ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtka a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **HERO Computers s.r.o.**, IČ 25941747
sídlem Na Ročkově 587/25, Kolovraty, 103 00 Praha 10
zastoupená advokátem Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20017/17/5100-41453-712099,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.

Žalobou napadené rozhodnutí a řízení, z něhož žalobou napadené rozhodnutí vzešlo

1. Během daňového řízení s obchodní společností ELGAS CZ, s. r. o., Kollárova 568, 563 01 Lanškroun, DIČ: CZ25293265 (dále též „ELGAS“; žaloba této společnosti proti

zajišťovacím příkazům správce daně byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne ze dne 17. 1. 2018, č. j. 52 Af 12/2017-106, dostupným na www.nssoud.cz, zamítnuta, řízení o kasační stížnosti je u Nejvyššího správního soudu evidováno pod sp. zn. 10 Afs 70/2018), správce daně zjistil, že žalobkyni měly být poskytovány v roce 2014 reklamní služby obchodní společností INTERMOTO STEP, s. r. o., Vítězné náměstí 576/1, 162 00 Praha 6, IČO: 28784162 (dále též „INTERMOTO STEP"), a v roce 2015 společností INTERMOTO SPORTS, s. r. o., 17. listopadu 237, Zelené Předměstí, 530 02 Pardubice, IČO: 01941119 (dnes INTERMOTO SPORTS MANAGER, s. r. o., v likvidaci, dále též „INTERMOTO SPORTS"). Společníkem a jednatelem obou uvedených společností byl v rozhodné době J. K., nar. XX. X. XXXX.

2. . Dále bylo zjištěno, že pan J. H. st., jednatel žalobkyně v období od 28. 6. 2007 do 20. 2. 2017, byl (mimo jiné) účetním společnosti ELGAS CZ, s. r. o., a v období od 29. 9. 2015 do 21. 11. 2016 také zplnomocněným zástupcem této obchodní společnosti.

3. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně" či „prvostupňový správce daně") zaslal dne 21. 7. 2016 jednateli žalobkyně (J. H. st.) po předchozím telefonickém rozhovoru e-mailem žádost o sdělení možného termínu ústního jednání a současně mu sdělil, jaké doklady a podklady má žalobkyně na jednání připravit.

4. Dne 1. 8. 2016 jednatele žalobkyně odpověděl, že žalobkyni bude zastupovat pouze druhý jednatel - pan J. H. ml., syn prvního jednatele, a že požadované podklady zašle elektronicky. Na základě tohoto sdělení poslal správce daně téhož dne e - mail J. H. ml. a znovu požadoval, aby mu bylo oznámeno, kdy bude možno uskutečnit místní šetření. Na tento e - mail pan H. nereagoval, a proto správce daně telefonoval panu H. a opakovaně žádal, aby mu pan H. sdělil, kdy bude možno uskutečnit místní šetření. Pan H. správce daně informoval, že odlétá na týdenní dovolenou s tím, že se dne 29. 8. 2016 ozve a oznámí správci daně termín jednání, avšak ani 29. 8. 2016 se J. H. se správcem daně nespojil.

5. Až dne 30. 8. 2016 byl telefonicky domluven termín provedení místního šetření na 21. 9. 2016 v místě sídla žalobkyně. Zároveň správce daně informoval jednatele žalobkyně, že tohoto dne bude u žalobkyně zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob (dále také „DPPO") za zdaňovací období 2014 a 2015.

6. Dne 20. 9. 2016 obdržel správce daně e-mail s omluvou jednatele žalobkyně, že se nemůže jednání zúčastnit z důvodu nemoci. Pan H. správce daně ujistil, že po ukončení pracovní neschopnosti sdělí správci daně náhradní termín ústního jednání.

7. Dne 3. 10. 2016 správce daně telefonicky kontaktoval J. H. Pan H. správci daně oznámil, že jde na kontrolu do nemocnice v Hradci Králové a že dne 4. 10. 2016 správce daně bude informovat o tom, kdy bude možno zahájit daňovou kontrolu. J. H. však opět správce daně nekontaktoval, a proto se s ním správce daně dne 5. 10. 2016 telefonicky spojil sám. Pan H. správci daně sdělil, že na telefonát zapomněl, protože je zaneprázdněn rozvodovým řízením u soudu a přípravou na toto řízení. Pan H. dále správci daně sdělil, že v pátek 7. 10. 2016 oznámí správci daně termín zahájení daňové kontroly s termínem konání v týdnu od 18. 10. 2016.

8. Jelikož pan H. správce daně opět nekontaktoval, pokusil se správce daně dne 11. 10. 2016 znovu kontaktovat pana H. sám, nicméně nebyl úspěšný.

9. Správce daně proto opakovaně oslovil druhého jednatele – J. H. st., který správci daně sdělil, že o termínu, v němž bude možno zahájit daňovou kontrolu, bude s druhým jednatelem jednat a ten že jej správci daně následně oznámí. Pan H. ml. ovšem správce daně telefonicky nekontaktoval, pouze prostřednictvím e-mailu sdělil, že čeká na volný termín finančního poradce, kterého chce mít u jednání. To se opakovalo ještě dne 14. 10. 2016 a dne 18. 10. 2016, kdy správce daně telefonoval oběma jednatelům žalobkyně.

10. Vzhledem k evidentní snaze žalobkyně oddálit zahájení daňové kontroly vydal dne 24. 10. 2016 správce daně výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly, v níž žalobkyni vyzval, aby mu bylo umožněno zahájit daňovou kontrolu, jejímž předmětem bude daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a DPPO za zdaňovací období leden až prosinec 2014 a leden až prosinec 2015. Ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení předmětné výzvy byla žalobkyně povinna správci daně oznámit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připravena k zahájení výše uvedené daňové kontroly. Výzva byla žalobkyni doručena dne 1. 11. 2016.

11. Žalobkyně na výzvu reagovala pouze prostřednictvím e-mailu. Z adresy obchod@herocomp.cz přišla dne 22. 12. 2016 odpověď, v níž osoba podepsána jako J. H. uvádí, že dne 9. 11. 2016 a dne 8. 12. 2016 správci daně zaslal informační e-mail, ale nepřišla mu žádná odpověď, proto tedy prosí o potvrzení, jestli správce daně obdržel dané informace. Na tento e-mail odpověděl správce daně dne 4. 1. 2017, přičemž uvedl, že ani jeden z výše uvedených e-mailů neobdržel, a proto čeká na řádnou reakci žalobkyně.

12. Dne 9. 1. 2017 obdržel správce daně další e-mail. Osoba podepsaná jako J. H. napsala, že se omlouvá, neboť mu v původním e-mailu „vypadla“ příloha. K e-mailu bylo přiloženo rozhodnutí jediného společníka žalobkyně (J. H. st.) o ukončení funkce jednatele ze dne 31. 10. 2016 (jediný společník žalobkyně, pan H. st., však sám sebe odvolal z funkce jednatele až dne 20. 2. 2017, jak plyne z notářského zápisu založeného ve sbírce listin od 20. 2. 2017). Dále bylo uvedeno, že tuto přílohu pan H. ml. zasílá po urgencích svého otce znovu, bohužel na „firmě“ není a některé úkony mu trvají déle. Ohledně termínu, kdy mu bude ukončena pracovní neschopnost, sděluje, že tento bude znát 10. 1. 2017, neboť jde na zdravotní prohlídku. Pan H. ml. dále napsal, že se rozhodně nejedná o „*nějaké oddalování kontroly*“, protože k tomu nemá důvod, navíc veškeré podklady již zaslal. Dne 12. 1. 2017 byl správci daně doručen e-mail, v němž bylo uvedeno, že po kontrole u ošetřujícího lékaře pracovní neschopnost nadále trvá a že po dalším lékařském ošetření bude správce daně kontaktovat, aby mohl najít termín s daňovým poradcem.

13. Do 6. 3. 2017 již správce daně nebyl žalobkyní ani jejími zástupci kontaktován.

14. Z evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014 a měsíců leden až prosinec 2015 (doručeno 3. 8. 2016), z účetních deníků za rok 2014 a 2015 (doručeno 3. 8. 2016), z rozvahy a z výkazu zisku a ztrát k 31. 5. 2016 (doručeno 11. 8. 2016), z obchodního rejstříku a informačních systémů správce daně zjistil, že v roce 2014 měla být obstaravatelem reklamy pro žalobkyni obchodní společnost INTERMOTO STEP a v roce 2015 obchodní společnost INTERMOTO SPORTS, s.r.o. (nyní INTERMOTO SPORTS MANAGER, s.r.o., v likvidaci, jejímž jediným jednatelem a společníkem je v současnosti R.-A. S., dat. nar. XX. X. XXXXX, M. P. N., S.. B. d. j., Rumunsko).

15. V rozhodném období byl jednatelem a společníkem obou výše zmíněných společností J. K., nar. XX. X. XXXX. J. K. vystupoval i jako společník a jednatel dnes již

z obchodního rejstříku vymazané společnosti Ignitum, s.r.o. (52 Af 12/2017) - před výmazem byl obchodní podíl opět převeden na R.-A. S., dat. nar. XX. X. XXXXX, M. P. N., S.. B. d. j., Rumunsko.

16. Společnost INTERMOTO STEP je nekontaktní a nespolupracuje se správcem daně. Tato společnost podává nulová daňová přiznání k DPH nebo je nepodává vůbec. U společnosti INTERMOTO SPORTS eviduje správce daně na DPH nedoplatek. Obě tyto společnosti sídlí na tzv. virtuální adrese, ani jedna z těchto společností nezveřejňuje pravidelně ve sbírce listin v obchodním rejstříku své účetní závěrky a ani jedna z těchto společností nemá webové stránky, což je u subjektů poskytující reklamní služby nezvyklé. Úhrady deklarovaných reklamního služeb probíhaly v hotovosti v řádech statisíců a byly uskutečňovány
i ve dnech pracovního klidu a několik dní po sobě. Společnost INTERMOTO STEP dále neměla zveřejněný účet v informačních systémech o plátcích DPH. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že s vysokou pravděpodobností byly společnosti INTERMOTO STEP a INTERMOTO SPORTS využívány jako tzv. *missing traders* v rámci podvodných řetězců, jejichž účelem bylo krácení daně z přidané hodnoty a nezákonná „optimalizace“ daně z příjmů právnických osob.

17. V daném případě se konkrétně jednalo o loga na motocyklových závodech, kdy v daném obchodním řetězci vystupovaly obchodní společnosti – INTERMOTO STEP a INTERMOTO SPORTS. Platby za reklamní služby probíhaly v hotovosti, přičemž úhrada byla prováděna i několik dní po sobě nebo pouze s drobnými přestávkami. Tento způsob plateb navíc vyvolává pochybnosti o faktické úhradě provedených reklamních služeb. Rovněž tak správce daně nespatřoval žádný přínos pro žalobkyni v reklamě ve formě loga na motocyklových závodech, které v rozhodném období nebyly vůbec uskutečňovány v České republice, zvláště když se žalobkyně specializuje na poskytování komplexních služeb a outsourcing, dodávky výpočetní techniky pro podnikatele, větší obchodní společnosti a státní správu. Správce daně dále uvedl, že další pochybnosti v případě žalobkyně vzbuzuje úhrada reklamních služeb v roce 2015, neboť v tomto roce se tým Kawasaki Intermoto Ponyexpres, závodní tým společnosti INTERMOTO SPORTS, zúčastnil pouze šesti závodů ze třinácti, přičemž poslední závod, jehož se tento tým účastnil, se konal již dne 24. 5. 2015. Úhrada za poskytnuté reklamní služby s výjimkou jedné platby však byla uskutečněna v hotovosti od 30. 11. 2015 do 18. 12. 2015 v celkové výši 3.662.000,-- Kč [platby byly prováděny v hotovosti - statisícové částky, v krátkých v časových odstupech (i v sobotu a v neděli) po částech tak aby hrazené částky v hotovosti nepřesáhly limit stanovený zák. č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti]. Z uvedeného není dle správce daně zřejmé, proč byla provedena úhrada deklarovaných reklamních služeb v plné výši, přestože byla poskytnuta pouze polovina deklarovaného plnění, ani proč se úhrada deklarovaných reklamních služeb uskutečnila až půl roku po ukončení činnosti závodního týmu. Rovněž tak vzbuzuje pochybnost celková výše přijatých zdanitelných plnění v poměru k výši přijatých zdanitelných plnění za reklamní služby (zjevná nepřiměřenost výdajů na reklamu vzhledem k obratu). Za leden až prosinec roku 2014 činila celková výše zdanitelných plnění 10.091.358,-- Kč a z toho přijatá zdanitelní plnění za reklamní služby 3.170.000,-- Kč, za leden až prosinec roku 2015 činila celková výše přijatých zdanitelných plnění 11.478.097,-- Kč a z toho přijatá zdanitelných plnění za reklamní služby 3.226.446,--Kč. S ohledem na výše uvedené nabyl správce daně jednak pochybnosti o faktickém provedení předmětných reklam, jakož i o účelu transakcí, neboť shora uvedené skutečnosti svědčí tomu, že účelem reklam (i kdyby se prokázalo, že

reklamy byly v tvrzeném rozsahu realizovány a nejednalo se o podvod, jak tomu nasvědčuje výše uvedené - např. platby za reklamy byly uskutečněny v hotovosti od 30. 11. 2015 do 18. 12. 2015, byť se závodní tým společnosti INTERMOTO SPORTS zúčastnil v roce 2015 pouze šesti závodů ze třinácti, přičemž poslední závod tento tým jel 24. 5. 2015) nebyla propagace žalobkyně, a tím zvýšení jejího obratu (nejednalo se o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dál též „zákon o daních z příjmů"), nýbrž získání daňové výhody, resp. nezákonná „optimalizace" DPPO a s tím spojené neodvedení DPH (žalobkyně deklarovala pořízení reklamní služby a z těchto přijatých zdanitelných plnění uplatňovala nárok na odpočet daně, přičemž navíc deklarovaní poskytovatelé reklamy reklamní služby nepřiznali v daňových přiznáních, případně je přiznali, ale nezaplatili, tedy chovali se jako missing traders). Na základě těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že u žalobkyně je vysoká pravděpodobnost dodatečného stanovení daně.

18. Správce daně za použití pomůcek vypočetl, že žalobkyně za výše uvedená období neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 1.343.254,-- Kč a v důsledku neoprávněně uplatněných nákladů (výdajů) na reklamní služby neodvedla na dani z příjmů právnických osob za uvedená období celkem 1.215.240,-- Kč. Vzhledem k výši dosud nestanovené daně (daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob byla následně správcem daně žalobkyni doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 7. 2017, žalobkyně se proti těmto dodatečným platebním výměrům neodvolala a tyto dodatečné platební výměry, které jsou založený v soudním spise a byly čteny bez připomínek účastníků při jednání dne 6. 6. 2018, nabyly dne 11. 8. 2017 moci práva) a vzhledem k zjevné snaze žalobkyně oddálit zahájení daňové kontroly se správce daně zabýval možným budoucím vybráním dosud nestanovené daně a dospěl k závěru, že zde je odůvodněná obava, že dosud nestanovená daň z přidané hodnoty a dosud nestanovená daň z příjmů právnických osob, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

19. Správce daně provedl majetkovou analýzu. Z rozvahy žalobkyně správce daně zjistil, že žalobkyně k 31. 5. 2016 vykázala v aktivech dlouhodobý majetek ve výši 1.284 tis. Kč, z toho pozemky ve výši 10 tis. Kč, samostatné movité věci ve výši 1.241 tis. Kč, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek ve výši 33 tis. Kč. Dále žalobkyně vykázala oběžná aktiva ve výši 7.878 tis. Kč, z toho zásoby ve výši 650 tis. Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 6.184 tis. Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 1.044 tis. Kč. V pasivech pak žalobkyně vykázala jako cizí zdroje krátkodobé závazky ve výši 2.228 tis. Kč, z toho závazky z obchodních vztahů ve výši 630 tis. Kč, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění ve výši 29 tis. Kč, daňové závazky ve výši 1 tis. Kč. Vlastní kapitál ve výši 5.802 tis. Kč tvořily základní kapitál ve výši 4.000 tis. Kč, rezervní fond ve výši 151 tis. Kč, nerozdělený zisk z minulých let ve výši 3.124 tis. Kč a výsledek hospodaření běžného účetního období ve výši -1 473 tis. Kč. Žalobkyně rovněž vykázala bankovní úvěry ve výši 1.100 tis. Kč. Podle údajů z centrálního registru vozidel bylo zjištěno, že žalobkyně k 8. 2. 2017 vlastnila motorová vozidla Volkswagen Passat Variant 3C z roku 2008, Lexus X z roku 2010, Nissan Qashqai J10 z roku 2011, Chevrolet Orlando BB7 z roku 2012 a AUDI A6 z roku 2011, jejichž celkovou hodnotu správce daně určil pouze přibližně na 1,7 mil. Kč, neboť mu nebyl znám technický stav ani vybavenost těchto vozidel. Důvodně však předpokládal, že hodnotu samostatných movitých věcí a soboru movitých věcí budou představovat zejména tato motorová vozidla. Co se týče aktuální hodnoty a skladby zásob, tato nebyla správci daně

známá, neboť žalobkyně se správcem daně nespolupracovala na zahájení daňové kontroly, rovněž tak od roku 2005 nezveřejňovala své účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku (tuto povinnost začala plnit až v únoru roku 2017). Ze stejného důvodu nebyla správci daně známá ani kvalita pohledávek. Správce daně následně zjistil, že žalobkyně vlastní tři bankovní účty, na kterých měla k 13. 1. 2017 v souhrnu přes 2 mil. Kč, přičemž z účtu, kde žalobkyně držela většinu svých peněžních prostředků, jsou vybírány peněžní prostředky v hotovosti v řádech statisíců Kč.

20. Správce daně shrnul, že žalobkyně sice disponuje majetkem, jehož výše by i po zohlednění závazků žalobkyně měla stačit k uhrazení celkové dosud nestanovené daně, tento je však tvořen snadno převoditelným majetkem, neboť pohledávky, motorová vozidla, zásoby i peněžní prostředky lze snadno převést na třetí osoby. Správce daně měl proto s ohledem na počínání žalobkyně, která od 21. 7. 2016 (kdy byla poprvé kontaktována správcem daně za účelem provedení místního šetření a zahájení daňové kontroly) do 6. 3. 2017 neumožnila správci daně provést místní šetření a zahájit daňovou kontrolu (ačkoliv minimálně do 20. 2. 2017 měla dva jednatele, proto nemoc jednoho z nich nemohla být objektivní překážkou, která by bránila žalobkyni umožnit zahájení daňové kontroly), obavy, že vysoce likvidní aktiva nebudou pro správce daně v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně dosažitelná, zvláště když ze zdrojů dostupných správci daně nevyplývá, že by ekonomická činnost žalobkyně vyžadovala specifické majetkové vybavení nebo byla kapitálově náročná. Správce daně proto měl obavu, že by ekonomická činnost žalobkyně mohla být snadno převedena na jiný ekonomický subjekt.

21. Tato obava byla posílena tím, že žalobkyně fakticky nevykonává ekonomickou činnost na adrese uvedené v obchodním rejstříku (proto byla místní příslušnost delegována rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 5. 2015 na Finanční úřad pro Pardubický kraj) a ekonomickou činnosti vykonává na adrese Opletalova 92, 563 01 Lanškroun.

22. V neposlední řadě obavy správce daně o uhrazení dosud nestanovené daně významně zvyšovalo to, že žalobkyně podle dosavadních zjištění s vysokou mírou pravděpodobnosti dlouhodobě snižovala daňové povinnosti neoprávněným uplatněním nákladů (výdaje na reklamu) a neodvedením daně z přidané hodnoty ve správné výši, a to ve významném rozsahu. Za sledovaná období roku 2014 – 2015 se jednalo o neoprávněné uplatnění nákladů v celkové částce přesahující 6 mil. Kč, což obnáší více jak 1,2 mil. Kč neodvedené daně z příjmů právnických osob a více jak 1,3 mil. Kč daně z přidané hodnoty, a to vše při obratu žalobkyně, který převyšoval v jednotlivých letech hodnotu 12 mil. Kč. Žalobkyní průběžně dobrovolně odváděné daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za sledovaná období nepřesáhly částku 63 tis. Kč a na dani z přidané hodnoty 400 tis. Kč. Již skutečnost, že žalobkyně bude takto zkrácenou daň přesahující částku 2 mil. Kč povinna odvést najednou a s ohledem na hodnoty dosahovaného obratu, které i v roce 2016 nevykazují významnou změnu, zakládá dle správce daně obavu o její budoucí úhradu.

23. Všechny výše uvedené okolnosti (dlouhodobé krácení daňové povinnosti neoprávněným uplatněním nákladů a s tím spojené neodvedením daně z přidané hodnoty, snadná převoditelnost ekonomické činnosti žalobkyně na jiný subjekt, snaha žalobkyně oddálit zahájení daňové kontroly) vedly správce daně k závěru, že nemůže důvodně očekávat, že by žalobkyně dobrovolně splnila povinnosti peněžité povahy spočívající v úhradě dosud nestanovených daňových povinností.

24. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem přikročil správce daně k použití institutu zajištění daně dle § 167 daňového řádu, protože měl důvodnou obavu, že celková dosud nestanovená daňová povinnost ve výši 2.558.494,-- Kč bude v budoucnu nedobytná. Konkrétně správce daně vydal dne 6. 3. 2017

a) zajišťovací příkazy, kterými žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila složením jistoty na depozitní účet správce daně úhradu daně z příjmů právnických za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015 v celkové výši 1.215.240,-- Kč, která dosud nebyla stanovena (daň z příjmů právnických osob byla následně správcem daně žalobkyni doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 7. 2017, žalobkyně se proti těmto dodatečným platebním výměrům neodvolala a tyto dodatečné platební výměry, které jsou založeny v soudním spise a byly čteny bez připomínek účastníků při jednání dne 6. 6. 2018, nabyly dne 11. 8. 2017 moci práva),

b) zajišťovací příkazy, kterými žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistil složením jistoty na depozitní účet správce daně úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014, srpen 2014, listopad 2014, prosinec 2014, květen 2014, listopad 2015 a prosince 2015 v celkové výši 1.343.254,- Kč, která nebyla dosud stanovena (daň z přidané hodnoty byla následně správcem daně žalobkyni doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 7. 2017, žalobkyně se proti těmto dodatečným platebním výměrům neodvolala a tyto dodatečné platební výměry, které jsou založeny v soudním spise a byly čteny bez připomínek účastníků při jednání dne 6. 6. 2018, nabyly dne 11. 8. 2017 moci práva).

25. Proti zajišťovacím příkazům uvedeným v bodě 24 sub a) podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20017/17/5100-41453-712099, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Žalobkyně podala též odvolání proti zajišťovacím příkazům uvedeným v bodě 24 sub b). I tato odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20018/17/5100-41453-712099, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

26. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20017/17/5100-41453-712099, které tvoří společně s rozhodnutími správce daně jeden celek, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů (žalobkyně podala též žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20018/17/5100-41453-712099; tato žaloba je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 34/2017, přičemž při rozhodování této věci bylo k existenci dalších zajišťovacích příkazů, jak plyne z narativní části odůvodnění tohoto rozsudku, přihlédnuto /spojení věcí žalobkyně nenavrhovala/).

27. Žalobkyně se předně domnívá, že nic nenasvědčuje tomu, že by žalobkyni měla být v budoucnu daň z příjmů právnických osob či daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období stanovena.

28. Žalobkyně, která se specializuje na poskytování komplexních služeb a outsourcing, dodávky výpočetní techniky pro podnikatele, větší firmy a státní správu (www.herocomp.cz) a působí na domácím trhu, neshledává nic zvláštního na tom, že

čtvrtinu svého obratu v letech 2014 a 2015 použila na nákup reklamních služeb ve formě loga na motocyklových závodech, které se v letech 2013 až 2015 vůbec neuskutečňovaly na území České republiky. Dle žalobkyně se jednalo o racionální krok, neboť motocyklové závody, byť se neuskutečnily v České republice, jsou vysoce „*prestižní*“ (přesto se žalobkyně sponzoringem „*prestižního*“ motocyklového týmu na svých stránkách „*nechlubila*“ – pozn. soudu), mají „*obrovskou tradici*“, na místě se jich účastní „*až statisíce diváků*“ a jsou sledovány i diváky z České republiky (buď přímo či zprostředkovaně /přímé přenosy, záznamy/), tudíž dopad na potenciální zákazníky je „*široký*“. Cílem reklamy bylo „*získávání nových zákazníků a propagace žalobkyně*“, přičemž dle žalobkyně není její povinností „*prokazovat konkrétní účinek reklamy pro její podnikatelský činnost*“, a to ani v nalézacím řízení. Žalobkyně v této souvislosti správním orgánům vytkla, že svůj závěr o nepřiměřenosti výdajů na jednu konkrétní komunikační aktivitu k celkovému obratu společnosti ničím konkrétním nepodložily (např. komparativní analýzou s jinými subjekty, znaleckým posudkem, vyjádřením obchodních komor, důvěryhodných subjektů apod.).

29. Problematické není dle žalobkyně ani to, že platby byly prováděny v hotovosti (statisícové částky), v krátkých v časových odstupech po částech (tak aby hrazené částky v hotovosti nepřesáhly limit stanovený zák. č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti), neboť „*hotovostní platby jsou v prostředí motocyklových závodů zcela běžné*“, navíc platby v hotovosti výslovně vyžadoval jednatel deklarovaných poskytovatelů reklamních služeb J. K.

30. Žalobkyně též vyjádřila přesvědčení, že „*k prokázání dobré víry ohledně neúčasti na podvodu postačí běžné prověření dodavatel ve veřejně dostupných rejstřících*“ (přitom odkázala na tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017 a novinové články vztahující se ke zcela jinému případu) a že jí není možno přičítat porušení zákonem uložených povinností deklarovanými dodavateli reklam či jiné nedostatky v jejich činnosti. Žalobkyně nemůže za to, že žalobkyní deklarovaní dodavatelé reklamních služeb nepřiznali reklamní služby v daňových přiznáních (případně je přiznali, ale nezaplatili daň), mají virtuální sídla, nezveřejňují účetní závěrky v obchodním rejstříku, po rozhodných obdobích utlumili činnost či jsou přímo v likvidaci, popř. to, že dodavatelé reklam neměli vlastní webové stránky – to navíc dle žalobkyně není pravda a žalobkyně žádá soud, aby tyto webové stránky „*ohledal*“ a aby soud vyslechl pracovníky deklarovaných dodavatelů reklam, kteří žalobní tvrzení o standardním průběhu všech transakcí potvrdí. Žalobkyně též navrhovala provést důkaz dodatečnými daňovými přiznáními za předmětná zdaňovací období (jejichž podání se žalobkyně vzdor výzvám správce daně bránila - pozn. soudu) podanými údajně dne 5. 6. 2018, tedy rok po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

31. Dle žalobkyně z výše uvedených důvodů nemůže obstát závěr správních orgánů, že účelem reklam nebyla propagace žalobkyně, a tím zvýšení jejího obratu, nýbrž získání daňové výhody, resp. nezákonná „optimalizace“ DPPO a s tím spojené neodvedení DPH, resp. že se jednalo o sofistikovaný podvod, do něhož byly zapojeny i další subjekty. Dle žalobkyně správní orgány ani v odůvodnění svých rozhodnutí nestanovenou daň řádně nevypočetly, zejména v případě DPH neuvedly, z jakých plnění neměla být daň odvedena.

32. Žalobkyně se též domnívá, že nebyly řádně odůvodněny ani obavy správních orgánů o dobytnost dosud nestanovené daně. Žalobkyně zdůrazňuje, že správní orgány připustily, že majetek žalobkyně přesahuje dosud nestanovenou daň. Za těchto okolností

nelze dle žalobkyně zajistit dosud nestanovenou daň pouze z toho důvodu, že aktiva žalobkyně jsou vysoce likvidní a žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly. Žalobkyně dosud řádně plnila své daňové povinnosti a nic též nenasvědčuje tomu, že by se ekonomická situace žalobkyně měla v budoucnu vyvíjet nepříznivě. „*Prodlevu v zahájení daňové kontroly*“ dle žalobkyně „*zapříčinilo zánětlivé onemocnění páteřních obratlů J. H. mladšího*“ a organizační změny ve společnosti – „*pan J. H. starší v průběhu roku 2016 utlumoval svou činnost*“ a „*nedisponoval již potřebnými silami, aby tuto činnost vykonával*“, „*jeho činnost přebíral druhý jednatel J. H. mladší*“, který „*do toho ještě řešil vlastní rozvodové řízení*“. Žalobkyně se tedy nevyhýbala zahájení daňové kontroly, důvody bránící zahájení daňové kontroly byly dle žalobkyně „*objektivní*“. Žalobkyně též nesouhlasila s tím, že by svou ekonomickou činnost vykonával v Lanškrouně, jejím faktickým sídlem je místo, jehož adresa je Na Ročkově 587/25, 103 00 Praha 10.

33. Konečně žalobkyně namítla (námitka „*nezákonnosti získaných indicií*“), že správní orgány (resp. úřední osoby za ně jednající) porušily povinnost mlčenlivosti zakotvenou v § 52 daňového řádu, když při svém rozhodování využily (žalobkyní blíže nespecifikovaných) skutečností zjištěných v daňovém řízení se společností ELGAS, ačkoliv informace o nezákonné daňové optimalizaci a podvodu na DPH u společnosti ELGAS CZ, s. r. o., podléhá mlčenlivosti správce daně. Dle žalobkyně má „*použití nezákonně získaných indicií za následek nezákonnost zajišťovacích příkazů*“.

34. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobkyně přesvědčena, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.

35. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že námitky obsažené v žalobě se v zásadě shodují s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, přičemž tyto námitky byly řádně vypořádány. Žalovaný proto setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

36. Předně soud vzhledem k rozsahu žaloby [dle Nejvyššího správního soudu je třeba již 18 stránkovou žalobu považovat za obsáhlou a košatou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48, body 34 a 35)] zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, etc.) - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, bod 37, ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12, ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55, popř. odůvodnění rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 2 As 155/2015-84, bod 30). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45).

37. Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

38. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum

dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).

39. Nyní k samotnému přezkumu.

40. Základní námitky obsažené v žalobě již byly žalobkyní uplatněny v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a velmi podrobně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí (které soud hodnotí jako plně přezkoumatelné, věcně správné a zákonné). Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze stručně dodává následující:

41. Je nutno rozlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015-35, bod 13, shodně srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Jinými slovy při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45).

42. Podle § 167 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2). Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (odst. 3). U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (odst. 4).

43. Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Nepochybně je třeba přihlédnout např. ke skutečnostem nasvědčujícím hrozící insolvenci daňového subjektu či k jeho jiným majetkovým potížím, jakož i k tomu, že se daňový

subjekt zbavuje postižitelného majetku. Je však možno zohlednit i skutečnosti s jeho majetkovou situací nesouvisející (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12). Je proto nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, v jehož odůvodnění byl vysloven závěr, že „*...účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně*“),[1] povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinnosti dle daňového řádu. Současně při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně objasňovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

44. Nelze proto přisvědčit názoru, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně v na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena a v jaké konkrétní výši. To je problém, jenž zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13).

45. Zásadně tedy postačí, pokud finanční orgány v hrubých obrysech popíší charakter transakce, která byla daňový subjektem nesprávně zdaněna (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27). Z předložených indicií musí být zřejmé, že se nejedná jen o spekulaci správce daně nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 35).

46. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně existují-li jiné

1. Pro vydání zajišťovacího příkazu je tak významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci (popř. v řetězci, který znaky podvodného řetězce v době vydání zajišťovacích příkazů vykazuje), účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou naopak otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není to, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 34). Konečné vyhodnocení transakcí bude výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40, bod 54).

obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, body 11 až 15).

47. Při stanovení výše zajištění správce daně též není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona daňového řádu. Ani Ústavní soud kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 48, či rozsudek téhož soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017 – 27, bod 30).

48. Současně platí, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod 55, rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Podstatná je identifikace základních rizik a hospodářský kontext daňového subjektu (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, bod 32, a rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45). Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozící) insolvenci daňového subjektu či účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicií nižší intenzity (viz odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

49. Lze tedy shrnout, že z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (z poslední doby srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 59). Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: „*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 (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“

50. V bodě 58 odůvodnění rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, pak Nejvyšší správní soud své úvahy upřesnil a uvedl, že je možno vydat zajišťovací příkaz i

tehdy, *„pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod.“*

51. Zajišťovací příkazy vydané v nyní projednávané věci judikaturním požadavkům výše uvedeným vyhovují.

52. Jak plyne již z narativní části tohoto rozsudku (srov. zejména body 14 až 18), správní orgány zdůraznily, že žalobkyně, která se specializuje na poskytování komplexních služeb a outsourcing, dodávky výpočetní techniky pro podnikatele, větší firmy a státní správu (www.herocomp.cz) a působí na domácím trhu (což žalobkyně nesporovala, ostatně plyne to např. i z rozhodnutí žalovaného o potvrzení delegace místní příslušnosti ze dne 13. 6. 2017, č. j. 26661/17/5100-41454-711974, dle kterého za zdaňovací období březen 2017 měli odběratelé žalobkyně sídlo v Praze, Lanškrouně, Litomyšli, Třebařově a v Ostrově u Lanškrouna; žalobkyně např. poskytuje programovou televizní, rozhlasovou nabídku a připojení na internet v obci Rudoltice), čtvrtinu (tedy na prvý pohled nepřiměřenou část) svého obratu v letech 2014 (žalobkyně zaúčtovala do nákladů roku 2014 částku 3.170.000,-- Kč za reklamní služby poskytnuté společností INTERMOTO STEP při obratu 12.174. 921,-- Kč) a 2015 (žalobkyně zaúčtovala do nákladů roku 2015 částku 3.226.446,-- Kč za reklamní služby poskytnuté společností INTERMOTO SPORTS při obratu 12.982.834,-- Kč) použila na nákup reklamních služeb ve formě loga na motocyklových závodech, které se v letech 2013 až 2015 vůbec neuskutečňovaly na území České republiky. Platby za deklarovanou reklamu navíc probíhaly v hotovosti, přičemž byly prováděny i několik dní po sobě nebo pouze s drobnými přestávkami. Např. v případě dokladu pf2015730 (1.000.000,-- Kč, datum vystavení/zdanitelného plnění 1. 12. 2015) bylo hrazeno po částech 1. 12. (270.000,-- Kč), 2. 12. (270.000,-- Kč), 4. 12. (270.000,-- Kč), 5. 12. (270.000,-- Kč), a 7. 12. (130.000,-- Kč). V případě dokladu pf2015744 (1.000.000,-- Kč, datum vystavení/zdanitelného plnění 3. 12. 2015) bylo hrazeno po částech 10. 12. (270.000,-- Kč), 11. 12. (270.000,-- Kč), 13. 12. (270.000,-- Kč), 14. 12. (270.000,-- Kč) a 15. 12. (130.000,-- Kč). V případě dokladu pf2014773 (1.200.000,-- Kč, datum vystavení/zdanitelného plnění 31. 12. 2014) bylo hrazeno po částech 8. 1. 2015 (270.000,-- Kč), 15. 1. 2015 (270.000,-- Kč), 20. 1. 2015 (270.000,-- Kč), 22. 1. 2015. (270.000,-- Kč), 27. 1. 2015. (102.000,-- Kč) a 31. 1. 2015 (270.000,-- Kč) atd. Z výše uvedeného je zřejmé, že platby byly prováděny v hotovosti, v krátkých v časových odstupech a po částech, tak aby hrazené částky v hotovosti nepřesáhly limit stanovený zák. č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Navíc závodní tým společnosti INTERMOTO SPORTS (Kawasaki Intermoto Ponyexpres) se v roce 2015 zúčastnil pouze šesti závodů ze třinácti, poslední závod s účastí uvedeného týmu se uskutečnil 24. 5. 2015. Úhrada za poskytnuté reklamní služby s výjimkou jedné platby (30. 4. 2015) však byla provedena v hotovosti od 30. 11. 2015 do 18. 12. 2015 v celkové výši 3 662 000 Kč. Žalobkyně tak zaplatila za reklamní služby vyšší částku než v roce 2014, přestože jí zjevně polovina deklarovaného plnění v roce 2015 nemohla být poskytnuta, což žalobkyně dosud nedokázala vysvětlit, stejně jako nedokázala vysvětlit, proč platby uskutečnila až půl roku po ukončení činnosti závodního týmu.[2] Konečně

[2] V této souvislosti je vhodné připomenout, že podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce

žalobkyní deklarovaní dodavatelé reklamních služeb nepřiznali reklamní služby v daňových přiznáních, případně je přiznali, ale nezaplatili daň, nezveřejňovali účetní závěrky v obchodním rejstříku a následně ukončili činnost.

53. Soud tedy souhlasí se správními orgány, že vše nasvědčuje tomu, že se jednotlivá plnění neuskutečnila tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech [ale i kdyby se uskutečnila, s ohledem na jejich ekonomickou iracionalitu by takové náklady nemohly být uznány (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105, v jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud uvedl, že *„riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v prvé řadě na něm, aby zvážil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti“)*], a že cílem shora popsaných obchodních transakcí nebyla propagace žalobkyně, a tím zvýšení jejího obratu, nýbrž získání daňové výhody, resp. nezákonná „optimalizace“ DPPO a s tím spojené neodvedení DPH - žalobkyně deklarovala pořízení reklamní služby a z těchto přijatých zdanitelných plnění (o jejichž uskutečnění existují důvodné pochybnosti) uplatňovala i nárok na odpočet daně. Za sledovaná období roku 2014 – 2015 se jedná o neoprávněné uplatnění nákladů na reklamu v celkové částce přesahující 6 mil. Kč, což obnáší více jak 1,2 mil. Kč neodvedené daně z příjmů právnických osob a více jak 1,3 mil. Kč daně z přidané hodnoty. Nadto deklarovaní poskytovatelé reklamní služby tyto nepřiznali v daňových přiznáních, případně je přiznali, ale nezaplatili daň, tedy chovali se jako missing traders, přičemž se vzhledem ke všem suspektním okolnostem popsaným správními orgány (zejména jde o požadavek dodavatele reklam na platby statisícových částek v hotovosti krátce po sobě, neplnění povinností uložených obecně závaznými právními předpisy, neodůvodněné „meziroční“ střídání dodavatelů reklamních služeb, aniž by došlo ke změně poskytovaných deklarovaných reklamních služeb a jednajících fyzických osob apod.) žalobkyně musela nebo minimálně měla vědět o zapojení do podvodného řetězce.[3]

---

daně. Správce daně ovšem *„nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*“ (rozsudek ve věci EURO PRIM, již cit. v bodě [25] shora, dále viz např. nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, N 134/28 SbNU 143). To se správci daně, byť se nejednalo o nalézací řízení, v projednávané zjevně podařilo.

[3] Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající

54. Pokud na základě výše uvedených skutečností správní orgány dospěly k závěru, že u žalobkyně je vysoká pravděpodobnost dodatečného stanovení daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, pak soud jejich závěr považuje za správný a dostatečně (pro účely vydání zajišťovacích příkazů) odůvodněný. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že konečné vyhodnocení transakcí žalobkyně bude výstupem řízení procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromáždí a vyhodnotí důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí žalobkyni. S ohledem na to, že se v nyní posuzované věci nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti žalobkyně, soud nemůže v podrobnostech hodnotit obchodní transakce a najisto postavit, zda šlo o krácení daně z příjmů (popř. o zneužití práva) a podvod na DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40, bod 54).

55. Jak již bylo uvedeno sub 45, v této chvíli je postačující, že finanční orgány v hrubých obrysech popsaly charakter transakcí, které byly žalobkyní nesprávně zdaněny (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27), jakož i to, že předložených indicií je zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 35). Z těchto důvodů soud neprovedl výslech žalobkyní navržených svědků, nečetl protokol o výslechu pořízený v průběhu daňové kontroly u ELGAS CZ, s. r. o. (kupodivu v řízení před soudem žalobkyně navrhovala provedení důkazu získaného v průběhu daňové kontroly u společnosti ELGAS CZ, s. r. o., ačkoliv v žalobě současně namítala, že důkazy z tohoto řízení není možno s ohledem na povinnost mlčenlivosti použít) a neprovedl „*ohledání*“ dnes již neexistujících webových stránek www.intemototeam.com a intermoto.cz či stránek www.intermototeam.cz. Taktéž tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017 a novinové články vztahující se ke zcela jinému případu bude moci žalobkyně předložit v nalézacím řízení. Znovu je třeba zdůraznit, že se finanční orgány musí v rámci aplikace institutu zajišťovacího příkazu zabývat dvěma okruhy skutečností, a to otázkou přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázkou obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104). Tomuto požadavku, jak již bylo uvedeno výše, správní orgány dostály. Dokazování sporných skutečností bude probíhat v nalézacím řízení. Dodatečná daňová přiznání (údajně ze dne 5. 6. 2018 – soudu předložena nebyla), o nichž se žalobkyně zmiňovala při jednání dne 6. 6. 2018, byla (pokud existují) vyhotovena až rok po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a proto jsou vzhledem k příkazu zákonodárce obsaženého v § 75 odst. 2 s. ř. s. (při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu) irelevantní.

56. Dále je třeba uvést, že není pravdou, že by správce daně řádně nevyčíslil daň, která by měla být v budoucnu stanovena. V odůvodnění zajišťovacích příkazů je uvedeno, jaké konkrétní náklady na reklamní služby a za jaké období nebudou uznány a jaká daň

---

nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Současně však není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34, bod 59).

z příjmů právnických osob a za jaké období bude žalobkyni doměřena. Stejně tak bylo v případě daně z přidané hodnoty jednoznačně v zajišťovacích příkazech uvedeno, jaké konkrétní odpočty a z jakých konkrétních zdanitelných plnění nebudou uznány a v jaké výši bude doměřena daň z přidané hodnoty.

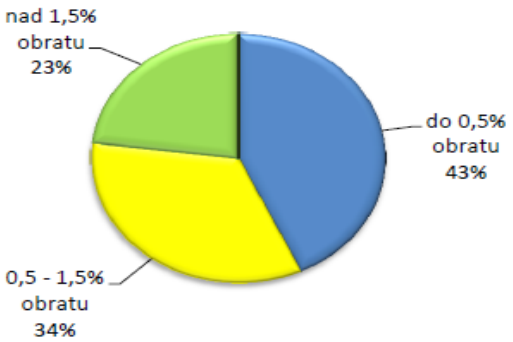
57. Soud též nemohl přisvědčit žalobkyni, že jí správní orgány přičítaly porušování obecně závazných právních předpisů ze strany dodavatelů reklamních služeb. Správní orgány pouze upozornily na znaky typické pro subjekty účastnící se daňových podvodů [virtuální sídla, absence provozoven, krátká obchodní historie a následný útlum činnosti korporace spojený zpravidla s převodem obchodních podílů na bílé koně při současném neplnění daňových povinností, absence listin ve sbírce listin obchodního rejstříku atd.; existence či neexistence webových stránek a jejich konkrétní podoba v rozhodné době (zda se na nich např. vyskytovalo či nevyskytovalo logo žalobkyně) je vzhledem k existenci množství dalších indicií zmíněných správními orgány méně významná], které podporují jejich závěry o nestandardnosti transakcí mezi žalobkyní a deklarovanými poskytovateli reklamních služeb. Takovému postup nelze nic vytknout a soud se s ním ztotožňuje. Navíc nelze tvrdit, že povinnosti uložené obecně závaznými právními předpisy začali dodavatelé reklamních služeb viditelně porušovat až poté, kdy již žalobkyni reklamní služby neposkytovali. Odhlédne-li soud od zcela zjevného obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, nelze přehlédnout, že např. INTERMOTO SPORTS, s. r. o. (dnes INTERMOTO SPORTS MANAGER, s.r.o., v likvidaci) i INTERMOTO STEP, s.r.o., nezakládaly zákonem vyžadované listin do sbírky listin ani za účetní období 2014 a 2015, což řádně podnikající subjekty nečiní.

58. Pokud jde o prověřování obchodních partnerů, je možno připomenout, že Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, bod 39, uvedl, že pokud podnikatel nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Tyto závěry jako správné pak potvrdila i recentní judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 30). Nepostačuje tedy pouhá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících, jak se mylně domnívá žalobkyně. Chtěla-li žalobkyně minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohla uspokojit nahlédnutím do registru plátců daně, kde byli její obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátci. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, který je třeba vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 35). Pokud se chce subjekt vyhnout podezření o zapojení do daňových podvodů, a tím pádem i hrozbě zajišťovacího příkazu, musí si obchodní partnery pravidelně prověřovat a na základě zjištěných pochybností mezi nimi udělat tolik potřebnou selekci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 37), což žalobkyně zjevně nečinila.

59. Pro věc však byly klíčové jiné skutečnosti, k jejichž vzniku došlo v daňové sféře žalobkyně a jsou jí plně přičitatelné - prima vista excesivní výdaje žalobkyně (čtvrtina obratu) na jednu konkrétní specifickou komunikační aktivitu (logo na motocyklových závodech v zahraničí), absence jakéhokoliv zpětného vyhodnocování efektivity vynaložených prostředků na reklamní služby a zcela zjevné obcházení zákona o omezení plateb v hotovosti s cílem (k tvrzení žalobkyně, že placení statisícových částkách v hotovosti je *„v prostředí motocyklových závodů“* běžnou praxí, soud uvádí, že obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, nemůže být považována za *„běžnou praxi“ v žádném „prostředí“*).

60. Na tomto místě soud uvádí, že nepřiměřenost výdajů na jednu konkrétní komunikační aktivitu (navíc uskutečňovanou pouze dva roky bez vyhodnocení efektivity vynaložených prostředků) byla natolik zjevná, že nebylo nutno opatřovat komparativní analýzy, znalecké posudky či odborná vyjádření, jak se žalobkyně domnívá (není nutno vypít celé moře, abychom mohli konstatovat, že voda v něm je slaná), zvláště když z běžně dostupné respektované literatury a z otevřených zdrojů plyne, že komunikační rozpočet (tedy rozpočet na celý komunikační mix) se zásadně stabilně pohybuje od 0, 5 do 10 % z obratu (srov. PELSMACKER, P., GEUENS, M., BERGH, J. *Marketingová komunikace*. Praha: Grada, 2003, strana 186, či shodně HANZELKOVÁ, A., KEŘKOVSKÝ, M., ODEHNALOVÁ, D., a VYKYPĚL, O. *Strategický marketing: teorie pro praxi*. vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2009, s. 85, popř. „v nouzi“ https://cs.wikipedia.org/wiki/Marketingov%C3%A9_n%C3%A1klady#Nejčastější_marketingové_náklady[8]). Keller s Kotlerem pak uvádí poměr marketingových výdajů k tržbám (tedy nikoliv k obratu) 8 – 12 % v *„99 případech ze 100“* (KELLER, K. L., KELLER, L., KOTLER, P. Marketing a management. 12. vydání. Praha: Grada, 2007, s. 159).

61. Nad rámec nutného odůvodnění (obiter dictum) soud doplňuje, že podle průzkumu zveřejněného Hospodářskými novinami v roce 2013 (viz https://byznys.ihned.cz/obchod-a-marketing-marketing-v-kostce/c1-59897550-co-vam-zaruci-vyssi-trzby-studie-potvrzuje-ze-obrat-roste-pouzivate-li-marketing-systematicky) dokonce „typická *B2B firma v Česku vydala na svůj marketing v roce 2012 0,6 procenta obratu, v průměru to bylo 1,03 procenta obratu*“. Viz graf (zdroj tamtéž, původní zdroj *B2B monitor).*



62. Dále např. CMO Survey v roce 2014 uváděla (https://cmosurvey.org/2014/03/who-has-the-biggest-marketing-budgets/) u B2B společností (služby) údaj 5, 8 % z tržeb (viz tabulku – zdroj tamtéž):

Table 1. Marketing spending by economic sector	B2B Product	B2B Services	B2C Product	B2C Services
Percent change in marketing budgets in next 12 months	5.4%	6.4%	7.1%	5.8%
Marketing spending as a percentage of firm budget	10.4%	8.7%	14.9%	11.4%
Marketing spending as a percentage of firm revenues	8.1%	5.8%	15.2%	11.0%

63. V srpnu 2017 pak CMO Survey (viz https://cmosurvey.org/media-articles/why-you-should-treat-your-marketing-budget-like-a-poker-bankroll/) zveřejnila zprávu, dle které v současné době marketingové rozpočty představují zhruba 11 % celkového rozpočtu společnosti, bez ohledu na velikost společnosti.

64. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom (byť tyto námitky náležejí do nalézacího řízení), že není povinna prokazovat účinky reklamy. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 – 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (není tedy pravdou, že se daňový subjekt nemusí zabývat ekonomickou racionalitou, resp. efektivitou), ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 37či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, bod 17). Důraz na ekonomickou racionalitu marketingových aktivit kladl Nejvyšší správní soud zejména v již citovaném rozsudku ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35 (*GOBE, s. r. o.*).

65. K ekonomické racionalitě a efektivitě marketingových aktivit je třeba dále uvést, že *„s každým podnikáním je vždy spojeno určité riziko, že ne všechny činnosti a záměry podnikatele přinesou ve svém důsledku zisk. Toto riziko by mělo jít – jak se to z podání žalobkyně jeví – k tíži státního rozpočtu v tom smyslu, že podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně. Tento předpoklad je ale nesprávný. Riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v prvé řadě na něm, aby zvážil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti. Je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými prostředky, jaké ekonomické úvahy je k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamné tvrzení daňového subjektu o tom, že výdaje byly vynaloženy účelně […]“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105, a rozsudek téhož soudu 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 37).

66. Vzdor shora uvedenému žalobkyně ani neověřovala efektivitu finančně velmi nákladné komunikační aktivity (komunikační efekty a obchodní výsledky), ačkoliv je taková činnost (vyhodnocování reklamní kampaně) u řádně podnikajícího subjektu běžná,

resp. se předpokládá (srov. např. ARMSTRONG,G., KOTLER, P. Marketing, 6. vydání, Praha: Grada, str. 655, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, *GOBE, s. r. o.,* bod 36). Např. (uváděno pouze pro úplnost a opět nad rámec nutného odvodnění) již v roce 2011 hodnotilo v České republice efektivitu reklamní kampaně 90 % zadavatelů (viz např. http://www.rozhlas.cz/radio_cesko/marketingovymagazin/_zprava/tema-mereni-efektivity-reklamy--834834) a řádný hospodář by k vyhodnocení specifické komunikační aktivity, na níž nadto vynaložil ¼ svého obratu, nepochybně přistoupil a výsledky (závěry o účinku reklamy) by měl k dispozici.

67. Ze všech výše uvedených důvodů soud souhlasí se s závěrem správních orgánů, že s ohledem na výši ceny reklamy, resp. zjevnou nepřiměřenost výdajů na ni vzhledem k obratu žalobkyně, charakter komunikační aktivity (logo na motocyklových závodech v zahraničí) a předmět (a rozsah) činnosti žalobkyně (poskytování komplexních služeb a outsourcing, dodávky výpočetní techniky pro tuzemské podnikatele, větší firmy a státní správu) se nejeví postup žalobkyně jako ekonomicky racionální a že celou transakci tak nelze vysvětlit racionálním ekonomickým motivem, ale jen snahou o krácení daně z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, *GOBE, s. r. o., body 36 a 37*), což s vysokou pravděpodobností vyústí jak v doměření daně z příjmů, tak daně z přidané hodnoty, neboť žalobkyně deklarovala pořízení reklamní služby a z těchto přijatých zdanitelných plnění uplatňovala i nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (v podrobnostech viz např. bod 52 tohoto rozsudku).

68. Lze tedy učinit dílčí závěr, že v projednávané věci nepochybně existuje přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu v určité výši stanovena daň, jejíž úhrada byla zajištěna. Pro úplnost (nad rámec nutného odůvodnění) je možno dodat, že daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob byla následně správcem daně žalobkyni doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 7. 2017 ve stejné výši, v jaké byla zajištěna, přičemž žalobkyně se proti těmto dodatečným platebním výměrům neodvolala a tyto dodatečné platební výměry, které jsou založený v soudním spise a byly čteny bez připomínek účastníků při jednání dne 6. 6. 2018, nabyly dne 11. 8. 2017 moci práva.

69. Soud se též ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že v projednávané věci též v době vydání zajišťovacích příkazů existovala odůvodněná obava, že zmíněná daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

70. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může zohlednit nejen protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, v jehož odůvodnění byl vysloven závěr, že „...účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně“), ale též jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinnosti dle daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13).

71. Zajišťovací příkaz lze vydat nejen v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, ale v případě, že tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 14).

72. V bodě 58 odůvodnění rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, Nejvyšší správní soud uvedl, že je možno vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „*pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod.*“

73. Správní orgány sice konstatovaly, že dle předběžné ekonomické analýzy žalobkyně zřejmě disponuje majetkem, jehož výše by i po zohlednění závazků žalobkyně měla stačit k uhrazení celkové dosud nestanovené daně (za těchto okolností tedy nebylo nutno zpracovávat prognózy ekonomického vývoje žalobkyně, jak se žalobkyně mylně domnívá), současně však zdůraznily, že se jedná o snadno převoditelný majetek, neboť pohledávky, motorová vozidla, zásoby i peněžní prostředky lze snadno převést na třetí osoby. Správce daně měl proto s ohledem na počínání žalobkyně, která od 21. 7. 2016 (kdy byla poprvé kontaktována správcem daně za účelem provedení místního šetření a zahájení daňové kontroly) do 6. 3. 2017 neumožnila správci provést místní šetření a zahájit daňovou kontrolu (ačkoliv minimálně do 20. 2. 2017 měla dva jednatele, proto „*zánětlivé onemocnění páteřních obratlů*“ jednoho z nich či probíhající rozvodové řízení druhého nemohlo být v žádném případě objektivní překážkou, která by po dobu 6 měsíců bránila žalobkyni v tom, aby umožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu), obavy, že vysoce likvidní aktiva nebudou pro správce daně v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně pro správce daně dosažitelná, zvláště když ze žádných zdrojů dostupných správci daně nevyplývalo, že by ekonomická činnost žalobkyně vyžadovala specifické majetkové vybavení nebo byla kapitálově náročná (což opět žalobkyně v žalobě nezpochybnila). Správce daně proto nabyl obavu, že ekonomická činnost žalobkyně by mohla být snadno převedena na jiný ekonomický subjekt.

74. S touto úvahou správce daně se soud opět zcela ztotožňuje a schvaluje ji. Ostatně i Nejvyšší správní soud v minulosti akceptoval snadnou převoditelnost majetku jako důvod pro vydání zajišťovacího příkazu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 – 27).

75. V daném případě navíc byly obavy správce daně významně posíleny zjevnou snahou jednatelů žalobkyně oddálit zahájení daňové kontroly (viz popis průběhu jednání pracovníků správce daně s žalobkyní pod body 3 až 13 tohoto rozsudku, který byl převzat ze správního spisu a jehož správnost žalobkyně v žalobě opět nezpochybnila). I tato okolnost by přitom sama o osobě pro vydání zajišťovacího příkazu postačovala (srov. bod 58 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104).

76. Obavy správce daně posilovala též skutečnost, že žalobkyně reálně nevykonává ekonomickou činnost v místě uvedeném jako sídlo společnosti v obchodním rejstříku [v podrobnostech viz též rozhodnutí žalovaného o potvrzení delegace místní příslušnosti z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Pardubický kraj ze dne

13. 6. 2017, č. j. 26661/17/5100-41454-711974, jehož obsah je účastníkům znám a které dosud nebylo zákonem předvídaným postupem zrušeno, a proto je na něj nutno s ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů orgánů veřejné moci (res iudicata pro veritate accipitur) nahlížet jako na věcně správné a zákonné], jakož i to, že dosud průběžně dobrovolně odváděné daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za sledovaná období nepřesáhly částku 63 tis. Kč a na dani z přidané hodnoty 400 tis. Kč (skutečnost, že žalobkyně bude takto zkrácenou daň přesahující částku 2 mil. Kč povinna odvést najednou a s ohledem na hodnoty dosahovaného obratu, které i v roce 2016 nevykazují významnou změnu, zakládá důvodnou obavu o její budoucí úhradě).

77. Všechny výše uvedené okolnosti [dlouhodobé krácení daňové povinnosti neoprávněným uplatněním nákladů a neodvedením daně z přidané hodnoty (včetně pravděpodobné vědomé účasti na podvodu na PDH), snadná převoditelnost ekonomické činnosti žalobkyně na jiný subjekt, znemožnění zahájení daňové kontroly pod dobu 6 měsíců atd.) vedly správce daně (i žalovaného) k závěru, že nemůže důvodně očekávat, že by žalobkyně dobrovolně splnila povinnosti peněžité povahy spočívající v úhradě dosud nestanovených daňových povinností. Takováto úvaha je dle soudu racionální a řádně odůvodněná a soud ji opět schvaluje. Znovu je nutno na tomto místě připomenout, že správce daně může dle ustálené soudní praxe při vydávání zajišťovacích příkazů zohlednit i skutečnosti s majetkovou situací daňového subjektu nesouvisející (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12).

78. K námitce, že správce daně nevzal v potaz, že žalobkyně je subjektem s mnohaletou tradicí, který plní řádně a včas své povinnosti vůči správci daně, lze uvést, že i přesto mohou být naplněny obavy o úhradu v budoucnu stanovené daně. Správce daně tyto skutečnosti samozřejmě bere v potaz, avšak při vydání zajišťovacího příkazu je plnění zákonem stanovených povinností, jakkoli bylo v minulosti příkladným, nutné vždy posuzovat v kontextu dalších aktuálních zjištění správce daně, která zakládají zmíněnou obavu z neuhrazení daně. A právě aktuální postup žalobkyně vyvolal u správce daně největší obavy o dobytnost tehdy ještě nestanovené daně.

79. Lichá je i námitka „*nezákonnosti získaných indicií*“.

80. Předně je třeba připomenout, že podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů lze jako důkazní prostředek použít (§ 93 odst. 2 daňového řádu). To, že údaje chráněné povinností mlčenlivosti je možno poskytovat při běžném pracovním kontaktu mezi úředními osobami téhož nebo jiného správce daně (srov. § 52 odst. 5 písm. a/ daňového řádu), je taktéž notorietou.

81. Dále soud zdůrazňuje, že žalobkyně v žalobě neoznačila jedinou konkrétní nezákonně získanou informaci, o níž by byl opřen výrok žalobou napadeného rozhodnutí (výrok zajišťovacích příkazů) a bez níž by současně výrok žalobou napadeného rozhodnutí (a výrok zajišťovacích příkazů) neobstál, přičemž soud není oprávněn za žalobkyni její žalobní tvrzení (argumentaci) domýšlet. Žalobkyně pouze obecně namítla, že informace o nezákonné daňové optimalizaci a podvodu na DPH u společnosti ELGAS CZ, s. r. o. (jejímž účetním a v době od 29. 9. 2015 do 21. 11. 2016 zplnomocněným zástupcem byl J. H. st., společník a do 20. 2. 2017 jednatel žalobkyně), podléhá mlčenlivosti správce daně. O výše uvedené informace týkající se společnosti však výroky zajišťovacích příkazů (výrok

žalobou napadeného rozhodnutí) opřeny nejsou. Naopak. Správní orgány vycházely z konkrétních skutečností týkajících se výlučně žalobkyně a jejích dodavatelů, přičemž tyto skutečnosti jsou patrny z evidencí předložených samotnou žalobkyní (účetní deníky, evidence pro účely DPH apod.) a z veřejně přístupných zdrojů (obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, internetové stránky apod.) a informačních systémů správce daně. Nadto je-li ve správních rozhodnutích zmíněna společnost ELGAS CZ, s. r. o., pak pouze v tom smyslu, že při kontrole této společnosti bylo zjištěno, že i žalobkyně využívala reklamních služeb společností INTERMOTO STEP a INTERMOTO SPORTS. Správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutích neuvedly žádné konkrétní informace, který by vypovídaly o poměrech společnosti ELGAS CZ, s. r. o. Uvedení obecné informace o tom, že u určité společnosti byla provedena daňová kontrola (aniž by současně byly sděleny výsledky této kontroly či sděleny jiné bližší informace o poměrech tohoto subjektu), nemůže být považováno za porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost o tom, co bylo při správě daní zjištěno „*o poměrech jiných osob*“.

82. I kdyby však správní orgány nemohly přihlížet k informaci o nezákonné daňové optimalizaci a podvodu na DPH u společnosti ELGAS CZ, s. r. o., neměla by tato skutečnost na rozhodnutí správních orgánů a soudu žádný vliv, neboť jak již bylo zdůrazněno výše, výroky zajišťovacích příkazů (jakož i výrok žalobou napadeného rozhodnutí) o tuto „*informaci*“ opřeny nejsou, resp. jsou opřeny o dostatek jiných podkladů.

IV.

Závěr a náklady řízení

83. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

84. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 13. června 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. V.