



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: **ČSAD JIHOTRANS a. s.**
sídlem Pekárenská 255/77, České Budějovice
zastoupeného advokátem JUDr. Jaromírem Bayerem
sídlem Jeremiášova 18, České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 6. 11. 2015 č. j. 38271/15/5100-41458-710158,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včasnou žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 8. 1. 2016 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti zajišťovacím příkazům vydaným Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) dne 1. 10. 2015. Odvoláním napadenými zajišťovacími příkazy bylo žalobci uloženo zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen a listopad 2012 a dále leden až březen 2013, která v té době nebyla stanovena. K zajištění úhrady mělo dojít složením jistoty ve výši 23.127.888 Kč na depozitní účet správce daně.
2. Projednávanou žalobou se žalobce domáhá zrušení výše specifikovaného rozhodnutí žalovaného a společně s ním i zajišťovacích příkazů, jež mu předcházely. Žalobní námitky byly rozděleny do dvou částí. Žalobce v první řadě označil vydané zajišťovací příkazy správce daně za nezákonné, a to z důvodu nesprávného právního názoru správce daně i žalovaného ohledně nemožnosti odpočtu daně z přidané hodnoty v případě zboží, jež bylo v konečné fázi dodáno žalobci. Tato námitka je pak žalobcem obsáhle rozvedena, včetně odkazu na aktuální judikaturu Soudního dvora Evropské unie, vztahující se k dané problematice. Správce daně se ve svých rozhodnutích žádným způsobem nezabýval tím, zda jsou splněny podmínky pro intrakomunitární přepravu, které zakotvuje evropská judikatura. Až na základě splnění těchto podmínek by bylo lze stanovit, jakým způsobem bylo předmětné zboží pro účely daně z přidané hodnoty dodáno. Žalobce k tomuto blíže rozvádí, že za intrakomunitární přepravu, osvobozenou od daně z přidané hodnoty, je nutno v projednávaném případě označit pouze dodávku mezi zahraniční rafinerií a prvním pořizovatelem, přičemž v mezidobí, než se předmětná dodávka dostala do reálné dispozice žalobce, figuroval v tomto řetězci blíže neurčený počet subjektů, které se na přepravě zboží podílely, a to v závislosti na aktuálních možnostech přepravy tohoto zboží. Žalobce v každém jednotlivém případě nebyl prvním pořizovatelem zboží, tímto byl pouze v případě, kdy zboží od zahraniční rafinerie sám přejímal a převážel, pouze v takovém případě se jednalo o intrakomunitární přepravu osvobozenou od daně z přidané hodnoty. Ve všech ostatních případech, kdy v rámci dodání zboží figurovaly další subjekty, podléhala dodávka zboží dani z přidané hodnoty.
3. Druhá žalobcem uplatněná námitka se týká procesní nezákonnosti vydání zajišťovacích příkazů správcem daně. Žalobce k této námitce blíže odkázal na odvolání, jež uplatnil v rámci správního řízení. Ve zbytku pak uvedl, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání předmětných příkazů, neboť neexistovala důvodná obava o vymahatelnost daně. Nedobytnost předmětné daně byla správcem daně zdůvodněna probíhající přeměnou společnosti žalobce a domněnkou, že v rámci této přeměny dochází k „tunelování“ společnosti žalobce. Konkrétně je tato nedobytnost daně dovozována například z převodů nemovitostí a dalšího majetku žalobce na nástupnické společnosti. Žalobce však k tomuto závěru správce daně poukázal, že kromě aktiv musí na nástupnické subjekty ze zákona přejít též pasiva, a tedy i předmětná daňová pohledávka. Krom

uvedeného však žalobce konstatoval, že v jeho případě dochází pouze k novému organizačnímu uspořádání firemní skupiny.

4. Nezákonnost zajišťovacích příkazů je pak žalobcem spatřována rovněž v nenaplnění dikce ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), neboť v daném případě dle žalobce neexistovalo nebezpečí z prodlení s platbou předmětné daně, a to i s poukazem na dosavadní bezproblémový postup žalobce. Žalobce navíc neměl od doby, kdy obdržel zajišťovací příkazy, možnost vyvést veškerá aktiva ze společnosti. V důsledku vydaných zajišťovacích příkazů je žalobci zadržována částka několikrát převyšující předmětnou daň a je tak významným způsobem ohrožena veškerá jeho činnost. Správce daně navíc svůj postup dle ustanovení § 103 ZDPH nijak nezduvodnil, když toliko odkázal na nedostatečnou součinnost žalobce. Žalobci nebyla ze strany správních orgánů poskytnuta lhůta k dobrovolné úhradě předmětné daně.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného.

5. Žalovaný navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Nejprve bylo žalovaným podáno vyjádření k žalobcem namítané nezákonnosti zajišťovacích příkazů, zapříčiněné absencí podmínek pro intrakomunitární přepravu. Tato žalobní námitka byla žalovaným označena za nerelevantní, a to s ohledem na předběžný charakter zajišťovacích příkazů. K soudnímu přezkumu této námitky může dojít až v rámci řízení, jehož předmětem bude rozhodnutí o stanovení samotné daně. V rámci nyní projednávané věci lze přezkoumávat toliko naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu ust. § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Skutečnosti týkající se v budoucnu stanovené daně lze přezkoumávat až poté, co bude v rámci řádného nalézacího řízení provedeno plnohodnotné dokazování směřující ke stanovení daně. Pro vydání zajišťovacích příkazů představují důkazy, jež byly správcem daně dosud shromážděny, dostatečný podklad.
6. Žalovaný se pak dále vyjádřil k žalobní námitce, dle níž nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. K tomuto žalovaný sdělil, že bylo přihlédnuto zejména k předchozím organizačním změnám ve struktuře společnosti žalobce, které byly zásadního charakteru. Došlo k realizaci projektu přeměny společnosti a spolu s ní k přerozdělení jak veškerého movitého majetku žalobce, tak i jeho zaměstnanecké struktury. Přerozdělení byli rovněž obchodní partneři žalobce. Všechny tyto komponenty přešly na nástupnické subjekty. V důsledku této organizační změny došlo k významnému útlumu podnikatelské činnosti žalobce, ke snížení jeho majetku a ke zhoršení možnosti vydobytí v budoucnu stanovené daně. Pokud žalobce namítá, že spolu s výše uvedenými aktivy, přešla na nástupnické subjekty všechna pasiva, to automaticky neznamená, že k úplné úhradě daně dojde, neboť se jedná o vztah subsidiární, kdy na nástupnický subjekt přechází ručení odpovídající jimi nabytému podílu, tedy částce 16.400.000 Kč, přičemž samotná daň má být zajištěna v celkové výši 23.127.888 Kč.

7. Žalobce v replice ke shora uvedenému vyjádření žalovaného setrval na závěrech učiněných v žalobě. Vyjádření žalovaného, dle něhož není on ani soud oprávněn zabývat se hmotněprávní rovínou celé problematiky, nelze považovat za správné. Správce daně jakož i žalovaný jsou povinni se řádně zabývat otázkou pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, aby tím bylo zabráněno libovůli ze strany finančních orgánů v případě vydávání zajišťovacích příkazů, které jako takové značně limitují daňové subjekty v rámci jejich manipulace s vlastním majetkem. Žalovaný ani správce daně nejsou oprávněni vydat napadená rozhodnutí pouze na základě pochybnosti o správnosti uplatněného odpočtu daně, v této otázce by si měly být, s ohledem na milionové částky, jež jsou předmětem zajišťovacích příkazů, zcela jisté. Celá daňová kontrola je tak, s ohledem na dosud nevyjasněný právní názor správních orgánů v dané otázce, nezákonná.

III. Obsah správních spisů

8. Zajišťovacími příkazy vydanými Specializovaným finančním úřadem dne 1. 10. 2015 bylo žalobci uloženo zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za období červenec, srpen, říjen a listopad roku 2012 a dále za období leden až březen roku 2013, která v té době nebyla správcem daně stanovena. K zajištění úhrady předmětné daně mělo dojít složením jistoty ve výši 23.127.888 Kč na depozitní účet finančního úřadu.
9. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů vyplývá, že správce daně přistoupil k jejich vydání z důvodu pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněného odpočtu daně, a to s ohledem na aktuální judikaturu Soudního dvora Evropské unie vztahující se k definici intrakomunitárního pořízení a dodání zboží. Žalobce uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, neboť v rámci daňových přiznání učinil závěr, dle něhož se v případě jím pořizovaného zboží nejednalo o intrakomunitární přepravu, která by byla od daně osvobozena. Správce daně však na základě dosud pořízených důkazních prostředků, jež v příkazech podrobně rozvedl, dospěl k závěru, že předmětné zboží (pohonné hmoty) bylo nakupováno v jiných členských státech a v rámci jedné přepravy bylo přepravováno do tuzemska přímo žalobcem, který přepravu zajišťoval vlastními dopravními prostředky. Místo nakládky zboží se nacházelo ve výdejních terminálech v jiných členských státech, místo vykládky se pak nacházelo v žalobcových provozovnách v tuzemsku, případně u jiných tuzemských odběratelů. Dodání zboží se uskutečňovalo v rámci jedné přepravy, která byla zajištěna přímo žalobcem, a to jeho vlastními dopravními prostředky. Z výše poukazované evropské judikatury pak správce daně dovodil, že faktorem rozhodným pro posouzení režimu daně z přidané hodnoty u konkrétní dodávky je to, který z účastníků byl zodpovědný za přepravu zboží. S ohledem na shora popsany průběh přepravy pohonných hmot dospěl správce daně k závěru, že ze strany žalobce došlo k nesprávnému vyhodnocení předmětných transakcí z hlediska jejich daňového režimu, žalobce tak neměl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

10. K samotnému vydání zajišťovacích příkazů správce daně přistoupil s ohledem na splnění podmínek ustanovení § 167 daňového řádu a ustanovení § 103 ZDPH. Správce daně pro tyto účely prověřoval finanční a majetkovou situaci žalobce, aby ověřil možnosti zajištění úhrady potencionální daňové pohledávky vznikuvší na základě nesprávně uplatněného odpočtu DPH. K tomuto bylo správcem daně zjištěno, že v případě žalobce došlo k rozdělení jeho společnosti odštěpením se založením nástupnických společností, o čemž svědčí notářský zápis založený ve sbírce listin příslušného Obchodního rejstříku. Tato zásadní organizační změna struktury společnosti žalobce nebyla správcem daně ze strany žalobce nikterak předestřena. Správce daně v zajišťovacích příkazech rovněž konstatoval pasivní přístup žalobce a absenci požadované součinnosti. Z údajů obsažených v Katastru nemovitostí bylo správcem daně dále zjištěno, že žalobce poté, co došlo k realizaci projektu odštěpení, nevlastní již žádné nemovitosti, které v rámci uvedené přeměny přešly na nástupnické společnosti. Stejně tak bylo z příslušného registru zjištěno, že žalobce v době vydání příkazů vlastnil toliko 38 motorových vozidel, a to za situace, kdy v roce 2014 vlastnil 278 nákladních vozidel, 317 přívěsů/návěsů a 129 autobusů. Z obsahu projektu rozdělení odštěpením se založením nástupnických společností bylo správcem daně konstatováno, že na jednotlivé nástupnické společnosti v budoucnu zřejmě přejde většina aktiv žalobce, zejména dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek žalobce, pohledávky a zásoby. Žalobce tak zjevně snižuje svůj majetek, který převádí na kapitálově i personálně propojené společnosti. Žalobce dle správce daně nebude disponovat dostatečným majetkem, z něhož by bylo lze v budoucnu uspokojit potenciální daňovou pohledávku. Tuto úvahu správce daně umocňuje i záměrná nedostatečná součinnost žalobce v rámci probíhajícího daňového řízení. Správce daně v závěru vyjádřil odůvodněnou obavu, že se žalobce v budoucnu zbaví všech disponibilních aktiv, která by mohla být použita na úhradu předpokládané daně, z tohoto důvodu byla účinnost i vykonatelnost zajišťovacího příkazu stanovena k okamžiku jeho vydání.
11. Proti zajišťovacím příkazům správce daně bylo žalobcem řádně a včas uplatněno odvolání. Žalobce v odvolání označil závěry správce daně, týkající se nesprávného odpočtu daně, za nesprávné. Tuto svou odvolací námitku pak žalobce v odvolání blíže rozvádí, a to s poukazem na průběh předmětných přeprav pohonných hmot a na počet subjektů, které se na této přepravě podílely.
12. O shora uvedeném odvolání žalobce bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 6. 11. 2015, č. j. 38271/15/5100-41458-710158. Žalovaný v návaznosti na žalobcem uplatněné odvolací námitky dospěl k závěru, že tyto jsou pro účely odvolacího řízení nedůvodné. Přezkum zajišťovacích příkazů lze omezit pouze na splnění podmínek jejich vydání, jež jsou zakotveny v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu. Tato skutečnost pramení z charakteru těchto příkazů, kterými správce daně nestanoví základ daně a její výši, nýbrž se jimi snaží zajistit její budoucí úhradu. Z tohoto důvodu nelze žalobcem namítané hmotněprávní skutečnosti, směřující k samotnému stanovení daně, považovat v daném odvolacím řízení za relevantní. Ve vztahu k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů žalovaný uvedl, že správce daně postupoval v tomto směru

adekvátně, neboť s ohledem na realizaci přeměny společnosti žalobce a s ním spojený přechod veškerého majetku, existuje odůvodněná obava o úhradu v budoucnu stanovené daně. Spokojit se nelze ani s žalobcem poukazovaným přechodem pasiv na nástupnické společnosti, které tak budou povinny doměřenou daň uhradit. Ručení nástupnických společností označil žalovaný za vztah subsidiární, kdy správce daně může k vymáhání daně po nástupnických společnostech jako ručitelích přistoupit až tehdy, pokud k její úhradě nedojde ze strany žalobce, což značí časovou prodlevu. Nástupnické společnosti ručí pouze co do výše nabytého jmění, v posuzovaném případě nástupnické společnosti ručí do výše 16.400.000 Kč, přičemž zajišťovací příkazy byly vydány k zajištění daně v celkové výši 23.127.888 Kč. Zajišťovací příkazy byly správcem daně řádně a srozumitelně zdůvodněny. Je z nich patrné, z jakého důvodu správce daně vyjádřil obavu o řádnou úhradu daně ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu a rovněž jakým způsobem zdůvodnil nebezpečí z prodlení dle ustanovení § 103 ZDPH, kdy tato hrozba je reálná s ohledem na možnost vyvedení veškerého zbývajícího majetku ze společnosti žalobce, který poté, co došlo k realizaci jeho přeměny, zůstal žalobci zachován. Odůvodněná obava byla správcem daně správně odůvodněna též s ohledem na útlum ekonomické činnosti žalobce. Veškeré tyto obavy byly správcem daně objektivně vyhodnoceny a na jejich základě byl učiněn správný závěr o důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů, s nímž se ztotožnil i žalovaný. Žalovaný tak sdílí obavu správce daně o řádné uspokojení daňové pohledávky žalobce a z tohoto důvodu odvolání žalobce jako nedůvodné zamítl.

13. Obsahem správního spisu jsou dále materiály osvědčující finanční a majetkovou situaci žalobce. Tyto materiály jsou zastoupeny rozvahou žalobce sestavenou ke dni 31. 12. 2014, z níž se podává, že žalobce k tomuto dni disponoval aktivy v celkové výši 887.454.000 Kč, z čehož dlouhodobý majetek činil 515.592.000 Kč. Nehmotný majetek zahrnutý v této částce pak představoval částku 7.246.000 Kč a hmotný majetek částku 465.076.000 Kč. Z této částky pak hodnota pozemků představovala částku 21.173.000 Kč, hodnota staveb částku 231.971.000 Kč a hodnota samostatných movitých věcí a souborů těchto věcí částku 195.477.000 Kč. Krátkodobý finanční majetek byl uveden v částce 22.064.000 Kč.
14. Z výpisu z Obchodního rejstříku společnosti žalobce zn. B 892 vyplývá, že na základě rozhodnutí valné hromady ze dne 25. 8. 2015 došlo k odštěpení části jmění společnosti, a to dle Projektu přeměny společnosti ze dne 30. 6. 2015, přičemž dnem rozhodným pro přeměnu byl označen 1. leden 2015. Část jmění společnosti žalobce byla převedena do nově založených nástupnických společností GW JIHOTRANS a.s., GW LOGISTICS a.s., GW BUS a.s. a GW DIESEL a.s. Z údajů obsažených v rejstříku dále vyplývá, že základní kapitál společnosti žalobce byl k 1. 9. 2015 snížen z částky 130.000.000 Kč na částku 2.080.000 Kč.
15. Z obsahu Projektu přeměny odštěpením se založením nástupnických společností se podává, že na nástupnickou společnost GW JIHOTRANS a.s. byla v rámci přeměny převedena část jmění žalobce v hodnotě 2.049.000 Kč. Tato společnost vstoupila do práv a povinností a do obchodních vztahů s v projektu blíže specifikovanými obchodními

partnery žalobce, kromě této skutečnosti do společnosti přešli též určení zaměstnanci žalobce, nabyta v projektu specifikované nemovitosti žalobce a rovněž na ni bylo převedeno právo služebnosti k užívání autobusového nádraží v obchodním centru v Českých Budějovicích. Na nástupnickou společnost GW LOGISTICS a.s. byla v rámci přeměny žalobce převedena část jmění žalobce oceněná v částce 5.129.000 Kč. Tato společnost vstoupila do práv a povinností a do obchodních vztahů se v projektu blíže specifikovanými obchodními partnery žalobce, kromě této skutečnosti pak do společnosti přešli též určení zaměstnanci žalobce. Na nástupnickou společnost GW BUS a.s. byla v rámci přeměny žalobce převedena část jeho jmění ve výši 2.081.000 Kč. Tato společnost pak vstoupila do práv a povinností a do obchodních vztahů s v projektu blíže specifikovanými obchodními partnery žalobce, kromě této skutečnosti pak do společnosti přešli též určení zaměstnanci žalobce. Na nástupnickou společnost GW DIESEL a.s. přešla část jmění žalobce ve výši 7.141.000 Kč. Tato společnost pak vstoupila do práv a povinností a do obchodních vztahů s v projektu blíže specifikovanými obchodními partnery žalobce, kromě této skutečnosti pak do společnosti přešli též určení zaměstnanci žalobce.

16. Proti napadenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 8. 1. 2016 ke krajskému soudu žalobu, již se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí ze dne 6. 11. 2015 č. j. 38271/15/5100-41458-710158. Krajský soud této žalobě vyhověl rozsudkem ze dne 8. 2. 2017 č. j. 10 Af 4/2016-32. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud, který ji vyhodnotil jako důvodnou. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 4. 2018 č. j. 7 Afs 67/2017-40 zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 2. 2017 č. j. 10 Af 4/2016-32 a věc vrátil soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud poukázal na svou judikaturu týkající se zajišťovacích příkazů a ve své úvaze ohledně konkrétní záležitosti konstatoval, že správce daně vydal zajišťovací příkazy relativně brzy po zahájení daňové kontroly, ještě předtím, než bylo k dispozici ucelené stanovisko daňového subjektu k podstatě posuzovaných obchodních operací. K tomuto postupu se správce daně rozhodl zjevně v závislosti na zjištěních týkajících se budoucí dobytosti daně. Nejvyšší správní soud dále poukázal na to, že předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu nelze ztotožňovat s důvody, pro které je následně meritorně vyměřena daň. Neshodl se s názorem krajského soudu, že důvody o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byly natolik nedostatečné, aby zcela zamezily případnému vydání zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud poznamenal, že při své úvaze krajský soud pravděpodobně vycházel z judikátu NSS sp. zn. 5 Afs 77/2015, který byl vydán přibližně dva měsíce po vydání zajišťovacích příkazů a správce daně o něm tudíž nemohl mít povědomí. V dané věci nebylo spolehlivě osvětleno, zda byla přeprava případně zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který žalobci zboží dodal teprve poté, kdy sám nabyt oprávnění nakládat se zbožím jako jeho vlastník, což může zavdat pochyby směrem ke konečnému doměření daně, nikoliv k posouzení oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů. Pokud by totiž správce daně měl plnohodnotné vysvětlení již v době vydání zajišťovacích příkazů, mohl by o dani rozhodovat meritorně. Případné výhrady proto nečiní následné vyměření daně v budoucnu nepravděpodobným, nebo jej nevylučují.

První předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů dle názoru Nejvyššího správního soudu oslabují, avšak neeliminují jej zcela. Sám žalobce v daňovém ani v soudním řízení konkrétně neuváděl, komu svědčilo v době přepravy právo nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník, pokud tomu tak nebylo u žalobce. Z toho důvodu je podle Nejvyššího správního soudu o to více důležité posouzení existence druhého předpokladu pro vydání zajišťovacích příkazů, a to odůvodněné obavy z nedobytnosti daně či ohrožení jejího vybrání. Bez této obavy by zajišťovací příkaz nebylo možné vydat, byť by byla pravděpodobnost budoucího vyměření daně sebevyšší. Z toho důvodu je třeba klást důraz na odůvodnění zajišťovacích příkazů i rozhodnutí o odvolání, jakož i rozhodnutí soudu o žalobě. Krajský soud dle Nejvyššího správního soudu nenaplnil požadavek na dostatečné odůvodnění ohledně případného nesplnění této podmínky. Pouze konstatoval, že s ohledem na právní úpravu v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev může správce daně vymáhat po nástupnických společnostech dluhy, které přešly v důsledku rozdělení nebo zůstaly rozdělované obchodní společnosti. Vycházel zřejmě z toho, že zajišťovací příkazy nebylo možné vydat již proto, že doměření daně nebylo dostatečně pravděpodobné. Tento předpoklad však Nejvyšší správní soud ve věci nesdílí. Navíc z žádného ustanovení daňového řádu ani zákona o přeměnách obchodních společností a družstev nevyplývá, že by pouze existence platné právní úpravy o ručení nástupnických společností mohla odůvodnit nenaplnění předpokladu nedobytnosti daně či obtíží při jejím vybrání. Pro věc jsou rozhodující skutková zjištění, která vedla správce daně k vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně zhodnotil ověřenou finanční a majetkovou situaci žalobce a svá zjištění uvedl na cca pěti stranách odůvodnění zajišťovacích příkazů, neboť vyústila v závěr správce daně o obavách z neschopnosti žalobce disponovat po realizaci projektu odštěpení dostatečnou výší majetku po uspokojení pohledávek z daňového řízení. tato zjištění krajský soud žádným způsobem nezhodnotil ve vlastní úvaze o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Objektivní skutečností zůstává, že k rozdělení žalobce přistoupil relativně nedlouho od zahájení daňového řízení a v této době správce daně učinil dostatečně konkrétní zjištění o způsobu transformace žalobce, zejména o rozsáhlé dispozici jměním žalobce a o zásadním snížení jeho kapitálu. Proto po řádném zhodnocení těchto skutkových zjištění může krajský soud uvážit, zda byly obavy z dobytnosti či obtíží při hrazení daně v této věci natolik silné, aby bylo vydání zajišťovacích příkazů zákonné. Vzhledem k tomu, že tak soud neučinil, byl v této části jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, ve kterém soud znovu řádně odůvodní naplnění předpokladu vydání zajišťovacích příkazů spočívajícího v obavách z nedobytnosti zajišťované daně či ze značných obtíží při jejím následném vybrání.

IV. Právní názor soudu.

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
18. Žaloba není důvodná.
19. Podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. zdejší soud je proto vázán rozsudkem ze dne 19. 4. 2018 č. j. 7 Afs 67/2017-40.
20. 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“*.
21. Zajišťovací příkaz je tudíž, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 8. 2015 č. j. 6 Afs 108/215-35 zajišťovací instrument, který se vztahuje k dani dosud nestanovené či nesplatné. Jde o rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru. Jeho smyslem je zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).
22. Současně nutno zdůraznit, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), a proto nelze obsírně posuzovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně schopen a zároveň povinen shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění a věc posoudit komplexně. Při vydání zajišťovacích příkazů je správce daně povinen uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, kdy za situace, že důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, budou „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Naplnění důvodné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Jinak řečeno, s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu případně rozhodnutí o zamítnutí odvolání podrobně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť takový postup by nahrazoval vyřešení otázek, pro které je místo v řízení o samotném doměření daně. Je však nutné trvat na tom, aby zajišťovací příkaz poskytl srozumitelné a přezkoumatelné odůvodnění okolností, které vedly správce daně k závěru o naplnění podmínek stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu, tudíž jak k obavě, že bude stanovena určitá daňová povinnost, tak k obavě, že nebude tato stanovená daňová povinnost v době splatnosti dobytná (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, pub. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).
23. Jak vyplývá z odůvodnění zajišťovacích příkazů, správce daně na základě údajů z databáze záznamních povinností a přijatých daňových dokladů, které v příkazu uvedl, zjistil, že žalobce deklaroval přijetí zdanitelných plnění spočívajících v dodání zboží (pohonných

hmot) od jiného plátce a uplatnil na jejich základě nárok na odpočet daně na vstupu. Žalobce tyto doklady zanesl jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku od tuzemských dodavatelů KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., Praha 4 (dále jen KONT FUEL, s. r. o.) a TM Oil, s. r. o., Praha 5, (dále jen TM Oil s. r. o.). Správce daně dále zjistil, že tato plnění žalobce přijímal v obchodním modelu, kdy pohonné hmoty byly nakupovány v jiných členských státech, místo nakládky se nacházelo v těchto členských státech a následně bylo zboží v rámci jediné přepravy přepraveno do tuzemska přímo žalobcem. Žalobce přepravu pohonných hmot zajišťoval vlastními dopravními prostředky a místo nakládky se nacházelo ve výdejních terminálech v jiných členských státech konkrétně v Linci (AT), Passau (SRN), Berlíně (SRN), Ingolstadtu (SRN) a Mariboru (Slovinsko). Správci daně vznikly pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti evidencí pro účely daně z přidané hodnoty a následně i o výši nároku na odpočet daně. Vyústily v závěr, že obchodní transakce nebyly žalobcem správně posouzeny z hlediska rozsudků SDU (ve věci C – 245/04 EMAG ze dne 6. 4. 2006 a C – 430/09 Euro Tyre HOLDING BV ze dne 16. 12. 2010). Správce daně usoudil, že žalobce v povinných evidencích a na jejich základě podaných daňových přiznáních neuvedl správné a úplné údaje o výši nároků na odpočet daně. Tuto situaci ve vztahu k citovaným rozsudkům v odůvodnění zajišťovacích příkazů podrobně rozvedl a dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně z deklarovaných plnění od dodavatele KONT FUEL, s. r. o. a TM Oil, s. r. o. nebyl uplatněn správně, přičemž tato konstatování byla založena na doposud zjištěných pochybeních žalobce a budou mít vliv na daňovou povinnost za kontrolovaná období.

24. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku, první předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů byl částečně oslaben, důvody, které měl v době vydání zajišťovacích příkazů správce daně k dispozici, však neeliminovaly jejich vydání a nebylo nepravděpodobné budoucí vyměření daně, přičemž výhrady k těmto důvodům, které původně vznesl krajský soud, hodnotil Nejvyšší správní soud jako mířící k meritornímu vyměření daňové povinnosti, nikoliv pro účely vydání zajišťovacích příkazů. Pokud by totiž měl správce daně ke všem výhradám, plnohodnotné vysvětlení již v době vydání zajišťovacích příkazů, mohl by o dani meritorně rozhodnout.
25. V době vydání zajišťovacích příkazů není rozhodné, v jaké výši bude daň stanovena, podstatné bylo zpochybnění nároku na odpočet daně, tak jak učinil prvostupňový správce daně odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie ve spojení s § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Pro správce daně byla podstatná nesprávná aplikace rozsudků SDEU EMAG a Euro Tyre žalobcem. Správce daně neřešil otázku rizikovosti dané komodity ani existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Vycházel pouze ze skutkového stavu, který měl k dispozici pro daný případ v době vydání zajišťovacích příkazů a ten se taktéž nemusel shodovat s výchozími podmínkami případů, na něž se žalobce odvolával. Správce daně svou úvahu založil na jemu známých a zjištěných skutečnostech, kdy na základě své vlastní úvahy aplikoval citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

26. Podle názoru soudu ve světle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu s odkazem i na další judikaturu Nejvyššího správního soudu, indicie, které žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, tvoří ucelený logický rámec a odůvodňují vyslovený závěr, že pravděpodobně dojde k doměření příslušné daně. Postačují pro vydání zajišťovacích příkazů. K tomu lze kupříkladu odkázat na rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 18/2015 „*právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správcí daně známých. Proto je namíste souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně*“.
27. V dané věci byla tudíž v době rozhodování žalovaného splněna podmínka pravděpodobnosti stanovení DPH, kdy vzhledem k tomu, že se jedná o předběžný prostředek ochrany, nemohly mít daňové orgány k dispozici veškeré informace o daném případě. Zajišťovací příkaz je totiž prostředkem zajištění a vykazuje jako základní znak svou dočasnost a případně i „nejistotu“ ohledně konečného zúčtování daně.
28. Důvodem vydání zajišťovacích příkazů byla dále obava správce daně o budoucí dobytost stanovené daně. Tato obava správce daně pramenila ze skutečnosti, že žalobce ke dni 1. 1. 2015 absolvoval přeměnu své společnosti odštěpením se založením nových nástupnických společností. V této souvislosti došlo k převodu značné části majetku žalobce na společnosti nástupnické a současně též ke snížení základního kapitálu žalobce. Obavy správce daně byly odůvodněny odkazem na rizikovost obchodované komodity ve vztahu k výběrům daní. Bezprostřední účinnost a vymahatelnost zajišťovacích příkazů byla správcem daně stanovena s ohledem na obavu, že se žalobce zbaví všech disponibilních aktiv a úhrada v budoucnu stanovené daně tak nebude vůbec možná. Správce daně zjistil z výpisu z obchodního rejstříku, že ke dni 1. 9. 2015 byl snížen základní kapitál akciové společnosti z hodnoty 130.000.000 Kč na hodnotu 2.000.080 Kč. Zároveň z obchodního rejstříku (ze sbírky listin) správce daně zjistil na základě notářského zápisu o rozhodnutí orgánu právnické osoby sepsaný dne 25. 8. 2015 JUDr. Z. M., notářem v Českých Budějovicích, že byl schválen „projekt rozdělení odštěpením se založením nástupnických společností“, který zpracoval statutární orgán rozdělované společnosti dne 30. 6. 2015 a 25. 7. 2015 byl uložen do sbírky listin obchodního rejstříku. Rozhodným dnem rozdělení odštěpením byl den 1. 1. 2015. Došlo k odštěpení části jmění žalobce do nově založených nástupnických společností GW JIHOTRANS, a.s., GW LOGISTICS, a.s. GW BUS, a.s., GW DIESEL, a.s. Správce daně v zajišťovacích výměrech podrobně popsal změny ve vlastnictví nemovitostí s odkazem na konkrétní listy vlastnictví a poznamenal, že společnosti jsou propojeny i personálně prostřednictvím osob Ing. M. M., Ing. F. L. a R. K., kteří jsou jak v rozdělovaných společnostech, tak ve společnostech nástupnických členy představenstva. Správce daně taktéž uvedl, že žalobce měl v přiznání k dani silniční za rok 2014 celkem 849 položek vozidel, z nichž ke dni vydání zajišťovacích výměrů zůstalo žalobci jejich minimální množství, které konkrétně uvedl v tabulce, která je součástí zajišťovacích

výměrů. Správce daně uzavřel, že žalobce nejen že převedl majetek a snížil tak svá aktiva, ale současně tento majetek převedl na kapitálově a personálně propojené společnosti. Navíc v rámci místního šetření nebyly správci daně předloženy požadované dokumenty, které nebyly ani vloženy do sbírky listin, což obavy správci daně umocnilo tak, že po realizaci projektu odštěpení žalobce nebude disponovat dostatečnou výší majetku, tak aby mohla být uspokojena pohledávka vzešlá z daňového řízení. Navíc správce daně uvedl, že žalobce svým dosavadním postupem neposkytl správci daně dostatečnou součinnost, aby bylo možné spolehlivě prověřit finanční a majetkovou situaci za účelem posouzení možnosti zajištění úhrady potencionální daňové pohledávky za žalobcem. Správci daně proto vznikla odůvodněná obava, že v době splatnosti daně bude její úhrada spojena s nemalými obtížemi, popřípadě bude daň nedobytná, neboť majetek žalobce nebude postačovat k úhradě dosud nestanovené daně za kontrolovaná zdaňovací období. Obava správce daně vyplynula ze zjištění, že došlo k rozdělení společnosti odštěpením nástupnických společností, které jsou současně kapitálově a personálně propojeny, přičemž současně daňový subjekt nezanikl. Obavy byly dále ovlivněny i druhem obchodované komodity, kdy správci daně je známo, že pohonné hmoty jsou obecně rizikovou komoditou ve vztahu k výběru daní.

29. Soud při hodnocení existence odůvodněné obavy vycházel z popsaného prověření finanční a majetkové situace žalobce ve vztahu k možnosti zajištění úhrady potencionální daňové pohledávky. Soud vzal v úvahu, že nástupnické společnosti, které vstupovaly do práv a povinností a obchodních vztahů s některými obchodními partnery žalobce, převzaly některé zaměstnance, vlastnictví k nemovitostem, právo služebnosti k užívání autobusového nádraží. Soud nepřehlédl ani konstatovanou personální propojenost rozdělované společnosti a nástupnických společností. Dále je důležitou informací i fakt, že připravované změny v transformaci společnosti žalobce nebyly správci daně nijak oznámeny a detailní informace nebyly správci daně poskytnuty ani při ústním jednání s ředitelem pro ekonomiku a strategii dne 24. 9. 2015. Podstatná je i informace, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů žalobce nevlastnil žádný nemovitý majetek. Došlo k podstatnému snížení základního kapitálu žalobce. Všechna tato zjištění jsou popsána soupisy převáděných nemovitostí, soupisy převáděných vozidel a konstatování o minimálním množství vozidel, která zůstala v dispozici žalobce. Tato zjištění správce daně shrnutá na stranách 5 až 10 zajišťovacích příkazů jsou dle názoru soudu dostačující pro vyslovení oprávněnosti důvodné obavy správce daně ohledně nedobytnosti potenciálně stanovené daně. Ta plyne ze zjištěné ekonomické situace žalobce ke dni vydání zajišťovacích příkazů.
30. Soud proto uzavřel, že úvahy správce daně, které uvedl v zajišťovacích výměrech ve vztahu k posouzení druhého aspektu, tedy pochyb ohledně budoucí vymahatelnosti daně v důsledku ekonomické a finanční situace žalobce ob stojí. Správce daně správně a srozumitelně identifikoval základní rizika a popsal a odůvodnil obavy, které mu vznikly ve smyslu § 167 daňového řádu. S ohledem na charakter zajišťovacího příkazu nelze podmínku identifikace chybějící daně z řízení nalézacího bez výhrad vztahovat i na

podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Z ustanovení § 167 daňového řádu jednoznačně vyplývají podmínky, za jejichž splnění je možné zajišťovací příkaz vydat. Jedná se o existenci odůvodněné obavy, jinak řečeno přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo bude její vymáhání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně podle hodnocení soudu v době vydání zajišťovacích příkazů uvedl dostatek zjištění, na jejichž základě lze učinit závěr, že doměření daně je možné s přiměřenou pravděpodobností předpokládat.

31. Soud proto uzavřel, že závěr žalovaného, tak jak byl vysloven ve vztahu k zajišťovacím příkazům, ve vztahu k splnění podmínek stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu ob stojí. Nižší míra pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně byla v posuzovaném případě zapříčiněna především nedostatkem relevantních podkladů, avšak byla vykompenzována vyšší mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně. Daňové orgány postupovaly plně v souladu se zákonem, kdy ve svých rozhodnutích řádně a dostatečně odůvodnily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Je také nutno opětovně zdůraznit, že v případě zajišťovacího příkazu se jedná o předběžný prostředek ochrany, kdy daňové orgány mohou po provedení nalézacího řízení a po doplnění dokazování dospět k závěru, že důvod zajištění odpadl. Zajišťovací příkazy představují především prostředek zajištění, jehož znakem je dočasnost a vždy jistá míra nejistoty ohledně konečného zúčtování daně. Ve světle těchto předpokladů vydané zajišťovací výměry a žalobou napadené rozhodnutí na základě přezkumu soudu obstály.

V. Závěr, náklady řízení.

32. S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že námitky žalobce směřující k otázce důvodných obav z budoucí dobytnosti či vymahatelnosti daně nejsou důvodné. Po vyhodnocení všech relevantních skutečností soud shledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Závěr žalovaného o pravděpodobném budoucím vyměření daně byl opodstatněný, byť v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nebyly a nemohly být k dispozici veškeré relevantní okolnosti nezbytné pro zákonné doměření daně. V době rozhodování správce daně vzhledem k převedení ekonomické činnosti a majetku žalobce na personálně propojené osoby existovalo reálné riziko, že vyměřená daň nebude v budoucnu vymahatelná. Soud proto hodnotil žalobu jako nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 ji zamítl.
33. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník řízení, který měl ve věci úplný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů před soudem, proti účastníkovi, který úspěch neměl. Žalovaný byl v řízení úspěšný, avšak vzhledem k tomu, že účastníci vyslovili souhlas s postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a soud rozhodl bez nařízeného jednání, žalovanému žádné náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žalovanému se náhrad nákladů řízení nepřiznává.

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.

České Budějovice 18. července 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu