

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **AGRODIESEL HANÁ, a. s.,** se sídlem Wellnerova 301/20, Olomouc, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2015, čj. 24952/15/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 2. 3. 2016, čj. 65 Af 41/2015-40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2015, čj. 24952/15/5100-41458-711929, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 6. 2015, čj. 1269007/15/3101-80542-80035, čj. 1269061/15/3101-80542-80035 a čj. 1269259/15/3101-80542-80035. Správce daně těmito příkazy žalobci uložil, aby zajistil úhradu DPH, a to složením jistoty ve výši 5 306 742 Kč za leden 2013, ve výši 5 409 491 Kč za únor 2013 a ve výši 2 091 049 Kč za březen 2013. Správce daně

dospěl na základě výpovědi Petra Mlátilíka k závěru, že žalobce zajišťoval přepravu pohonných hmot z místa nakládky mimo tuzemsko a měl jako jediná osoba právo s ním disponovat po celou dobu přepravy, tj. od převzetí a nakládky v jiném členském státě až do okamžiku předání koncovým odběratelům v tuzemsku. Místo plnění ve smyslu § 7 zákona o DPH se nacházelo mimo tuzemsko a správce daně proto dovodil, že žalobce uplatnil odpočet daně protizákonně.

[2] Žalobce se obrátil se správní žalobou na krajský soud, který dospěl k závěru, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny a žalobu žalobce zamítl. Při posouzení možnosti dodatečného stanovení daně vycházel z rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43, podle něhož je pro stanovení daňové povinnosti podstatný okamžik, kdy bylo převedeno na daňový subjekt právo nakládat se zbožím jako vlastník. Podle tohoto okamžiku se určí místo plnění při dodání zboží podle § 7 zákona o DPH. Námitku žalobce ohledně nesprávného posouzení místa plnění krajský soud nepovažoval za důvodnou. Soud uvedl, že správce daně může zajišťovací příkaz vydat tehdy, existuje-li důvodná obava, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz rozsudky NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, a ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48). Soud vyjádřil přesvědčení, že správní orgány řádně posoudily a osvědčily existenci obou předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů. Pokud se jedná o obavu z nedobytnosti daně v budoucnu, poukázal na několik skutečností, a to na neprodloužení bankovní záruky žalobce spojené se zánikem registrace žalobce jako distributora pohonných hmot, na založení nové obchodní korporace Agrodiesel Haná invest, s. r. o., v níž je jediným společníkem a jednatelem předseda představenstva žalobce, a také na podání žádosti žalobce ze dne 4. 6. 2015 o prominutí zálohy na daň z příjmů právnických osob z důvodu, že podle předběžné účetní uzávěrky bude žalobce povinen platit zálohy v menších částkách než doposud. Současně správce daně zjistil, že žalobce nevlastní takový majetek, který by postačoval k úhradě budoucí daňové povinnosti. Krajský soud zajišťovací příkazy posoudil jako zákonné a za důvodnou nepovažoval ani námitku, že v nich chybí lhůta k plnění. Není-li lhůta k plnění stanovena, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem doručení.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení a nesouladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[4] Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH a dodatečné doměření daně za rozhodné období. Správce daně uvedl, že pokud byly pohonné hmoty po jejich stočení do cisteren v zahraničí dovezeny přímo stěžovateli, je jejich pořizovatelem s místem nakládky mimo tuzemsko stěžovatel, který tímto uskutečnil přeshraniční intrakomunitární transakci. Správce daně považoval za nerozhodné, ve kterém okamžiku získal stěžovatel právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastními. K této problematice se v mezidobí vyjádřil také NSS, který zdůraznil, že dodáním zboží se pro účely DPH rozumí vždy získání práva nakládat se zbožím jako vlastník, nikoli fyzické převzetí věci. K tomu

pokračování

stěžovatel odkázal na několik rozhodnutí NSS, zejména na rozsudky ze dne 22. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43 a ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104.

[5] Stěžovatel zdůraznil, že správní orgány ani krajský soud nehodnotily některé okolnosti, které jsou pro posouzení věci relevantní. Uvedl, že na základě rámcové kupní smlouvy bylo s jeho dodavatelem, společností Kont Fuel Distribution, s. r. o., 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, přičemž vzájemný vztah fungoval tímto způsobem i fakticky.

[6] 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 nabýval vždy až po jeho uvolnění do volného daňového oběhu v ČR, tj. po zaplacení spotřební daně. Obrátil se 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 mu Generální ředitelství cel odpovědělo negativně, což potvrzuje pravdivost jeho tvrzení.

[7] Shora uvedenými skutečnostmi se krajský soud dostatečně nezabýval a nevěnoval náležitou pozornost otázce, zda je daň vůči stěžovateli doměřitelná. Soud své rozhodnutí do značné míry vystavěl na výpovědi pana Petra Mlátilíka. Ani z ní však nevyplývá, že by k přechodu vlastnického práva na stěžovatele došlo tak, jak tvrdí správce daně. Výpověď pana Mlátilíka byla navíc pořízena v rámci podání vysvětlení v trestním řízení vedeném s jinou společností, tj. nikoliv v souvislosti s činností stěžovatele. Stěžovatel neměl ani možnost se výpovědi svědka účastnit a klást mu dotazy. Stěžovatel dále odkazuje na výzvu správce daně k předložení důkazních prostředků a k prokázání skutečností ze dne 11. 3. 2016, čj. 294107/16/3101-61562-804195, která obsahuje dosavadní výsledek kontrolního zjištění správce daně, a domnívá se, že její obsah svědčí o tom, že správce daně v době vydání zajišťovacích příkazů nesplnil povinnost ve vztahu k požadavku na budoucí stanovení daně.

[8] Stěžovatel v rozhodné době dodával pohonné hmoty svým stálým odběratelům a prodával je na své čerpací stanici. Pro tyto účely 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. Tato skutečnost nemá žádný vliv na okamžik přechodu vlastnického práva k 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. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na rozsudky NSS, které se vyjadřují k odůvodněnosti vydání zajišťovacích příkazů (sp. zn. 2 Afs 108/2016 a sp. zn. 1 Afs 87/2016), a je přesvědčen, že tyto případy jsou skutkově obdobné tomu jeho.

[9] Krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil i naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, a to domněnky, že daň bude v budoucnu nedobytná, případně že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Pokud se jedná o finanční garanci, stěžovatel ji nezrušil, ale pouze neprodloužil, neboť plánoval změnu charakteru své hospodářské činnosti. Udržování bankovní garance bylo finančně náročné a činilo jeho podnikání méně efektivním. Stěžovatel mohl dále podnikat v rámci dealerské pozice, která bankovní záruku nevyžaduje. Na tuto formu podnikání přitom přešlo mnoho obchodníků s pohonnými hmotami; jeho jednání tudíž nebylo neobvyklé. Bankovní záruka navíc skončila až dne 1. 10. 2013, tj. po dokončení všech inkriminovaných transakcí pohonných hmot. Ukončení činnosti stěžovatele nenasvědčuje ani založení nové společnosti, jejíž aktivity měly naopak podpořit další rozvoj stěžovatele. Žádost o snížení záloh na daň z příjmů podal proto, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů měl přeplatek na dani ve výši 1 784 000 Kč. Je logické, že nechtěl, aby uvedená částka byla vázána na účtu správce daně a aby se zvyšovala. Dle stěžovatele tyto okolnosti nenasvědčují tomu, že by jeho případná pohledávka mohla být v budoucnu nedobytná.

[10] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, stejně jako jemu předcházející rozhodnutí obou stupňů správních orgánů.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 77/2015 nedopadá na nyní projednávanou věc, neboť se týkal přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, v němž musí být postaveno najisto, že nárok na odpočet DPH daňovému subjektu nepřísluší. Není dále pravda, že by NSS 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. Žalovaný dále poukazuje na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, ze kterého vyplývá, že nižší míru odůvodněné obavy ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze částečně kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymahatelnosti daně. Žalovaný nemá žádné pochybnosti o budoucích možnostech vymožení daně. Míra pravděpodobnosti budoucího vyměření daně je dle žalovaného dostatečně vysoká, neboť přeprava byla zajišťována třetími subjekty, jimž stěžovatel od počátku přepravy předával instrukce. Stěžovatel tedy se zbožím nakládal jako vlastník, aniž by ze spisového materiálu vyplývalo jiné možné vysvětlení jeho jednání. Popsaný stav vede k závěru, že obchodní řetězec byl po faktické stránce zcela odlišný od stavu formálně deklarovaného. Krajský soud posoudil věc správně, a proto žalovaný navrhuje, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] NSS nejprve posuzoval splnění podmínek řízení a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněních důvodů; neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že skutkově obdobnou věcí se ve vztahu ke stěžovateli zabýval již v rozsudku ze dne 16. 8. 2017, čj. 1 Afs 157/2017-36. V této věci se zajišťovací příkazy týkaly období od ledna do října 2013, zatímco v nyní projednávané věci se zajišťovací příkazy vztahují k lednu, únoru a březnu 2013. Současně i argumentace stěžovatele v kasačních stížnostech, které v řízení sp. zn. 1 Afs 157/2017 a v nyní projednávané věci podal, je téměř totožná.

[14] V posuzované věci je stěžejní otázkou, zda byl správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkazy na DPH za leden, únor a březen 2013.

[15] Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, [j]*e-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.*

[16] Předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu se NSS podrobně zabýval v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, v němž uvedl, 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*“. Zdůraznil přitom, že po správci daně nelze požadovat, aby při vydávání zajišťovacího 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 tedy povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu přezkoumatelným způsobem uvést důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt jeho závěry vyvrací.

[17] Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nelze vztahovat pouze k *budoucí vymahatelnosti daně*, nýbrž zde musí existovat i přiměřená pravděpodobnost *budoucího stanovení daně*. Pokud bude možné odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. NSS současně připouští určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků s tím, že nižší pravděpodobnost ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze vyvážit silnými důvody, které svědčí její nedobytnosti v budoucnu.

[18] Pokud se jedná o první z předpokladů vydání zajišťovacího příkazu, tj. pravděpodobnost budoucího vyměření daně, ze správního spisu vyplývají následující 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 za období leden až říjen 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 pohonné hmoty od společnosti Konf Fuel Distribution, s. r. o., a jejich přepravu zajišťoval prostřednictvím společnosti Rorento, s. r. o. I když 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 na základě porovnání údajů fakturovaných stěžovateli jinými subjekty, které pro něj zajišťovaly intrakomunitární dopravu. Správce daně zjistil, 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 disponoval také úředním záznamem o podání vysvětlení pana Petra Mlátilíka, jednatele společnosti Rorento, s. r. o., který vypověděl, že pro stěžovatele a několik dalších subjektů realizoval přepravu s místem nakládky v Mariboru, Berlíně a Vlčanech a že byl od kontaktních osob z těchto společností 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 dovodil, že stěžovatel měl jako jediný subjekt právo disponovat se zbožím již od okamžiku jeho 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.

[19] 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 odkazuje na judikaturu NSS, především na rozsudek ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43, ve kterém soud uvedl: *„V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“*

[20] Stěžovatel se domnívá, že úvahy správce daně jsou s citovaným rozsudkem v rozporu, NSS však dospěl k opačnému závěru a je přesvědčen, že i optikou aktuální judikatury postup správce daně obstojí. Ve zmiňovaném rozsudku ani v jiných rozhodnutích (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016- 45, či ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132), Nejvyšší správní soud neodmítl kritérium organizace přepravy, avšak pouze kladl důraz na skutečnost, že se nemůže jednat o kritérium jediné s tím, že je nutné přihlédnout ke všem individuálním okolnostem případu. Tato rozhodnutí naopak vycházela z judikatury Soudního dvora EU k tzv. řetězovým transakcím (viz např. 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), která klade důraz na vypátrání prvotního pořizovatele, který získal právo nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu. I v posuzované věci se jednalo o případ řetězové transakce, během níž bylo zboží přeprodáváno mezi několika subjekty, a to v rámci jedné přepravy.

pokračování

Jakkoliv v transakci nepochybně figuroval stěžovatel, zboží bylo i podle výpovědi jednatele přepravní společnosti vyskladňováno (stáčeno) u jiných subjektů (odběratelů stěžovatele).

[21] Posuzovaná věc je od situací řešených ve shora citovaných rozsudcích odlišná. V rozsudku čj. 5 Afs 77/2015-43 se jednalo o případ, kdy daňový subjekt sice organizoval přepravu, žádné další skutečnosti však nenasvědčovaly tomu, že by byl prvním pořizovatelem zboží, neboť v řetězci před ním figurovalo několik dalších subjektů, mezi nimiž bylo zboží prodáváno. V nynější věci naopak veškeré poznatky získané správcem daně do okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nasvědčují 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 a na území ČR jej pak prodával dalším subjektům. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje výpovědní hodnotu stěžejního podkladu, a to úředního záznamu sepsaného dne 28. 5. 2013 s panem Petrem Mlátilíkem, pak jeho výhrady nepovažuje soud za opodstatněné. Ať již byla výpověď pana Mlátilíka sepsána v jakékoliv souvislosti, z jeho výpovědi jasně vyplývá, že společnost Rorento, s. r. o., zajišťovala pro stěžovatele přepravu pohonných hmot z jiných členských států EU s tím, že místem vykládky v ČR byly různé zemědělské společnosti - odběratelé stěžovatele. NSS připouští, že pan Mlátilík nehovořil adresně jen o stěžovateli, ale souhrnně o několika společnostech, pro které zajišťoval dopravu. Mezi těmito společnostmi nicméně výslovně zmínil i stěžovatele s tím, že pro něj realizoval přibližně 300 dovozů pohonných hmot, tj. mnohonásobně více než jiným společnostem. Jestliže pan Mlátilík uvedl, že tyto společnosti mu dávaly pokyny ohledně přepravy a způsobu vyplňování dokladů, lze důvodně předpokládat, že se to týkalo i stěžovatele.

[22] V posuzované věci nelze přehlédnout, že podle zjištění správce daně stěžovatel záměrně zastíral, že k nakládce pohonných hmot docházelo v jiných členských státech, a fingoval dopravu tuzemskou. Za těchto okolností má NSS 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, nýbrž postačí pouze odůvodněné obavy ve vztahu k budoucímu stanovení daně a ty v posuzované věci bezesporu vyvstaly. 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 ním a společností Konf Fuel Distribution, s. r. o. Rozhodující je přitom stav faktický, nikoliv deklarovaný stav právní. Pokud tedy správce daně zjistil mezi těmito dvěma stavy disproporci, nelze nic namítat proti tomu, že upřednostnil fakticitu vztahů mezi stěžovatelem a dotčenými subjekty.

[23] Správce daně navíc ve fázi vydání zajišťovacích příkazů vychází z předběžných zjištění s tím, že podrobnější dokazování provádí až v řízení o stanovení daně, ve kterém je důkazní standard vyšší než při vydání zajišťovacích příkazů. Z tohoto důvodu není relevantní ani následná výzva správce daně ze dne 11. 3. 2016 k předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. 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 postup žalovaného veden 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 nedůvodné.

[24] Podle judikatury NSS lze případné slabší důvody ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat silnými důvody zakládajícími důvodné obavy z nedobytnosti daně. NSS souhlasí s krajským soudem (a žalovaným) a je přesvědčen, že v posuzované věci existovaly natolik závažné indicie svědčící o utlumení podnikatelské činnosti stěžovatele, že obavy o vymahatelnosti daně v budoucnu byly zcela namístě. 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 stěžovateli příslušná registrace zanikla. V uvedené době 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 na tuto společnost. Odůvodněné obavy správce daně dále podpořila žádost stěžovatele o prominutí záloh na daň z příjmů právnických osob s odůvodněním, že v návaznosti na předběžnou účetní uzávěrku bude stěžovatel povinen platit zálohy ve výrazně nižších částkách než dosud.

[25] NSS souhlasí s krajským soudem i žalovaným v tom směru, že zjištěné skutečnosti vytváří dojem, že podnikatelská činnost stěžovatele bude razantně utlumena a jeho příjmy pravděpodobně nebudou postačovat k úhradě předpokládané daňové povinnosti. Tuto úvahu správce daně podpořil přehledem majetkových poměrů stěžovatele, pokud se jedná o jím vlastněné nemovité věci, a dospěl k závěru, že ani jejich zpeněžením by nebylo možno pohledávku uspokojit. Na tom nemůže nic změnit ani argument stěžovatele, že ve skutečnosti bylo jeho záměrem přejít na jiný druh podnikání a že nově založená společnost měla jeho aktivity spíše podpořit. Jedná se o ničím nepodložená tvrzení, která jsou navíc v rozporu s informacemi sdělenými v jeho žádosti o prominutí daně, ve které uvedl, že jeho budoucí příjmy budou výrazně nižší. Riziko budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně tak i přes tvrzení stěžovatele zůstalo příliš vysoké. Z těchto důvodů se NSS ztotožňuje s krajským soudem, že i druhý z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů byl splněn. Správce daně přitom naplnění druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnil.

V. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud nepovažuje kasační námitky stěžovatele za důvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž Nejvyšší správní soud musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[27] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti,

pokračování

neboť ve věci neměl úspěch, a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 1. listopadu 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu