

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **AGRODIESEL HANÁ, a. s.**, se sídlem Wellnerova 301/20, Olomouc, zastoupený JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2015, č. j. 34436/15/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 11. 4. 2017, č. j. 65 Af 48/2015 – 69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 11. 8. 2015 zajišťovací příkazy
č. j. 1480903/15/3101-80542-800355, č. j. 1481523/15/3101-80542-800355,
č. j. 1481658/15/3101-80542-800355, č. j. 1482612/15/3101-80542-800355,
č. j. 1483101/15/3101-80542-800355, č. j. 1483323/15/3101-80542-800355,
č. j. 1483876/15/3101-80542-800355, č. j. 1484240/15/3101-80542-800355,
č. j. 1484560/15/3101-80542-800355 a č. j. 1484750/15/3101-80542-800355,

jimiž žalobci uložil, aby složením jistoty na účet správce daně zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (DPH) za období leden – říjen 2013.

[2] Proti zajišťovacím příkazům žalobce brojil odvoláním, které žalovaný jakožto nedůvodné zamítl. Následně se žalobce obrátil se správní žalobou na Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci, který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem taktéž zamítl. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny. Pokud se jedná o otázku potenciality dodatečného stanovení daně, vycházel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, podle něhož je pro stanovení daňové povinnosti relevantní okamžik, kdy bylo na daňový subjekt převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Podle tohoto okamžiku se pak určí místo plnění při dodání zboží podle § 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Správce daně dospěl na základě výpovědi pana P. M. k závěru, že žalobce zajišťoval přepravu pohonných hmot z místa nakládky mimo tuzemsko a měl jako jediná osoba právo disponovat s ním po celou dobu přepravy od jeho převzetí a nakládky v jiném členském státě, až do okamžiku předání finálním odběratelům v tuzemsku. Místo plnění podle § 7 zákona o DPH se nachází mimo tuzemsko a správce daně proto řádně dovodil, že žalobce uplatnil odpočet daně protizákonně. Námitku žalobce ohledně nesprávného posouzení místa plnění proto krajský soud nepovažoval za důvodnou.

[4] Krajský soud uvedl, že správce daně může zajišťovací příkaz vydat tehdy, existuje-li odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. V podrobnostech odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, a ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48. Dále vyjádřil přesvědčení, že správní orgány svoji povinnost splnily a řádně posoudily a osvědčily existenci obou předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů. Pokud se jedná o obavu z nedobytnosti daně v budoucnu, poukázaly správní orgány na několik skutečností, a to: neprodloužení bankovní záruky žalobce spojené se zánikem registrace žalobce jako distributora pohonných hmot, založení nové obchodní korporace AGRODIESEL HANÁ invest, s. r. o., v níž je jediným společníkem a jednatelem předseda představenstva žalobce, a v neposlední řadě též na skutečnost, že žalobce podal dne 4. 6. 2015 žádost o prominutí zálohy na daň z příjmů právnických osob z důvodu, že podle předběžné účetní uzávěrky bude žalobci vyplývat povinnost platit zálohy v mnohem menších částkách než doposud. Současně správce daně zjistil, že žalobce nevlastní takový majetek, aby postačoval k úhradě budoucí daňové povinnosti. Krajský soud tedy shledal vydané zajišťovací příkazy zcela zákonnými, přičemž za důvodnou nepovažoval ani námitku žalobce, že v jednotlivých zajišťovacích příkazech chyběla lhůta k plnění, neboť se jedná o běžný postup. Není-li lhůta k plnění stanovena, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem doručení.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž uvedl, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném právním posouzení a je v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[6] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je nárok na odpočet DPH a dodatečné doměření této daně za rozhodné období. Správce daně vycházel z úvahy, že pokud byly předmětné pohonné hmoty po jejich stočení do cisteren v zahraničí dovezeny přímo stěžovateli, byl tento i jejich pořizovatelem s místem nakládky mimo tuzemsko, čímž uskutečnil přeshraniční intrakomunitární transakci. Správce daně přitom považoval za nerozhodné, ve kterém okamžiku získal stěžovatel právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastními. K této problematice se nicméně již v mezidobí vyjádřil Nejvyšší správní soud, který zdůraznil, že dodáním zboží se pro účely DPH rozumí vždy získání práva nakládat se zbožím jako vlastník, nikoli fyzické převzetí věci. K tomu stěžovatel odkázal na několik rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 22. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 či rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/201 – 104.

[7] Stěžovatel dále opírá svůj názor, že daňová povinnost nevznikla, o závěry formulované v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, č. j. 15 Af 13/2014 – 73. Ve zmiňovaném případě krajský soud označil shodný názor žalovaného za nesprávný poté, co z dožádání na rakouskou daňovou správu vyplynulo, že z její strany bylo plnění předcházející dodávce konečnému odběrateli akceptováno jako intrakomunitární. Stěžovatel se domnívá, že i v projednávané věci měl správce daně provést dožádání obdobného charakteru, přičemž lze předpokládat, že odpověď by byla shodná jako ve věci řešené Krajským soudem v Ústí nad Labem.

[8] Stěžovatel zdůraznil, že správní orgány ani krajský soud nehodnotily některé okolnosti, které jsou pro posouzení věci relevantní a na něž upozorňoval. Mimo jiné uváděl, že na základě Rámcové kupní smlouvy s jeho dodavatelem, společností KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., bylo sjednáno, že místem plnění podle zákona o DPH je místo, kde je zboží v ČR uvedeno do oběhu. Způsob převzetí zboží pak byl upraven takovým způsobem, že stěžovatel převezme zboží v místě uvedení do volného daňového oběhu na území ČR. Tímto způsobem fungoval vzájemný vztah i fakticky. Dále stěžovatel poukazuje na smlouvu o přepravě č. 09/2011 ze dne 1. 10. 2011 se společností RORENTO, s. r. o., podle níž byla doprava pro stěžovatele započata okamžikem, kdy bylo dodání zboží ukončeno v systému EMCS s tím, že místem zahájení přepravy byla tedy konkrétní místa v ČR. Stěžovatel zboží vždy nabýval až po jeho uvolnění do volného daňového oběhu v ČR (tj. po zaplacení spotřební daně). V neposlední řadě stěžovatel v této souvislosti dodává, že se obrátil na Generální ředitelství cel s dotazem, zda eviduje, že by stěžovatel dopravil ve svůj prospěch na daňové území ČR z jiného členského státu či ze třetích zemí v období let 2012–2015 tzv. vybrané výrobky. Na tento dotaz se mu od Generálního ředitelství cel dostalo negativní odpovědi, což potvrzuje pravdivost tvrzení stěžovatele.

[9] Zmiňovanými skutečnostmi se krajský soud dostatečně nezabýval a nevěnoval tak náležitou pozornost otázce, zda je daň vůči stěžovateli doměřitelná. Soud své rozhodnutí do značné míry vystavěl na výpovědi pana P. M., ani z ní však nevyplývá, že by k přechodu vlastnického práva na stěžovatele došlo tak, jak tvrdí správce daně.

Výpověď svědka M. byla navíc zachycena v rámci podání vysvětlení v souvislosti s trestním řízením vedeným s jinou společností. Svědek tedy nevypovídal v souvislosti s činností stěžovatele, přičemž stěžovatel ani neměl možnost se úkonu účastnit a klást svědkovi dotazy.

[10] Stěžovatel podnikal v rozhodné době tak, že dodával pohonné hmoty svým stálým odběratelům a dále je prodával na své čerpací stanici. Pro tyto účely stěžovatel průběžně pořizoval pohonné hmoty od svých dodavatelů. Je logické, že měl zájem znát informace o průběhu dopravy a vědět, kdy bude zboží dodáno, aby jej mohl následně prodat dalším osobám. To však nemá žádný vliv na okamžik přechodu vlastnického práva k předmětným pohonným hmotám a oprávnění nakládat s nimi jako vlastník. Tento okamžik nastal až po provedení deklarace na území ČR, a proto stěžovateli vznikl nárok na odpočet DPH.

[11] Krajský soud dále podle mínění stěžovatele nesprávně posoudil i naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, a to domněnky, že daň bude v budoucnu nedobytná, potažmo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tento závěr přitom opřel o tři skutečnosti, a to o zánik registrace distributora pohonných hmot v důsledku neprodloužení bankovní záruky, založení nové obchodní korporace AGRODIESEL HANÁ invest, s. r. o. a žádost stěžovatele o prominutí zálohy na daň z příjmů právnických osob.

[12] Pokud se jedná o finanční garanci, stěžovatel ji nezrušil, ale pouze ji neprodloužil, neboť dlouhodobě plánoval změnu charakteru své hospodářské činnosti tak, aby bylo jeho podnikání ekonomicky výhodnější. Udržování bankovní garance bylo finančně náročné, což činilo podnikání méně efektivním. Stěžovatel mohl dále podnikat v rámci dealerské pozice, která bankovní záruku nevyžaduje. Na tuto formu podnikání přitom přešlo nemalé množství obchodníků s pohonnými hmotami. Jednání stěžovatele tedy nebylo nijak neobvyklé a pouze kopírovalo aktuální trendy na trhu s pohonnými hmotami. Neznamená to však, že by plánoval ukončení své podnikatelské činnosti. Navíc bankovní záruka byla ukončena až dne 1. 10. 2013, tj. po dokončení všech inkriminovaných transakcí pohonných hmot.

[13] Na ukončení činnosti stěžovatele nelze usuzovat ani ze založení nové společnosti, jejíž aktivity měly naopak podpořit další rozvoj stěžovatele. Pokud se týká žádosti o snížení záloh na daň z příjmu, učinil tak z toho důvodu, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů měl přeplatek na dani z příjmu právnických osob ve výši 1.784.000 Kč. Je tedy logické, že chtěl učinit kroky k tomu, aby předmětná částka nebyla vázána na účtu správce daně a nadále se nezvyšovala. Zmiňovaná částka byla následně započtena správcem daně na daňovou povinnost stěžovatele.

[14] Ze všech uvedených důvodů považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nesprávný a navrhuje, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil, stejně jako jemu předcházející rozhodnutí obou stupňů správních orgánů.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti vyjádřil s tím, že závěry vyvozované stěžovatelem z rozsudku č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 nejsou na posuzovanou věc přiléhavé. Citovaný rozsudek byl totiž vydán ve věci přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, v němž musí být postaveno najisto, že nárok na odpočet DPH daňovému subjektu nepřísluší. Nadto není pravdou, že by Nejvyšší správní soud zcela odmítl kritérium organizace přepravy, ale pouze uvedl, že z něj není možné bez dalšího dovozovat přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník již v místě nakládky zboží.

[16] Žalovaný dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, z něhož vyplývá, že nižší míru odůvodněné obavy (pravděpodobnosti) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze částečně kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymahatelnosti daně. V daném případě přitom není dle názoru žalovaného o existenci obav ve vztahu k budoucím možnostem vymožení daně žádných pochyb.

[17] Celkově je nicméně žalovaný přesvědčen, že i samotná míra pravděpodobnosti budoucího vyměření daně je dostatečně vysoká, neboť přeprava byla zajišťována třetími subjekty, jimž stěžovatel od počátku přepravy dával instrukce. Stěžovatel tedy se zbožím nakládal jako vlastník, aniž by ze spisového materiálu vyplývalo jiné možné právní odůvodnění (např. smluvní úprava) takového jednání. Popsaný stav vede k závěru, že obchodní řetězec byl po faktické stránce zcela odlišný od stavu formálně deklarovaného.

[18] Žalovaný uzavřel, že krajský soud věc posoudil zcela správně, když aproboval jeho rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jakožto nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněních důvodů, současně při tom zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] V posuzované věci je stěžejní otázkou, zda byl správce daně oprávněn zajišťovací příkazy vydat, respektive zda byly splněny podmínky, které jsou pro užití tohoto daňového instrumentu zákonem stanoveny.

[22] Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *„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.“*

[23] Předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, v němž shrnul, že podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je *„odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.“*

[24] V odkazovaném rozsudku pak Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že po správci daně nelze požadovat, aby při vydávání zajišťovacího příkazu, potažmo v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť zajišťovací řízení není řízením nalézacím a jeho předmětem není stanovení daně. Na druhou stranu nelze při vydávání zajišťovacího příkazu od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Zajišťovací příkaz je způsobilým exekučním titulem a jako takový představuje závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat. Správce daně je proto povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu přezkoumatelně uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt vyvrací tuto nestanovenou daňovou povinnost. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení. Musí zde tudíž existovat i přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku připustil určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků s tím, že nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze vyvážit silnými důvody svědčícími o nedobytnosti daně v budoucnu.

[25] Pokud se jedná o první z předpokladů vydání zajišťovacího příkazu, tj. pravděpodobnost budoucího vyměření daně, ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti. Správce daně obdržel v průběhu května 2015 od Generálního finančního ředitelství informace, na jejichž základě pojal podezření, že si stěžovatel neoprávněně uplatnil odpočet DPH za nákup pohonných hmot v období od ledna do října 2013. V této souvislosti zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu, v jejímž průběhu získal další poznatky potvrzující jeho prvotní domněnku, a proto (s ohledem na existující pochybnosti o budoucí dobytnosti daně) přikročil k vydání zajišťovacích příkazů. V odůvodnění těchto příkazů konkrétně uvedl, že stěžovatel odebíral od společnosti KONF FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. pohonné hmoty, jejichž přepravu zajišťoval prostřednictvím společnosti RORENTO, s. r .o. Jakkoliv se podle faktur předkládaných stěžovatelem při daňové kontrole jednalo o tuzemskou přepravu, správce daně zjistil, že ve skutečnosti byly pohonné hmoty nakládány v jiných členských státech EU. K těmto závěrům dospěl zejména na základě porovnání s údaji fakturovanými stěžovateli jinými subjekty zajišťujícími pro něj intrakomunitární dopravu, neboť bylo zjištěno, že cena za tvrzenou dopravu realizovanou v rámci ČR společností RORENTO, s. r. o. odpovídala cenám u jiných dopravců při realizaci přepravy s místy nakládky v jiných členských státech EU. Správce daně rovněž disponoval úředním záznamem o podání vysvětlení sepsaným s panem P. M., jednatelem společnosti RORENTO, s. r. o., v němž se podává, že

pro stěžovatele a několik dalších subjektů realizoval přepravu s místem nakládky v Mariboru, Berlíně a Vlčanech, přičemž od kontaktních osob z těchto společností byl instruován ohledně průběhu dopravy a způsobu vyplňování dokladů. V případě přepravy realizované pro stěžovatele byly jednotlivé dodávky vyskladňovány v různých zemědělských společnostech v ČR. Správce daně tedy dovodil, že stěžovatel měl jako jediný subjekt právo disponovat se zbožím již od jeho okamžiku nakládky v jiném členském státě EU až do ukončení jeho přepravy a předání koncovým odběratelům na území ČR. Místo plnění se tedy nacházelo mimo tuzemsko, a proto stěžovatel uplatnil odpočet DPH za nákup pohonných hmot od společnosti KONF FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. v období leden až říjen 2013 neoprávněně.

[26] Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně považoval při vydání zajišťovacích příkazů za nosné kritérium organizace přepravy. Stěžovatel považuje tento postup za vadný, přičemž na podporu svých tvrzení odkázal na současnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, především na rozsudek ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43. Jakkoliv se nicméně stěžovatel domnívá, že úvahy správce daně jsou s citovaným rozsudkem v rozporu, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru opačnému, a je přesvědčen, že i optikou aktuální judikatury postup správce daně obstojí.

[27] Předně je nutno akcentovat, že Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ani v jiných rozhodnutích (např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 – 45, či ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132), kritérium organizace přepravy neodmítl, avšak pouze kladl důraz na skutečnost, že se nemůže jednat o kritérium jediné a správce daně tak musí přihlédnout ke všem individuálním okolnostem posuzovaného případu. Citovaná rozhodnutí vycházela i z judikatury Soudního dvora EU vztahující se k problematice tzv. řetězových transakcí (rozsudky ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, EMAG; a ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV), přičemž vyzdvihovala, že v takové situaci je nezbytné pátrat po prvotním pořizovateli, který získal právo nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu. I v posuzované věci se zjevně jednalo o případ řetězové transakce, během níž bylo zboží přeprodáváno mezi několika subjekty, a to v rámci jedné přepravy. Jakkoliv totiž v transakci nepochybně figuroval stěžovatel, zboží bylo i podle výpovědi jednatele přepravní společností vyskladňováno (stáčeno) u jiných subjektů, odběratelů stěžovatele. Nelze nicméně přehlédnout, že posuzovaná věc je od situací řešených ve shora citovaných rozsudcích přece jen poněkud odlišná.

[28] Kupříkladu ve stěžovatelem hojně zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 se jednalo o případ, kdy daňovým subjektem, jemuž byla daň stanovena, byla společnost, která sice organizovala přepravu, žádné další skutečnosti však nenasvědčovaly tomu, že by byla prvním pořizovatelem zboží (rovněž pohonných hmot), neboť v řetězci před ní figurovalo několik dalších subjektů, mezi nimiž bylo předmětné zboží přeprodáváno. V nynější věci naopak veškeré poznatky získané správcem daně do okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nasvědčovaly tomu, že to byl právě stěžovatel, kdo nejenže zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiných členských států prostřednictvím smluvního přepravce, ale rovněž nabyl právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník, přičemž jej pak na území ČR prodával dalším subjektům. Pokud přitom stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje výpovědní hodnotu stěžejního podkladu, a to úředního záznamu sepsaného dne 28. 5. 2013 s panem P. M., pak jeho výhrady nepovažuje soud za opodstatněné. Ať již byla výpověď

pana M. sepsána v jakékoliv souvislosti, z jeho výpovědi nepochybně vyplývá, že společnost RORENTO, s. r. o. zajišťovala pro stěžovatele přepravu pohonných hmot z jiných členských států EU, přičemž místem vykládky v ČR byly různé zemědělské společnosti (zjevně odběratelé stěžovatele). Jedná-li se pak o zbylou část úředního záznamu, soud připouští, že pan M. nehovořil adresně jen o stěžovateli, ale souhrnně o několika společnostech, pro něž dopravu zajišťoval. Mezi těmito společnostmi nicméně výslovně zmínil i stěžovatele, přičemž uvedl, že pro něj realizoval cca 300 dovozů pohonných hmot (což je mnohonásobně více než u jiných společností). Pakliže tedy pan M. následně uvedl, že předmětné společnosti jej instruovaly a dávaly mu pokyny ohledně přepravy a způsobu vyplňování dokladů, lze důvodně předpokládat, že se to týkalo i stěžovatele.

[29] V posuzované věci nadto nelze přehlédnout, že podle zjištění správce daně stěžovatel záměrně zastíral, že k nakládce pohonných hmot docházelo v jiných členských státech a fingoval tak dopravu tuzemskou. Za těchto okolností má soud za to, že správce daně disponoval dostatkem indicií nasvědčujících budoucímu vyměření daně. Je třeba opětovně zdůraznit, že ve fázi vydání zajišťovacího příkazu pro účely dosud nestanovené daně nemusí mít správce daně postaveno najisto, že daňová povinnost dotčeného daňového subjektu existuje. Postačí toliko odůvodněné obavy ve vztahu k budoucímu stanovení daně a ty v posuzované věci bezesporu panovaly.

[30] Tyto závěry nebyly samy o sobě s to zvrátit ani odkazy stěžovatele na odpověď Generálního ředitelství cel ohledně dovozu tzv. vybraných výrobků, či na smluvní ujednání mezi jím a společností KONF FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. Nutno vyzdvihnout, že rozhodující je stav faktický, nikoliv deklarovaný stav právní. Pokud tedy zjistil správce daně mezi těmito dvěma stavy disproporci, nelze nic namítat proti tomu, že upřednostnil fakticitu vztahů mezi stěžovatelem a dalšími dotčenými subjekty. Nadto nelze přehlédnout, že ve fázi vydání zajišťovacích příkazů správce daně vychází toliko z předběžných zjištění. Podrobnější dokazování bude vedeno až v řízení o stanovení daně. V tomto typu řízení je pak důkazní standard o poznání vyšší než pro účely vydání zajišťovacích příkazů a správce daně tak již nevystačí pouze s dosud uváděnou argumentací. Nutno zdůraznit, že požadavek na odůvodnění předpokladu budoucího vyměření daně v zajišťovacích příkazech nenahrazuje nalézací řízení, ale je pouze prostředkem zamezení svévole ze strany správce daně. V posuzované věci byl nicméně postup správce daně veden zcela racionálními důvody podloženými objektivními poznatky z vlastní činnosti (kontrola prováděná u stěžovatele) i činnosti jiných správních orgánů (Generální finanční ředitelství, Celní úřad pro Olomoucký kraj apod.). Námitky stěžovatele ve vztahu k naplnění první z podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů (tj. přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně) proto soud považuje za zcela nedůvodné.

[31] V neposlední řadě pak Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že případné slabší důvody ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze kompenzovat silnými důvody zakládajícími důvodné obavy z nedobytnosti daně. Je přitom ve shodě s žalovaným přesvědčen, že v posuzované věci existovaly natolik závažné indicie svědčící o utlumení podnikatelské činnosti stěžovatele, že obavy ohledně vymahatelnosti daně v budoucnu byly zcela na místě. Především je třeba zdůraznit, že stěžovatel neprodloužil bankovní záruku u Komerční banky, a. s., v důsledku čehož přestal splňovat jednu z podmínek pro výkon činnosti distributora pohonných hmot a dne 26. 5. 2015 tak stěžovateli zanikla

příslušná registrace. V inkriminované době nadto předseda představenstva stěžovatele založil novou obchodní společnost pod názvem AGRODIESEL HANÁ invest, s. r. o. a vznikla proto logická obava že těžiště podnikatelské činnosti stěžovatele bude přeneseno právě na tuto společnost. Odůvodněné obavy správce daně pak dokreslila žádost stěžovatele ze dne 4. 6. 2015 o prominutí záloh na daň z příjmů právnických osob s odůvodněním, že v návaznosti na předběžnou účetní uzávěrku bude stěžovateli vyplývat povinnost platit zálohy ve výrazně nižších částkách než dosud.

[32] Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se správcem daně v tom směru, že všechny tyto skutečnosti vytváří v součtu dojem, že podnikatelská činnost stěžovatele bude razantně utlumena a jeho příjmy by tak v budoucnu pravděpodobně nepostačovaly k úhradě předpokládané daňové povinnosti. Tuto úvahu přitom správce daně doprovodil též přehledem majetkových poměrů stěžovatele, pokud se jedná o jím vlastněné nemovité věci, přičemž dospěl k závěru, že ani jejich zpeněžením by nebylo možno pohledávku na předpokládané v budoucnu stanovené dani uspokojit. Správce daně tak i naplnění druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Na tom nemohou nic změnit tvrzení stěžovatele, že ve skutečnosti bylo jeho záměrem přejít na jiný druh podnikání a že nově založená společnost měla jeho aktivity spíše podpořit. Jedná se totiž o ničím nepodložená tvrzení, která jsou navíc v rozporu s jím sdělenými informacemi v žádosti o prominutí daně, v níž sám avizoval, že jeho budoucí příjmy budou výrazně nižší. Riziko budoucí nedobytnosti, či obtížné vymahatelnosti daně tak i přes tvrzení stěžovatele zůstalo příliš vysoké, a proto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s žalovaným i krajským soudem v tom směru, že i druhý z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů byl splněn.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 16. srpna 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu