



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Ondřejovická strojírna, a.s.**, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 26574-2/2020-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, č. j. 65 Af 49/2020 - 99,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 29. 8. 2019 zahájil Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) na základě zprávy Evropského úřadu pro boj proti podvodům (dále jen „OLAF“) ze dne 4. 7. 2019, případ č. OF/2016/0680/B1, následnou kontrolu po propuštění bezešvých trubek (dále jen „zboží“), jejímž předmětem bylo ověření správnosti údajů deklarovaných v celních prohlášeních žalobkyně za období let 2016 až 2018 v rozsahu deklarovaného původu zboží. Dle správce daně žalobkyně uvedla chybný původ dovážených bezešvých trubek v Indii, zatímco skutečný (zastřený) původ dovezeného zboží je v Číně. Podle správce daně antidumpingové clo činí 71,9 %, což v případě žalobkyně odpovídá nedoplatku na antidumpingovém cle v celkové výši 44 569 301 Kč. Správce daně proto dovodil, že s největší pravděpodobností dojde k doměření antidumpingového cla, a vzhledem k důsledkům projektu přeměny žalobkyně pojal odůvodněnou obavu, že bude v době vymahatelnosti antidumpingové clo nedobytné nebo že bude jeho vybrání spojeno se značnými obtížemi. Proto dne 6. 3. 2020 vydal 33 zajišťovacích příkazů, jimiž uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanoveného antidumpingového cla složením

jistoty v celkové výši 44 569 301 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 26574-2/2020-900000-311, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti těmto zajišťovacím příkazům.

[2] Žalobkyně toto rozhodnutí napadla žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví označeným rozsudkem ze dne 17. 3. 2021. Konstatoval, že ve věci sice rozhodoval místně nepřislušný správce daně, neboť v důsledku změny sídla žalobkyně se ještě před vydáním zajišťovacích příkazů stal místně příslušným Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, nikoli Celní úřad pro Olomoucký kraj. I ten však byl věcně příslušným správním orgánem nadaným zákonem stanovenou pravomocí i potřebnou odborností k vydání zajišťovacích příkazů. K zásahu do veřejných subjektivních práv žalobkyně tedy nedošlo, ostatně v žalobě ani žádný konkrétní důsledek rozhodování místně nepřislušným správcem daně neuvedla. Z hlediska splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů odmítl názor žalobkyně, že správce daně a žalovaný vycházeli pouze ze zprávy OLAF a z tam uvedených zjištění. Navíc i kdyby tomu tak bylo, jednalo by se dle krajského soudu o zjištění postačující pro dodatečné doměření antidumpingového cla. Z této zprávy totiž jasně plyne, že původ zboží deklarovaný žalobkyní je nesprávný, neboť jeho skutečný původ je v Číně, a i kdyby zboží bylo v Indii předmětem zpracování, šlo o zpracování nesplňující pravidla původu dle příslušných předpisů. K namítané prekluzi krajský soud připomněl, že byla namísta aplikace desetileté prodloužené prekluzivní lhůty pro stanovení antidumpingového cla, neboť jednání žalobkyně spočívající v uvedení nesprávných údajů do celních prohlášení za období let 2016 až 2018 mělo za následek neoprávněné snížení daňové povinnosti o více než 44 000 000 Kč, a mohlo tak být důvodem pro zahájení trestního řízení např. pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

[3] Ke splnění podmínky budoucí nedobytnosti cla nebo obtíží s vybráním daně krajský soud shodně se žalovaným vytkl správci daně jeho konstatování, že žalobkyně chtěla přeměnu společnosti realizovat s úmyslem, aby se vyhnula své daňové povinnosti. Podle krajského soudu pro takové tvrzení nebyla ve spise opora, nicméně byla zde opora pro odůvodněnou obavu, že vymáhání antidumpingového cla bude nemožné nebo bude spojeno se značnými obtížemi, což dostačovalo. Krajský soud, jako před ním žalovaný, přisvědčil žalobkyni, že správce daně nesprávně dovodil povinnost žalobkyně jej informovat ohledně realizace projektu přeměny, neboť se jednalo o informaci veřejně přístupnou a žádný právní předpis tuto povinnost žalobkyni nestanovuje. Uvedené však nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacích příkazů. Podstatné je, že se postavení správce daně jakožto věřitele v důsledku projektu přeměny společnosti změnilo, neboť vymáhání pohledávek po jiných osobách, než je sama žalobkyně, je spojeno s dalšími úkony, takže může představovat vymožení, které je spojeno se značnými obtížemi. Žalobkyně v důsledku přeměny společnosti snížila svůj majetek takovým způsobem, že svou podnikatelskou činnost ukončila, resp. utlumila, bez garance toho, že by v budoucnu dostala svým daňovým povinnostem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[5] Poukázala na obecnou judikaturu stanovící podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zejména z hlediska přiměřenosti tohoto zásahu do majetkových práv daňových subjektů. Tyto požadavky napadené zajišťovací příkazy nesplňovaly. Stěžovatelka označila za věcně nesprávné zhodnocení podmínky prokázání obavy, že dosud nestanovené antidumpingové clo bude v době vymahatelnosti nedobytné nebo bude jeho vybrání spojeno se značnými obtížemi. Úvaha krajského soudu ohledně možnosti zhoršení postavení správce daně jako věřitele v důsledku případného uplatňování pohledávky za společnostmi zúčastněnými na přeměně z titulu ručení je pro věc zcela nerozhodná, neboť i dle krajského soudu správce daně a žalovaný zajišťovací příkazy vydali a potvrdili s odůvodněním, že tehdy dosud nestanovené antidumpingové clo bude v době jeho vymahatelnosti nedobytné, tedy nikoliv, že jeho vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[6] Jako důvod obavy o budoucí dobytost případně stanoveného antidumpingového cla správce daně a žalovaný poukázali pouze na to, že jediný akcionář stěžovatelky rozhodl o její restrukturalizaci rozdělením ve formě odštěpení sloučením, na jehož základě mělo dojít k snížení hodnoty jejího majetku. K tomu stěžovatelka připomíná, že postavení jejích věřitelů se realizací projektu přeměny nezměnilo, neboť práva všech věřitelů, včetně správce daně, jsou zachována zejména institutem tzv. křížového ručení podle § 257 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“). Podle něj ručí nástupnické společnosti (ONDRSTROJ ENGINEERING s. r. o., a RITOMA Estates s. r. o., dnes ONDRSTROJ Majetková, s. r. o.) za dluhy rozdělované společnosti až do výše aktiv, která nabyly v rámci přeměny. Navíc jsou práva věřitelů z nesplatných pohledávek chráněna také právem na poskytnutí jistoty podle § 35 odst. 1 zákona o přeměnách, pokud věřitelé přihlásí své pohledávky do 6 měsíců od účinnosti zápisu přeměny dle projektu přeměny. Pokud tedy bude správce daně v budoucnu evidovat za stěžovatelkou daňový nedoplatek, který vzniknul před účinností projektu přeměny, a tento daňový nedoplatek stěžovatelka řádně neuhradí, může jej správce daně vymáhat také po nástupnických společnostech ONDRSTROJ ENGINEERING s. r. o. a ONDRSTROJ Majetková s. r. o., a to vydáním výzev ručitelům podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Postavení správce daně jako případného budoucího věřitele se tedy realizací přeměny nijak nezměnilo a dobytost případných pohledávek státu za stěžovatelkou se nezhoršila. Není pravdou, že by se stěžovatelka zbavila všech svých majetkových hodnot takovým způsobem, že by při nelikvidačním řešení zajištění úhrady nebyla schopna uhradit případné antidumpingové clo. V rámci diverzifikace majetkových hodnot podnikatelské skupiny zůstala nositelkou *know-how* a veškeré technické certifikace, jako nejcennějšího aktiva celé podnikatelské skupiny, nadále je zaměstnavatelem všech původních zaměstnanců a jako jediný subjekt v podnikatelském seskupení je způsobilá vyrábět technologické celky, které dále dodává společnosti ONDRSTROJ ENGINEERING s.r.o. za cenu obvyklou. Tato tvrzení dokládá také skutečnost, že za 1. čtvrtletí roku 2021 vykázala zisk přesahující 7 000 000 Kč.

[7] Správce daně a žalovaný proto měli dojít k závěru, že stěžovatelka bude případné antidumpingové clo schopna uhradit, neboť realizací projektu přeměny nezanikla a bude nadále provozovat podnikatelskou činnost. Místo toho rezignovali na možnost

nelikvidačního řešení, například uhrazení v budoucnu stanoveného antidumpingového cla formou splátek při povolení posečkání úhrady. Takovou možnost však správce daně v napadených zajišťovacích příkazech ani okrajově neuvádí, navíc rezignoval i na finanční analýzu ve vztahu k majetku stěžovatelky a k výši hrozícího antidumpingového cla. Takový postup odporuje rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb., podle nějž musí racionální a zodpovědný správce daně v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby jeho aktiva nezmizela předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu.

[8] Stěžovatelka proto uzavřela, že rezignace správce daně na nelikvidační možnosti řešení případného budoucího stanovení antidumpingového cla ve spojení s nezohledněním její bezproblémové daňové historie a jejího postavení na trhu způsobila nezákonnost zajišťovacích příkazů. Na tom nemůže nic změnit ani právní posouzení žalovaného, který doplnil, že provedení finanční analýzy před vydáním zajišťovacích příkazů nasvědčuje znalecký posudek č. 117-12/2016 o majetku stěžovatelky a také sdělení Generálního ředitelství cel. Tyto skutečnosti by ovšem musely být uvedeny v odůvodnění samotných zajišťovacích příkazů. Z uvedených důvodů navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného o odvolání i všechny napadené zajišťovací příkazy.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Vytkl stěžovatelce, že fakticky nepolemizuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, nýbrž pouze s rozhodnutími celních orgánů. Sám proto pouze odkázal na jednotlivé části svého vyjádření k žalobě a svého rozhodnutí o odvolání. K předloženému předběžnému výkazu zisku a ztrát stěžovatelky za 1. čtvrtletí roku 2021 žalovaný připomíná, že taková listina ke dni vydání zajišťovacích příkazů, jeho vlastního rozhodnutí či rozsudku krajského soudu neexistovala.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá již pouze to, že údajné obavy z nedobytnosti v budoucnu případně vyměřeného antidumpingového cla nebo ze značných obtíží spojených s jeho vybráním celní orgány nedostatečně odůvodnily a že tyto obavy nejsou podložené.

III. a) Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů

[12] Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jsou vymezeny v § 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*

pokračování

době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

[13] Pro vydání zajišťovacího příkazu musejí být splněny dvě podmínky obsažené v právě citovaném ustanovení, které NSS rozebral například v bodech 46 a 47 rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS: „(...) *správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Nejvyšší správní soud uvádí, že lze rovněž souhlasit s tím, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“

[14] Jak konstatoval již krajský soud, k naplnění této druhé podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu stačí důvodná obava buď z nedobytnosti celního dluhu v době vymahatelnosti, nebo z toho, že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, popř. mohou být naplněny varianty obě, neboť se navzájem nevylučují.

[15] Správce daně se přiklonil k variantě první, přičemž na str. 8 zajišťovacích příkazů dále uvádí, že stěžovatelka přestala disponovat „*prostředky, které by do budoucna poskytovaly celnímu úřadu alespoň nějakou záruku stran dobytnosti dosud nestanovené daně*“. K tomuto závěru dospěl v důsledku toho, že poté, co dne 29. 8. 2019 zahájil kontrolu po propuštění zboží (výsledky kontrolního zjištění byly stěžovateli zaslány dne 26. 2. 2020), rozhodla se stěžovatelka provést rozdělení ve formě odštěpení sloučením (projekt přeměny byl rejstříkovému soudu doručen dne 26. 2. 2020). Žalovaný sice vytkl na straně 23 svého rozhodnutí správci daně, že ze zjištěného skutkového stavu věcí neměl dostatek podkladů pro závěr, že stěžovatelka realizovala přeměnu právě proto, aby se vyhnula povinnosti uhradit případně doměřené antidumpingové clo. Zároveň však taktéž dospěl k závěru, že „*majetek odvolatelky po realizované přeměně nepostačuje na úhradu odvolatelce vyměřeného celního dluhu*.“ Stěžovatelka již v odvolání argumentovala tím, že pokud by případně doměřené antidumpingové clo bylo nedobytné u ní, mohl by je správce daně vymáhat po jejích nástupnických společnostech jako ručitelích. Na takovou variantu však žalovaný na stranách 18 a 23 reagoval vysvětlením, že by šlo o „*vymožení, které je spojeno se značnými obtížemi*“, neboť vymáhání pohledávek po ručitelích předpokládá činění dalších právních úkonů (a to až následně po vymáhání po samotné stěžovateli). Takovým úkonem je zejména v zákonné lhůtě podle zákona o přeměnách učinění přihlášení pohledávek, které však vzniknou teprve samotným doměřením cla. Při zmeškání této lhůty nelze pohledávku vymáhat, takže se po správci daně jako věřiteli vyžaduje zvláštní míra ostražitosti.

[16] Celní orgány tedy pracovaly alternativně s oběma složkami druhé podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Prokázaly totiž na straně jedné důvodnou obavu z nedobytnosti celního dluhu na samotné stěžovatelce, a na straně druhé důvodnou obavu z toho, že vybrání antidumpingového cla po jejích nástupnických společnostech by bylo spojeno se značnými obtížemi. Nelze tedy vytýkat krajskému soudu, že se v bodě 30. svého rozsudku vyjádřil i ke splnění alternativy v podobě „vymožení, které je spojeno se značnými obtížemi“, neboť i tou se celní orgány zabývaly.

[17] Co se týče obav z nedobytnosti celního dluhu v době vymahatelnosti, NSS shrnul typické případy splnění této alternativy v bodě 67 rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 - 40: *„Zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost daně může být celá variabilita situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnostmi, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2017, č. j. 62 Af 113/2015 - 250), dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti.“* Ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, pak NSS připomněl, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze Nejvyšší správní soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139).“*

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti trvá na tom, že důsledky projektu přeměny nevyvolávaly obavy, že antidumpingové clo bude v době své vymahatelnosti nedobytné. Z výše citovaného rozsudku č. j. 1 As 27/2014 - 31 plyne, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně. Nelze tedy například paušálně tvrdit, že pokud daňový subjekt podstoupí přeměnu, je to bez dalšího důvodem pro splnění podmínky obav o budoucí vymahatelnost stanovené daně. Jak uvedl NSS v bodě 34 rozsudku ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 - 40: *„Obecně nelze jakkoli zpochybňovat právo žalobce upravit*

pokračování

podmínky vlastního podnikání co nejefektivněji a soudu nepřísluší zpochybňovat ani to, že shora uvedené změny měly být součástí dlouhodobé strategie v tomto ohledu. Objektivní skutečností však zůstává, že k rozdělení žalobce přistoupil relativně nedlouho po zahájení daňového řízení a že v této době správce daně učinil dostatečně konkrétní zjištění o způsobu transformace žalobce, zejména o rozsáhlé dispozici jměním žalobce a o zásadním snížení jeho základního kapitálu. Teprve po řádném vyhodnocení těchto skutkových zjištění mohl krajský soud uvážít, zda byly obavy z dobytosti či obtíží při hrazení daně v této věci natolik silné, aby bylo vydání zajišťovacích příkazů zákonné.“

[19] Je proto na celních orgánech, aby individuálně posoudily, že v důsledku projektu přeměny stěžovatelky vzniká důvodná obava z nedobytnosti celního dluhu v době vymahatelnosti, respektive z toho, že vymožení bude spojeno se značnými obtížemi. Tak tomu je typicky tehdy, pokud důsledkem přeměny je převedení majetku či lukrativní části podnikání mimo dosah případné daňové exekuce (viz k takové situaci rozsudky NSS ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018 - 39, či ze dne 23. 9. 2019, č. j. 7 Afs 316/2018 - 34).

III. b) Dostatečnost odůvodnění zajišťovacích příkazů

[20] Takové individuální posouzení provedl již správce daně ve svých zajišťovacích příkazech. Rozepsal majetkové důsledky plynoucí z projektu přeměny společnosti stěžovatelky, jimiž byly převody jejích konkrétních aktiv a pasiv na nástupnické společnosti. Krom toho uvedl na straně 8 zajišťovacích příkazů další konkrétní obavy související s projektem přeměny: značná výše doměřovaného antidumpingového cla mohla způsobit stěžovateli nečekané ekonomické komplikace; přeměna stěžovatelky je překvapivá pohledem její dlouholeté historie pod dosavadním názvem (od roku 1991); podle čl. 1 odst. 4 projektu přeměny nepřecházejí na nástupnické společnosti daňové povinnosti stěžovatelky; v důsledku přeměny dojde k podstatnému snížení jejího majetku; nástupnická společnost RITOMA Estates s. r. o. sídlí na virtuálním sídle; a další. Na tomto základě správce daně uzavřel, že „*má za to, že po zahájení kontroly po propuštění zboží při existenci reálné hrozby doměření daňové povinnosti, rozhodl jediný akcionář Ondřejovické strojírny a.s. o projektu přeměny, který celnímu úřadu neoznámil a v rámci kterého se zbavil veškerého majetku vyšší a trvalé hodnoty (nemovitě i movité věci), převedl významnou část své doposud vykonávané ekonomické činnosti a přenesl zůstatky na bankovních účtech na personálně propojené nástupnické společnosti, což je podle celního úřadu silným důvodem svědčícím o ohrožení dobytosti dosud nestanovené daně. Důsledkem tohoto jednání bylo výrazné snížení majetku Ondřejovické strojírny a.s., která přestala disponovat veškerým nemovitým majetkem, dlouhodobým hmotným majetkem či finančními prostředky na účtech, tj. prostředky, které by do budoucna poskytovaly celnímu úřadu alespoň nějakou záruku stran dobytosti dosud nestanovené daně.*“

[21] Žalovaný pak uvedené úvahy doplnil o podrobnou finanční analýzu založenou také na znaleckém posudku č. 117-12/2016 o majetku stěžovatelky ke dni 30. 4. 2016. Konstatoval, že co se týče majetkové struktury, má stěžovatelka jediného vlastníka společnost HASSMANN Group s. r. o., se sídlem Salisov 49, Zlaté Hory. Totožného vlastníka mají i nástupnické společnosti ONDRSTROJ ENGINEERING s. r. o. a RITOMA Estates s. r. o. (nyní již ONDRSTROJ Majetková s. r. o.). Podle projektu přeměny měly části jmění stěžovatelky přejít na tyto nástupnické společnosti v důsledku

rozdělení žalobkyně ve formě odstěpení sloučením. Žalovaný se ztotožnil s přesvědčením správce daně o oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů. Ke dni 1. 4. 2020 totiž došlo k realizaci projektu přeměny, jejímž důsledkem bylo výrazné snížení hodnoty majetku (vlastního kapitálu) stěžovatelky na zhruba 2 560 000 Kč a došlo ke zcizení nemovitého majetku, materiálu, nedokončené výroby a polotovarů, zboží a zásob, tj. hmotných složek jejího podnikání, na nástupnické společnosti. Z finanční analýzy v návaznosti na projekt přeměny žalovaný konkrétně zjistil, že na společnost ONDRSTROJ ENGINEERING s. r. o. byla ze stěžovatelky odstěpena aktiva tvořená dlouhodobým majetkem (přesun technického zázemí výroby) ve výši 49 400 000 Kč, zásobami ve výši 34 400 000 Kč, pohledávkami z obchodních vztahů ve výši 43 500 000 Kč, pohledávkami za jednatele ve výši 3 300 000 Kč a pohledávkou za ONDRSTROJ ENGINEERING s. r. o. ve výši 300 000 Kč. Na společnost RITOMA Estates s. r. o. byla ze stěžovatelky odstěpena aktiva tvořená dlouhodobým majetkem neodepisovaným, tzn. pozemky v hodnotě 700 000 Kč a budovami a stavbami v hodnotě 109 900 000 Kč, dalším dlouhodobým majetkem v hodnotě 400 000 Kč a odloženou daňovou pohledávkou ve výši 300 000 Kč. V důsledku přeměny tak došlo k výraznému snížení hodnoty majetku (vlastního kapitálu) stěžovatelky, jehož výslednou hodnotu žalovaný vyčíslil na zhruba 2 560 000 Kč, což stěžovatelka nerozporuje. Na základě projektu přeměny měla stěžovatelka postavení nájemce a nástupnické společnosti postavení pronajímatelů, proto jim bude povinna hradit kompenzaci za užívání nemovitostí. Závěr o ohrožení dobytosti antidumpingového cla podpořila další zjištění vyplývající z výpisů z obchodního rejstříku, z výpisu katastru nemovitostí a ze zjištění vyplývajících z projektu přeměny, na jejichž základě dospěl k závěru, že v případě realizace projektu přeměny nebude stěžovatelka vlastnit nemovitý či movitý majetek vyšší hodnoty, což konstatoval ostatně již správce daně. Z toho žalovaný dovodil, že lze stěžovatelku považovat za společnost se značným rizikem vzniku nedoplatku, která zároveň nemá dostatek majetku, aby uhradila své daňové závazky. Její nemajetnost svědčí o tom, že vybrání antidumpingového cla v budoucnu bude do značné míry obtížné, ne-li nemožné. S mírou pravděpodobnosti blížící se jistotě dovodil, že pokud převedla svůj majetek na jiné subjekty, tak tím fakticky ukončila svou podnikatelskou činnost, eventuálně ji utlumila způsobem, který nedává garanci, že by byla sama schopna dostát svým daňovým závazkům majícím původ ve stanoveném antidumpingovém clu. Po ekonomické stránce je stěžovatelka nestabilní s vysokým rizikem nedoplatku. Plně odpovídá za plnění pracovně právních vztahů, když podle čl. 19 odst. 1 projektu přeměny nepřechází žádní zaměstnanci žalobkyně na žádnou z nástupnických společností. Načasování přeměny navíc podle stránky 24 rozhodnutí žalovaného naznačovalo, že šlo o reakci na zprávu OLAF a výsledky následné kontroly, nikoli o dlouhodobý plán stěžovatelky, jak tvrdila.

[22] Stěžovatelka tedy nemá pravdu, pokud tvrdí, že celní orgány nedostatečně odůvodnily své obavy z nedobytnosti celního dluhu v době vymahatelnosti, respektive z toho, že vymožení bude spojeno se značnými obtížemi. Souběžně s tím však brojí i proti tomu, že tyto obavy jsou nepodložené.

III. c) Věcná opodstatněnost vydání zajišťovacích příkazů

[23] Stěžovatelka zejména zdůrazňuje, že správce daně mohl své pohledávky zajistit a vymáhat po jejích nástupnických společnostech jako ručitelích. Poukazuje na § 257 zákona

pokračování

o přeměnách, podle něž *každá z nástupnických společností nebo každé z nástupnických družstev ručí za dluhy, jež přešly v důsledku rozdělení ze zaniklé nebo rozdělované společnosti nebo družstva na ostatní nástupnické společnosti nebo družstva nebo zůstaly rozdělované společnosti nebo družstvu při odštěpení, společně a nerozdílně s ostatními nástupnickými společnostmi až do částky ocenění jmění, jež na ni mělo přejít podle projektu rozdělení uvedené v posudku znalce pro ocenění jmění.* Podle § 35 odst. 1 téhož zákona *věřitelé osob zúčastněných na přeměně, kteří přihlásí své nesplatné pohledávky do 6 měsíců ode dne, kdy se zápis přeměny do obchodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám, mohou požadovat poskytnutí dostatečné jistoty, jestliže se v důsledku přeměny zhorší dobytnost jejich pohledávek. Marrým uplynutím této lhůty toto právo zaniká.* Podle § 171 odst. 1 daňového řádu: *Nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.*

[24] Samotná skutečnost ručení nástupnickými společnostmi však obavy o budoucí dobytnost případně vyměřeného cla neodstraňuje, jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 67/2017 - 40, v němž se taktéž zabýval situací, kdy daňový subjekt prošel přeměnou ve formě rozdělení odštěpením, jehož důsledkem byl přechod významné části jeho majetku na nástupnickou společnost. V bodě 32 tohoto rozsudku vyvrátil argumentaci, že vymožení daně není přeměnou ohroženo právě díky samotnému ručení nástupnické společnosti podle § 257 odst. 1 zákona o přeměnách: *„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. Splnění či nesplnění této podmínky vyplývá z konkrétních skutkových zjištění správce daně. Právní úprava ručení za závazky rozdělované společnosti může být podpůrným argumentem při závěru o splnění či nesplnění této podmínky, nikoli však důvodem základním a jediným. Připuštění takového závěru by ad absurdum znamenalo, že zajišťovací příkazy nikdy nelze vydat při zjištění o tom, že potenciální daňový dlužník podstoupil proces přeměny. To z právní úpravy nevyplývá. Klíčová jsou proto v tomto ohledu konkrétní skutková zjištění vedoucí správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, který v sobě z podstaty věci vždy nese jistou míru rizika stran oprávněnosti jeho použití.“*

[25] Vymáhání pohledávek po jiných právních subjektech, než je sama stěžovatelka, přepokládá přinejmenším činění dalších právních úkonů věřitelem, např. přihlášení pohledávek v zákonné lhůtě, při jejímž zmeškání nelze pohledávku po ručiteli vymáhat. Ke vzniku povinnosti zaplatit clo však dojde až jeho doměřením, resp. uplynutím lhůty stanovené v dodatečných platebních výměrech. V době vydání zajišťovacích příkazů, tedy ke dni 6. 3. 2020, již byl zveřejněn projekt přeměny, který založil odůvodněné obavy správce daně o budoucí dobytnost případně doměřeného cla, samotné clo však ještě vyměřeno nebylo, nešlo tedy o pohledávku, kterou bylo možné přihlásit. K doměření antidumpingového cla došlo až následně dne 25. 4. 2020 a mohla nastat celá řada situací, v jejichž důsledku by mohlo dojít k pozdnímu uplatnění této pohledávky vůči ručitelům, v závislosti na dalším postupu stěžovatelky, včetně uplatnění opravných prostředků proti samotnému doměření antidumpingového cla. Jak k podobné situaci připomněl NSS v bodě 23 rozsudku ze dne 23. 9. 2019, č. j. 7 Afs 316/2018 - 34: *„Nástupnické společnosti sice ručí společně a nerozdílně za dluhy stěžovatele (§ 257 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů), avšak pouze do částky ocenění*

jmění, jež na ně mělo přejít podle projektu rozdělení uvedené v posudku znalce pro ocenění jmění, (...). Navíc je třeba uvést, že ručení je vztahem subsidiárním, což znamená, že správce daně může přistoupit k vymáhání daně po nástupnických společnostech až poté, pokud ji neuhradí sám daňový dlužník, tedy se značným časovým odstupem.“ Ani pohledem výše citovaného rozsudku č. j. 7 Afs 67/2017 - 40 tedy nelze souhlasit se stěžovatelkou, že nástupnické společnosti by za její případný dluh ručily bez dalšího.

[26] Není pravdivé tvrzení stěžovatelky, že celní orgány nezvažovaly méně intenzivní zásahy do jejích majetkových práv, neboť se zabývaly právě možnostmi následného vymáhání antidumpingového cla po jejích nástupnických společnostech, ovšem shledaly výše zmíněné obtíže, s nimiž by byla tato alternativa spojena, včetně hrozby promeškání lhůty pro přihlášení dané pohledávky (viz stranu 23 rozhodnutí žalovaného). Vzhledem k tomu, jak velký objem majetku byl ze stěžovatelky vyveden na nástupnické společnosti a jak malý majetek jí po realizaci přeměny zůstal, byly odůvodněné obavy, že antidumpingové clo nebude schopna v budoucnu uhradit. Nebyly tedy splněny podmínky pro aplikaci právního názoru vyjádřeného ve stěžovatelkou zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, podle nějž je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.

[27] Stěžovatelka si navíc odporuje, neboť na straně jedné vytýká celním orgánům, že vůči ní zvolili právě likvidační postup, na straně druhé však poukazuje na to, že nadále úspěšně podniká. Odůvodněnost obav z budoucí dobytosti pohledávky v podobě doměřeného antidumpingového cla je ovšem třeba posuzovat pohledem okamžiku vydání zajišťovacích příkazů, tedy pohledem dne 6. 3. 2020. Skutečnost, že stěžovatelka i následně podnikala a v některých pozdějších obdobích dosahovala zisku, jak se snaží nyní prokázat výkazem zisku a ztráty za 1. čtvrtletí roku 2021, nemůže sama o sobě vyvrátit důvodnost obav správce daně pohledem 1. čtvrtletí roku 2020.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud pro výše uvedené kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti mu nevznikly, a proto je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. března 2022

pokračování

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu