toho, že daň bude skutečně stanovena. K tomu odkázal na ustanovení § 167 daňového řádu. Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku. Z toho vyplývá, že zákon předpokládá možnost stanovení daně v odlišné výši od částky, která byla zajišťovacím příkazem uložena k úhradě. Z toho důvodu považuje žalovaný otázku výše stanovené daně v řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu za bezpředmětnou. Pokud by správce daně musel v řízení o zajištění daně prokazovat, že daň bude skutečně stanovena a v jaké výši, došlo by de facto k reálnému stanovení daně. Účelem zajišťovacího příkazu je zabezpečení budoucí úhrady daně, nikoliv její přesné stanovení. U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek s odkazem na § 167 odst. 4 daňového řádu, nikoliv na základě procesu dokazování. Pokud by musela být výše daně v zajišťovacím příkazu stanovena procesem dokazování, vydání zajišťovacího příkazu by postrádalo smysl. Námitky směřující proti stanovení daně mohou být proto uplatňovány až v řízení vyměřovacím případně doměřovacím, kde má proces dokazování nezpochybnitelný význam.

(17) Námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný odmítl. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydaným na základě dokazování, a proto nemůže být takové rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu neprovedení důkazů.

(18) Žalovaný vysvětlil k další námitce žalobce týkající se jím použitých rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, že tyto judikáty se zabývaly otázkou, které z řetězových plnění lze označit jako plnění intrakomunitární, když je v rámci těchto plnění uskutečněna pouze jediná přeprava. Žalovaný spatřuje omyl žalobce v jeho názoru, že tyto judikáty se vztahují pouze na otázku dodání zboží a osvobození na území Rakouska. Dle žalovaným

uvedených judikátů lze přiřadit charakter intrakomunitárního plnění pouze jedinému z plnění. Od toho se také odvíjí určení ostatních plnění. Žalovaný upozornil na důležitou skutečnost, že pokud je na jedné straně určité plnění považováno za intrakomunitární dodání zboží, na druhé straně musí být totéž plnění považováno za intrakomunitární pořízení zboží. Proto je možné tyto judikáty aplikovat na případ žalobce, kdy šlo z jeho strany právě o otázku pořízení zboží z jiného členského státu, respektive určení charakteru jednotlivých plnění v rámci řetězového obchodu. Pro jednotlivá plnění v rámci řetězového obchodu s jednou přepravou je pak právě určení, kterému plnění bude přisuzován intrakomunitární charakter zcela zásadní, neboť to ovlivňuje charakter ostatních plnění. Tato skutečnost je rozhodující pro zjištění, zda dané plnění vůbec podléhá tuzemské dani, či zda se jedná o plnění s nárokem na odpočet daně. Proto bylo žalovaným argumentováno i rozsudky Soudního dvora Evropské unie.

(19) Žalovaný odmítl argumentaci žalobce týkající se přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Pro účely daně z přidané hodnoty, respektive uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty je vztah plnění ke spotřební dani zcela bezpředmětný. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jsou relevantní odlišné skutečnosti, které se spotřební daní vůbec nesouvisí. V otázce převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník odkázal žalovaný na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

(20) Rovněž při vyjádření k žalobním námitkám týkajících se dokazování žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Proces dokazování a důkazní návrhy žalobce byly v řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu zcela bezpředmětné. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydaným na základě dokazování ve smyslu § 102 odst. 4 daňového řádu. Žalobce se mylně domnívá, že termín dosavadní důkazní řízení se vztahuje k předmětnému zajišťovacímu příkazu, tedy k řízení o zajištění daně. Předmětné důkazní řízení však je prováděno v rámci řízení vyměřovacího, stejně jako zmíněné předběžné hodnocení důkazních prostředků. Výsledek dílčího hodnocení důkazů je uveden v předmětném zajišťovacím příkazu pouze kvůli tomu, aby bylo patrné, z čeho správce daně vycházel při stanovení výše zajišťované částky uvedené v příkazu. Nejednalo se o důkazní proces v rámci řízení o zajištění daně, ale o dosavadní důkazní řízení s předběžným hodnocením důkazů spadající pod probíhající řízení vyměřovací. Proto nemohl být zajišťovací příkaz vydán na základě neúplného dokazování, neboť dokazování se v řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu neprovádí.

(21) K námitkám žalobce ohledně zapojení do daňového podvodu žalovaný uvedl, že již v žalobou napadeném rozhodnutí zdůraznil, že tato skutečnost nebyla podkladem ani důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Námitky ohledně daňového podvodu žalovaný nemohl řešit, neboť v opačném případě by došlo k zásahu do procesu dokazování a žalovaný by hodnotil námitky z pohledu neskončeného dokazování bez znalosti veškerých důkazů, čímž by porušil princip dvojinstančnosti řízení.

(22) Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu nebyla skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, ale skutečnost, že výše předpokládané daňové povinnosti několikanásobně převyšuje hodnotu veškerého majetku žalobce. Další důvody, jak byly uvedeny v odůvodnění rozhodnutí by samy o sobě nemohly odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu, ale ve spojení s hlavním důvodem a ve vzájemné souvislosti jsou schopny obavu o budoucí vymahatelnost daně či její vybrání zintenzivnit. Podle žalovaného byla odůvodněná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu doložena dostatečně. Stejně tak vyplývá ze zajišťovacího příkazu i nebezpečí z prodlení,

a to s ohledem na majetkovou nedostatečnost žalobce a taktéž i s ohledem na způsob provádění obchodních transakcí. Nebezpečí z prodlení nebylo založeno na žalobcem tvrzeném principu kolektivní viny, ale na jeho majetkových poměrech a způsobu podnikání.

(23) Ke stanovisku JUDr. Třeštíkové žalovaný uvedl, že je de facto pouze parafrázováním shrnutí námitek žalobce. Žalovaný zdůraznil, že provádění důkazů ve věci vlastního stanovení daně není v řízení o zajištění daně přípustné, jedná se o řízení zcela odlišné od řízení vyměřovacího. Důkazy žalobce, které by měly vyvracet úvahy správce daně, se týkají stanovení daně a je nutno je uplatnit v rámci řízení vyměřovacího. V opačném případě by bylo vedeno de facto dvojí řízení s totožným obsahem. Takový postup připustit nelze, neboť by popíral zásadu „ne bis in idem“, respektive procesní podmínku „res iudicata“. Provedením procesu dokazování ve vztahu ke stanovení daně v rámci řízení o zajištění daně by totiž nastala taková situace, že by pak daň nebylo možné vyměřit, neboť by o otázce stanovení daně bylo již jednou rozhodnuto ve zcela jiném řízení než vyměřovacím. Meritem věci je vydání zajišťovacího příkazu a existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, nikoliv základní předběžná úvaha o způsobu stanovení daně.

III. Repliky žalobce k vyjádření žalovaného.

(24) Žalobce dne 23. 4. 2014 vyjádřil nesouhlas s tím, aby bylo ve věci rozhodnuto bez nařízení jednání jen na základě účastníky předložených spisů. Dne 28. 4. 2014 doručil žalobce soudu doplněk žaloby, ve kterém rozhojnil právní argumentaci k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce vznesl výtky ohledně výsledku kontrolního zjištění správce daně k otázce určení místa zdanitelného plnění, k otázce údajné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Podle žalobce provedl správce daně neúplné dokazování, čímž porušil povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, přičemž při dokazování postupoval v rozporu se závazným nařízením Rady Evropy. Úmyslným opomenutím informací z VIES se správce daně dopustil procesního pochybení, které zcela zřejmě mělo vliv na zákonnost dokazování v průběhu daňové kontroly a tedy i na výsledek kontrolního zjištění. Zaujatě hodnotil provedené důkazní prostředky, přičemž některé nehodnotil vůbec, čímž porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Podle žalobce si správce daně nemůže ulehčit práci tím, že při hodnocení se podrobně zaměří pouze na ty důkazy, které podporují jeho výsledný nálezný a ponechá stranou ty, které výsledný nálezný rozporují. K tomu označil konkrétní důkazní prostředky, a to výslechy svědka P. H., jednatele společnosti HVO Trading s.r.o., výslechy svědka M. J., jednatele společnosti ZentA s.r.o., vyjádření společnosti TOTAL ČESKÁ REPUBLIKA s.r.o., vyjádření společnosti HVO Trading s.r.o., vyjádření společnosti BRUTO a.s. Výsledek kontrolního zjištění je tedy nutné doplnit o seznam důkazů, které v rámci daňového řízení správce daně získal a provést jejich hodnocení v souladu s § 92 odst. 7 daňového řádu. Správce daně nerespektoval praxi a závěry jiných orgánů finanční správy, čímž se dopustil libovůle. K tomu bylo odkázáno na pravomocná rozhodnutí Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 6.

(25) Správce daně učinil nesprávný závěr o okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. K tomu žalobce rozporoval argumentaci správce daně použitými rozsudky Soudního dvora Evropské unie. Především zdůraznil, že správce daně vychází z mylného předpokladu, že daňový subjekt načerpáním zboží do vlastní cisterny nabytí právo nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobce vystupoval pouze v roli přepravce zboží. Žalobce vůbec neznal prodávajícího v jiném členském státě. Volnost dispozice se zbožím měl žalobce až po propuštění zboží celníky do režimu volného oběhu. Správce daně pominul fakt, že

žalobce vystupoval v transakcích postupně ve dvojím postavení. Vzhledem k absenci těchto správních úvah je výsledek kontrolního zjištění nepřezkoumatelný. Žalobce poukázal i na názor Soudního dvora Evropské unie, který ustáleně judikuje, že při výkladu pojmů v harmonizované oblasti, nelze použít právo jednotlivých členských států. Z toho důvodu je poukaz správce daně na ustanovení § 412 obchodního zákona irelevantní. Toto ustanovení se v případě žalobce neuplatní. Žalobce jako dopravce po naložení zboží nemohl s ním volně disponovat, musel ho dovézt do určitého času a místa určení. Správce daně nezohlednil a zcela popřel mezinárodní úmluvu o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) zejména článek 9, podle kterého je nákladní list, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem. Správce daně nezohlednil pravidla INCOTERMS. Z těchto podmínek jednoznačně vyplývá, že vlastnictví není spojeno s počátkem přepravy. Právo volně nakládat se zbožím jako jeho vlastník, mohl daňový subjekt nabýt nejdříve poté, co bylo zboží uvolněno do volného oběhu, tedy až na území ČR.

(26) Žalobce se současně vyjádřil ke skutečnosti, že dle správce daně komandista žalobce sám sdělil, že právo nakládat se zbožím měl v okamžiku jeho převzetí. Opak je pravdou. Přejed práva nakládat se zbožím jako vlastník nastal až uvolněním zboží do volného oběhu poté, co bylo dovezeno na území ČR a prošlo celní kontrolou. Na tom nic nemůže změnit ani skutečnost, že komandista uvedl, že si v drtivé většině případů jezdí pro vlastní zboží sám. Toto vyjádření bylo vytrženo z kontextu. Závěr správce daně, že v okamžiku nakládky pohonné hmoty do cisterny mohl žalobce nakládat se zbožím jako ekonomický vlastník a volně s ním nakládat, odporuje skutečnosti. Žalobce prokázal, že místo plnění bylo na území ČR. To vyplývá ze svědectví řidičů, čímž bylo vyvráceno tvrzení správce daně o tom, že daňový subjekt měl zboží od jeho nakládky ve své dispozici a jeho přímí dodavatelé neměli na nakládání se zbožím žádný vliv. Žalobce odmítl i další důvod, pro který nemohl být žalobci uznán nárok na odpočet daně, že se žalobce měl podílet na daňovém podvodu. Toto zjištění není v souladu s objektivní realitou a žalobce proto požádal správce daně, aby mu sdělil kým a v rámci jaké konkrétní dodávky a jakým způsobem a v jaké výši došlo k daňovému úniku. Důkazní břemeno k této skutečnosti správce daně neunesl a ani se o to nepokusil. Správce daně ani jiné státní orgány neplnily své zákonné povinnosti, což bylo nezákonně přičteno k tíži daňového subjektu. To vyplývalo ze skutečnosti, že subjekty obchodující se žalobcem, které měly být součástí distribučního řetězce, nepodávaly daňová přiznání, nebo měly daňové nedoplatky, nebo jim byl vystaven zajišťovací příkaz, nebo byly nekontaktní, či se nenacházely na uváděném sídle, skutečné sídlo a místo podnikání nebylo příslušnému správci daně známo a společnost nekládala do sbírky listin své účetní závěrky. Žalobci nebylo zřejmé, za jakého důvodu mu správce daně kladl k tíži neplnění povinností jiných subjektů.

(27) Žalobce podle svého přesvědčení učinil vše, co bylo lze po něm rozumně požadovat, aby vyloučil své zapojení do daňového podvodu. Žalobce vyzval správce daně, aby mu sdělil další konkrétní opatření, které bylo možné po něm rozumně požadovat, aby vyloučil, že je účasten daňových podvodů. Správce daně však nebyl schopen, ani na dvojitý výzvu žalobce, uvést jeden jediný příklad takových opatření. Správce daně neunesl ani důkazní břemeno o zapojení žalobce do daňového podvodu. K analýze, která byla daňovému subjektu předána a má zřejmě sloužit k doložení účasti žalobce na daňovém podvodu, žalobce uvedl, že zde není uveden ani jeden jediný konkrétní případ daňového podvodu. Tvrzení správce daně o účasti žalobce na daňovém podvodu není postaveno na jisto, není ze strany správce daně jednoznačně prokázáno. Přesto jsou plošně zpochybňovány veškeré odpočty daně u všech dodávek.

(28) Žalobce si žádný obchodní model, na kterém by tratil státní rozpočet s obchodními partnery, nenastavoval. Proto o tom ani nemohl předložit žádný důkaz. Žalobce důrazně odmítl, že byl součástí podvodného řetězce. Zboží vždy řádně nakoupil, zaplatil a uplatnil si odpočet DPH. Nakoupené zboží dál prodával a z jeho prodeje přiznal a zaplatil daň. Úvahy o poškození státního rozpočtu ze strany žalobce, jsou proto naprosto drzé. Správce daně učinil nepodložená tvrzení o užití cenové výhody daňovým subjektem. Žalobce sice detekci rizikových subjektů a jejich vyřazení z obchodního prostoru očekával. Toto však očekával především od státu, neboť stát disponuje rozsáhlým vyhledávacím, vyšetřovacím a výkonným aparátem. Stát však v případě žalobce vyvíjí snahu bezprecedentně a nezákonně přenést odpovědnost na žalobce, jako poctivě podnikajícího daňového subjektu. Žalobce nemohl vědět o tom, kolik dalších firem se na obchodování v jeho konkrétním případě podílí, a proto se ani nemohl zamýšlet nad logikou a důvody zapojení takového počtu zúčastněných subjektů a dopadu na výši ceny. Správce daně nepochopil či záměrně nechápe specifickou tvorbu ceny v oblasti obchodování s pohonnými hmotami v podmínkách volného tržního hospodářství. Žalobce dále popsal obchody s PHM.

(29) Žalobce dále učinil návrhy na doplnění výsledku kontrolního zjištění o sdělení správce daně, co se rozumí právem nakládat se zbožím jako vlastník o dokumenty eAD, o údaje z VIES, mezinárodní dožádání v rafinériích, písemné podklady k jednotlivým dodávkám minerálních olejů, hodnocení zapomenutých důkazních prostředků (výsledky svědků P. H., M. J., TOTAL ČESKÁ REPUBLIKA s.r.o., HVO Trading s.r.o., BRUTO a.s. o výpisy komunikace z telefonních čísel řidičů, identifikaci daňových podvodů subjektů, které je spáchaly a popis jakým způsobem se na něm měl podílet žalobce, výsledky zástupců oprávněných příjemců a doklad o splnění povinnosti správce daně ve vztahu k zahraničním daňovým zprávám.

(30) Správce daně učinil chybný závěr o místě plnění dodávek. Tento závěr vyslovil na základě nesprávného hodnocení irelevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie a na základě chybného výkladu tuzemského soukromého práva. V případě obvinění žalobce z účasti na daňovém podvodu správce daně tento podvod nijak nespécifikoval. Přitom z judikatury Soudního dvora Evropské unie s ohledem na zásadu neutrality a zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře vyplývá, že ze strany správce daně musí být zřejmé, kdo daňový podvod spáchal, jakým způsobem a jak se žalobce na tomto podvodu podílel, a to u každé jednotlivé dodávky, u které je zpochybňován nárok žalobce na odpočet daně na vstupu. Z těchto důvodů žalobce předložený výsledek kontrolního zjištění zásadně odmítl. Žalobce odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci Haslinger transport s.r.o., z něhož pro svou záležitost upozornil na to, že dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze na základě nedostatečných skutkových zjištění vybrat u některého z možných aktérů případného podvodu daňovou povinnost jen proto, aby se někomu podařilo ji vyměřit a daňový přínos byl ať již od kohokoliv získán, pokud není postaveno najisto, že je to právě dotyčný, koho se daňová povinnost týká. Dosavadní skutková zjištění neumožňují správci daně učinit předpokládaný kontrolní závěr, že si „stěžovatel“ (zřejmě žalobce) uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu se zákonem a nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Učiněná skutková zjištění neprokázala zapojení žalobce do daňových podvodů či daňových úniků na území ČR. Kontrolní výsledek nemá oporu ve spise. Navržené důkazy musí správce daně vyhodnotit každý jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti a uvést, které důkazy osvědčil jako důkaz a které nikoli a z jakého důvodu. Při hodnocení důkazů prostřednictvím zpráv daní jiných členských států správce daně se neopomene řídit zásadami formulovanými Nejvyšším správním soudem v rozsudku 1 Afs 73/2011.

(31) Dne 29. 5. 2014 byl soudu doručen návrh žalobce na další provedení důkazů, a to údaje z VIES, dokumenty e-AD a daňovými doklady o uvolnění zboží do volného oběhu. Žalobce současně navrhl, aby soud uložil žalovanému, aby údaje z VIES o každé jednotlivé dodávce, údaje z e-AD o každé jednotlivé dodávce a doklady o uvolnění zboží do volného oběhu, ke každé jednotlivé dodávce předložil, neboť je dle názoru žalobce toto důležité pro úplné zjištění smluvních vztahů v rámci celého řetězce obchodních partnerů. K tomu poukázal na ustanovení zákona o spotřebních daních.

(32) Druhý návrh na provedení důkazů zaslal žalobce soudu dne 9. 7. 2014. Navrhl, aby byl proveden výslech zástupce společnosti TOTAL Česká republika s.r.o. za účelem určení místa plnění při pořízení zboží na území jiného členského státu. Byl navržen výslech Ing. J. G., zaměstnance společnosti TOTAL ČR s.r.o. a M. P., Milano, Pannonia N9, Itálie, který je jednatelem této společnosti. Dále byl navržen výslech zástupce společnosti BRUTO a.s. Tento důkaz měl být proveden za účelem zjištění uspořádání vztahů v obchodním řetězci, zejména za účelem určení okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, což je pro celý případ naprosto klíčové. Za tímto účelem byl navržen J. M. jako jediný akcionář společnosti BRUTO. Dalším návrhem byl výslech zástupce společnosti OMV ČR s.r.o., a to J. B., případně prokuristů firmy P. K. a D. P. Výslech byl navržen za účelem zjištění pozic jednotlivých účastníků obchodního řetězce v souvislosti s určením, na jaké subjekty a v jakém okamžiku přecházelo právo nakládat s přepravovanými pohonnými hmotami jako vlastník. Další návrh na provedení doplnění dokazování se týkal přehrání záznamu tiskové konference vystoupení vedoucího pracovníka Generálního finančního ředitelství Ing. J. Z., z něhož vyplynuly žalobcem citované další skutečnosti a závěry. Podle žalobce je toto vyjádření vysokého představitele Generálního finančního ředitelství nutno zohlednit a je proto rozhodující pro posouzení věci.

(33) Další návrh na doplnění důkazů v pořadí již třetí byl soudu zaslán dne 23. 7. 2014. Týkal se názoru žalobce, že zajišťovací příkaz byl vydán na základě neúplného dokazování. Proto bylo navrženo k otázce místa plnění provést výslech zástupců všech dodavatelů daňového subjektu (Bruto a.s. celkem 818 případů, Zent A s.r.o. 194 případů, ERYX s.r.o. 68 případů, Kont Fuel Distribution s.r.o. 12 případů, TOTAL Česká republika s.r.o. 9 případů, NIK oil s.r.o. 6 případů, Impressive Structure s.r.o. 5 případů a Měřička Miroslav 3 případy. Dále požadoval žalobce doplnit údaje z VIES. Dovolával se i dopadu článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

(34) V souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole se žalobce dotázal správce daně, co se rozumí právem nakládat se zbožím jako vlastník, což správce daně nebyl schopen. K otázce údajného zapojení žalobce do daňového podvodu požádal žalobce o sdělení, jakým subjektem a u jakých konkrétních dodávek nebyla daň v řetězci, jehož byl daňový subjekt součástí, zaplacená. Tyto informace mu správce daně nesdělil. To žalobce citoval ze zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 7. 2014. Podle žalobce se správce daně sám usvědčuje ze zaujatého a neobjektivního přístupu, který je motivován pouze snahou vybrat daň za každou cenu. Po projednání o zprávě o daňové kontrole je žalobce posílen ve svých žalobních důvodech a trval na vzneseném žalobním petitu.

(35) Dne 20. 8. 2014 žalobce zaslal soudu shrnutí skutkové a právní argumentace, které rozvedl celkem na 29 stranách. Toto shrnutí skutkové a právní argumentace k prvnímu žalobnímu bodu má soudu usnadnit orientaci ve složitém a dokumentačně rozsáhlém případě.

(36) Daňový subjekt nesouhlasil s předběžným kontrolním závěrem správce daně o okamžiku přechodu práva nakládat s dopravovaným zbožím jako vlastník. Opakoval a rozhojnil své argumenty, které uvedl v žalobě a v dalších předchozích písemnostech. Zdůraznil, že podle jeho názoru jedním ze znaků práva nakládat se zbožím jako vlastník je možnost či oprávnění s tímto zbožím libovolně nakládat nebo jej zcizit. To vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu. V dané věci žalobce byl přepravcem pohonných hmot na území jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a možnost nakládat se zbožím jako vlastník neměl. Pouhým naložením pohonných hmot na dopravní prostředek žalobce, nemohlo na něho být převedeno právo s tímto zbožím nakládat jako vlastník. Žalobce musel zboží dovézt do určitého času a místa určení. Pokud by se tak nestalo, dopustil by se trestného činu. To vše nejsou podmínky, za kterých lze prohlásit, že dopravce mohl se zbožím volně disponovat na území jiného členského státu a byl během přepravy jeho ekonomickým vlastníkem.

(37) Žalobce poukázal na vzájemnou souvislost a provázanost předpisů upravujících spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Správce daně musí prokázat, že přeprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně probíhala jinak, než deklaroval správce daně v dokumentech e-AD. Pokud správce daně toto nevyvrátí, není možné tomuto dodání osvobození nepřiznat. Správce daně v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole přiznal, že při této kontrole vůbec nezjišťoval, která dodávka v rámci obchodního řetězce začínajícího v daňovém skladu rafinérie v jiném členském státě a končícího u daňového subjektu podléhala osvobození podle článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES.

(38) Žalobce opakovaně zpochybnil argumentaci správce daně judikaturou Soudního dvora Evropské unie, k čemuž uvedl již v předchozích podáních zmiňovanou argumentaci. Setrval na názoru, že správce daně absentoval od faktu, že žalobce vystupoval v transakcích ve dvojím postavení a jeho úvahy jsou nepřezkoumatelné. V dané věci bylo totiž nutné zjistit ve spolupráci se zahraniční daňovou správou, zda osvobození přepravy uplatnil již první nabyvatel zboží na území jiného členského státu. Pokud se stalo, že některý subjekt uplatnil nárok na osvobození přepravy od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu, pak již nebylo možné, aby jakákoli další transakce měla charakteru intrakomunitárního plnění. V tom žalobce spatřuje zásadní pochybení správce daně, neboť ten zaujímá opačný názor, aniž by bylo možné ve spisu nalézt odůvodnění tohoto odlišného názoru.

(39) Žalobce opakovaně zdůraznil, že jeho záměrem bylo pořídit pohonné hmoty až poté, co budou uvolněny na území ČR do volného oběhu. Tomuto záměru nasvědčují i všechny důkazní prostředky, které byly dosud provedeny. Žalobce vystupoval pouze a jedinečně v roli dopravce zboží a nikoliv v roli jeho vlastníka. Správce daně vyvodil nesprávné právní závěry z tuzemského práva. Nevzal v úvahu ani judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou konkrétně žalobce upozornil. Nevzal v úvahu ani vyjádření bezprostředních dodavatelů a nezohlednil jejich vůli a pozici v rámci obchodního řetězce. Žalobce měl záměr nabýt přepravované pohonné hmoty až po jejich uvolnění do volného oběhu na území ČR. Správce daně nevzal v úvahu ani Mezinárodní úmluvu CMR ani postavení žalobce jako přepravce, které bylo v souladu s touto úmluvou. Nezohlednil obchodní podmínky INCOTERMS. Z těchto podmínek jednoznačně vyplývá, že vlastnictví není spojeno s počátkem úhrady přepravy. Je nutno zkoumat, kdy se stal žalobce ekonomickým vlastníkem a od kdy měl možnost se zbožím nakládat jako vlastník. Správce daně neprokázal, že žalobce pořídil zboží v jiném členském státě. Zaujatě a neobjektivně vyhodnotil výsledky řídicího daňového subjektu. Nerespektoval praxi ani závěry jiných orgánů finanční správy. K tomu odkázal i na judikaturu

Ústavního soudu a argumentoval principem předvídatelnosti práva. Správce daně neobjektivně vyhodnotil okolnosti exekuce přepravovaných pohonných hmot. Závěr správce daně je navíc v rozporu s veřejným vyjádřením nejvyššího představitele finanční správy Ing. J. Ž.

(40) Správce daně učinil zcela nesprávný závěr ohledně místa plnění, použil irelevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Relevantní judikaturu Nejvyššího soudu nezohlednil, nepřihlédl ke skutečné vůli rozhodujících článků řetězce, zejména zahraniční rafinérie a bezprostředních dodavatelů žalobce.

IV. Vyjádření žalovaného k replikám žalobce

(41) Soud zaslal žalovanému k vyjádření další argumentaci žalobce. Žalovaný správní orgán ve vyjádření ze dne 29. 8. 2014 uvedl, že žalobce několika podáními doplnil žalobu ze dne 27. 2. 2014 o vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 28. 4. 2014 a návrhy na provedení důkazů. Žalovaný zastává názor, že tyto doplňky směřují výlučně do doměřovacího řízení. Toto řízení bylo správcem daně vedeno a žalobce fakticky brojí proti výsledku daňové kontroly. Žalobce sice uvádí, že rozhojňuje svojí správní argumentaci, avšak k tomuto tvrzení žalovaný nepřisvědčil. Žalovaný zdůraznil, že doměřovací řízení a zajištění daně jsou dvě odlišná na sobě nezávislá řízení, které je nutno striktně oddělovat.

(42) S ohledem na tuto skutečnost nemohou být provedeny žalobcem navrhované důkazy, neboť ty směřují výhradně do řízení doměřovacího, které proběhlo v rámci daňové kontroly. Stejně tak i v tomto soudním řízení je proto irelevantní žalobcovo vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 28. 4. 2014. Žalovaný odkázal na ustanovení § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a správního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V době rozhodování správního orgánu o zajišťovacím příkazu zdaleka nebyla ukončena souběžně probíhající daňová kontrola, nebylo ukončeno dokazování, ani jiné procesy, které souvisejí s řízením doměřovacím. Žalovaný poukázal na to, že je nutné přihlídnout ke specifičnosti žalobou napadeného rozhodnutí, které je rozhodnutím předběžné povahy a představuje dočasný, prozatímní prostředek k zajištění účelu správy daní. Zdůraznil, že pouze na základě konkretizované odůvodněné obavy, pro kterou správce daně pokládá v době splatnosti a vymahatelnosti daně stanovené samotným meritorním rozhodnutím vybrání daně za ohrožené, ukládá úhradu daně v příkaze uvedené částce jako jistotu pro budoucí plnění. Výši této jistoty správce daně určí v souladu s požadavky ustanovení § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek. V souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu nelze provádět další dokazování, ale je nutno vycházet ze skutečností, které byly správci daně známy v době vydání předmětného rozhodnutí.

(43) K žalobcem namítané neúplnosti dokazování a k tvrzení, že ze strany orgánů finanční správy nebylo spolehlivě doloženo, že daň bude stanovena, žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se podrobně zabýval rozdílností doměřovacího řízení a řízení o zajištění daně a taktéž procesem dokazování v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu. Nadto žalovaný uvedl, že souběžně vedená daňová kontrola byla dne 16. 7. 2014 ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 daňového řádu a následně bylo ukončeno řízení doměřovací vydáním dodatečných výměrů na daň z přidané hodnoty za všechna předmětná zdaňovací období, a to dne 27. 2. 2014. Žalovaný doplnil, že rozdíl mezi žalobcem přiznanou výší vlastní daňové povinnosti a doměřenou daní, je téměř totožný s výší zajišťované částky stanovené žalobou napadeným

rozhodnutím (doměřená daň je celkově o několik desítek tisíc korun vyšší). Námitky žalobce a návrhy na provedení důkazů, tak mají prostor a mohou být uplatňovány v rámci opravných prostředků vůči výsledkům předmětné daňové kontroly, tedy konkrétním dodatečným platebním výměrům. Tyto námitky nemohou být předmětem přezkumu v rámci řízení v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu. Proto žalovaný setrval na návrhu, aby žaloba byla zamítnuta.

(44) Další doplněk vyjádření zaslal soudu žalovaný správní orgán dne 11. 9. 2014. Uvedl, že s ohledem na skutečnost, že žalobce doplnil žalobu tím, že shrnul své dosavadní námitky, nepovažuje za účelné podávat k tomuto shrnutí další bližší vyjádření, které již v minulosti učinil několikrát. Žalobcem navrhované důkazy považuje žalovaný stejně jako v předešlých návrzích za důkazy, které se vztahují k řízení doměřovacímu, respektive k daňové kontrole. Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Další doplnění replik žalobce k vyjádřením žalovaného

(45) Žalobce dne 17. 9. 2014 doplnil svou argumentaci k jeho názoru, že nebylo spolehlivě doloženo, že daň bude žalobci stanovena. Poukázal na podmínky § 167, za kterých je možno zajišťovací příkaz vydat. Podotkl, že ve všech zdaňovacích obdobích daň ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu (respektive § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro období roku 2010) již stanovena byla a den splatnosti uplynul. Podle jeho názoru musí správce daně vycházet z toho, že pokud není naplněna hypotéza stanovená v § 167 odst. 1 daňového řádu, nemůže konat podle dispozice této normy, tj. nemůže vydat zajišťovací příkaz. V případě žalobce dispozice naplněna není, neboť den splatnosti již uplynul, daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení a daň již byla stanovena platebním výměrem. Pokud by vyměřená daň neměla být na závadu vydání platebního výměru, pak by to zákonodárce v ustanovení uvedl. Podle žalobce k výkladu zákona k aplikaci právní normy musí být všechny právní náležitosti naplněny a správce daně musí uplatňovat státní moc jen v případech a mezích daných zákonem. V případě, že právní norma je nejasná a jsou v rozporu různé výklady, musí být upřednostněn ten, který je pro občana v rámci zásady *in dubio mitius* příznivější. Pokud tedy není naplněna zákonem naplněná hypotéza podmiňující vydání zajišťovacích příkazů, tak nebyly ani naplněny zákonné podmínky pro vydání těchto příkazů.

VI. Obsah správních spisů

(46) Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti.

(47) Finanční úřad pro Jihočeský kraj územní pracoviště v Prachaticích zahájilo dne 5. 6. 2013 u žalobce daňovou kontrolu. O. L. za žalobce sdělil k předmětu podnikání žalobce, že hostinská činnost je provozována pouze na čerpací stanici ve Čkyni. Současně jsou provozovány čerpací stanice a prodej suché-mokrý zboží, velkoobchod s PHM v celorepublikovém působení a dovoz pohonných hmot k zákazníkovi zhruba 500 l. Rovněž je provozována vnitropodniková doprava a ne příliš často mezinárodní doprava. Žalobce uvedl, že z 90 % jezdí vlastní zboží. Žalobce uvedl popis postupu při dovozu zboží a uvedl, že většinou je placeno bezhotovostně. K uzavření smluv s dodavateli uvedl, že jich je asi 10. Smlouvu má uzavřenou pouze s ČEPREM a s TOTALEM v písemné podobě, ostatní jsou ústní. K vlastnictví zboží uvedl, že na faktuře je napsáno, že vlastnictví přechází až po úhradě,

de facto je zboží ve vlastnictví žalobce v okamžiku, kdy jej vyveze z celního skladu či doveze do ČR. Žalobce uvedl, že přeprava PHM činila minimální podíl na celkových příjmech společnosti. Snahou žalobce je vozit si svoje zboží než dělat jen dopravce. Celním skladem žalobce není.

(48) Správce daně vydal dne 7. 11. 2013 žalobci výzvu. Požadoval, aby prokázal, jaká učinil opatření, aby se nestal součástí daňového podvodu. Dále vznesl na žalobce dotaz, jaká opatření učinil pro zjištění, že mu mělo být dodáno zboží, ze kterého neměla být zaplacená daň. Měl prokázat souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet DPH dle tabulky, která byla součástí výzvy, že plnění uvedená v tabulce byla uskutečněna dodavateli s místem plnění v tuzemsku, a že byla předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že pohonné hmoty uvedené v tabulce byly žalobcem pořízeny v jiném členském státě a plnění, na základě kterých tyto pohonné hmoty nabyt, byla uskutečněna jejich dodavateli s místem plnění v jiném členském státě. Žalobce tak byl osobou, která přemístila zboží pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, neboť toto zboží nabyla v jiném členském státě. Takové plnění je dle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním. V tabulce č. 1 byly konkrétně specifikovány doklady, na základě kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. V tabulce bylo uvedeno datum, číslo dokladu, základ daně, výše daně z přidané hodnoty, číslo faktury, označení dodavatele a daňové identifikační číslo dodavatele. V tabulce byl uveden soupis dokladů od května 2010 do dubna 2013. Správce daně odůvodnil výzvu s poukazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu. Správce daně uvedl, že v průběhu kontroly zjistil, že žalobce pohonné přepravoval z jiných členských států sám a z dokladů, které měl k dispozici, musel vědět, že nakupuje zboží z distribučního, respektive fakturačního řetězce, do kterého je mimo přímého dodavatele žalobce a žalobce který zboží vyskladňuje, zapojeno více daňových subjektů. K tomu uvedl konkrétní příklady faktur. Právě pro zapojení dalších daňových subjektů do těchto řetězců není správci daně znám žádný racionální důvod. Dle šetření správce daně daň z přidané hodnoty v naprosté většině případů uvedených v tabulce č. 1 patrně zaplacená nebyla. Správce daně vyslovil pochybnosti o tom, že žalobce přijal zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterých mu vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Tyto pochybnosti rozvedl a odůvodnil stejně jako svou pochybnost ohledně toho, že žalobce přiznal daňovou povinnost související s nákupem předmětných pohonných hmot v souladu se zákonem DPH.

(49) Žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření k výzvě. Odpověď na výzvu byla správci daně doručena dne 9. 12. 2013. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl námitky procesního charakteru. Dále se vyjádřil ke způsobu dodání zboží a k okamžiku převodu práva nakládat se zbožím, jako vlastník. Ve výzvě žalobce setrval na tvrzení, že zboží pořizoval až na území České republiky. K tomu odkazoval na daňové doklady.

(50) Žalobce setrval na tvrzení, že zboží pořizoval až na území České republiky. K tomu odkazoval na daňové doklady.

(51) Správce daně vydal dne 18. 12. 2013 zajišťovací příkaz. Uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na uvedený depozitní účet finančního úřadu ve výši 169.640.330 Kč. Zajišťovací příkaz byl podrobně odůvodněn, a to jednak reakcí na odpověď žalobce na výzvu správce daně ze dne 7. 11. 2013. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce se svou odpovědí výzvě nevyhověl, neprokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu se zákonem o dani

z přidané hodnoty. Neprokázal, že plnění uvedená v tabulce č. 1 výzvy, kde byly uvedeny jednotlivé prodeje pohonných hmot, které žalobce nakupoval a přepravoval sám přímo z jiných členských států, byla dodavateli žalobce uskutečněna s místem plnění v tuzemsku, což je podmínkou pro vznik nároků na odpočet daně, který je plátce oprávněn uplatnit. Podle správce daně zajišťovací příkaz nebyl vydán na základě zjištění, že žalobce byl vědomým účastníkem daňového podvodu. Důvodem vydání byly pochybnosti, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období v celkové výši 169.640.330 Kč a obava správce daně, že v době vymahatelnosti bude dosud nestanovená daň nedobytná. Zajišťovací příkaz byl odůvodněn tím, že výše dosud nestanovené daně významně převyšuje výši aktiv žalobce a ještě významněji výši vlastního kapitálu žalobce. To dovodil správce daně z přílohy k přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 z údajů rozvahy pro podnikatele ke dni 31. 12. 2012. Zjištěná aktiva ve výši 41.417.000 Kč převyšuje dosud nestanovená daň přibližně 4 krát a vlastní kapitál v odhadované výši 6.870.000 Kč převyšuje výše nestanovené daně téměř 25 krát. Majetek tudíž nebude postačovat na úhradu dosud nestanovené daně a ani zisk nedává záruky, že žalobce bude schopen doměřenou daň uhradit. Správce daně dále uvedl, že přihlédl k tomu, že obchodování s pohonnými hmotami je obecně považováno za rizikovou komoditu ve vztahu k daňovým únikům. Vyslovil obavu, že hrozí nebezpečí, že by žalobce v okamžiku splatnosti daně nedisponoval již ani tímto majetkem. Součástí zajišťovacího příkazu je tabulka č. 1 výzvy, v níž je rozpis případů, na základě nichž zjistil správce daně výši předpokládaného daňového doměrku.

(52) Dne 19. 9. 2013 se konalo u správce daně ústní jednání správce daně se zástupcem žalobce ve věci vysvětlení obsahu zajišťovacího příkazu. Bylo nahlíženo do kontrolní a vymáhací části spisu. Žalobce podal dne 22. 12. 2013 proti zajišťovacímu příkazu odvolání, které dále doplnil dne 27. 12. 2013 a 13. 1. 2014. Dne 10. 1. 2014 byl proveden výslech svědků navržených žalobcem řidiči J. P. a V. K. ve věci přepravy zboží minerálních olejů žalobcem.

(53) O odvolání žalobce bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím dne 21. 1. 2014 tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Prachaticích čj. 1957831/13/2209-25200-305824 ze dne 18. 12. 2013, bylo potvrzeno. Žalovaný se vypořádal s námitkami žalobce, vysvětlil, že důvody pro argumentaci rozsudky Soudního dvora Evropské unie jsou zřejmé z odůvodnění napadeného rozhodnutí kupříkladu ze strany 7 i z výzvy, kterou byl žalobce vyzván k prokázání sporných skutečností. Důvody pro použití rozsudků EMAG a Euro Tyre žalovaný dále rozvedl. Poukázal na skutečnost, že žalobce zaměňuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník s pojmem převod vlastnictví. Žalovaný uvedl, že zákon o spotřebních daních obecně nezakazuje se zbožím v režimu podmíněného osvobození libovolně nakládat jako vlastník a dle žalovaného tento zákon nemá na posuzovanou otázku žádný vliv. Právním nakládat se zbožím jako vlastník měl žalobce ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty již v okamžiku zahájení přepravy. K samotnému odůvodnění obav, jako naplnění požadavku § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy k důvodu, pro který byl zajišťovací příkaz vydán, žalovaný uvedl, že důvody sdělené žalobci správcem daně považuje za dostačující. Důvodná obava správce daně vyplynula ze stavu majetkové nedostatečnosti žalobce, což správce daně i v zajišťovacím příkazu vyčíslil. Zajišťovací příkaz byl vydán v souladu se zásadou přiměřenosti, kterou vzal správce daně v potaz. Zajišťovací příkaz je jediným zákonným prostředkem, který v daném případě umožní dosáhnout cíle správy daně. Jestliže správce daně postupoval v souladu se zásadami daňového řízení, musel vyhovět i testu proporcionality. Žalovaný dále doplnil, že způsob obchodování v rámci řetězců při provedení desítek transakcí

během měsíce představuje vysokou míru fluktuace majetku žalobce a daňových subjektů zapojených do řetězce. Takový pohyb majetku vyvolává značnou nejistotu v otázce jeho objemu do budoucna. Z toho důvodu také správce daně vyhodnotil, že v tomto případě hrozí nebezpečí z prodlení. Tyto důvody považuje odvolací orgán za dostatečné ve smyslu prokázání hrozícího nebezpečí z prodlení. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že rozhodnutí bylo postaveno na neúplném dokazování. Vydání zajišťovacího příkazu je procesní rozhodnutí, ve kterém není stanoven základ daně, ani její výše. Výši jistoty správce daně určuje podle ustanovení § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek. Zajišťovací příkaz není vydáván na základě dokazování a je rozhodnutím předběžné povahy, které zajišťuje budoucí plnění. Dokazování v rámci vydání zajišťovacího příkazu provádět nelze. Námitky, které žalobce vznesl oproti postupu žalovaného, že v daném případě nezohlednil obsah výpovědí řidičů, žalovaný odmítl, neboť tyto výpovědi nikterak nezpochybnil, ani nevyvrátily vyjádření zástupce žalobce, která jednoznačně potvrzuje závěry správce daně. Vydání zajišťovacího příkazu bylo adekvátní, neboť správce daně byl povinen postupovat v souladu s daňovým řádem, aby byl zajištěn cíl správy daně, správné zjištění, stanovení a vybrání daně a zabezpečení její úhrady. Rozhodnutí je dostatečně konkretizované, srozumitelné, odpovídá rozsahu jaký je vymezen zákonem.

VII. Právní názor soudu

(54) Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba důvodná nebyla.

(55) Podstatou soudního sporu je otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, 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 vydat zajišťovací příkaz. Žalobce rozporuje existenci odůvodněné obavy a kromě toho vznáší celou řadu dalších námitek, které postupně rozšiřuje, a to v návaznosti na to, jak postupovala daňová kontrola, jaké byly, po vydání zajišťovacího příkazu a po vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu žalovaným, učiněny závěry. To vyplývá i ze samotného vyjádření žalobce z jeho podání ze dne 28. 4. 2014, kterým měla být rozhojněna jeho právní argumentace a měly být uvedeny i právní argumenty zcela nové ve vztahu k výsledku kontrolního zjištění. Totéž platí i k jeho návrhům na doplnění dokazování, které soudu doručil jako návrhy na provedení důkazů dne 28. 5. 2014, 7. 7. 2014, 21. 7. 2014, ve kterých tvrdil, že zajišťovací příkaz byl vydán na základě neúplného dokazování. V těchto návrzích uváděl, že dosavadní skutková zjištění neumožňovala daňovým orgánům vyslovit závěr o zapojení žalobce do daňových podvodů a jejich kontrolní výsledek neměl oporu ve spise. Dožadoval se náležitého provedení navržených důkazních prostředků a využití těchto důkazních prostředků v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. V posledně vzneseném návrhu na doplnění důkazů ze dne 23. 7. 2014 žalobce dokonce výslovně uvedl, že po projednání zprávy o daňové kontrole je ve svých žalobních důvodech posílen a trvá na žalobním petitu. Způsob projednání zprávy o daňové kontrole žalobci vyjevil, že správce daně nedokázal své kontrolní závěry dostatečně obhájit. Reakce správce daně byla dle žalobce vyhýbavá a odváděla pozornost od vznesených dotazů.

(56) Taktéž shrnutí skutkové a právní argumentace ze dne 20. 8. 2014, které žalobce soudu doručil, představuje polemiku žalobce s předběžným kontrolním závěrem správce daně,

což je výslovně uvedeno v úvodním odstavci tohoto shrnutí. Žalobce v této písemnosti zdůrazňuje, že v průběhu daňové kontroly nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by prokazovaly, že zahraniční rafinérie chtěla umožnit a umožnila žalobci nakládat s přepravovanými pohonnými hmotami tak, jako by byl daňový subjekt jejich vlastníkem. Současně bylo správci daně vytýkáno, že v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole správce daně nezjišťoval, která dodávka v rámci obchodního řetězce začínající v daňovém skladu rafinérie v jiném členském státě a končící u žalobce podléhala osvobození podle čl. 38 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES. Taktéž byl zpochybňován na straně 12 tohoto shrnutí výsledek kontrolního zjištění, který byl označen jako nepřezkoumatelný.

(57) Soud k takto rozšířené právní argumentaci žalobce zdůrazňuje poukazem na ustanovení § 72 odst. 1 soudního řádu správního, že žalobu lze podat do 2 měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Ve smyslu § 71 odst. 2 téhož zákona rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobce uvádí, že rozhojňuje právní argumentaci a uvádí argumentaci novou a touto novou argumentací je argumentace, kterou zpochybňuje výsledky daňové kontroly a její vyústění ve vydání dodatečného platebního výměru. V dané věci totiž bylo ukončeno řízení doměřovací vydáním dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období dne 22. 7. 2014, kdy jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření, rozdíl mezi žalobcem přiznanou výší vlastní daňové povinnosti a doměřenou daní byl téměř totožný s výší zajišťované částky. Z toho důvodu námitky žalobce i návrhy na provedení důkazů mohou být uplatňovány v rámci opravných prostředků vůči výsledkům předmětné daňové kontroly a vydaným dodatečným platebním výměrům. Smyslem dvouměsíční lhůty pro uplatnění žaloby je poskytnutí prostoru konkrétnímu účastníku řízení pro zformulování výhrad proti pravomocným rozhodnutím. Nelze však využívat doby od podání žaloby do doby jejího projednání soudem o rozšiřování argumentace ve vztahu k dalším zjištěním nebo informacím, které účastník řízení získá v průběhu jiného typu řízení, a které může úspěšně uplatnit právě proti výsledku takového jiného typu řízení. Soud považoval za nutné upřesnit, že v dané věci se bude zabývat splněním zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu a námitkami žalobce, které byly v této souvislosti předloženy ve lhůtě stanovené soudním řádem správním, případně byly doplněny. Jak uvedl rozšířený senát ve svém rozsudku sp. zn. 4As 3/2008 smyslem uvedení žalobních bodů je jednoznačné stanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je již proto naplněn jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se soud má věcí zabývat.

(58) Soud se věcí proto zabýval ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, aktuálně lze odkázat na rozsudek sp. zn. 1As 27/2014, a to z hlediska naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, kdy naplnění odůvodněné obavy bylo třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Soud vzal v úvahu, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zkoumal, zda finanční orgány správně posoudily zákonem stanovený předpoklad, že zajišťovací příkaz lze vydat 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. Současně hodnotil, zda závěry o této ekonomické situaci

byly přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu a lze je hodnotit jako naplnění zákonného požadavku existence odůvodněné obavy.

(59) Soud považuje za podstatné zdůraznit, že zajišťovací příkaz představuje možnost správce daně požadovat po daňovém subjektu složení určité finanční částky na předpokládanou daňovou povinnost, a to v době, kdy zdaleka ještě není známa její přesná a odůvodněná výše (např. před ukončením kontroly). Zákon vychází z předpokladu, že u některých daňových subjektů může mít správce daně obavu, že se mu sice podaří daň vyměřit, ale k jejímu skutečnému zaplacení nikdy nedojde. Proto zákon dává správci daně možnost vydat tzv. zajišťovací příkaz, který plní úlohu stanovení povinnosti daňovému subjektu uhradit daň dopředu, tedy nejen před dobou, kdy by mělo dojít k její splatnosti, ale dokonce ještě před tím, než byla její výše skutečně zjištěna a stanovena. To jinými slovy znamená, že finanční úřad provádí daňovou kontrolu, v průběhu daňové kontroly se jeví jako **pravděpodobné**, že dojde k doměření této daně. Přesná částka dosud nebyla vyčíslena, protože daňová kontrola probíhá a finanční úřad jako správce daně předpokládá, že dojde k doměření daně. Pokud vzniknou správci daně obavy, že daňový subjekt by po doměření daně nebyl schopen částku zaplatit, může vydat zajišťovací příkaz. Výši dosud nestanovené, ohrožené daně určí správce daně prozatímně podle vlastních pomůcek. Zajištění daně tudíž není svou povahou definitivní rozhodnutí, neboť to, zda zajištěné prostředky zůstanou státu, či nikoliv se rozhodne až na základě celkového výsledku daného řízení (např. kontroly). Pokud zmiňovaná daňová kontrola dopadne pro poplatníka dobře, peníze mu budou vráceny. Zajišťovací příkaz lze proto také vnímat jako jistou záruku, že daňový poplatník bude schopen svou daňovou povinnost uhradit a daň splní. Zajišťovací příkaz má proto vztah ke splnění daňových povinností vyplývajících ze zákona nebo uložených rozhodnutím správce daně. Zajišťovací příkaz navíc nikterak nepředurčuje definitivní rozhodnutí o stanovení daně. I podle Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 374/05, zajišťovací příkaz představuje právní prostředek umožňující správcům daně reagovat na nebezpečí možné nedobytnosti vyměřené daně v budoucnu a současně nebrání přezkumu ze strany nadřízeného orgánu či soudu. Z tohoto úhlu pohledu je nutné hodnotit, zda finanční orgány dostatečně odůvodnily svou obavu, že úhrada případně dodatečně stanovené daně žalobci v budoucnu je ohrožena.

(60) Soud na základě žalobcem vyslovených žalobních námitek v první řadě posuzoval, zda zajišťovací příkaz byl ve vztahu k požadavkům stanoveným ustanovením § 167 daňového řádu řádně odůvodněn. Jinými slovy řečeno, soud zkoumal, zda zajišťovací příkaz obsahuje vyjádření odůvodněných obav, že úhrada dosud stanovené daně bude v době splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V zajišťovacím příkazu bylo reagováno nad rámec zákonem stanovených požadavků na výtky žalobce, které uplatnil k výzvě správce daně vydané v průběhu daňové kontroly, na základě které správce daně deklaroval jaké má zásadní pochybnosti ohledně žalobcem přiznané daňové povinnosti, respektive ohledně jím uplatněných daňových odpočtů. Správce daně hodnotil odpověď na výzvu tak, že žalobce neprokázal to, k čemu byl správcem daně vyzván. Vysvětloval žalobci podmínky, které by musely být splněny k tomu, aby byl oprávněn uplatnit odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. Předběžně vysvětloval své pochybnosti o tom, že podmínky pro uplatnění odpočtu nebyly naplněny. V době vydání zajišťovacího příkazu však probíhala kontrola daně z přidané hodnoty, která nebyla ukončena, probíhalo dokazování a za této situace nemohl správce daně definitivně hodnotit výsledky kontroly, byl však povinen za situace, kdy byl předpoklad, že daň z přidané hodnoty bude v budoucnu stanovena, vyjádřit a odůvodnit svou obavu, že takto doměřená daň, kterou byl oprávněn stanovit na základě pomůcek, bude významně převyšovat výši aktiv žalobce, případně výši jeho kapitálu tak, že v době vymahatelnosti by byla dosud nestanovená

daň nedobytná, nebo že by v této době bylo vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Úvahu ohledně naplnění této obavy předpokládané ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu odůvodnil na straně 14 zajišťovacího příkazu s odkazem na konkrétní případy, které specifikoval v tabulce č. 1 na straně 15 – 40 zajišťovacího příkazu. Žalovaný správní orgán se touto otázkou zabýval na straně 12 – 13 žalobou napadeného rozhodnutí. Požadavek spolehlivého doložení, že bude daň stanovena za účelem zajištění daně, zákon výslovně neukládá. Jestliže se žalobce nebránil proti probíhající daňové kontrole (kupř. cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu, při jejímž projednání by byl úspěšný) nelze přisvědčit tomu, že nebyl reálný předpoklad daňového doměrku po ukončení kontroly.

(61) V souzené věci soud uzavřel, že důvody, které správce daně i žalovaný specifikovali v rozhodnutí, dostatečně odůvodňují obavy o možnosti výběru daně z přidané hodnoty v budoucnu a vydání zajišťovacího příkazu soud neshledal jako nezákonné. Finanční orgány uvedly, v čem spočívá konkrétní obava ohledně ohrožení dobytnosti daně. Tato obava se týkala zjištění, že dosud nestanovená daň významně převyšovala výši žalobcových aktiv a ještě významněji výši jeho vlastního kapitálu. Toto tvrzení správce daně v rozhodnutích konkretizoval a vyčíslil. Správce daně uvedl, že nezajištěný majetek, kterým žalobce disponuje, zdaleka nepostačuje k úhradě dosud nestanovené daně. K této obavě přispěla i skutečnost, že správce daně považuje obchodování s pohonnými hmotami jako rizikové ve vztahu k výběru daní, což zintenzivnilo obavu správce daně. Finanční orgány současně zdůraznily, že zajišťovací příkaz považují za jediný zákonný prostředek, který v daném případě umožní dosáhnout cíle správy daní, což je základním smyslem daňového řízení. Postupovaly i v souladu se zásadou přiměřenosti, což je odůvodněno v žalobou napadeném rozhodnutí na straně 14. Žalovaný správní orgán rovněž zdůraznil, že obchodování v rámci řetězců, kterého byl žalobce účasten při provedení desítek transakcí během měsíce, skýtá vysokou míru fluktuace majetku žalobce a daňových subjektů zapojených do řetězce a takový pohyb majetku vyvolává značnou nejistotu v otázce jeho objemu do budoucna. Z toho důvodu vyhodnotil správce daně v konkrétním případě hrozící nebezpečí z prodlení. Tyto důvody považoval žalovaný za dostatečné.

(62) Důvody, které správce daně i žalovaný uvedli v rozhodnutích, které byly učiněny předmětem přezkumu, odůvodňují obavy ohledně možnosti výběru daně z přidané hodnoty v budoucnu. Soud proto vydání zajišťovacího příkazu neshledal nezákonné. Důvody, které byly v rozhodnutích správce daně a žalovaného specifikovány sice jednotlivě mohou vyvolávat pochybnosti o dostatečné opoře pro vydání zajišťovacího příkazu, avšak v jejich souhrnu naplňují zákonem stanovené požadavky pro vydání zajišťovacího příkazu. Úvahu správce daně ohledně nedobytnosti daně nebo jejího obtížného vybrání soud proto nepovažuje za nepřezkoumatelnou. Právní konstrukce správce daně sloužila jako informace pro daňový subjekt a byla reakcí na jeho dotazy a výhrady. Pro odůvodnění splnění zákonných podmínek, pro vydání zajišťovacího příkazu nebyla nezbytná. Z toho důvodu nemůže být ani v řízení o žalobě proti rozhodnutí a zajištění daně postavena na jisto odpověď na otázky o tom, kdo zboží pořídil, zda jednalo se o dodání zboží do jiného členského státu, či zda bylo zboží přepravováno pod dohledem celníků. Právě řešení těchto otázek u prověřovaných obchodních případů žalobce v konkrétních zdaňovacích obdobích zpochybňoval, jejich vyřešení nemá místo v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, neboť bylo předmětem rozsáhlého dokazování, které probíhalo v řízení vyměřovacím a v době vydání zajišťovacího příkazu nebylo ukončeno. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu není ani místo pro výzvu žalobce adresovanou správci daně, aby předložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil skutečnosti uváděné žalobcem. Nemůže mu být proto úspěšně vytýkáno, že tak neučinil. Tato výtku žalobce je neopodstatněná. Je založena na svérázném výkladu přechodu důkazního břemene

z žalobce na správce daně. Tento postup přichází v úvahu v řízení o vyměření daně, a to za splnění zákonných podmínek stanovených v § 92 odst. 5 daňového řádu, které určuje, ve kterých případech stíhá důkazní břemeno správce daně.

(63) Ze všech podání žalobce počínajících podáním žaloby je zřejmé, že žalobce zpochybňoval důvody, pro které by mělo dojít k vydání dodatečných platebních výměrů, tedy doměření daňové povinnosti žalobci. Žalobou a dalšími podáními, ve kterých žalobce dále rozšiřoval svou argumentaci, zpochybňoval důvody procesního postupu správce daně i jeho hmotně právních závěrů ve vztahu k doměrku daně z přidané hodnoty. Tato argumentace není pro vydání zajišťovacího příkazu opodstatněná, neboť jak již soud uvedl, zajišťovací příkaz není vydáván na základě výsledků provedené daňové kontroly, ale je vydáván jako záruka na splnění předpokládané daňové povinnosti, a to v době, kdy zdaleka není přesně známa výše daňové povinnosti, ani není odůvodněna. To je logické s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola nebyla ukončena. Jestliže vydání zajišťovacího příkazu představuje možnost daňových orgánů požadovat po daňovém subjektu uhradit daň dopředu, v době kdy není její skutečná výše zjištěna a stanovena, nelze uplatňovat konkrétní argumentaci proti postupu správce daně, který provádí v daňové kontrole podle hmotně právních předpisů vztahujících se k příslušné dani. Soud připomíná, že následující ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu jednoznačně stanoví, že pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Navíc, vznikl-li v důsledku takových rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

(64) Soud proto zdůrazňuje, že právní úprava zajišťovacího příkazu slouží k zaručení právní jistoty správce daně a omezuje skutečně ochranu práv daňového subjektu, který je tak nucen k jakési předčasné úhradě své daňové povinnosti ve vyšší částce nebo srovnatelné částce, ke které bude finálně povinen. Zákon však pamatuje na situaci, kdy budou v řízení vyměřovacím předloženy důvody, či bude vysloven závěr o tom, že zajištěná částka by měla být nižší, a tudíž může být účinnost původně vydaného zajišťovacího příkazu ukončena nebo změněna. Pokud by vznikl vratitelný přeplatek, je pro správce daně zákonem stanovena povinnost bezodkladně jej ve lhůtě stanovené zákonem daňovému subjektu vrátit. Jinými slovy řečeno, zajištěná daň se započítává na daň splatnou. Stanovením daně zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka je převedena na úhradu daně. Tato právní konstrukce je pojistkou pro daňový subjekt, že nedojde k nezákonnému využívání jeho majetku.

(65) V dané záležitosti žalobce argumentoval proti vydání zajišťovacího příkazu celou řadou výhrad, které se týkají zpochybnění postupu správce daně při aplikaci hmotného práva ve vztahu k dani z přidané hodnoty. V této poloze však zákonodárce požadavky pro vydání zajišťovacího příkazu nenastavil. Správce daně svou obavu týkající se nedobytnosti daně či výběru spojeného se značnými obtížemi sice odůvodňoval svými předběžnými závěry, které mu vyplynuly z dosud neukončené daňové kontroly, ale zároveň v rozhodnutích, které vydal, zdůrazňoval, že předmětné rozhodnutí nebylo vydáno na základě zjištění, že žalobce byl vědomým účastníkem daňového podvodu. Zdůrazňoval, že takové námitky mají relevanci ve vyměřovacím řízení a v řízení o zajištění daně by muselo dojít k předjímání hodnocení těchto námitek, což by bylo nepřipustným zásahem do vyměřovacího řízení. Soud přisvědčuje tomuto názoru žalovaného správního orgánu, který vyjádřil, kdy vnímá rozsáhlou argumentaci žalobce týkající se hmotně právních či procesních vad, kterých se měly dopustit daňové orgány ve vyměřovacím řízení, za využitelnou právě jako obranu proti výsledkům tohoto vyměřovacího řízení. Soud zdůrazňuje, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu nelze tyto výhrady hodnotit právě pro skutečnost, že dosud nebylo pravomocně ukončeno

řízení o daňové povinnosti žalobce a jakékoliv závěry soudu v tomto směru by představovaly předčasné vyslovení hodnocení soudu za situace, kdy takové hodnocení ještě nevyslovil odvolací orgán v řízení o řádném opravném prostředku žalobce proti vydaným dodatečným platebním výměrům. Takový požadavek, aby v řízení o vydání zajišťovacího příkazu došlo k hodnocení naplnění podmínek pro doměření daně, ani daňový řád nepředepisuje. Z toho důvodu je taková argumentace ve vztahu k opodstatněnosti vydání zajišťovacího příkazu neúčelná. I jednotlivá argumentace žalobce konkrétním případem, kdy žalobce dopravil zboží do celního skladu je opodstatněná v řízení vyměřovacím, pokud by z takového případu byl vyměřen daňový doměrek. Soud poznamenává, že uvedením konkrétního případu nelze bez další konkrétní argumentace k jednotlivým, správcem daně ve výzvě určené žalobci, zpochybňovaným případům vyvodit obecný závěr vztahující se ke způsobu obchodování žalobce.

(66) Soud proto zdůrazňuje, že názor žalobce, který vyslovil při jednání před krajským soudem ohledně nesmyslné právní konstrukce správce daně ve vztahu k daňovému doměrku žalobce a potažmo k vydání zajišťovacího příkazu, nemá v tomto řízení opodstatnění, a to ani s ohledem na názor žalobce, že podle něho soud nemá znalosti praktického života, obchodování a podnikání v naší republice. Argumentace týkající se unesení důkazního břemene ve vztahu ke splnění požadavků zákona o dani z přidané hodnoty na nárok žalobce na odpočet této daně bude opodstatněná v řízení o případné žalobě proti rozhodnutí, kterým ve vyměřovacím řízení by byla žalobci skutečně doměřena konkrétní daňová povinnost.

(67) Soud považuje za potřebné reagovat na výhradu žalobce, kterou uvedl ve svém závěrečném vyjádření při jednání před krajským soudem, že došlo k porušení zásady rovnosti stran, neboť při referátu o obsahu správního spisu soud citoval z odůvodnění zajišťovacího příkazu, avšak necitoval z podání žalobce, které průběžně soudu zasílal a v této skutečnosti žalobce spatřuje porušení rovnosti práv účastníků řízení. Soud zdůrazňuje, že při jednání, které bylo ve věci nařízeno, bylo jeho povinností informovat účastníky o obsahu správního spisu a písemnostech, které jsou založeny v tomto spise, a na základě těchto písemností soud posuzuje, zda správní orgány vycházely z těchto písemností a vyslovily z nich odpovídající závěry v přezkoumávaném rozhodnutí. Žalobce využil práva podat proti rozhodnutí žalobu. Pokud nad rámec žaloby soudu zasílal rozsáhlé písemnosti, kterými rozšiřoval, případně rozváděl svou právní argumentaci, není povinností soudu o této právní argumentaci, kterou lze podřadit pod rozvíjení žalobních bodů, případně jejich rozšiřování, podávat referát či jakkoli je komentovat za žalobce, který byl navíc jednání přítomen. Soud v rámci protokolace písemností, které měl k dispozici při rozhodování, jak je zachyceno i v protokolu o soudním jednání, po přednesu žalobních bodů zástupce žalobce, citoval odkaz na jednotlivé stránky soudního spisu, kde je veškerá argumentace žalobce založena. Tyto doplňky žaloby a shrnutí argumentace žalobců i návrhy na doplnění dokazování soud průběžně zasílal žalované straně k vyjádření. Nelze proto soudu vytýkat, že porušil jakkoli rovnost stran.

(68) Soud opakovaně zdůrazňuje, že zajišťovací příkaz představuje dočasný prostředek k zajištění budoucí daně, kdy výhrady týkající se postupu správce daně podle hmotně právních předpisů, případně proti postupu správce daně podle procesních předpisů týkajících se meritorního rozhodnutí ve věci doměření daně je možné uplatnit v rámci samostatné žaloby ve správním soudnictví. Skutečnost, že žalobce v minulosti řádně plnil daňovou povinnost sama, o sobě nemůže zabránit vzniku obav správce daně týkajících se toho, zda bude žalobce s ohledem na aktuální zjištění o nedostatečném majetku schopen pokrýt úhradu dosud nestanovené daně, za předpokladu jejího stanovení ve výši sdělené mu správcem daně v rozboru konkrétních případů, která mnohonásobně převyšovala výši aktiv a

majetku žalobce. Z toho důvodu nelze po správci daně spravedlivě požadovat, aby vyčkával konkrétní realizaci úkonů, které by zmenšovaly již takto nedostatečný majetek, a teprve po té by mohl přistoupit k jeho zajištění. Nebezpečí z prodlení správní orgány řešily a uvedly, že jej spatřovaly i ve způsobu uskutečňování obchodních případů a s přihlédnutím k rizikovosti obchodování s PHM při obchodování v rámci řetězců, kdy jsou během měsíce prováděny desítky obchodů, které představují vysokou míru fluktuace majetku a značnou nejistotu v otázce jeho objemu do budoucna (jak je uvedeno na str. 14 rozhodnutí). Soud zdůrazňuje, že žalobce výslovně ve svém podání připustil detekci rizikových subjektů a jejich vyřazení z obchodního prostoru. To však očekával od státu.

(69) Soud uzavřel, že v dané záležitosti jsou v zajišťovacím příkazu obsaženy konkrétní skutečnosti, pro které správce daně dospěl k závěru, že daň, která nebyla žalobci dosud dodatečně vyměřena, bude s ohledem na její výši a majetkové poměry žalobce v době její splatnosti a vymahatelnosti buď nedobytná, nebo její úhrada bude spojena se značnými obtížemi. Údaje o stávajícím majetku byly dle odůvodnění zajišťovacího příkazu zjišťovány z údajů o dlouhodobém hmotném majetku uvedeném v rozvaze a bylo provedeno i ověření aktuálního stavu majetku žalobce. S ohledem na časový posun od vydání žalobou napadeného rozhodnutí a uzavření daňové kontroly soud z vyjádření žalovaného zjistil, že na základě kontrolních zjištění učiněných v rámci daňové kontroly došlo již k vyčíslení dosud nestanovené daně z přidané hodnoty u žalobce. Je takového rozsahu, že nepředstavuje zjevný exces ze strany správce daně. Vzhledem k tomu, že v zajišťovacím příkazu nešlo o stanovení vlastní daňové povinnosti, nebyl žalobcem uplatněný nesouhlas s postupem správce daně proti úkonům a předběžným hodnocením vysloveným v rámci daňové kontroly, případně posléze k výsledkům daňové kontroly v tomto řízení právně relevantní, neboť tyto výhrady bude moci žalobce uplatnit v rámci samostatného odvolacího řízení proti meritornímu rozhodnutí ve věci a ve věci stanovení daňových povinností platebními výměry na daň z přidané hodnoty.

(70) Soud uzavřel, že žalobcem vytýkaná pochybení ohledně neprovedení důkazů správcem daně neshledal jako důvodná. Dokazování je prováděno v řízení vyměřovacím. Pro vydání zajišťovacího příkazu nebylo provedení důkazů, které žalobce navrhoval opodstatněné. Námitku neúplného dokazování při vydání zajišťovacího příkazu nelze uplatňovat, neboť hranice úplnosti dokazování ve vztahu k reálnosti a výši daňového doměrku nelze v tomto typu řízení určit. Takový požadavek by zcela zmařil cíl, kterým je právě zajištění daně v případě splnění podmínek stanovených v § 167 daňového řádu. Ze stejných důvodů soud při jednání, které ve věci bylo nařízeno, usnesením zamítl žalobcem navrhované rozsáhlé dokazování, neboť tyto důkazy mohly být provedeny a byly prováděny v řízení vyměřovacím a teprve v případné žalobě, která by směřovala proti rozhodnutí správních orgánů vydaných v tomto řízení je opodstatněné posuzování, zda důkazní řízení bylo dostačující a případně rozhodnout o tom, zda je zapotřebí takové důkazní řízení doplňovat.

(71) Soud proto nepřisvědčil žalobním bodům, že u správních orgánů nebyly dány podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a že tento příkaz byl vydán výlučně a libovolně na základě neodůvodněného a nesprávného a nezákonného postupu správce daně. Správní orgány nevybočily z mezí správního uvážení, ani ze zásady přiměřenosti práva, kdy v konkrétním případě zajišťovací příkaz považovaly za jediný zákonný prostředek k dosažení cíle správy daní. Správci daně nelze vytýkat neprovedení testu proporcionality, který má své opodstatnění za situace, že dochází ke střetu veřejného zájmu na stanovení daně a výběru daně na jedné straně a na ochraně autonomní sféry jednotlivce na druhé straně (viz stanovisko pléna ÚS z 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS sl. 33/11). Žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí

na straně 13 vysvětlil, z jakých důvodů nebyl test proporcionality proveden. Žalobcem uvedené odvolací námitky byly žalovaným správním orgánem srozumitelně a dostatečně vypořádány. Soud proto neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

(72) S ohledem na výše uvedené je zcela zřejmé, že v případě vydání zajišťovacího příkazu nebylo povinností správce daně spolehlivě doložit, v jaké výši daň bude stanovena. Otázky určení místa plnění, pořízení zboží a další otázky předestřené žalobcem ohledně důkazního břemene správce daně případně neunesení jeho důkazního břemene a neúplného dokazování lze řešit, jak již bylo opakovaně výše uvedeno, teprve v řízení, které bude souviset s meritorním rozhodnutím ve věci. Žalovaný závěr ohledně místa plnění jednotlivých dodávek, účasti žalobce na daňovém podvodu, kterým by odůvodňoval vydání zajišťovacího příkazu, neučinil. Závěr o existenci odůvodněné obavy, který vyslovil, proto odpovídá zákonu, neboť byl založen na existenci vysoké, dosud nestanovené daňové povinnosti a na uceleném a logickém okruhu indicií svědčících o ekonomické situaci žalobce, která vyvolala právě obavu správce daně, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude vybrání spojeno se značnými obtížemi. Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly naplněny, byly doloženy konkrétními skutečnostmi a dostatečně odůvodněny. Pokud byl institut zajišťovacího příkazu využit před ukončením daňové kontroly, za situace, kdy dosud nebyla spolehlivě stanovena výše doměřované daně, nedošlo k porušení zákona, neboť pokud by mělo být s vydáním zajišťovacího příkazu vyčkáváno do doby ukončení daňového řízení, byl by institut zajišťovacího příkazu v praxi zcela nepoužitelným.

VIII. Závěr, náklady řízení

(73) Soud proto uzavřel, že žalobcem uvedené žalobní námitky neshledal důvodné a rozhodnutí žalovaného považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

(74) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti že úspěšnému žalovanému bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení ve výši 4.655,50 Kč, která představuje cestovní náhrady za cestu k soudnímu jednání a zpět ve výši 3.388,50 Kč, stravné ve výši 67,- Kč, 1x režijní paušál ve výši 300 Kč (§ 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a náklady řízení požaduje žalovaný uhradit na účet č. 19-8024621/0710, variabilní symbol 5000.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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 nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 3. prosince 2014

Předsedkyně senátu:
JUDr. Marie Trnková v.r.

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka