

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ČSAD JIHOTRANS a.s.,** se sídlem Pekárenská 255/77, České Budějovice, zast. JUDr. Jaromírem Bayerem, advokátem se sídlem Jeremiášova 18, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 2. 2017, č. j. 10 Af 4/2016 – 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 2. 2017, č. j. 10 Af 4/2016 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 6. 11. 2015, č. j. 38271/15/5100-41458-710158, odvolání a potvrdil celkem 7 zajišťovacích příkazů Specializovaného finančního úřadu ze dne 1. 10. 2015, č. j. 216369/15/4000-50715-109550, č. j. 217306/15/4000-50715-109550, č. j. 216473/15/4000-50715-109550, č. j. 216521/15/4000-50715-109550, č. j. 216493/15/4000-50715-109550, č. j. 216531/15/4000-50715-109550 a č. j. 216500/15/4000-50715-109550. Zajišťovacími příkazy uložil správce daně žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen a listopad 2012 a leden až březen 2013, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 23 127 888 Kč.

[2] Žalovaný konstatoval, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty, jelikož žalobce vykazoval přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

od tuzemských plátců, avšak dle zjištění správce daně bylo u těchto plnění místo nakládky pohonných hmot v jiném členském státě. Současně byl žalobce uváděn v databázích záznamních povinností k pohonným hmotám jako přepravce pohonných hmot. Proto správci daně vznikla pochybnost o správnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty. K majetkovým poměrům žalobce bylo zjištěno, že ke dni 1. 9. 2015 byl snížen základní kapitál a že valná hromada akcionářů žalobce schválila projekt rozdělení odštěpením se založením nástupnických společností s přechodem významné části majetku žalobce (zejména nemovitostí) na nástupnickou společnost. Podle žalovaného vyvolával obavu správce daně zejména útlum ekonomické činnosti žalobce související s jeho rozdělením, resp. to, že odvolatel přestával provozovat některé dosud vykonávané činnosti a nově je budou provozovat nástupnické společnosti. S tím souvisel i odliv žalobcova majetku a stabilních obchodních partnerů. Žalobce nesprávně uplatnil odpočet na dani, protože nesprávně vyhodnotil obchodní transakce z hlediska příslušných rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Jestliže bylo žalobci umožněno zboží naložit a převést, přešlo na něj v tomto okamžiku taktéž právo nakládat se zbožím jako vlastník, bez ohledu na to, zda na něj současně přešlo i vlastnické právo. Správce daně podle žalovaného rovněž podrobně popsal, k jakým změnám u žalobce dochází. Vycházel z informací uvedených v „Projektu rozdělení odštěpením se založením nástupnických společností“ zveřejněného v obchodním rejstříku. Skutečnost, že nedochází k převodu pouze aktiv, ale i pasiv, nic nemění na tom, že z majetku žalobce byl převeden veškerý majetek vyšší a trvalé hodnoty (nemovité věci) a žalobce již nebude dosahovat takových ekonomických výsledků jako před přeměnou. Fakt, že nástupnické společnosti ručí za závazky původní společnosti, nemůže rozptýlit odůvodněnou obavu správce daně. Ručení je subsidiárním vztahem s nevyhnutelnou existencí časové prodlevy. Nástupnické společnosti ručí pouze do částky ocenění jmění, jež na ně přechází dle projektu rozdělení. Nástupnické společnosti ručí do celkové částky 16 400 000 Kč, tedy do částky podstatně nižší než do výše stanovené v zajišťovacích příkazech. Vydání zajišťovacích příkazů odůvodnila podle žalovaného možnost vyvedení majetku v reálném čase (v řádu několika hodin), a to s ohledem na strukturu majetku, která žalobci v rámci přeměny zůstala (pouze movité věci a prostředky na bankovních účtech).

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 8. 2. 2017, č. j. 10 Af 4/2016 – 32, žalobou napadené rozhodnutí zrušil, zrušil rovněž zajišťovací příkazy a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. Nelze sice po správci daně požadovat, aby při vydání zajišťovacího příkazu či rozhodování o odvolání proti němu postavil na jisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. To by mělo být předmětem řízení o stanovení daně. Na druhé straně nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti úplně odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným důvodem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a vypořádat námitky, jimiž daňový subjekt tuto dosud nestanovenou povinnost vyvrací.

[4] Žalobce tvrdil, že k dodání pohonných hmot došlo až po ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Krajský soud pro citaci rozhodné

právní úpravy a vybraných rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ve věci *Teleos*, C-409/04, Sb. rozh. S. I-07797 ze dne 27. 9. 2007, ve věci *Emag*, C-245/05, Sb. rozh. S. I-03227 ze dne 6. 4. 2006 a ve věci Euro Tyre Holding, C-430/09, Sb. rozh. S. I-13335) poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2015, který ve skutkově téměř obdobné věci zdůraznil, že pro přiřazení přepravy k dané transakci je klíčové, zda byla v rámci transakce zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že zboží má být předmětem více po sobě následujících dodání, ale jediné přepravy, závisí kvalifikace prvního dodání jako dodání uvnitř společenství, které by mohlo být osvobozeno od DPH, na tom, zda tato doprava může být skutečně přiřčena pouze tomuto dodání. Jde o celkové posouzení všech zvláštností posuzované věci a zejména o určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy významné, rozhodně však nelze tvrdit, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující.

[5] Podle krajského soudu považovaly v projednávané věci správní orgány za rozhodné pouze kritérium organizace přepravy. Dle nich to byl žalobce, kdo zbožím disponoval jako vlastník. Správní orgány se však nezabývaly tím, zda pohonné hmoty nebyly na místo, kde žalobce zboží nakládal, přepravovány z jiného členského státu, tedy zda přepravě uskutečňované žalobcem nepředcházela jiná přeprava z jiného členského státu. Správní orgány se rovněž nezabývaly místem v České republice, kam bylo zboží dováženo a odkud se dostalo do volného oběhu. Nebylo totiž posouzeno, zda na přepravu ze zahraničí nenavazovala další vnitrostátní přeprava. Nebylo rovněž prokázáno ani to, od kterého okamžiku žalobce nabyl vlastnictví k pohonným hmotám. Podle krajského soudu nelze vyloučit, že byla přeprava zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Jako nedodatečné proto krajský soud hodnotil důvody, ve kterých žalovaný shledal odůvodněné obavy týkající se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

[6] Ve vztahu k důvodům svědčícím budoucí nedobytnosti daně krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015 a uvedl, že obava správce daně pramenila z přeměny společnosti žalobce k 1. 1. 2015 odštěpením se založením nových nástupnických společností. Krajský soud poukázal na § 257 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, podle kterého každá z nástupnických obchodních společností ručí společně a nerozdílně za dluhy, jež přešly v důsledku rozdělení ze zaniklé nebo rozdělované obchodní společnosti na ostatní nástupnické společnosti nebo zůstaly rozdělované obchodní společnosti, a to až do výše svého vlastního kapitálu vykázaného v zahajovací rozvaze. Kromě aktiv přešla na nástupnické společnosti rovněž pasiva, a to ve výši odpovídající čistému obchodnímu majetku dle posudku znalce pro ocenění jmění. Žalovaný tak má podle krajského soudu možnost v budoucnu stanovenou daň vymáhat po nástupnických společnostech žalobce. V části jmění, které zůstalo žalobci zachováno, pak může dluh vymáhat přímo proti žalobci. Za dostatečně silnou nepovažoval krajský soud ani domněnku žalovaného o rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami. Proto krajský soud neshledal důvody pro vydání zajišťovacích příkazů dostatečně intenzivními.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatel namítl, že zajišťovací příkaz lze vydat i tehdy, pokud ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k dosud nesplatné či nestanovené dani vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit a naopak. Jednotlivá zjištění o naplnění obou prvků je třeba posuzovat v jejich vzájemné souvislosti. Přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, vycházela ze skutečností, na jejichž základě vznikla správci daně pochybnost o správnosti uplatněného odpočtu DPH v návaznosti na judikaturu Soudního dvora. Daňový subjekt musí prokázat nejen to, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnil plátce daně, který je jako poskytovatel uveden na daňovém dokladu. Pokud dochází k obchodům se zbožím, je deklarováno postupné převádění vlastnického práva a toto zboží je v rámci těchto transakcí přepraveno z jiného členského státu, lze za dodání zboží s přepravou považovat toliko jednu z dodávek v řadě. Z dosavadních zjištění měl stěžovatel za prokázané, že žalobce byl prvním příjemcem zboží od subjektu z jiného členského státu. Místo nakládky se nacházelo v jiných členských státech, z nichž bylo zboží v rámci jediné přepravy přepraveno do tuzemska přímo žalobcem, který přepravu realizoval vlastními dopravními prostředky. Právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobce v jiném členském státě. Byly tedy splněny podmínky intrakomunitárního dodání.

[9] Stěžovatel nešetřil pouze to, že přepravu realizoval žalobce, ale také to, kdo měl právo nakládat se zbožím jako vlastník. To dokládá mj. výzva k prokázání skutečností, která byla žalobci doručena spolu se zajišťovacími příkazy. Tím došlo k přenosu důkazního břemene a správce daně přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů. Není proto správný názor krajského soudu, že se stěžovatel zabýval pouze organizací přepravy. Stěžovatel se ještě před vydáním zajišťovacích příkazů snažil určit transakci, ke které lze přepravu přičíst.

[10] Na zajišťovací příkazy nejsou podle stěžovatele aplikovatelné požadavky krajského soudu požadující zjištění, zda na přepravu ze zahraničí nenavazovala další přeprava či zda přepravě uskutečňované žalobcem nepředcházela jiná přeprava a kam bylo zboží dováženo. Pokud by měl správce daně v době vydání zajišťovacích příkazů vše zjištěné a prověřené, mohl by daň rovnou stanovit a nemusel by již příkazy vydávat. Zajišťovací příkazy jsou instituty předstižnými, založenými na úvaze odůvodněné, avšak hypotetické. Správce daně vychází z indicií, nikoli z prokázaného skutkového stavu. Nelze tedy po něm požadovat provedení komplexního dokazování, které by odpovídalo nalézacímu řízení. Stěžovatel považoval kritérium organizace přepravy za významné a spolu s přechodem práva nakládat s věcí jako vlastník představuje „minimum“, které je třeba zkoumat před vydáním zajišťovacích příkazů. Správce daně dospěl k závěru, že pohonné hmoty byly nakupovány v jiných členských státech a v rámci jediné přepravy byly přepraveny do tuzemska přímo žalobcem, který přepravu zajišťoval vlastními dopravními prostředky. Učinil tak na základě zkoumání evidence pro účely DPH, přijatých daňových dokladů od šetřených dodavatelů, dodacích listů vztahujících se k přijatým daňovým dokladům, přepravních dokladů, mezinárodních nákladních listů, příjemek zboží na sklad a stáčecích lístků. Z

místa nakládky žalobce přepravoval coby přepravce zboží do místa vykládky ve svých vlastních provozovnách v tuzemsku, popř. u dalších odběratelů v tuzemsku. V místě nakládky přešlo na žalobce právo nakládat s věcí jako vlastník. Stěžovatel se před vydáním zajišťovacích příkazů místem plnění podrobně a komplexně zabýval. Krajský soud nesprávně klade na odůvodnění zajišťovacího příkazu stejné nároky jako na odůvodnění rozhodnutí v nalézacím řízení.

[11] Stěžovatel nesouhlasil ani s posouzením pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Krajský soud pouze odkázal na příslušné ustanovení zákona o přeměnách obchodních společností a velice stručně argumentoval o přechodu aktiv i pasiv na nástupnické společnosti. Tím věc značně zjednodušil a nezohlednil reálnou situaci. Přerozdělení aktiv a pasiv je určeno v samotném projektu a nemusí být rovnoměrné. Již správce daně poukazoval v zajišťovacích příkazech, že projekt rozdělení odštěpením odkazuje na přílohy, které mají přiblížit a rozvést rozsah převáděného majetku. Přílohy však již v obchodním rejstříku nelze nalézt. Totéž se týkalo zahajovacích rozvah všech společností. Správce daně tak neměl před vydáním zajišťovacích příkazů možnost ověřit aktuální situaci věřitele. Z dalších zjištění mu bylo známo, že žalobce výrazně snížil svůj základní kapitál, převedl vlastnictví veškerých nemovitých věcí i velké části svého vozového parku. Bylo zřejmé, že žalobce nebude do budoucna dosahovat takových ekonomických výsledků jako v minulosti. Obavy o dobytnost daně v budoucnu byly zcela na místě. Krajský soud se však těmito skutečnostmi vůbec nezabýval. Rovněž se nezabýval tím, že nástupnické společnosti ručí pouze do výše ocenění jmění dle znaleckého posudku a zajišťovací příkazy byly vydány na celkovou částku v souhrnu o téměř 7 milionů Kč vyšší.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatel ignoruje v pořadí druhou podmínku pro určení, kterému dodání má být přičtena přeprava, a sice to, zda právo nakládat s věcí jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Místo toho využívá jím vytvořené kritérium organizace přepravy, podle kterého má být přeprava přiřazena tomu subjektu, který přepravu organizuje. Tento přístup byl již několikrát odmítnut Nejvyšším správním soudem (rozsudky sp. zn. 5 Afs 77/2015, 1 Afs 87/2016 a 2 Afs 155/2016). Byť se tato rozhodnutí zabývala meritorním posouzením věci, i v rozsudku sp. zn. 4 Afs 22/2015 je jasně stanoveno, že aplikace shora uvedených rozsudků Soudního dvora nikterak nepodporuje argumentaci žalovaného, naopak spíše svědčí o její nesprávnosti. Od počátku nejsou objektivně žádné důvody, pro které by měla být daň v budoucnu stanovena. Žalobce poukázal na konkrétní případy, kdy byla sice daň po vydání zajišťovacího příkazu stanovena, ale následně byly zajišťovací příkazy i platební výměry shledány nezákonnými. Společnost však v mezidobí skončila v konkurzu a škoda vzniklá postupem daňových orgánů již nemohla být zcela napravena. Žalobce poukázal rovněž na to, že v mezidobí došlo již k vydání platebních výměrů v této věci, v zásadě s obdobným odůvodněním.

[14] Podle žalobce neodůvodňuje vydání zajišťovacích příkazů ani to, že probíhala jeho přeměna rozdělením odštěpením se vznikem nových společností. Jde o zcela legitimní způsob úpravy vnitrokorporátních poměrů a žalobce dodržel veškeré zákonné podmínky, včetně jejího zveřejnění ve veřejných rejstřících. Není proto důvod, aby byl sankcionován vydáním zajišťovacích příkazů. Ačkoli již před jejich vydáním probíhaly u žalobce daňové kontroly na daň z přidané hodnoty, správce daně žalobci nikdy nevytkl způsob uplatňování DPH. Žalobce nakupoval pohonné hmoty u tuzemských dodavatelů, zaplatil za ni i DPH, a proto si ji také nárokoval jako odpočet.

V.

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

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*

[18] Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, že 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. (...) Odůvodněnou obavu lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma uvedeným prvkům, tak i celkově. Pokud bude možné odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud však 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. Pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit i situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu obstojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný.*

[19] Stěžovatel shledával naplnění prvního předpokladu k vydání zajišťovacího příkazu, existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, z legálního vymezení dodání zboží, místa plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez nebo s odesláním nebo přepravou, jakož i z posouzení, ke kterému plnění je třeba připojit intrakomunitární přepravu zboží v návaznosti na čl. 138 Směrnice rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Aplikací závěrů rozsudku *Emag* a *Euro Tyre* dospěl k tomu, že plnění, ke kterému má být přiřčena přeprava, musí být posouzeno

s ohledem na všechny okolnosti případu. Považoval za prokázané, že žalobce byl prvním příjemcem zboží od subjektu z jiného členského státu, místo nakládky zboží se nacházelo v jiném členském státě, zboží bylo přepraveno v rámci jediné přepravy do tuzemska přímo žalobcem, který přepravu realizoval vlastními dopravními prostředky, a právo nakládat se zbožím jako vlastník na něj přešlo v jiném členském státě.

[20] Stěžovateli lze v obecné rovině přisvědčit, pokud zdůrazňuje předstižný charakter zajišťovacích příkazů a skutečnost, že nelze po správci daně vyžadovat, aby měl již v této fázi daňového řízení k dispozici veškerá skutková zjištění, jimiž by důvody vedoucí k vydání zajišťovacího případu podepřel. Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, že *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu"*. To na druhou stranu neznamená, že správce daně může před vydáním zajišťovacího příkazu podstatnou měrou rezignovat na zajištění nezbytných podkladů, prostřednictvím kterých bude možné detailně rekonstruovat konkrétní průběh jednotlivých dodání, aby bylo možné následně bezpečně uzavřít, kterému dodání lze přepravu přičíst. Rozsah doposud opatřených důkazních prostředků má přímý vliv na určení míry přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši skutečně stanovena.

[21] Rozdílná situace nepochybně bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Pak bude míra přiměřené pravděpodobnosti k budoucímu stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat pouze tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují" dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. Právě okolnosti týkající se dobytnosti či obtíží při vybírání daně totiž vedou správce k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti fixovat, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné.

[22] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období dne 22. 4. 2015. Žalobce si vyhradil k reakci na dotazy správce daně termín 15. 5. 2015, ke kterému správci daně odpověděl, na základě jakého smluvního vztahu spolupracoval se společností KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., zda nakupuje pohonné hmoty pouze pro vlastní potřebu i pro další prodej a od jakých dodavatelů (k této otázce uvedl, že přeprava je zajišťována dodavatelem pohonných hmot a v převážné míře je tímto dopravcem žalobce). V polovině května 2015 správci daně předložil soupis o plnění vlastní záznamní povinnosti k DPH. K požadavku správce daně na předložení daňových dokladů a souvisejících podkladů si žalobce vyhradil vzhledem k jejich rozsahu a rozdílným místům jejich uložení lhůtu do 31. 8. 2015. Tento termín správce daně neakceptoval a rozhodnutím ze dne 26. 5. 2015 stanovil lhůtu pro jejich předložení do 30. 6. 2015. Vedle dokladů o záznamní povinnosti k DPH požadoval předložit daňové doklady, včetně souvisejících podkladů (smlouvy, objednávky,

dodací listy, skladové příjemky, doklady o přepravě, doklady o platbách). Na to reagoval žalobce žádostí ze dne 2. 6. 2015 o osobní jednání, při kterém požadoval vyjasnit, které konkrétní dokumenty správce daně požaduje. Dne 11. 6. 2015 bylo dohodnuto předkládání daňových dokladů k jednotlivým daňovým obdobím v termínech 30. 6. 2015, 15. 7. 2015 a 31. 7. 2015.

[23] Správní spis, který je k dispozici k vydaným zajišťovacím příkazům, neobsahuje další podrobnosti k rozsahu plnění výzev správce daně k předložení daňových dokladů. Následuje až protokol o ústním jednání ze dne 24. 9. 2015 v sídle žalobce, které se však týkalo skutečností souvisejících s transformací žalobce. Daňové doklady, které měl správce daně k dispozici před vydáním zajišťovacích příkazů, vyplývají až z odůvodnění zajišťovacích příkazů, které správce daně vydal dne 1. 10. 2015. Vyplývá z něj, že správce daně měl k jednotlivým případům k dispozici evidenci pro účely DPH, daňové doklady od dodavatelů KONT FUEL s. r. o. a TM Oil s. r. o., dodací listy vztahující se k těmto dokladům, doklady o přepravě provedené žalobcem, mezinárodní nákladní listy CMR, příjemky zboží na sklad a stáčecí lístky.

[24] 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. Správce daně se k takovému postupu zjevně rozhodl v závislosti na zjištěních týkajících se budoucí dobytnosti daně. Rovněž nelze tvrdit, že by daňové řízení setrvávalo z hlediska podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů v neměnném stavu, zajišťovací příkazy byly relativně bezprostřední reakcí za zjištění týkající se transformace žalobce.

[25] Jak již bylo uvedeno, předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu nelze ztotožňovat s důvody, pro které je následně meritorně vyměřena daň. Přestože může být splněna podmínka k vydání zajišťovacího příkazu v podobě přiměřené pravděpodobnosti vyměření daně, daň přesto po doplnění skutkových zjištění nemusí být následně doměřena. Nejvyšší správní soud se neshoduje s názorem krajského soudu, že důvody o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byly natolik nedostatečné, aby zcela zamezily případnému vydání zajišťovacích příkazů.

[26] Krajský soud vycházel při úvaze o pravděpodobnosti následného doměření daně především z judikátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2015. Tento judikát byl vydán přibližně dva měsíce po vydání zajišťovacích příkazů, správce daně o něm tedy nemohl mít povědomí, byť se i v něm jedná o správnou interpretaci dřívějších rozhodnutí Soudního dvora ve věcech *Emag* a *Euro Tyre*. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se skutkově obdobným případem zabývalo nikoli optikou splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, ale z hlediska zákonnosti konečného stanovení daně. Že nelze absolutizovat pouze kriterium organizace přepravy při určení, ke kterému z několika následných dodání je třeba přepravu přiřadit, neznamená, že by vydání zajišťovacího příkazu v obdobných případech bylo zcela vyloučeno. Proto bylo potřeba zjistit v následném daňovém řízení všechny konkrétní okolnosti jednotlivých dodání, zejména určit, kdy bylo na konečného příjemce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[27] Pokud nebylo spolehlivě osvětleno, zda byla přeprava případně zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který žalobci zboží dodal teprve poté, kdy sám nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako jeho vlastník, může to zavdat pochyby směrem ke konečnému doměření daně. Výhrady, které krajský soud vznáší proti odůvodnění zajišťovacích příkazů na straně 11 rozsudku (požaduje objasnit, zda na přepravu ze zahraničí nenavazovala další přeprava, zjistit, od kterého okamžiku žalobce nabyl vlastnické právo k pohonným hmotám) však míří k meritornímu vyměření daňové povinnosti. Pokud by měl správce daně k těmto výhradám plnohodnotné vysvětlení již v době vydání zajišťovacích příkazů, mohl by o dani meritorně rozhodnout. Těmto výhradám proto nelze rozumět tak, že by činily následné vyměření daně v budoucnu zcela nepravděpodobným, nebo jej vylučovaly. Spíše je činí v závislosti na dalších zjištěních méně pravděpodobným. První předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů tedy oslabují, neeliminují jej však zcela.

[28] Komplikovanost správné aplikace hmotněprávní úpravy na skutkově obdobné případy vyplývá i z postupu Nejvyššího správního soudu, který se rozhodl usnesením ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016 – 60, přerušit řízení o kasační stížnosti ve věci týkající se dodatečného doměření daně z přidané hodnoty a položit Soudnímu dvoru Evropské unie otázky týkající se osobního rozsahu čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty a souvztažnosti této právní úpravy ke směrnici rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní. Protože však nelze klást rovnítko mezi podmínkami pro doměření daně a podmínkami pro vydání zajišťovacích příkazů, Nejvyšší správní soud nepřerušil podle § 48 s. ř. s. řízení o kasační stížnosti v této věci s poukazem na zmiňované řízení o předběžné otázce.

[29] Stěžovatel namítl, že v daňovém řízení nešetřil pouze to, že přepravu realizoval žalobce, ale také to, kdo měl právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dokladem toho má být výzva k prokázání skutečností založená ve správním spise a doručená žalobci společně se zajišťovacími příkazy. Tato námitka není důvodná. Lze předpokládat, že ji stěžovatel uplatnil jako argument proti výtce krajského soudu, že omezil svá zjištění pouze na fyzickou přepravu z místa nakládky. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 10. 2015 požadoval správce daně prokázat, že specifikovaná plnění skutečně realizoval dodavatel uvedený na daňových dokladech, že místo plnění bylo v tuzemsku, zda se jednalo o dodání zboží bez přepravy či s přepravou, který účastník transakce měl skutečné právo disponovat se zbožím jako vlastník, kdo nesl náklady na přepravu a kdo ji zaúčtoval. Výzva k prokázání rozhodných skutečností byla žalobci doručována až společně s vydanými zajišťovacími příkazy. Již proto nemůže poukaz na tuto výzvu relevantně ovlivnit splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Buď byly v okamžiku jejich vydání splněny v dostatečné intenzitě oba předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů, nebo tomu tak nebylo. Ani žalobce však v daňovém a soudním řízení konkrétně neuváděl (vedle obecných tvrzení o souvislostech s podmíněným osvobozením od spotřební daně), komu svědčilo v době přepravy právo nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník, pokud tomu tak nebylo u žalobce.

[30] S poukazem na shora uvedené nabývá o to více na důležitosti druhý předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů, a sice existence odůvodněné obavy z nedobytnosti daně či ohrožení jejího vybrání. Stížní námitky týkající se pravděpodobné budoucí dobytnosti

daně jsou důvodné. Obecně lze konstatovat, že první podmínka spočívající v pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, je imanentně přítomna v celém průběhu daňového řízení. S jeho průběhem se v závislosti na zjišťování skutkového stavu tato pravděpodobnost zvyšuje nebo jsou naopak pochybnosti správce daně postupně rozptýleny. Právě předpoklad případných obtíží při vybírání daně je klíčový při vydání zajišťovacího příkazu. Bez této obavy zajišťovací příkaz vydat nelze, byť by byla pravděpodobnost budoucího vyměření daně sebevyšší. Proto je třeba zajišťovací příkaz a rozhodnutí o odvolání proti němu v tomto ohledu řádně odůvodnit. Totéž platí pro rozhodnutí soudu o žalobě.

[31] Krajský soud nedostál požadavku na dostatečné odůvodnění stran případného nesplnění této podmínky. V podstatě pouze konstatoval, že s ohledem na právní úpravu v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev může správce daně vymáhat po nástupnických společnostech dluhy, jež přešly v důsledku rozdělení nebo zůstaly rozdělované obchodní společnosti. Vycházel patrně z toho, že zajišťovací příkazy nebylo možné vydat již proto, že doměření daně nebylo dostatečně pravděpodobné. Jak již bylo uvedeno, Nejvyšší správní soud tento předpoklad v projednávané věci nesdílí.

[32] 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 vždy z podstaty věci vždy nese jistou míru rizika stran oprávněnosti jeho použití.

[33] Správce daně v zajišťovacích příkazech konstatoval, že prověřoval finanční a majetkovou situaci žalobce za účelem možnosti zajištění úhrady potenciální daňové pohledávky. Připomněl notářský zápis z mimořádné valné hromady ze dne 25. 8. 2015 o schválení projektu rozdělení odštěpením se založením nástupnických společností, dále to, že nástupnická společnost GW JIHOTRANS a. s. vstupuje do práv a povinností a obchodních vztahů s některými obchodními partnery. Přecházejí do ní rovněž někteří zaměstnanci, vlastnictví k nemovitostem a rovněž právo služebnosti k užívání autobusového nádraží. Poukázal na personální propojení rozdělované a nástupnických společností, na to, že tyto připravované změny nebyly správci daně nijak oznámeny, a rovněž na to, že detailní informace nebyly správci daně poskytnuty ani při ústním jednání s ředitelem pro ekonomiku a strategii dne 24. 9. 2015. Správce daně zdůraznil, že práva k nemovitostem specifikovaným v zajišťovacích příkazech jsou dotčena změnou ve prospěch GW JIHOTRANS a. s. a že dle údajů v katastru nemovitostí žalobce ke dni vydání zajišťovacích příkazů nevlastní žádný zapisovaný majetek. Rovněž došlo k podstatnému snížení základního kapitálu žalobce. Uvedená zjištění jsou podepřena jak soupisem převáděných nemovitostí, tak soupisem převáděných vozidel, jimž správce daně

dokládal u žalobce jejich zásadní úbytek. Všechna tato podrobná zjištění shrnutá na cca 5 stranách odůvodnění zajišťovacích příkazů ústila v závěr správce daně o obavách z neschopnosti žalobce disponovat po realizaci projektu odštěpení dostatečnou výší majetku po uspokojení pohledávek z daňového řízení.

[34] Krajský soud tato konkrétní skutková zjištění žádným způsobem nezhodnotil při vlastní úvaze o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Obecně nelze jakkoli zpochybňovat právo žalobce upravit 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 uvážit, zda byly obavy z dobytnosti či obtíží při hrazení daně v této věci natolik silné, aby bylo vydání zajišťovacích příkazů zákonné. Pokud tak neučinil, je jeho rozsudek v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[35] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém krajský soud znovu řádně odůvodní naplnění předpokladu vydání zajišťovacích příkazů, spočívajícího v obavách z nedobytnosti zajišťované daně, či ze značných obtíží při jejím následném vybrání.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. dubna 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu