



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

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **UNOCOM spol. s r. o.**, IČO: 49825151,  
se sídlem Plaská 3, Praha,  
zastoupena advokátem Mgr. Petrem Novotným,  
se sídlem Tržiště 13, Praha,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, čj. 40658/16/5100-41453-711335,

**takto:**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, čj. 40658/16/5100-41453-711335, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 15. 7. 2016, čj. 3312288/16/2115-00540-200600, čj. 3319147/16/2115-00540-200600 a čj. 3319282/16/2115-00540-200600, se ruší.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 13 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Novotného, advokáta.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) a domáhá se jeho zrušení. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně

a potvrdil tři rozhodnutí – zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Mladé Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 7. 2016, čj. 3319147 týkající se dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dál jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2015, čj. 3319282 týkající se dosud nestanovené DPH za zdaňovací období prosinec 2015 a čj. 3312288 týkající se dosud nestanovené DPH za zdaňovací období únor 2016 (všechna čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /16/2115-00540-200600). Všechny zajišťovací příkazy byly vydány 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 pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Na jejich základě bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu dosud nestanovené DPH v celkové výši 6 686 400 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně.

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně. Uvedl, že zjištěné skutečnosti vzbuzují dostatečnou míru pochybností o budoucí úhradě dosud nestanovené daně. Správce daně dostatečně konkrétně odůvodnil, z čeho plynou jeho obavy a proč přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž jednotlivá zjištění je třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti. Žalobkyně s největší pravděpodobností nebude schopna prokázat, že k uskutečnění deklarovaných obchodů skutečně došlo, resp. že odpočty byly uplatněny v souladu se zákonnými podmínkami z reálných obchodů se skutečným ekonomickým významem. Dokazování provedené správcem daně nasvědčovalo tomu, že bude stanovena DPH za předmětná zdaňovací období v celkové výši 6 686 400 Kč. Správce daně však předpokládal, že by následně mohla být obtížně vymahatelná, ne-li nedobytná, vzhledem k možnosti rychlého zcizení majetku žalobkyně, který je ze značné části tvořen vysoce likvidními položkami, zejména finančními prostředky na bankovních účtech. Žalovaný k námitkám žalobkyně mimo jiné uvedl, že otázky stanovení daně jsou řešeny v samostatných řízeních, v nichž probíhá daňová kontrola včetně dokazování. Pro účely řízení o zajištění daně jsou zjištění správce daně dostatečně závažná. Plyne z nich tedy velmi vysoká pravděpodobnost doměření daně ve výši uvedené v zajišťovacích příkazech. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že v daném případě s ohledem na zjištění správce daně byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu. Na tomto závěru nic nezměnily ani odvolací námitky žalobkyně, neboť je žalovaný shledal nedůvodnými.

### **Obsah žaloby a vyjádření k žalobě**

3. Žalobkyně na úvod uvedla, že je daňovým subjektem, jehož předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a distribuce pohonných hmot. Je registrována jako plátce DPH s účinností od 27. 8. 2015, registrovaným distributorem pohonných hmot je s účinností od 26. 8. 2015 a plátcem spotřební daně z minerálních olejů s účinností od 21. 12. 2015. Jejím hlavním předmětem činnosti je nákup metylesteru řepkového oleje a jeho prodej, včetně zajištění jeho přepravy. Poukázala na skutečnost, že své daňové povinnosti vždy řádně plnila a hodlá v tom pokračovat. Vůči finanční správě nemá žádný nedoplatek z dosud vyměřené či splatné daně.
4. Žalobkyně nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje především v samotném nezákonném vydání zajišťovacích příkazů, které žalovaný potvrdil jako věcně správné. Žalobkyně dále uvedla, že zjištěný skutkový stav neodpovídá skutečnosti, neboť žalovaný i správce daně uvedli nepravdivé a zavádějící skutečnosti.
5. Žalobkyně uvedla, že dle ustálené judikatury českých soudů i evropských institucí je zjevné, že v rámci daňové správy je třeba zajišťovacím příkazem šetřit, neboť má pro daňový subjekt ve většině případů fatální následky. V daňovém řízení musí postupovat správce daně vždy v souladu s § 5 daňového řádu. K tomu citovala § 5 odst. 3 daňového řádu. Zdůraznila, že zásada přiměřenosti je stěžejní zejména v případech uplatnění správního uvážení, a popsala, jak by měl správce daně při vydání zajišťovacího příkazu postupovat. Namítla, že v daném případě byla

porušena zásada přiměřenosti při vydávání zajišťovacích příkazů, neboť neexistovala žádná obava, že žalobkyně by měla v úmyslu v budoucnu daň neodvést. Poukázala na to, že skutečnosti tvrzené žalovaným i správcem daně obavy žádným způsobem neodůvodňují. Jimi tvrzené skutečnosti nenaplnují zákonnou podmínku ohrožení vybrání daně. Důvodem zajištění finančních prostředků tedy není skutečnost, že žalobkyně nevlastní žádný movitý či nemovitý majetek, ale pouze finanční prostředky na bankovních účtech. Naopak toto je v současnosti naprosto běžné. Správce daně měl především vycházet z toho, že žalobkyně daně řádně platí, nikdy se nedopustila daňových deliktů, její jednání je delší dobu předvídatelné, v daňových odvodech nejsou nenadálé excesy v jejich výši a především úmyslně nepřevádí finanční prostředky na účty jiných subjektů. K tomu jmenovala případy, kdy lze uvažovat o užití zajišťovacího příkazu. Poukázala na to, že její spolupráce i platební morálka jsou příkladné a žádná skutečnost nenasvědčuje tomu, že by tomu mělo být do budoucna jinak. Přesto však žalovaný napadeným rozhodnutím správnost vydání zajišťovacích příkazů potvrdil. Správce daně sice uvedl, že žalobkyně se ničeho nedopustila, ale přesto jí zajistil finanční prostředky, aby ani v budoucnu nemohlo k ničemu dojít. V daném případě tedy nebylo porušeno jen příslušné ustanovení daňového řádu, ale také základní práva žalobkyně plynoucí z Ústavy. Správce daně porušil zásadu presumpce nevinny, neboť správním uvážením dospěl k závěru, že žalobkyně je subjektem krátícím daň, ačkoliv žádnou daň nikdy nezkrátila. V souvislosti s nebezpečností zajišťovacího příkazu žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 – 50, a usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 8. 2002, sp. zn. IV. ÚS 15/02, z nichž citovala. Zdůraznila, že v daném případě nebyla v rozhodnutích obou stupňů uplatněna zásada přiměřenosti. Správce daně je přitom povinen podrobně odůvodnit budoucí obavu z nedobytnosti daně, nikoliv ji jen obecně konstatovat.

6. Žalobkyně dále namítla, že pokud žalovaný vycházel i ze skutečnosti, že daňová povinnost přiznaná v daňových přiznáních byla v letech 2013 a 2014 minimální a od roku 2015 byla diametrálně vyšší, tak je to tím, že právě v roce 2015 začala s činností distributora pohonných hmot. Do té doby byla žalobkyně nečinná. Uvedla, že obchodní transakce nebyly účelové a mimo předmět jejího podnikání, neboť se jedná o její doplňkovou obchodní činnost, což je naprosto běžné pro každého podnikatele. Ke změně svého sídla uvedla, že k tomu došlo poprvé od založení společnosti v roce 1994, přičemž jednatelem je od vzniku společnosti stále stejná osoba. Žalovaný tak ignoroval zásady vydávání zajišťovacích příkazů, zejména základní zásady daňového řízení týkající se šetření práv daňového subjektu. Žalobkyně konstatovala, že napadeným rozhodnutím a rozhodnutími správce daně jí byla způsobena škoda v řádu statisíců korun českých v důsledku nemožnosti manipulace s finančními prostředky na účtech.
7. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný považuje postup správce daně za oprávněný z důvodu jejích obchodních transakcí, majetkové nedostatečnosti a podezření na neoprávněné uplatňování odpočtů daně. K tomu uvedla, že se správce daně uchýlil k ničím nepodloženým spekulacím, že k uskutečnění deklarovaných obchodů vůbec nedošlo a že bude pravděpodobně v budoucnu stanovená daň nevyhmatelná.
8. Žalobkyně k zajišťovacím příkazům ze dne 15. 7. 2016, čj. 3319282 a čj. 3319147, namítla, že správce daně dovozoval skutečnost, že zboží, které bylo předmětem jejích obchodních transakcí, nelze převážet osobním automobilem. Ve skutečnosti bylo zboží převáženo vozidlem Renault Trafic, které se běžně jako dodávkové vozidlo používá a má nosnost podle typu 1 002 – 1 164 kg. Je tedy zřejmé, že náklad o váze 764 kg a 949 kg toto vozidlo uveze. Správce daně dále mylně uvedl, že přiznání za zdaňovací období roku 2015 nebylo podáno. Přiznání však bylo spolu s výkazy podáno dne 28. 6. 2015, tedy 18 dní před vydáním zajišťovacího příkazu.
9. Žalobkyně dále namítla, že provádění úhrady zápočtem je v trvalých obchodních stycích běžná praxe, protože jednak zrychluje finanční operace, jednak šetří náklady a čas, přičemž je jasné, proč se neobjevují na bankovních výpisech jako převody. To je principem zápočtu pohledávek v obchodních vztazích. Pokud měl správce daně jakékoliv obavy, měl mnoho možností, jak vše

řádně prověřit. On však pouze konstatoval, že došlo ke zhoršení ověřitelnosti platby. Žalobkyně má za to, že za této situace měl správce daně aktivně činit kroky v součinnosti s ní a nesrovnalost odstranit. To však neučinil, přičemž žalobkyně naopak doložila veškeré podklady týkající se uskutečnění zdanitelných plnění.

10. Žalobkyně konstatovala, že jedním ze stěžejních důvodů, které správce daně uvedl pro důvodnost zajišťovacích příkazů, je skutečnost, že se fakturovaná plnění fakticky neuskutečňovala, a není tedy nárok na odpočet DPH. Z výslechu dvou svědků však vyplývá, že k fyzické transakci zboží skutečně došlo. Správce daně si zmíněný automobil také prohlédl a pořídil fotodokumentaci. Žalobkyně uzavřela, že správce daně může odmítnout daňovému subjektu nárok na odpočet daně, pouze pokud prokáže, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu. V tomto případě vše proběhlo tak, jak žalobkyně uvedla, a obava správce daně je tedy naprosto neopodstatněná.
11. Žalobkyně k zajišťovacímu příkazu ze dne 15. 7. 2016, čj. 3312288, uvedla, že správce daně v něm konstatoval, že tahač přepravující zboží nikdy zboží nepřepřavoval, protože jeho pohyb nebyl zachycen na mýtných branách. Žalobkyně k tomu namítla, že správce daně jej nezachytil, neboť hledal vozidlo s registrační značkou 3AN 5936, zatímco vozidlo mělo ve skutečnosti registrační značku 3AN 5436. Dále namítla, že jí není zřejmé, proč správce daně při zjišťování její majetkové situace vycházel pouze z dostupných databází a daňových přiznání v letech 2013 a 2014, když dne 28. 6. 2016, tedy 18 dní před vydáním zajišťovacích příkazů, podala daňové přiznání za rok 2015. Dále konstatovala, že správce daně uvedl, že společností RESTGroup s. r. o. a iCompanies s. r. o. se staly ke dni 16. 6. 2016 propojenými osobami, ačkoliv se zajišťovací příkaz týká období únor 2016. Správce daně dále v odůvodnění zajišťovacího příkazu chybně uvedl, že nebyly doloženy doklady o uskutečnění faktického plnění, přestože z protokolu o odstranění pochybností čj. 3233335/16/2155-60563-200921 plyne, že požadované doklady byly správci daně předloženy včetně vystavených faktur a CMR. V dalším žalobkyně odkázala na argumentaci uvedenou k výše uvedeným zajišťovacím příkazům.
12. Žalobkyně zdůraznila, že správní orgány obou stupňů ani zmínkou neuvedly, z jakého důvodu měla a mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Neví ani, v čem pro ni měla spočívat daňová výhoda. Sama řádně splnila veškeré daňové povinnosti ze všech svých transakcí a není odpovědná za další článek v obchodním řetězu.
13. Žalobkyně uzavřela, že spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí zejména v tom, že správní orgány obou stupňů porušily § 5 a § 167 odst. 1 daňového řádu a § 103 zákona o DPH. Z výše uvedených důvodů navrhla soudu, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak zajišťovací příkazy.
14. Žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 6. 2. 2017 uvedla, že v mezidobí došlo k dalším podstatným skutečnostem, které úzce souvisí s napadeným rozhodnutím a zajišťovacími příkazy, k nimž se chce vyjádřit. Konstatovala, že v důsledku napadeného rozhodnutí se dostala do postavení daňového dlužníka, a proto jí byla zrušena registrace distributora pohonných hmot rozhodnutím Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 11. 2016. Téhož dne požádala správce o posečkáni s úhradou zajišťovacích příkazů do 12. 12. 2016. Byla tedy připravena částky uhradit, ovšem vzhledem k vysoké částce to nebylo možné ihned. Žalobkyně dodala, že již dne 3. 11. 2016, tedy den po podání této žaloby, navrhla správci daně, že do doby rozhodnutí soudu složí dlužnou finanční částku do soudní úschovy. To však správce daně odmítl, ačkoliv zákon považuje složení dlužné částky do soluční úschovy za splnění. Dne 29. 11. 2016 uzavřela žalobkyně se správcem daně dohodu o postupných platbách dlužné částky představující dosud nevyměřenou a nesplacenou daň a zavázala se ji uhradit do 12. 12. 2016, což správce daně akceptoval. Dne 30. 11. 2016 podala žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu odvolání. V jeho doplnění ze dne 13. 12. 2016 je konstatováno, že žalobkyně celou částku již uhradila. Dne 16. 12. 2016 bylo odvolání vyhověno a rozhodnutí zrušeno. Z toho je patrné, že žalobkyně nikdy neměla v úmyslu řádně vyměřenou daň neuhradit. Naopak nikdy předtím neměla žádný daňový

nedoplatek. Také vlastnická struktura žalobkyně je jasná. Se správcem daně žalobkyně komunikovala a poskytla mu součinnost, přičemž neexistují žádné účelové převody finančních prostředků spřízněným osobám. Žalobkyně úhradou dlužné částky, jejíž zajištění správcem daně považuje za protizákonné a šikanózní jednání, dokázala naprostou neodůvodněnost a neoprávněnost jeho rozhodnutí, která nemají oporu v zákoně, Ústavě ani judikatuře správních soudů, a znovu navrhla jejich zrušení. Nad rámec žaloby žalobkyně poukázala na naprostou svévoli správce daně. Ačkoliv za žalobkyní neexistuje žádný daňový nedoplatek a vystavil jí potvrzení o bezdlužnosti, zablokoval na jejím účtu částku ve výši 71 017,99 EUR bez zjevného důvodu, čímž jí opět utlumil v její podnikatelské aktivitě.

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 22. 2. 2017 zcela odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k námitkám, které byly namítány již v rámci odvolacího řízení. Tyto námitky, které se v žalobě opakují, totiž vyčerpávajícím způsobem vyvrátil. Poukázal na to, že napadené rozhodnutí nabylo právní moci 19. 9. 2016, přičemž žalobu lze rozšířit o nové žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby (viz § 71 odst. 2 s. ř. s.). Doplnění žaloby ze dne 6. 2. 2017 tak bylo provedeno až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a proto by jej soud měl odmítnout pro zjevnou opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., resp. k němu vůbec nepřihlédnout. Doplnění uvedlo nové skutečnosti, které nemohl žalovaný v rozhodnutí o odvolání reflektovat, neboť nastaly později. Zajišťovací příkaz je svou povahou rozhodnutím předstižným a odůvodněná obava ve smyslu § 167 daňového řádu se projevuje toliko ke dni jeho vydání. Nestanovená daň se jím pouze zajišťuje a nikoliv stanovuje, což je následně předmětem nalézacího řízení. Pokud žalobce argumentuje souvztažností řízení, kde správcem daně je celní úřad, nelze této námitce přisvědčit, neboť celní úřad spravuje jiné daně než DPH v samostatných řízeních. Žalovaný má za prokázané, že správní orgány obou stupňů naplnily znění zákona, tedy že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí.
16. Žalobkyně podáním ze dne 20. 4. 2017 soud informovala, že dne 11. 4. 2017 podala trestní oznámení na neznámého pachatele z důvodu podezření na spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby či zneužití pravomoci úřední osoby podle § 240, § 329 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
17. Žalobkyně v replice ze dne 6. 6. 2017 uvedla, že doplněním žaloby ze dne 6. 2. 2017 žalobu pouze doplnila, nikoliv rozšířila o nové žalobní body. Proto není důvod, aby jej soud odmítl. Úprava § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se vztahuje jen na prvotní návrh podle § 32 s. ř. s. Žalobkyně se v doplnění nedomáhala nových nároků, vyjádřila se jen k probíhajícímu řízení, což je základním právem každého účastníka řízení po celou dobu řízení. Vyjádření k probíhajícímu řízení nemůže být zaměňováno za návrh ve věci samé či za rozšíření žalobních nároků žalobce. Žalobkyně tvrdila od počátku řízení, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou nezákonná. Skutkový ani právní stav se v dané věci nezměnil. Žalobkyně, ač nesouhlasila s postupem správních orgánů, jen uhradila požadovanou částku v rámci generální prevence předcházení škod a podala trestní oznámení. Tímto krokem byla žalobkyně jako podnikatelka zlikvidována. Nyní nevyvíjí žádnou trvalou podnikatelskou činnost a byla nucena na vlastní žádost zrušit registraci distributora pohonných hmot. K tomu byla žalobkyně donucena na základě svévole orgánů státní správy a nezákonně vydaných rozhodnutí. Žalobkyně, která vždy řádně platila veškeré vyměřené daně, nikdy nebyla v prodlení s platbou a má jasnou personální i majetkovou strukturu, byla *de facto* zlikvidována rozhodnutím dvou úředních osob, které kdyby o ní měly dostatek informací, nemohly by vydat zajišťovací příkazy a zamítnout odvolání proti nim.
18. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 11. 9. 2017 dále uvedla, že v rámci cílené snahy, aby byla jako podnikatelka zničena, vydal Finanční úřad pro hlavní město Praha, územní pracoviště Praha 5, další zajišťovací příkazy v celkové výši 13 209 921 Kč. Žalovaná odvolání proti nim opět zamítla. Žalobkyně již nedokázala reagovat na tento další protizákonný zásah a je jako podnikatelský subjekt zlikvidována. Tato správní rozhodnutí jsou napadena žalobami u Městského soudu

v Praze. Žalobkyni bylo neoprávněným zásahem státní správy v rozporu s Ústavou znemožněno podnikat. Od vydání zajišťovacích příkazů, resp. zamítnutí odvolání proti nim, vzniká žalobkyni vysoká škoda, protože s ní její obchodní partneri přerušili dlouhodobé obchodní styky, které znamenaly pro žalobkyni hlavní příjem. Žalobkyně již nedoufá v obnovení činnosti, chtěla by však být alespoň očištěna, neboť si není vědoma jediného pochybení při své podnikatelské činnosti.

19. Žalobkyně dále poukázala na to, že při registraci distributora pohonných hmot splnila zákonnou podmínku a složila kauci ve výši 20 mil. Kč jako záruku za řádné placení spotřební daně. Pokud tedy správce daně jako jeden z důvodů vydání zajišťovacích příkazů uvedl nedostatek majetku žalobkyně, jedná se o účelové difamující tvrzení zkreslující realitu.
20. Žalobkyně konstatovala, že po zrušení registrace distributora pohonných hmot, k němuž přistoupila pod tíhou ekonomické situace, bylo povinností celní správy vrátit do 90 dní od pravomocného zrušení registrace celou kauci ve výši 20 mil. Kč. Jeden den před uplynutím lhůty však došlo k vydání dalších zajišťovacích příkazů, a proto nemusí být celá kauce vrácena podle § 6j zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách). Žalobkyně to má za ryze účelový krok. Navíc správce daně rovnou žalobkyni sdělil, že složenou kauci zablokoval za účelem úhrady vydaných zajišťovacích příkazů ve výši 13 209 921 Kč. Žalobkyně se již smířila se zablokovanou částkou, nicméně je stále odmítáno vrácení alespoň zbylé části složené kauce, přestože již nemůže být doměřena žádná daňová povinnost, neboť žalobkyně byla již jako ekonomický subjekt zlikvidována. Tímto žalobkyně ilustrovala závažnost celé situace.

#### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
22. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

#### **Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu**

23. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci. Správce daně vydal tři zajišťovací příkazy, které s odkazem na § 103 zákona o DPH prohlásil za účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Tyto zajišťovací příkazy sloužily k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH v celkové výši 6 686 400 Kč za zdaňovací období říjen 2015, prosinec 2015 a únor 2016.
24. V zajišťovacím příkazu čj. 3319147 za říjen 2015 správce daně mimo jiné uvedl, že žalobkyně je registrována k DPH s účinností od 27. 8. 2015 jako měsíční plátce daně. Od 25. 2. 2016 je podle obchodního rejstříku předmětem podnikání žalobkyně výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a distribuce pohonných hmot. V letech 2013 a 2014 žalobkyně nevykonávala žádnou ekonomickou činnost. V daňovém přiznání k DPH za říjen 2015 byla vykázána daňová povinnost ve výši 378 368 Kč, jež byla uhrazena dne 26. 11. 2015. Byla vykázána plnění uskutečněná v tuzemsku ve výši 11 436 482 Kč, pořízení zboží z jiného členského státu ve výši 11 923 121 Kč a přijatá plnění z tuzemska ve výši 9 634 736 Kč.
25. Vzhledem k tomu, že podle daňového přiznání k DPH za říjen 2015 žalobkyně jakožto nově registrovaný plátce DPH vykazovala vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných plnění, provedl správce daně postup k odstranění pochybností za toto zdaňovací období. Vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatnění vykázaných odpočtů a jejich použití k ekonomické činnosti.

Doklady byly předloženy v rozsahu vykazovaných přijatých a uskutečněných plnění zachycených v záznamní evidenci. Mezi žalobkyní předloženými doklady byly čtyři faktury za nákup firewallů (dále také jen „zboží“) od společnosti iConsulting 4 Companies s. r. o. (dále jen „iConsulting“), z nichž byl uplatněn odpočet DPH. Tyto firewally byly v listopadu 2015 prodány rakouské společnosti S [REDACTED] (dále jen „S [REDACTED]“). Z ústního jednání s účetním žalobkyně plyne, že neměl o obchodech s firewally žádné informace. Z ústního jednání se zástupcem společnosti iConsulting vyplynulo, že tato společnost žalobkyni oslovila s nabídkou participace na těchto obchodech, přičemž společnost iConsulting pro ni měla vše fakticky realizovat na základě příkazní smlouvy. Vlastnické právo ke zboží mělo postupně přejít ze společnosti iConsulting na žalobkyni a poté na společnost S [REDACTED]. Z předložených dokladů k transakci však plyne, že žalobkyně měla pouze vystavit daňové doklady, dodací listy, informovat INTRASTAT a jinak se obchodu aktivně neúčastnit. Postup pro odstranění pochybností nebyl úspěšný, správce daně proto zahájil daňovou kontrolu.

26. Správce daně dále uvedl, že firewally se pohybovaly v řetězci společností. Tvořily je společnosti Wlaxiv international s. r. o. a RESTGroup s. r. o., jejichž jednatelem byla tatáž osoba, dále společnost iConsulting, jejíž jednatel uzavřel příkazní smlouvu s jednatelem prvních dvou společností, dále žalobkyně, která uzavřela příkazní smlouvu s jednatelem společnosti iConsulting, a společnost S [REDACTED]. V konečném důsledku je společnost Wlaxiv international s. r. o. jediným dodavatelem, který na počátku řetězce vystavuje faktury. Správce daně dospěl k závěru, že transakce s firewally vykazují znaky uměle vytvořeného řetězu obchodních činností s účelem snížit vlastní daňovou povinnost na DPH vznikající při obchodování s metylesterem řepkového oleje. Společnosti faktury zařadily do přiznání k DPH, ale tvrzení o uskutečnění plnění nijak neprokázaly. Správce daně se také zabýval způsobem uskladnění firewallů a jejich přepravy, přičemž dospěl k závěru, že nebylo jednoznačně prokázáno, že skutečně došlo k jejich přepravě do zahraničí.
27. Správce daně dále poukázal na to, že financování těchto transakcí je těžko ověřitelné, neboť bylo provedeno prostřednictvím vzájemných zápočtů a směnek. Firewally nebyly identifikovány výrobním číslem, ale jen popisem technického obsahu. Ověření jejich identifikace lze provést jen s obtížemi prostřednictvím v nich nainstalovaných operačních programů. Vykázaná cena firewallů bez DPH v tomto řetězci transakcí byla téměř dvojnásobná ve srovnání s cenou na volném trhu. Správce daně konstatoval, že žalobkyně dosud nedoložila, že se plnění fakticky uskutečnila. Proto předpokládá, že nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH nebude uznán.
28. V zajišťovacím příkazu čj. 3319282 za prosinec 2015 správce daně obdobně posuzoval nárok žalobkyně na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH ve vztahu k pěti fakturám přijatým za nákup zboží, firewallů a paměťových disků od společnosti iCompanies, s. r. o., která je zakoupila od společnosti RESTGroup s. r. o. Jednatelem těchto dvou společností byla od prvního pololetí roku 2016 tatáž osoba. Jedná se o stejnou osobu, která figurovala také ve výše uvedených transakcích v říjnu 2015. V rámci jednání se žalobkyní byly předloženy doklady, které jen formálně potvrzovaly uskutečnění plnění (vydané a přijaté faktury, dodací listy a potvrzení o uskladnění, platební instrukce, přepravní doklady). K platbě za zboží mělo dojít opět formou zápočtu závazků a pohledávek. Vlastnické právo mělo přejít na žalobkyni, ale k fyzické manipulaci se zbožím nedošlo, neboť fakticky zůstalo ve skladu společnosti iCompanies, s. r. o., který zajišťuje zaměstnanec společnosti iConsulting. Z ústního jednání nevypluly skutečnosti, které obvykle předchází sjednání obchodní transakce. Správce daně na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně se na obchodní transakci aktivně nepodílela a jen vystavila formalizované doklady. Operace tedy vykazuje znaky uměle vytvořeného řetězu obchodních činností s účelem snížit vlastní daňovou povinnost na DPH žalobkyně vzniklou z obchodování s metylesterem řepkového oleje. Správce daně z dostupných údajů dovodil, že předpokládaný

řetězec pohybu zboží byl postupně tvořen společností RESTGroup s. r. o., iCompanies, s. r. o., žalobkyní a rakouskou společností S [REDACTED].

29. Správce daně se také zabýval způsobem přepravy zboží, přičemž dospěl k závěru, že nebylo jednoznačně prokázáno, že skutečně došlo k jeho přepravě do zahraničí. Uzavřel, že žalobkyně dosud nedoložila, že se plnění fakticky uskutečnila. Proto předpokládá, že nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH nebude uznán.
30. Obdobně v zajišťovacím příkazu čj. 3312288 za zdaňovací období únor 2016 správce daně posuzoval nárok žalobkyně na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH ve vztahu ke čtyřem fakturám přijatým za nákup zboží (lithiových baterií). Také v tomto případě správce daně dospěl na základě šetření k závěru, že operace vykazuje znaky uměle vytvořeného řetězu obchodních činností s účelem snížit vlastní daňovou povinnost na DPH žalobkyně vzniklou z obchodování s metylesterem řepkového oleje. Z dostupných údajů dovedl, že předpokládaný řetězec pohybu zboží byl postupně tvořen společnostmi RESTGroup s. r. o., iCompanies, s. r. o., žalobkyní a slovenskou společností PF METAL s. r. o. Operace tedy vykazuje znaky uměle vytvořeného řetězu obchodních činností s účelem snížit vlastní daňovou povinnost na DPH žalobkyně vzniklou z obchodování s metylesterem řepkového oleje. Žalobkyně nemá žádné skladovací prostory a uskladnění zboží mělo být uskutečněno u společnosti iCompanies, s. r. o. První dvě jmenované společnosti v řetězci jsou personálně propojeny, neboť jejich společníkem a jednatelem je tatáž osoba. Správce daně se i v tomto případě zabýval způsobem dopravy zboží do zahraničí ke konečnému odběrateli, přičemž dospěl k závěru, že existuje podezření, že zboží na Slovensko nebylo dodáno. Zboží bylo skladováno třetí osobou, společností iConsulting. Z uvedených okolností správce daně dovedl, že žalobkyně se aktivně na obchodních transakcích nepodílela a jen pasivně vystavila formalizované doklady. Také v tomto případě došlo k úhradě zboží vzájemnými zápočty pohledávek, čímž byla ztížena možnost ověření. Správce daně tedy předpokládá, že nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH nebude uznán.
31. Správce daně ve všech třech zajišťovacích příkazech uvedl, že provedl předběžné šetření majetkových poměrů žalobkyně. Konstatoval, že celková hodnota aktiv a pasiv ke konci roku 2014 byla velmi nízká, tj. 706 tis. Kč. Ověřil, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek. V užívání má pouze tři motorová vozidla, která však nejsou v jejím vlastnictví. Žalobkyně ke své činnosti užívá čtyři bankovní účty, jejichž denní zůstatky dosahují částky do 1 mil. Kč, přičemž vyšší zůstatky jsou výjimečné. Příchozí platby nejsou obratem přeposílány na jiný bankovní účet ani vybírány v hotovosti. Přiznání k dani za zdaňovací období roku 2015 nemohl správce daně posoudit, neboť byla udělena plná moc k jeho zpracování k 30. 6. 2016. Obchodování s metylesterem řepkového oleje bylo utlumeno v březnu 2016. Správce daně tedy dospěl k závěru, že majetek žalobkyně nebude postačovat k zaplacení předběžně vypočtených daňových povinností v celkové výši 6 686 400 Kč. Proto existuje důvodná obava, že úhrada dosud nestanovené daně za uvedená zdaňovací období bude v době její splatnosti nedobytná nebo že bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Za této situace jsou naplněny podmínky aplikace § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH.
32. Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům podala odvolání, která směřovala proti posouzení dopravy zboží, vyhodnocení majetkových poměrů, posouzení uskutečnění zdanitelných plnění, otázky úhrad zápočtem, doložení plnění, ceny zboží, otázky daňového podvodu, personálního propojení a nabídky ručení. Dále uvedla, že má rozhodnutí za nepřezkoumatelná, neboť nebyla doložena důvodnost obavy o úhrady daně.
33. Dne 15. 9. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

### **Posouzení žalobních bodů**

34. 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 daně vydat zajišťovací příkaz.

35. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní. Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (např. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015 – 53).
36. Vzhledem k povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. „*Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námítky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. (...) Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu. Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky*“ (rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 – 104, zdůraznění doplněno). Splnění podmínek dle § 167 daňového řádu tak musí být navázáno na konkrétní skutkové okolnosti týkající se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016 – 132).
37. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.*“ Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „*[J]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně*“ (viz již zmiňovaný rozsudek NSS čj. 4 Afs 22/2015 – 104).
38. Žalobkyně nejprve namítla, že zjištěný skutkový stav neodpovídá skutečnosti, neboť žalovaný i správce daně uvedli nepravdivé a zavádějící skutečnosti, aniž blíže rozvedla, jaké skutečnosti má na mysli. K tomu soud připomíná, že nemůže nahrazovat procesní aktivitu žalobkyně, a stát se tak jejím advokátem (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78). Soud tedy reaguje na výtku žalobkyně v míře obecnosti odpovídající její žalobní námítce. Jak již bylo výše uvedeno, žalovaný plně vyšel ze zjištění správce daně. Ten při vydání zajišťovacích příkazů vyšel z přiznání k DPH, dokladů předložených žalobkyní v rámci postupů k odstranění pochybností, výsledků ústních jednání se zainteresovanými osobami a daňové kontroly, k níž následně přistoupil. Pokud žalobkyně své tvrzení více nerozvedla, soud již nemá, co by k tomu dodal.
39. Žalobkyně dále namítla, že při vydávání zajišťovacích příkazů byla porušena zásada přiměřenosti,

neboť neexistovala žádná obava, že by měla v úmyslu v budoucnu daň neodvést, přičemž správními orgány tvrzené skutečnosti tuto obavu nijak neodůvodňovaly. Uvedla, že rozhodující je to, že vždy dostala plnění svých daňových povinností, nikoliv to, že disponuje pouze penězi na bankovních účtech a jiný majetek nemá.

40. K tomu soud uvádí, že z hlediska existence odůvodněných obav o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně je třeba vzít v úvahu, jak žalobkyně doposud přistupovala k plnění svých daňových povinností a zda se správcem daně spolupracovala v průběhu postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly (viz rozsudky NSS ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 – 29, bod 23, a ze dne 19. 12. 2018, čj. 9 Afs 330/2017 – 60, bod 52). Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by žalobkyně v minulosti včas nehradila své daňové povinnosti nebo že by se správcem daně nespolečně pracovala. Na druhou stranu považuje soud za významné připomenout, že ačkoliv žalobkyně byla zapsána do obchodního rejstříku dne 25. 11. 1994, v letech 2010 až 2014 nevykazovala žádnou ekonomickou činnost a nevznikala jí daňová povinnost (viz účetní závěrky sestavené ke konci roku 2011, 2013 a 2014). Ekonomicky aktivní je teprve od roku 2015. Žalobkyně tedy nemůže na podporu své spolehlivosti předložit skutečnosti svědčící o tom, že své daňové povinnosti plnila řádně po značnou dobu, a to i daňovou povinnost dosahující citelné výše. Aspekt „daňové historie“ je tedy třeba vyhodnotit v zásadě jako neutrální, tzn. že žalobkyni ani nepřitěžuje, ale ani neprokazuje její spolehlivost a poctivost.
41. Z judikatury dále plyne, že je potřeba zabývat se tím, zda existují objektivní skutečnosti zavdávající důvod domnívat se, že by žalobkyně mohla vyvést ze společnosti svůj majetek, aby tím zmařila případný exekuční postih. V této souvislosti nelze vycházet toliko z ničím nepodložených spekulací založených na tom, že by žalobkyně v zásadě mohla takto postupovat (viz rozsudek NSS čj. 5 Afs 321/2017 – 29, body 20 a 25). V daném případě nebyly žádné takové objektivní skutečnosti zjištěny. Jediným dohledaným majetkem žalobkyně jsou její pohledávky vůči bankám z titulu smluv o vedení běžného účtu (tedy „zůstatek na účtu“). Jistěže jde ze své podstaty o vysoce likvidní aktivum, které lze doslova vmžiku v hotovosti vybrat nebo bezhotovostně převést. Tato úvaha ovšem zůstává v rovině čiré spekulace, neboť nebyla zjištěna žádná skutečnost, která by tuto obavu objektivizovala. Naopak správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl, že z pohybů na účtech nebylo zjištěno, že by platby provedené ve prospěch těchto účtů byly ihned převáděny jinam nebo vybírány.
42. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v návaznosti na výsledky hospodaření zobrazené v účetní závěrce sestavené ke dni 31. 12. 2015 dovodil, že žalobkyně je předlužená, neboť míra jejího zadlužení přesahuje hodnotu jejího majetku. Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku čj. 9 Afs 330/2017 – 60 (bod 40) dovodil, že k posouzení míry zadlužení, která je ekonomickou kategorií, je třeba odborných znalostí, nelze ho bez dalšího provést jen na základě znalosti několika údajů z rozvahy. Právě takto ovšem žalovaný postupoval, neboť porovnal pouze výši cizích zdrojů a hodnotu majetku, aniž by zohlednil, jaký vliv na tuto jím konstatovanou situaci by mělo další provozování podniku.
43. Soud má za to, že pro posouzení dané věci je klíčová celková výše daňových povinností, které by mohly být v budoucnu stanoveny a jejichž úhrada by měla být zajištěna prostřednictvím napadeného rozhodnutí, v porovnání s hodnotou majetku ke dni vydání napadeného rozhodnutí. V dané věci je totiž třeba vzít do úvahy, že žalobkyně v březnu 2016 utlumila svoji majoritní obchodní aktivitu spočívající v nákupu a prodeji metylesteru řepkového oleje, která se zásadním způsobem podílela na celkovém obratu žalobkyně. Přestože byla na důvody tohoto útlumu správcem daně při jednání v rámci postupu k odstranění pochybností dne 24. 6. 2016 dotazována, nepředložila tvrzení, natož podrobnější vysvětlení, z něhož by bylo možné dovodit, že jde toliko o přechodný výkyv, jenž bude v dalších obdobích zvrácen. Na místo toho pouze poučovala správce daně o ekonomické teorii Adama Smithe o rovnováze nabídky a poptávky. Za této situace nelze správcem daně vytýkat, že vycházel z dlouhodobosti utlumení hlavní obchodní činnosti (ostatně tento závěr správce daně žalobkyně nenapadla ani v odvoláních, ani v žalobě).

Vedlejší obchodní činnost, kvůli níž je žalobkyně správcem daně prověřována, nebyla žalobkyní nikdy aktivně vyvíjena, žalobkyně byla do obchodních řetězců zahrnuta na základě nabídky obchodních partnerů, přičemž veškeré záležitosti s tím související administrovaly na základě příkazní smlouvy osoby stojící mimo žalobkyni. Za této situace tedy bylo v době vydání napadeného rozhodnutí zcela legitimní předpokládat, že žalobkyně nebude v budoucnu ve své obchodní činnosti pokračovat a nebude generovat významnější příjmy. Z judikatury plyne, že je třeba zhodnotit celkovou ekonomickou situaci a jednání daňového subjektu a její vliv na schopnost v budoucnu uhradit daň, tedy zabývat se ekonomickými vyhlídkami a určitým trendem (viz např. rozsudek NSS čj. 9 Afs 330/2017 – 60, bod 43). V této souvislosti je přitom významné, vedle nebezpečí vyvážení majetku ze společnosti, které v daném případě nebylo zjištěno, zda nedochází k útlumu činnosti daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2018, čj. 6 Afs 364/2017 – 54, bod 20). Dále je třeba poukázat na to, že v letech 2010 až 2014 neměla žalobkyně žádného zaměstnance a podle přílohy k účetní závěrce sestavené ke dni 31. 12. 2015 měla pouze 3 zaměstnance (mzdové náklady činily pouze 200 000 Kč za celý rok 2015). Lze se tedy domnívat, že útlum obchodní činnosti s metylesterem řepkového oleje zaznamenaný v březnu 2016 bude dlouhodobý a povede k zastavení veškeré činnosti žalobkyně, jak tomu ostatně bylo v letech 2010 – 2014.

44. Přestože žalobkyně na tuto skutečnost v podaných odvoláních nepoukázala, je třeba žalovanému vytknout, že se nezaobíral možností uhradit dosud nestanovenou daň z kauce složené dle § 6i zákona o pohonných hmotách, která činí v zásadě 20 000 000 Kč. Správce daně přitom v zajišťovacích příkazech uvedl, že žalobkyně je registrovaným distributorem pohonných hmot. Správci daně i žalovanému by mělo být známo, že se statutem registrovaného distributora pohonných hmot je spojena povinnost složit kauci. Pakliže by žalobkyně neuhradila DPH, jejíž stanovení je dle správních orgánů pravděpodobné, potom by přestala splňovat podmínku registrace dle § 6g odst. 1 písm. a) ve spojení s § 6h zákona o pohonných hmotách (bezdlužnost). Pokud by žalobkyně dluh na DPH na výzvu celního úřadu neuhradila, byla by jí registrace z úřední povinnosti zrušena na základě § 6m odst. 2 písm. a) zákona o pohonných hmotách. Tím by vznikl důvod pro vrácení složené kauce dle § 6j ve spojení s § 6e odst. 2 zákona o pohonných hmotách dle pravidel o vracení přeplatku na dani obsažených v daňovém řádu (přeplatek se tedy primárně převede na úhradu nedoplatku na kterékoliv dani). Složení kauce v peněžních prostředcích lze nahradit obstaráním bankovní záruky, výše kauce může být navíc snížena na 10 000 000 Kč (§ 6id zákona o pohonných hmotách). Jelikož správci daně i žalovanému bylo známo, že žalobkyně je registrovaným plátcem pohonných hmot, jsou zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť neobsahují žádnou úvahu týkající se existence kauce, která je se statutem registrovaného distributora pohonných hmot nerozlučně spojena, její výše a využitelnosti k úhradě v budoucnu stanovené DPH.
45. Jakkoliv soud shora konstatoval, že v řízení byl řádně podložen předpoklad, že žalobkyně svojí další ekonomickou činností nebude s to shromáždit majetek k úhradě DPH v předpokládané výši, ponechaly správní orgány zcela bez povšimnutí tu skutečnost, že žalobkyně složila u celního úřadu kauci ve výši nejméně 10 000 000 Kč, což je částka, která převyšuje předpokládanou výši dosud nestanovené daně. Napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy jsou v části, v níž odůvodňují obavy z nedobytnosti nebo ztížené vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. K tomu musel soud přihlídnout i bez včas uplatněného žalobního bodu (žalobkyně na existenci kauce poukázala až v podání ze dne 11. 9. 2017), neboť nedostatek zhodnocení této skutečnosti brání soudu v tom, aby přezkoumal včas uplatněný žalobní bod, jímž žalobkyně zpochybňuje závěr žalovaného o hrozbě nedobytnosti dosud nestanovené daně (dosavadní bezproblémové plnění povinností, hypotetický charakter úvah žalovaného, porušení zásady přiměřenosti).
46. Soud se dále zabýval námitkami, které směřují proti důvodům, na nichž je založen závěr žalovaného o předpokladu stanovení DPH za zdaňovací období říjen 2015, prosinec 2015 a únor

2016. V této souvislosti je třeba poukázat na důvody, pro něž správní orgány dospěly k závěru, že je pravděpodobné, že v budoucnu bude stanovena DPH za výše uvedená zdaňovací období. Správce daně v zajišťovacích příkazech popsal obchodní řetězce, jejichž součástí byla žalobkyně, která v nich měla dodávat zboží do jiného členského státu Evropské unie (intrakomunitární plnění). Správce daně na základě dosavadních výsledků dokazování provedeného v postupech k odstranění pochybností a daňových kontrolách dospěl k závěru, že žalobkyně prozatím neprokázala faktické uskutečnění dodání zboží jejím odběratelům se sídlem v jiných členských státech Evropské unie. Podle něj tak žalobkyně neprokázala faktické (nikoliv toliko dokladové) splnění podmínek vzniku nároku na odpočet daně na vstupu, na základě čehož předpokládá, že bude žalobkyni doměřena daň (neuznání nároku na odpočet daně). Žalovaný toto právní posouzení věci převzal a ztotožnil se s ním. Nic na tom nemění jeho obecná tvrzení, že teprve v dalším průběhu daňové kontroly bude věc definitivně právně posouzena, přičemž nelze vyloučit, že by mohl správce daně dospět také k závěru, že ve věci byl spáchán podvod na DPH a odeprít žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu jejího podílu na podvodu. V této souvislosti soud poukazuje na to, že z hlediska logiky věci předchází neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání podmínek vzniku nároku na odpočet jeho odeprání pro účast na podvodu na DPH, jelikož odeprít nárok na odpočet z posléze uvedeného důvodu je možné po zjištění, že tento nárok vůbec vznikl (viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016 – 32, body 12 až 14).

47. Dobrá víra, resp. absence povědomí o zapojení do obchodního řetězce, v němž dochází k podvodu na DPH, souvisí s případem, kdy by správce daně měl za to, že je na místě žalobkyni odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu. Na této eventualitě ovšem nejsou napadené rozhodnutí žalovaného ani jemu předcházející zajišťovací příkazy postaveny. Žalobní argumentace poukazující na to, že se žalovaný nezabýval dobrou vírou žalobkyně a neprokázal, že se vědomě podílela na činnosti obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, je tedy bez dalšího nedůvodná, neboť zpochybňuje závěry, které žalovaný neučinil a na nichž napadené rozhodnutí nevystavěl.
48. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů plyne, že žalobkyně v postupech k odstranění pochybností předložila k prokázání dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie vystavené faktury, dodací listy, doklady o přepravě (CMR) a dohody o platební instrukci (úhrada ceny započtením pohledávek). Ve vztahu k DPH za zdaňovací období říjen 2015 zpochybnil správce daně uskutečnění přepravy tím, že podle CMR CZ Ty3664045 mělo být zboží přepraveno osobním vozidlem značky Škoda, přičemž hmotnost zboží převyšuje nosnost vozidla. Další přepravy zboží si zajišťoval odběratel žalobkyně sám prostřednictvím osobního automobilu tovární značky Renault Trafic, který má 9 míst k sezení. Z toho správce daně vyvodil podezření, že přeprava zboží nenastala, neboť náklad měl být dle dokladu o přepravě přepraven vozidlem, které není určeno k přepravě nákladu a není tak homologováno. Jiné důkazní prostředky o uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu předloženy nebyly. Ve vztahu k DPH za zdaňovací období prosinec 2015 zpochybnil správce daně uskutečnění přepravy zboží rovněž z důvodu, že mělo být přepraveno osobním vozidlem tovární značky Renault Trafic. Ve vztahu k DPH za zdaňovací období únor 2016 zpochybnil správce daně uskutečnění přepravy tahačem registrační značky 3AN 5936 údaji z mýtných bran, které nepotvrzují pohyb tohoto tahače v den uvedený na CMR listu směrem k Mělníku, kde mělo být zboží naloženo. Ani časová osa pohybu tohoto tahače po území České republiky k tomu nedává prostor. To vyvolává podezření o neexistenci celé obchodní transakce.
49. Žalobkyně k odvoláním podaným proti zajišťovacím příkazům přiložila vyjádření pana M [redacted] P [redacted], zaměstnance společnosti iConsulting, jenž zboží dle předložených faktur naskladňoval a vydával odběratelům. Ten v prohlášení uvedl, že zboží dle pokynů žalobkyně nakládal do vozidel přepravní společnosti Kuverten, která zboží vezla do Slovenské republiky, nebo panu S [redacted] ze společnosti S [redacted], pokud mělo být zboží dodáno do Rakouské republiky. Pan

S [redacted] si pro zboží jezdil vozem Renault Trafic, nikdy vozem tovární značky Škoda. Dále k odvoláním přiložil prohlášení D [redacted] S [redacted], bývalého jednatele společnosti S [redacted], jenž prohlásil, že zboží zakoupené od žalobkyně přepravoval automobilem tovární značky Renault Trafic, registrační značky [redacted]. Potvrdil pravost svých podpisů na fakturách, dodacích listech a CMR a otisk razítka společnosti na těchto dokladech. Žalobkyně dále uvedla, že zboží nebylo nikdy přepravováno vozidlem tovární značky Škoda (registrační značka 9B6 3789), nýbrž vozidlem tovární značky Renault Trafic (registrační značka [redacted]), zjevně tak došlo v CMR pouze k přepisu v jedné číslici. Vozidlo Renault Trafic má užitnou hmotnost 1 002 – 1 164 kg (dle typu), zboží jím tak mohlo být odvezeno s výraznou rezervou. Dále žalobkyně uvedla, že správce daně odůvodnil jeden ze zajišťovacích příkazů (únor 2016) údaji z mýtných bran o pohybu tahače registrační značky 3AN 5936. V CMR je však uvedena registrační značka tahače 3AN 5436.

50. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že shledává závěr správce daně týkající se nemožnosti přepravy zboží vozidlem tovární značky Renault Trafic opodstatněným. Otázka, zda k realizaci přepravy skutečně došlo a zda byla prověřována správná registrační značka tahače (zdaňovací období únor 2016), bude podrobně řešena v rámci dokazování v daňových kontrolách. Ohledně deklarovaného pohybu zboží byla zjištěna celá řada dalších značně nestandardních okolností, v této fázi řízení k nim ovšem nelze předkládat žádné definitivní právní kvalifikace (str. 5 a 6). K prohlášením předloženým žalobkyní v odvolacích řízeních žalovaný uvedl, že budou zohledněna v daňové kontrole. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu není vedeno dokazování ve věci stanovení daně. Prohlášení nadto nepředkládají žádná zásadní nová tvrzení. Přestože se žalobkyně domnívá, že předložená prohlášení rozptylují pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění, tyto transakce zůstávají dle žalovaného z pohledu běžné podnikatelské praxe značně nestandardní (str. 7 napadeného rozhodnutí).
51. Soud shrnuje, že pochybnosti o skutečném dodání zboží žalobkyní subjektům z jiných členských států Evropské unie postavily správní orgány na tom, že podle opatřených dokladů a poznatků jiných správců daně bylo zboží obchodováno v řetězcích, role žalobkyně byla zcela pasivní, neboť pouze vystavovala faktury a její obchodní činnost v řetězci byla zajišťována na základě příkazní smlouvy osobou jednající za jejího dodavatele. Úhrada kupní ceny formou zápočtů a prostřednictvím směnek vede k zatemnění transakcí. Správní orgány tak, nutno říci výstižně, popsaly „podezřelost“ obchodních transakcí, a to především v tom směru, zda v uměle vytvořeném a neopodstatněném obchodním řetězci nedochází ke ztrátě DPH. Na druhou stranu správní orgány netvrdí, že by v obchodním řetězci skutečně došlo k podvodu na DPH, ani že by obchodované zboží neexistovalo a jeho dodání v celém řetězci bylo uskutečněno pouze dokladově (formálně). Správní orgány zpochybňují toliko dodání zboží žalobkyní. Pouhá „nestandardnost“ a logická nevysvětlitelnost obchodní činnosti žalobkyně nevytváří předpoklad, že dojde k doměření daně a že daň bude doměřena právě žalobkyni. Konkrétní skutečnosti, která zpochybňuje dodání zboží žalobkyní jejím odběratelům v jiných členských státech Evropské unie, je pouze závěr správce daně o nemožnosti přepravovat zboží osobními automobily továrních značek Škoda a Renault Trafic a o údajích z mýtných bran mapujících pohyb tahače registrační značky 3AN 5936 v den, kdy měla být provedena přeprava zboží do Slovenské republiky. Všechny tyto konkrétní skutečnosti žalobkyně v odvolání zpochybnila, nabídla k nim věrohodné vysvětlení. Žalovaný na její výhrady ovšem nereagoval s odůvodněním, že pro detailní dokazování je prostor v daňové kontrole, nikoliv v řízení o vydání zajišťovacích příkazů. S tímto závěrem se ovšem soud neztotožňuje.
52. Při vydání zajišťovacího příkazu nejsou kladeny tak vysoké nároky na prokázání skutečností, na jejichž základě by měla být v budoucnu stanovena daň. Dle ustálené judikatury není při vydávání zajišťovacího příkazu na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu (např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 – 48).

V zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování, ale je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazu odůvodňují. Určitá informace může podmínku přiměřené pravděpodobnosti doměření daně naplnit, další informace však může tuto indicii opět vyvrátit, čímž podmínka pravděpodobnosti budoucího doměření daně opět splněna nebude. Správní orgány tedy musí skutkové okolnosti zjistit natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky aplikace právní normy vyžadující pravděpodobné doměření daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, čj. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 33).

53. Nelze nicméně připustit takový postup správních orgánů, který vylučuje, aby daňový subjekt prokázal skutečnosti, které významně zeslabí pravděpodobnost, že v budoucnu bude stanovena daň (viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 39, a dále též rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016 – 58, jenž se sice týká dokazování v soudním řízení ve věci přezkumu zajišťovacího příkazu, ovšem logicky jej lze vztáhnout i k dokazování v daňovém řízení). Žalobkyně předložila v odvolacím řízení prohlášení dvou osob, které se bezprostředně podílely na předání zboží žalobkyní odběrateli a které potvrdily, že zboží jménem žalobkyně vydaly ze skladu jejího dodavatele jejímu odběrateli, resp. že v tomto skladu jménem odběratele zboží převzaly. Dále žalobkyně předložila tvrzení, která zpochybňují správnost závěru správce daně o tom, že vozidly uvedenými v CMR listech nemohlo být zboží přepraveno. Žalovaný se těmito skutečnostmi a předloženými listinami odmítl zabývat s tím, že detailně budou otázky související s doměřením DPH hodnoceny v daňové kontrole. Pouze k tomu uvedl, že i tak jsou transakce podivné a nestandardní. Podivnost a nestandardnost transakce ovšem není právním důvodem pro doměření daně, resp. pro neuznání nároku na odpočet DPH na vstupu. Úlohou žalovaného nebylo posoudit, zda to, co měl správce daně v okamžiku, kdy vydal zajišťovací příkazy k dispozici, opodstatňuje přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu. Zajišťovací příkaz sice vychází z výsledků dokazování provedeného v postupech k odstranění pochybností a daňových kontrolách, jde ovšem o první úkon v řízení. Žalobkyně měla možnost vyjádřit se k podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů teprve v odvoláních, této možnosti využila a nejen že nabídla vysvětlení zpochybňující správnost závěru správce daně o tom, že zboží nemohlo být přepraveno vozidly uvedenými v předložených CMR listech, ale předložila též důkazní prostředky (prohlášení dvou osob) k prokázání skutečnosti, že žalobkyně zboží svým odběratelům skutečně předala za účelem jeho přepravy do jiných členských států Evropské unie. Z hlediska odvolacího přezkumu zajišťovacích příkazů nejde o to, zda v době vydání zajišťovacích příkazů měl správce daně dostatečné důvody odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů, ale zda tyto důvody trvaly i v době vydání rozhodnutí o odvolání. Správní orgány jsou povinny při rozhodování v zajišťovacím řízení vycházet z informací, které mají v daný okamžik k dispozici. Mezi tyto skutečnosti známé žalovanému je třeba zahrnout i tvrzení a důkazní prostředky předložené až v odvolacím řízení. Žalovaný pak musí vzít v úvahu i tyto skutečnosti a vyhodnotit, nakolik ovlivňují závěr o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Časově náročné dokazování lze přeložit do vyměřovacího řízení, ovšem pouze za podmínky, že v zajišťovacím řízení zbyly nezpochybněné indicie dostatečné k odůvodnění pravděpodobného doměření daně v budoucnu (viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 275/2016 – 22, body 39, 40 a 42). Povinnost odvolacího správního orgánu vypořádat se v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu i s námitkami směřujícími proti úvaze správce daně, že daňovému subjektu bude s přiměřenou pravděpodobností stanovena daň, dovodil Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 4 Afs 22/2015 – 104 (viz část citace z tohoto rozsudku zvýrazněnou shora v bodě 36). Jinými slovy řečeno, v rozhodnutí o odvolání je třeba vždy uspokojivě vysvětlit, proč i v konfrontaci s odvolacími námitkami přetrvává přesvědčení o tom, že je pravděpodobné budoucí doměření daně (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016 – 30, bod 27). Pakliže to je nezbytné k vypořádání se s odvolacími námitkami zpochybňujícími pravděpodobnost budoucího stanovení daně, je odvolací orgán povinen doplnit v odvolacím řízení dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018 – 32, bod 28).

54. V nyní posuzované věci žalovaný ve shodě se správcem daně dovodil právní důvod pro doměření daně z toho, že nebylo prokázáno skutečné dodání zboží odběratelům žalobkyně. K vyvrácení tohoto skutkového závěru předložila žalobkyně v odvolacím řízení prohlášení osoby, která pro žalobkyni zboží skladovala, a osoby, která jménem společnosti S [REDAKCE] zboží ve skladu převzala, tedy prohlášení potvrzující, že došlo k faktickému dodání zboží. Dále žalobkyně předložila argumentaci, kterou vyvrací závěr správce daně, že vozidla uvedená v jednotlivých CMR listech nemohla zboží přepravit. Žalobkyně tedy předložila tvrzení a důkazní prostředky, které by byly s to zásadním způsobem zpochybnit správnost závěru správce daně, že nebylo prokázáno faktické dodání zboží žalobkyni jejím odběratelům. Žalovaný se těmito výhradami žalobkyně nezabýval s tím, že budou prověřeny v rámci dokazování v probíhajících daňových kontrolách. Jak plyne z výše uvedeného, takový postup by byl možný, pakliže by po vyloučení závěru správce daně o tom, že nebylo prokázáno faktické dodání zboží žalobkyni jejím odběratelům, zůstaly nezpochybněny jiné indicie, které by dostatečně odůvodňovaly předpoklad doměření daně. Tyto skutečnosti přitom musí odpovídat právní kvalifikaci naznačené žalovaným, na níž by mělo být doměření daně založeno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že i bez ohledu na okolnosti týkající se faktického dodání zboží existují indicie svědčící o nestandardní podnikatelské praxi. Žalovaný tím má evidentně na mysli způsob obchodování v obchodních řetězcích, které blíže popsal v jiné části odůvodnění napadeného rozhodnutí (pasivita žalobkyně, zmocnění jiných osob v řetězci, dvojnásobná cena zboží oproti ceně obvyklé, úhrada kupních cen netransparentním způsobem prostřednictvím zápočtů a směnek apod.). Jak soud uvedl již výše, existence „pochybného“ obchodního řetězce není důvodem pro doměření daně, neboť žalovaný neuvedl žádný právní důvod, pro nějž by neměl být žalobkyni uznán nárok na odpočet daně na vstupu jenom z toho důvodu, že obchodní řetězec je nestandardní a jsou pochybnosti o ekonomické účelnosti zapojení žalobkyně do řetězce. Existence nestandardního obchodního řetězce a zapojení žalobkyně bez zjevného důvodu do tohoto řetězce by zavaděla předpoklad pro doměření daně, pokud by bylo současně odůvodněno, že jde o obchodní řetězec, v němž dochází buď pouze k fiktivním obchodním transakcím bez reálné existence obchodovaného zboží, nebo k podvodu na DPH. Žalovaný ani správce daně ovšem nevymezili indicie nasvědčující tomu, že je splněna jedna z těchto alternativ. Z toho plyne, že žalovaný byl povinen v odvolacím řízení posoudit, zda důvod, na němž jsou založeny napadené zajišťovací příkazy (neprokázání dodání zboží žalobkyni odběratelům), obстоjí i v konfrontaci s argumentací a důkazními prostředky předloženými žalobkyni v odvolacím řízení. Tomuto úkolu žalovaný nedostál.
55. O nedostatečném naplnění přezkumné povinnosti žalovaného, jejíž obsah vychází z § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, svědčí též to, že žalovaný neměl k dispozici podstatné listiny, které správce daně shromáždil v průběhu postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol. Podle seznamu listin uvedených ve stanoviscích k odvolání předložil správce daně žalovanému zajišťovací příkazy, odvolání, výzvy k odstranění vad odvolání, doplnění odvolání, doplnění výpovědi (podání žalobce ze dne 19. 8. 2016), účetní závěrky za roky 2011, 2013, 2014 a 2015, příznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, plnou moc, výzvy k odstranění pochybností, protokoly o ústním jednání v rámci postupu k odstranění pochybností, protokoly o zahájení daňových kontrol. Z těchto listin nelze dovozovat žádné závěry týkající se podoby obchodních řetězců, průkaznosti účetnictví žalobkyně ve vztahu k zdanitelným plněním, která měla poskytnout odběratelům atd. Učinil-li tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí závěr, že poznatky správce daně o nestandardním obchodování v obchodních řetězcích jsou opodstatněné, vycházel toliko z odůvodnění zajišťovacích příkazů, aniž správnost tam uvedených zjištění mohl prověřit. Součástí spisu žalovaného není žádná listina ani záznam, z něhož by bylo možné dovodit, že si žalovaný vyžádal doplnění předloženého spisu, nebo že by správce daně sám žalovanému doslal další listiny nad rámec těch, které jsou uvedeny ve stanoviscích k podanému odvolání. O přezkumu zajišťovacích příkazů žalovaným v plném rozsahu jejich věcné stránky nemůže být řeč.

56. Soud tedy uzavírá, že žalovaný nedostal své přezkumné povinnosti v odvolacím řízení, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. K této vadě řízení, která tíží výlučně řízení o odvolání, musel soud přihlédnout z úřední povinnosti, neboť brání řádnému posouzení žalobních bodů mířících proti závěru žalovaného o dostatečnosti a správnosti úvah, že lze v budoucnu očekávat doměření daně. Byl by to totiž soud, kdo by se jako první musel s těmito námitkami vypořádat, přestože byly řádně uplatněny již v odvolání, což je v rozporu s charakterem soudního řízení jako řízení přezkumného.

#### **Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení**

57. S ohledem na výše uvedené zrušil soud bez jednání napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a současně pro vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Typově jde o vady řízení, které by bylo možné v odvolacím řízení napravit. Je nicméně třeba poukázat na specifickou povahu řízení o zajišťovacím příkazu, která vylučuje, aby po zrušení rozhodnutí žalovaného bylo v řízení pokračováno (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 – 66). I kdyby soud zrušil toliko rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neznamená to, že by žalovaný mohl v řízení pokračovat; jeho jediným úkonem po vrácení věci k dalšímu řízení by totiž bylo zrušení zajišťovacích příkazů (viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 4 Afs 261/2017 – 55, bod 22). Za této specifické procesní situace tedy soud dospěl k závěru, že jelikož po zrušení napadeného rozhodnutí nelze v řízení pokračovat, nebyly splněny podmínky ani pro vydání zajišťovacích příkazů, a proto zrušil podle § 78 odst. 3 s. ř. s. i zajišťovací příkazy správce daně a nevyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. Zvolený postup vede k naplnění zásady procesní ekonomie.
58. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a proto jí náhrada nákladů řízení náleží. Tyto náklady zahrnují soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky ze dne 6. 6. 2017 – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Úkon spočívající v sepsání doplnění žaloby ze dne 6. 2. 2017 neshledal soud účelným, neboť pro posouzení věci je nerozhodné, jak se vyvíjela situace po vydání žalobou napadeného rozhodnutí ohledně dalšího trvání registrace distributora pohonných hmot. Stejně tak je neúčelným úkonem sdělení ze dne 20. 4. 2017 o podání trestního oznámení a sdělení ze dne 11. 9. 2017, které jednak popisuje další vývoj situace, jednak zmiňuje problematiku kauce dle zákona o pohonných hmotách, kterou však mohla žalobkyně zcela jistě předeštit již v žalobě. Za tyto neúčelné úkony právní služby soud žalobkyni náhradu nákladů zastoupení nepřiznal. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

#### **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, 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 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 je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 28. ledna 2019

**Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.**  
předsedkyně senátu