

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Michaely Bejčkové a Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **MAJORITY PETROL, s. r. o.**, se sídlem Dobroměřice 470, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2015, čj. 27504/15/5100-41453-706611, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 1. 2017, čj. 15 Af 100/2015-93,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 1. 2017, čj. 15 Af 100/2015-93, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj vydal dne 23. 6. 2015 a 14. 7. 2015 celkem devatenáct zajišťovacích příkazů, jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za období červen 2012 až prosinec 2013 v celkové výši 48 038 695 Kč.

[2] Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 21. 8. 2015.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 16. 1. 2017. Podle soudu finanční orgány dostatečně zdůvodnily závěr,

podle nějž žalobkyně získala oprávnění nakládat se zbožím jako jeho vlastník již od okamžiku, kdy přepravce (personálně propojená společnost 2K Group, s. r. o.) v zahraničí převzal zboží. Krajský soud zdůraznil, že zajišťovací příkaz nemůže být výsledkem rozsáhlého dokazování; podmínkou pro jeho vydání je pouze přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a její obtížná vymahatelnost. Podložený je rovněž závěr, podle nějž majetek žalobkyně nedostačuje k uhrazení daně v odhadované výši; zejména je významné, že majetek žalobkyně je téměř celý kryt cizími zdroji včetně vysoké půjčky od společníka. Podle soudu nelze jen kvůli personálnímu propojení žalobkyně se společností Rock Oil Praha, s. r. o., spolehlivě dovodit, že se i u žalobkyně bude opakovat scénář, který nastal u této společnosti. Tato nedostatečně zdůvodněná úvaha však nemá vliv na celkovou správnost závěrů finančních orgánů.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost, v níž namítla nesprávné posouzení právní otázky. Podle stěžovatelky není důvodné předpokládat, že jí bude dodatečně vyměřena vysoká daň; právní názor správce daně o přechodu vlastnického práva k dodávaným pohonným hmotám považuje stěžovatelka za zásadně nesprávný. Stěžovatelka zdůraznila, že odesílatel pohonných hmot a její dodavatel jsou odlišné subjekty (jeden zahraniční, druhý tuzemský). Dopravce 2K Group zajišťoval přepravu pohonných hmot jak pro stěžovatelku, tak pro jiné subjekty. Tím, kdo objednával přepravu pro své zákazníky u společnosti 2K Group, byl dodavatel – tj. subjekt, který dodával pohonné hmoty jak stěžovatelce, tak třetím osobám. Tento dodavatel také určoval datum a místo nakládky, rafinérii, množství a druh pohonných hmot atd. Správce daně usoudil, že byly-li pohonné hmoty po jejich stočení do cisteren v zahraničí dovezeny přímo stěžovatelce, byla pořizovatelem pohonných hmot stěžovatelka, a právě ona tedy uskutečnila přeshraniční intrakomunitární transakci; takový závěr je ale nesprávný (viz rozsudek NSS ve věci 5 Afs 77/2015).

[5] Stěžovatelka pokládá za nesprávný závěr krajského soudu, podle nějž se stala vlastníkem zboží v okamžiku, kdy je převzal dopravce (2K Group). Společnost 2K Group totiž nikdy nebyla vlastníkem dodávaných pohonných hmot, a stěžovatelka tak od ní nemohla nabýt vlastnické právo. Prvním pořizovatelem zboží nemusí být vždy osoba, která zajistila dopravu nebo k ní dala příkaz: v rámci jediné přepravy se totiž může uskutečnit několik dodání a je třeba posoudit, které z nich je vnitrostátní a které intrakomunitární. Místem dodání nemusí být proto vždy jen místo fyzického naložení zboží na dopravní prostředek.

[6] Stěžovatelka nespatřuje ve své věci ani důvody pro oprávněnou obavu ve vztahu k dobytnosti daně. Stěžovatelka dlouhodobě podniká na stejném místě, pravidelně u ní probíhají daňové kontroly, nikdy neměla nedoplatky. Postačí-li označit pohonné hmoty za rizikovou komoditu, dalo by se tím zdůvodnit vydání zajišťovacích příkazů vůči všem obchodníkům s pohonnými hmotami. Stěžovatelka proto navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

pokračování

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu) je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (viz rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Stěžovatelka se domnívá, že v její věci nebyl splněn ani jeden z těchto předpokladů.

III.A Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

[10] Zajišťovací příkazy v této věci byly založeny na zjištění, že dopravu pohonných hmot ze zahraničí obstarávala pro stěžovatelku po dobu roku a půl personálně propojená společnost 2K Group; dopravu objednávala stěžovatelka a také ji hradila. Ačkoli stěžovatelka označila za své dodavatele tuzemské společnosti a dodávku pohonných hmot za tuzemská plnění a ve vztahu k tomuto zboží uplatnila nárok na odpočet daně, správce daně naopak usoudil, že zde šlo o intrakomunitární plnění, protože stěžovatelka mohla nakládat se zbožím jako vlastník již od okamžiku, kdy dopravce převzal zboží v jiném členském státě. To dovodil správce daně právě z toho, že dopravcem byla personálně propojená společnost, dopravu objednávala a hradila stěžovatelka a zboží bylo v ČR dopravováno přímo na stěžovatelčiny čerpací stanice nebo jejím odběratelům.

[11] Stěžovatelka v odvolání proti zajišťovacím příkazům uvedla na svou obranu jen velmi obecná tvrzení, která kritizují postup správce daně (*správce daně zneužívá své správní uvážení, správce daně postupuje v hrubém rozporu se zavedenou evropskou praxí, správce daně zatajuje existenci metodických pokynů, daň byla vyfabulována* atd.). V žalobě se stěžovatelka zaměřila na několik otázek, které podle ní byly problematické (okamžik nabytí vlastnického práva k pohonným hmotám, lhůta k plnění, hrozba nebezpečí z prodlení, nedobytnost daně). K otázce nabytí vlastnického práva k pohonným hmotám stěžovatelka uvedla, že považuje za zásadně nesprávný názor, podle nějž na ni bezprostředně po stočení pohonných hmot do cisterny společnosti 2K Group přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Pohonné hmoty byly stěžovatelce dodávány v obchodním řetězci, což je naprosto obvyklé, protože smlouvy se uzavírají na odběr sjednaného množství pohonných hmot (tzv. kontingenty). Stěžovatelčini dodavatelé uskutečnili tuzemská zdanitelná plnění a byli povinni přiznat DPH; stěžovatelka byla také povinna přiznat DPH v případech, kdy jí tuto povinnost ukládá § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Závěr správce daně o okolnostech přepravy je předčasný a postrádá důkazní oporu; správce daně neprovedl celkové posouzení všech okolností případu.

[12] Žalobní argumentaci považuje NSS za velmi strohou. Stěžovatelka zde v podstatě jen vyjadřuje prostý nesouhlas se závěry správce daně a nepopisuje žádné konkrétní

skutkové okolnosti, které by mohly tyto závěry zpochybnit. Krajský soud se navzdory tomu věnoval této otázce velmi pečlivě. Shrnul dosavadní významnou judikaturu Soudního dvora EU a zabýval se též rozsudky NSS, kterých se dovolávala stěžovatelka. Oproti věci 5 Afs 77/2015, v níž byla za jediné kritérium intrakomunitárního plnění považována skutečnost, že daňový subjekt zajišťoval přepravu, přistoupilo v projednávané věci k této okolnosti ještě to, že dopravcem byla personálně propojená společnost a stěžovatelka určovala i osoby konečné spotřeby, jimiž byli její vlastní čerpací stanice či její odběratelé. Stejně tak byla skutková situace odlišná v již zmíněné věci 4 Afs 22/2015 (zde správce daně opomněl hodnotit řadu konkrétních okolností, na které daňový subjekt poukazoval již v daňovém řízení a které plynuly např. z výpovědí řidičů cisteren či z prohlášení tzv. prostředních článků – tj. bezprostředních dodavatelů daňového subjektu – o jejich daňové povinnosti).

[13] Krajský soud porovnal okolnosti v právě citovaných věcech s okolnostmi ve věci projednávané a shledal, že stěžovatelka na rozdíl od daňových subjektů v citovaných věcech nijak blíže neobjasnila okolnosti dovozu a přepravy pohonných hmot, které vedly správce daně k vydání zajišťovacích příkazů. I krajský soud tedy považoval za přiměřeně pravděpodobné, že stěžovatelka skutečně nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník v jiném členském státě Evropské unie, a že jí tedy v této souvislosti nevznikl nárok na odpočet DPH.

[14] Teprve v kasační stížnosti stěžovatelka o něco podrobněji popsala sporné skutkové okolnosti; celkově však i kasační stížnost přináší především tvrzení, která se míjejí s podstatou argumentace správce daně a krajského soudu. Stěžovatelka tvrdí, že musela objednávat přes větší dodavatele v řetězci, neboť rafinérie od svých smluvních partnerů požadují větší objem a větší frekvenci dodávek, než odpovídá stěžovatelčiným potřebám; že její tuzemský dodavatel je subjektem odlišným od zahraničního odesilatele pohonných hmot; že to byl dodavatel, kdo určoval, kdy, co a odkud se bude odebírat. Tím však stěžovatelka nijak nereaguje na zjištění správce daně, podle nichž v případech, které jsou obsahem zajišťovacích příkazů, objednávala a platila přepravu pohonných hmot právě ona sama, a ona sama (či její odběratelé) si také pohonné hmoty přebrala, když dorazily do ČR. Nijak nereaguje ani na úvahy krajského soudu, který odlišil stěžovatelčinu věc od věcí již rozhodnutých, v nichž daňové subjekty uspěly, a shledal, že závěry správce daně jsou dostatečně odůvodněny a stěžovatelka nepřináší žádnou konkurující argumentaci.

[15] Sdělení, podle nějž dopravce 2K Group zajišťoval přepravu pohonných hmot jak pro stěžovatelku, tak pro jiné subjekty, nepřináší k vyřešení sporu vůbec nic. Je přece lhostejné, kolika subjektům poskytovala své přepravní služby společnost 2K Group: v této věci se správce daně zaměřil jen na případy, v nichž společnost 2K Group dopravovala zboží pro stěžovatelku. Podle dalšího stěžovatelčina sdělení byl tím, kdo objednával u společnosti 2K Group přepravu pro své zákazníky (tj. i pro stěžovatelku), její tuzemský dodavatel. Toto sdělení ale opět celou záležitost nijak nevysvětluje – jen popírá obsah správního spisu, v němž je založeno množství faktur na přepravu vystavených společností 2K Group pro odběratele Majority Petrol, tedy pro stěžovatelku.

[16] Stejně tak není jasné, proč stěžovatelka upozorňuje na to, že společnost 2K Group nikdy nebyla vlastníkem dodávaných pohonných hmot, a stěžovatelka tak od ní nemohla

nabýt vlastnické právo. Správce daně ani krajský soud nikdy netvrdili, že společnost 2K Group jako dopravce byla vlastníkem dodávaných pohonných hmot; stěžovatelka tak polemizuje s něčím, co není podstatou závěrů správce daně. Není třeba se zde zabývat přechodem vlastnického práva a tím, že dopravce se jen z titulu dopravy nestává vlastníkem, přesto to nebrání tomu, aby vlastnické právo ke zboží přešlo z osoby, která dopravci zboží svěřila, na osobu, jíž dopravce zboží přivezl). Postačí připomenout, že Soudní dvůr EU (a po něm i české správní soudy) používají při popisu intrakomunitárního dodání zboží formulace „*právo nakládat se zbožím jako vlastník*“, nikoli „*vlastnické právo*“ – jde zde tedy o speciální pojem, který řeší daňové dopady dovozu zboží z jiného členského státu, nikoli formální právní postavení dopravce.

[17] V této části kasační stížnosti už pak jen stěžovatelka předkládá obecně platné závěry soudů (*prvním pořizovatelem zboží nemusí být vždy osoba, která zajistila dopravu; je třeba posoudit, které z dodání v rámci jediné přepravy je vnitrostátní a které intrakomunitární; místem dodání nemusí být vždy jen místo fyzického naložení zboží na dopravní prostředek*), které ale nijak neuvádí do kontextu se svou vlastní věcí, protože nepřináší žádné skutkové okolnosti, které by svědčily ve prospěch jejího výkladu a proti výkladu správce daně. V tom spočívá zásadní rozdíl proti nedávným rozhodnutím NSS (2 Afs 108/2016, 1 Afs 87/2016, 10 Afs 17/2016), v nichž naopak daňové subjekty postižené zajišťovacími příkazy vznášely konkrétní námitky vztahující se k jejich situaci. Uvedená obecná tvrzení tedy nemohou stěžovatelce nijak prospět a tato kasační námitka není důvodná.

III.B Obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně

[18] NSS však nesouhlasí se závěry správce daně a krajského soudu, které se týkají druhé zákonné podmínky – nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. I když zajišťovací příkazy při přezkumu obstály co do první zákonné podmínky (*přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena*), přece jen správce daně v této věci nepodezíral stěžovatelku z účelového zapojení do řetězce plátců DPH, a tedy z daňového podvodu: naopak tu jde o čistý spor o právo (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). V takové situaci je třeba, aby méně intenzivní pravděpodobnost budoucího stanovení daně byla vyvážena výraznou a podloženou obavou o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně.

[19] Takto kvalifikovanou obavu tu NSS nespatřuje. Z judikatury (kromě rozsudku právě citovaného viz např. i rozsudek NSS ve věci 1 Afs 335/2016) plyne, že k závěru o budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně nepostačuje fakt, že daňový subjekt podniká s „*rizikovou komoditou*“ (zde pohonné hmoty) a budoucí pravděpodobná daň převyšuje jeho majetek. Je pravda, že i k této otázce se stěžovatelka jak v žalobě, tak v kasační stížnosti vyjadřuje poměrně stručně; podstata její obrany je však solidní a spočívá v tom, že stěžovatelka dlouhodobě úspěšně podniká, dosud řádně plnila své daňové povinnosti, má rozsáhlý nemovitý majetek zahrnující i tři čerpací stanice. Správce daně v této věci nijak nepodcenil svou povinnost důkladně se zabývat stěžovatelčinými majetkovými poměry: podrobně rozebral strukturu jejích aktiv i pasiv, vypočetl všechny její nemovitosti co do druhu a výměry, ocenil její motorová vozidla, zjistil si stav na jejích běžných účtech. Důležité pak pro něj bylo, že stěžovatelčiny nemovitosti mají sice

značnou hodnotu, ale jsou významně zatíženy zástavními právy. Krom toho je stěžovatelčin majetek z podstatné části (87 %) kryt cizími zdroji (převážně dlouhodobou půjčkou od společníka).

[20] Krajský soud se ztotožnil se správcem daně i v hodnocení stěžovatelčiny majetkové situace. Nesouhlasil sice s tím, že by personální propojení mezí stěžovatelkou a společností Rock Oil Praha zakládalo důvodné obavy ze stejného scénáře, který nastal u této společnosti (přerušení komunikace se správcem daně, exekuce, konkurs), ale přesvědčilo jej to, že budoucí daňová povinnost o třetinu převyšuje stěžovatelčina aktiva a je desetinásobkem hodnoty aktiv snížených o cizí zdroje.

[21] NSS má přesto za to, že stěžovatelčina majetková situace nepředstavuje onen extrémní případ, ve kterém by bylo nutné postupovat tak razantně, jak to správce daně učinil nejen vlastními zajišťovacími příkazy, ale i dalším postupem, který je popsán v kasační stížnosti (správce daně zablokoval stěžovatelčiny běžné účty; zajistil a odvezl její movitý majetek; zřídil zástavní právo na jejích nemovitostech a v některých případech už i nařídil konkrétní termíny dražeb; označil stěžovatelku za nespolehlivého plátce DPH, takže s ní třetí osoby odmítají obchodovat). Správce daně nenaznačil ani nejmenší indicii o tom, že by stěžovatelka kdykoli v minulosti se správcem daně nespolupracovala, neplnila své daňové povinnosti nebo se k nim stavěla liknavě. Rovněž není z ničeho patrné, že by se stěžovatelka účelově zbavovala svého majetku, aby pak – až dojde na stanovení a placení daně – nebylo „z čeho brát“. Soudu se proto jeví, že postup spočívající v rychlé exekuci stěžovatelčina majetku by správce daně mohl použít až v situaci, kdy by daň skutečně byla stanovena v předpokládané výši (což zatím není jisté). Možná by ale ani rychlé exekuce nebylo třeba: pokud společnost dobře hospodaří a dlouhodobě vytváří zisk, přichází v úvahu i posečkání daně, placení ve splátkách či za pomoci úvěru.

[22] Výstižně to vyjádřil NSS v již citovaném rozsudku ve věci 2 Afs 239/2015:

> *Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav].*
>
> *Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.*

[23] NSS uzavírá, že na rozdíl od krajského soudu nepovažuje za splněnou druhou zákonnou podmínku vydání zajišťovacího příkazu, tedy oprávněnou obavu z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. Tato kasační námitka je proto důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[24] NSS shledal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku dobytnosti daně, kterou stěžovatelka učinila spornou ve druhé kasační námitce; proto jeho rozsudek zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] V novém řízení rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu