



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **E. s.r.o.**,
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČO 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.1.2017, č.j. 3068/17/5100-41458711929,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení předmětu řízení:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle § 116 odst. 1 písm. c/ zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“) ve spojení s ust. § 167 téhož zákona zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeny zajišťovací příkazy vydané

Shodu s prvopisem potvrzuje

Finančním úřadem pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí (dále „správce daně“) dne 21.11.2016 **k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty v celkové očekávané výši 4 347 000 Kč**, a to zajišťovací příkaz č.j. 1727955/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 1 155 000 Kč za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015, č.j. 1727942/16/2809-00540-609390, k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 42 000 Kč za zdaňovací období měsíce ledna roku 2016, č.j. 1727929/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 189 000 Kč za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014, č.j. 1727882/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 357 000 Kč za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2013, č.j. 1727872/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 315 000 Kč za zdaňovací období měsíce října roku 2014, č.j. 1727859/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 210 000 Kč za zdaňovací období měsíce září roku 2014, č.j. 1727848/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 189 000 Kč za zdaňovací období měsíce srpna roku 2014, č.j. 1727833/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 273 000 Kč za zdaňovací období měsíce července roku 2014, č.j. 1727826/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 252 000 Kč za zdaňovací období měsíce května roku 2014, č.j. 1727825/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 210 000 Kč za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014, č.j. 1727811/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 84 000 Kč za zdaňovací období měsíce února roku 2014, č.j. 1727802/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 210 000 Kč za zdaňovací období měsíce prosince roku 2013, č.j. 1727784/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 189 000 Kč za zdaňovací období měsíce října roku 2013, č.j. 1727765/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 168 000 Kč za zdaňovací období měsíce září roku 2013, č.j. 1727759/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 42 000 Kč za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013, č.j. 1727744/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 147 000 Kč za zdaňovací období měsíce července roku 2013, č.j. 1727720/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 52 500 Kč za zdaňovací období měsíce května roku 2013, č.j. 1727708/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 52 500 Kč za zdaňovací období měsíce dubna roku 2013, č.j. 1727690/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 210 000 Kč za zdaňovací období února roku 2013 a dále **k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob v celkové očekávané výši 8 178 550 Kč**, a to zajišťovací příkaz č.j. 1727673/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 525 700 Kč za zdaňovací období roku 2015, č.j. 1727660/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob ve výši 2 468 290 Kč za zdaňovací období roku 2014, č.j. 1727644/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 322 780 Kč za zdaňovací období roku 2013, č.j. 1727602/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 486 370 Kč za zdaňovací období roku 2012, č.j. 1727446/16/2809-00540-609390 k zajištění dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 375 410 Kč

za zdaňovací období roku 2011, přičemž správce daně uložil žalobci, aby složil jistotu do tří pracovních dnů v uvedené výši na depozitní účet správce daně.

Žalobní body:

2. Žalobce má za to, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a to jak z důvodu údajné absence podmínky odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, tak z důvodu nesplnění podmínky důvodného předpokladu budoucího stanovení daně.
3. Žalobce předně namítá, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu je existence daňové ztráty státního rozpočtu, která však z rozhodnutí žalovaného nevyplývá. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2015, č.j. 9 Afs 163/2015-44 (rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).
4. Dále žalobce namítá, že z pouhé nekontaktnosti jeho obchodních partnerů, provádění hotovostních plateb, z neplnění veřejnoprávních povinností jeho dodavatelů, z absence jejich webových stránek a z nevyhodnocování efektivit reklamy, která byla předmětem plnění, nelze usuzovat na jeho zapojení do daňového podvodu. Žalobce přitom trval na tom, že nevěděl o zapojení do údajného podvodného řetězce a na tom, že v době, kdy byly obchody realizovány, byli jeho dodavatelé kontaktní. Ve vztahu k závěru žalovaného o tom, že dodavatelé žalobce neměli v době údajné realizace reklamy webové stránky, uplatnil žalobce tvrzení, že tyto měli již v letech 2012 až 2016, jak vyplývá z archivu webových stránek, přičemž navrhl k prokázání tohoto tvrzení před soudem provedení důkazu ohledáním příslušných webových stránek. Nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin nepovažuje žalobce za nic nestandardního. Okolnost, že došlo ke změně společností poskytujících žalobci reklamu v průběhu jeho podnikatelské činnosti (I. S. s.r.o., I. S. s.r.o., I. s.r.o.), označil za okolnost ryze hospodářského charakteru, k čemuž, stejně tak jako k důvodu hotovostních plateb, se dovolává výpovědi svědka J. K., kterému byly platby určeny a který údajně sám musel platit svoje závazky v hotovosti. Obdobně pouze obecné zadání podmínek pro zpracování loga a absenci vyhodnocování efektivit reklamy označuje za obvyklou praxi. Žalobce je toho názoru, že nestandardnost je třeba určit porovnáním se standardním jednáním v daném oboru, a to např. vyjádřením obchodních komor či znaleckým posudkem. Žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8.11.2016, ve věci sp. zn. 57 Af 17/2015 a dále na rozsudek téhož soudu ze dne 25.10.2016, ve věci sp. zn. 57 Af 15/2015, podle kterého standard chování musí být podroben komparaci s běžnou mírou opatrnosti, kterou dodržuje obvykle sám žalobce nebo jiní podnikatelé pohybující se v daném odvětví.
5. Žalobce má za to, že daňové řízení se v době vydání zajišťovacích příkazů nenacházelo ve fázi, kdy by bylo možné dovodit, že je pravděpodobné, že žalobci jako daňovému subjektu vznikne daňová povinnost. Žalobce zdůraznil svoji dobrou víru, že se neúčastnil daňového podvodu. Žalobce tvrdí, že své obchodní partnery prověřoval v zájmu zachování náležité pečlivosti, tedy zjišťoval, zda nejsou v insolvenčním řízení, či zda jsou spolehlivými plátcí daně z přidané hodnoty a dále zjišťoval reference od ostatních podnikatelských subjektů (společnost H. C. s.r.o.). Žalobce trvá na tom, že ověřil, že společnosti pana J. K. mají ekonomické zázemí, přičemž jeho věrohodnost u žalobce umocnilo i to, že v minulosti moderoval televizní přenosy motocyklových závodů a že je v oblasti závodů uznávaným expertem. Žalobce proto odmítá odpovědnost za jiné daňové subjekty a zdůrazňuje zásadu dobré víry v rozhodovací praxi Soudního dvora EU s tím, že daňovému subjektu nelze ukládat, aby provedl kontroly, které mají obvykle provést daňové orgány.

6. Ve vztahu k zajištění daně z příjmů právnických osob, která má být stanovena z příjmů, které na Slovensku dosahoval dle žalobce jednatel žalobce Ing. H. v rámci své živnosti po označení I. správce daně dle mínění žalobce neuvedl žádné relevantní okolnosti, z nichž by doměření daně právě žalobci vyplývalo. Skutečnost, že žalobce má výhradní právo prodeje výrobků německé společnosti E. G. v České republice a na Slovensku, neznamená, že pro žalobce nemůže na Slovensku vykonávat obsahově odlišnou činnost jiný subjekt. Nadto tvrzené jednání by postrádalo dle žalobce smysl. Ing. H. má se společností E. G. uzavřenou smlouvu na činnost odlišnou od činnosti žalobce, jehož je jednatelem. Žalobce odkázal na čestné prohlášení společnosti E. G., podle kterého byl příjem Ing. H. jeho příjmem za činnost jím vykonanou. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že toto čestné prohlášení nelze v daňovém řízení použít jako důkaz a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.8.2014, ve věci sp. zn. 9 Afs 139/2013 (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Dále žalobce uvedl, že i kdyby jednatel žalobce jednal konkurenčně, pak by to zakládalo jeho soukromoprávní odpovědnost, nikoliv veřejnoprávní povinnost žalobce.
7. Ve vztahu k neuznaným výdajům za reklamu podle § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dál jen „zákon o daních z příjmů“), žalobce trvá na tom, že reklama byla realizována a že cena reklamy nedosahovala zjevně nepřiměřené výše z pohledu žalobce jako podnikatelského subjektu. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015 ve věci sp. zn. 8 Afs 144/2014. Dle žalobce nebyl dán rozumný předpoklad pro stanovení daně v budoucnu, přičemž dle žalobce nejsou dány ani „silné indicie“, které by slabost pravděpodobnosti stanovení daně mohly vyvážit, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7.1.2016 ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015.
8. Žalobce dále tvrdí, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 došlo k prekluzi práva stanovit daň podle § 148 odst. 1 daňového řádu, neboť daňová kontrola byla zahájena dne 29.9.2015.
9. Dále žalobce namítal, že nebyl vyzván ke splnění ručitelské povinnosti podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), proto mu nemohla vzniknout odpovědnost za jednání jeho smluvního partnera. Pokud má vnitrostátní právo výslovnou právní úpravu postihující podvody na dani z přidané hodnoty, pak má taková úprava přednost před aplikací obecných právních principů ozřejmených v judikatuře Soudního dvora EU.
10. Žalobce dále ke všem zajišťovacím příkazům namítá, že nebyla splněna podmínka předpokladu nedobytnosti v budoucnu pravděpodobně stanovené daně, resp. takové skutečnosti včetně odůvodnění zcela konkrétních částek zajištění nejsou dostatečně uvedeny v žalovaném rozhodnutí ani ve vydaných zajišťovacích příkazech. Odůvodnění správce daně v tom smyslu, že žalobce disponuje vysoce likvidním majetkem, v čemž má právě spočívat nebezpečí případné nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, považuje za absurdní a nedostatečné. V zajišťovacích příkazech absentuje prognóza budoucího ekonomického vývoje žalobce, čehož se žalobce dožaduje na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2017 ve věci sp. zn. 1 Afs 275/2016. Dle žalobce tak absentují zcela konkrétní důvody pro takový závěr. Žalobce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.1.2016, ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015. Dle žalobce jsou indicie o pravděpodobně nedobytné daně tak slabé, že nejsou způsobilé nahradit slabé důvody pravděpodobnosti budoucího stanovení daně žalobci.

11. Žalobce zdůraznil, že správci daně poskytoval v průběhu daňového řízení součinnost, vždy řádně platil své závazky vůči správci daně a konečně poskytl zajištění ve formě zástavního práva k nemovitým věcem ve vlastnictví společnosti L. R. s.r.o., jejichž hodnota je v řádu milionů Kč. Uvedené okolnosti by dle žalobce měly být zhodnoceny při hodnocení rizika dobytosti případně v budoucnu stanovené daně, přičemž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2016, ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015.
12. Dále žalobce namítá opomenutí důkazu žalovaným, když v odvolacím řízení navrhoval provedení výslechu svědka J. H., který rovněž prostřednictvím společností I. S. s.r.o., I. S. s.r.o. a I. s.r.o. propagoval svoje reklamní logo na motocyklových závodech a od kterého měl žalobce pozitivní reference na uvedené společnosti a na jejich jednatele pana J. K.. Žalobce tak považuje postup žalovaného za rozporný se zásadami materiálního právního státu, jak je vnímán např. v nálezů Ústavního soudu ze dne 20.11.2002, ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02 a ze dne 4.9.2002, ve věci sp. zn. I. ÚS 113/02 a rovněž jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008 ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007.
13. Na základě uvedených okolností má žalobce za to, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné a navrhl proto jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na skutkových zjištěních a na právním zhodnocení věci tak, jak již uvedl v žalovaném rozhodnutí, přičemž navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta. Žalovaný zdůraznil, že k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo v důsledku mezinárodního dožádání a v důsledku výzvy k podání dodatečného daňového přiznání doručené žalobci. S ohledem na výrok tohoto rozsudku považuje krajský soud za nezbytné vypořádat se s těžištěm a smyslem uplatněných žalobních námitek, nikoliv za účelné přepisovat do textu odůvodnění rozsudku vyjádření žalovaného.
15. Žalobce uvedené okolnosti, zejména tvrzení prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 2011 zopakoval v replice a v doplnění žaloby, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2017, ve věci sp. zn. 10 Afs 206/2017.

Posouzení věci krajským soudem:

16. Krajský soud po zjištění, že žaloba byla proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.), v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a po zjištění, že je žaloba přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ a § 75 odst. 2 s.ř.s.) a po veřejném projednání věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkumu rozhodnutí přitom krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
17. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody názoru soudu s odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130) a jak soud v této věci činí.
18. Žalobní tvrzení ve svém souhrnu směřují do nesplnění podmínek pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů. Ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, stanoví, že je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena,

bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

19. V dané věci byla prováděna daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 až 2015 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2013, 2014 a 2015, přičemž předmětem podnikání žalobce je koupě zboží (k plynovým komponentům) za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, marketing, poradenství v oboru plynová zařízení, zprostředkování v oblasti obchodu a služeb. Žalobce je přitom výhradním prodejcem výrobků a zboží německé společnosti G. K. A. (právním nástupcem je E. G.) na území České republiky a na Slovensku, přičemž správce daně zjistil, že provize za objem nákupů realizovaných žalobcem byly vypláceny přímo jednatelem žalobce Ing. R. H. na jeho účet na Slovensku. Uvedený postup je v rozporu s ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se jednalo o příjmy přímo z činnosti žalobce, tedy měly být vypláceny žalobci. Z těchto příjmů bude proto dle správce daně a žalovaného žalobci jako povinnému daňovému subjektu doměřena daň z příjmů právnických osob. Takový předpoklad považuje soud za zcela důvodný.
20. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty správce daně zjistil, že žalobce v jednotlivých kontrolovaných letech uzavřel smlouvy o reklamě se společnostmi I. s.r.o., I. S. s.r.o. a I. S. s.r.o., které zajišťovaly reklamu žalobce ve formě umístění loga u závodního týmu při motocyklových závodech v rámci mezinárodních soutěží. Jednatel těchto společností byl v rozhodné době pan J. K., společnosti I. s.r.o. a I. S. s.r.o. jsou v době daňové kontroly nekontaktní, jediným jednatelem a společníkem se stal po J. K. R.-A. S. z Rumunska. Dle správce daně bylo účelem těchto sjednaných reklam neodvedení daně z přidané hodnoty těmito společnostmi, když odpočet daně z přidané hodnoty uplatnil žalobce, čímž došlo k neodvedení plnění do státního rozpočtu. V tomto smyslu vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, na níž žalobce nereagoval, ač mu lhůta uplynula dne 23.12.2016. Správce daně proto vydal shora specifikované zajišťovací příkazy. Teprve následně v rámci pokračování v daňové kontrole byl proveden výslech svědka J. K.. Uvedená plnění reklamy byla správcem daně shledána jako nepřiměřeně naceněná, proto správce daně předpokládal rovněž z těchto plnění dodatečné stanovení daně žalobce z příjmů právnických osob.
21. Ve vztahu k zajišťovacím příkazům, které byly vydány na zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty uvádí soud následující argumentaci. Jak již uvedeno, správce daně na základě zjištěných okolností, zejména na základě uzavřených smluv o reklamě, dospěl k závěru, že žalobce nárokoval odpočet na dani z přidané hodnoty, ač u předchozího článku nebyla daň odvedena. Tedy z popsaného je zřejmé, že tím mělo dojít ke zkrácení příjmu státního rozpočtu, tedy námitka žalobce o absenci ztráty na státním rozpočtu není důvodná. Okolnosti nekontaktnosti vyjmenovaných společností personálně propojených osobou jednatele J. K., které sídlí na téže adrese stejně jako ta okolnost, že tyto společnosti nezveřejňují účetní závěrky, nesvědčí o standardní podnikatelské činnosti. Sama okolnost, že provedení reklamy nebylo zpochybněno, přičemž byla vyhodnocena správcem daně jako účelová, neznamená, že nedošlo k neoprávněnému uplatnění daňového odpočtu ze strany žalobce. V této souvislosti je třeba dát za pravdu žalovanému, že otázka dobré víry na straně žalobce není ve fázi vydání zajišťovacích příkazů rozhodující, neboť není zahrnuta mezi zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Vědomost žalobce o účelovosti reklamy přitom správce daně dovodil z okolností, za nichž byla reklama sjednána, zejména z obecného obsahu smluvních ujednání o provedení reklamy (nebylo

specifikováno logo) a z absence vyhodnocování její případné efektivity. K tomu přistupuje okolnost plateb za poskytnutí reklamy v řádu statisíců prováděná v hotovosti ve prospěch J. K. Výslech tohoto svědka, který musel být předveden k výsledku, byl proveden po vydání zajišťovacích příkazů dne 19.12.2016, když svědek potvrdil, že požadoval úhradu plateb v hotovosti. Jako nestandardní se jeví i okolnost změny společností poskytujících reklamu (od poloviny roku 2013 a v roce 2014 smlouva se společností I. S. s.r.o., v roce 2015 se společností I. S. s.r.o), jejichž jednatelem byl právě uvedený svědek, přičemž objasnění, že se jednalo o ryze hospodářský charakter, když bylo údajně nutno založit nové společnosti z důvodu poskytování reklamy na motocyklech odlišných výrobců, neobstojí, neboť dle zjištění správce daně z www.silnicnimotorky.cz jezdily v letech 2012 a 2013 až 2015 týmy spojené s činností J. K. na motocyklech Kawasaki, pouze v roce 2011 byly dle zdroje www.bikeracing.cz používány motocykly Honda.

22. Stejně tak dle zjištění správce daně uvedené společnosti v rozhodné době nedisponovaly funkčními webovými stránkami. Konkrétně www.i.xxxxxxxxxx.com a www.ixxxxxx.cz byly zaregistrovány až dne 17.5.2016. K tomu je třeba uvést, že soud neprovedl dokazování žalobcem navrženým ohledáním příslušných webových stránek, neboť ani z údajů obsažených v jejich archivu by nebylo možno s jistotou uzavřít, že stránky byly funkční právě v rozhodné době. Takové zjištění by bez pochybností mohl učinit znalec. Rovněž s ohledem na to, že okolnost existence a funkčnosti webových stránek poskytovatelů reklamy v rozhodné době není ve věci klíčová, nebylo důkaznímu návrhu žalobce vyhověno. Pokud jde o podmínku míry pravděpodobnosti stanovení daně, její splnění vyplynulo z popisu průběhu účelových reklam, když žalobce uplatnil odpočet na dani z přidané hodnoty a dále z plnění vyplacených shora uvedenou německou společností přímo jednatelem žalobce na jeho účet na Slovensku, přičemž svoje důvodné pochybnosti správce daně žalobci jako daňovému subjektu sdělil ve výzvách k prokázání tvrzených skutečností jak ve vztahu k dani z přidané hodnoty tak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, obě datovány dne 24.10.2016.
23. Pokud jde o tvrzení žalobce o způsobu, jakým ověřoval věrohodnost zvoleného obchodního partnera, pak správce daně zcela logicky vycházel ze skutečností žalobcem uvedených v protokole z ústního jednání ze dne 25.8.2016, kdy žalobce uvedl, že ověřoval společnosti zajišťující reklamy v obchodním rejstříku a dále, že důvěryhodnost byla podložena i logy dalších známých prezentovaných firem na motocyklech a oficiálními ročenkami ze závodů. Žalobci přitom nic nebránilo v tom, aby již při uvedeném ústním jednání uplatnil důkazní návrh, jehož se domáhal až v odvolacím řízení. Jednalo se o navržený výslech svědka J. H., jednatele společnosti H. C. s.r.o., která rovněž prezentovala svoje logo na motocyklových závodech za využití služeb společností J. K., přičemž účelem dokazování mělo být prokázání existence dobré víry žalobce ve vztahu k důvodnému předpokladu řádného průběhu obchodní spolupráce. K tomu je třeba uvést, že žalovaný se sice k danému důkaznímu návrhu nevyjádřil, to však nemohlo s ohledem na ostatní zjištěné okolnosti ve věci vést k takové vadě řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí. Dle zjištění správce daně, jak uvedeno ve stanovisku správce daně k podanému odvolání, přitom uvedená společnost H. C. s.r.o. ani neumožnila zahájení daňové kontroly za účelem prověření těchto tvrzených skutečností.
24. Pokud jde o zhodnocení majetkové situace žalobce, pak nelze dát žalobci za pravdu, že úvahy správce daně nebyly podloženy konkrétními skutkovými okolnostmi. Správce daně totiž svůj závěr o významně ztížené dobytosti v budoucnu pravděpodobně stanovené

daně opřel o podklady předložené samotným žalobcem, a to o rozvahu a výsledovku žalobce, o informace z veřejných rejstříků a o stav na bankovních účtech žalobce ke dni 11.10.2016. Z uvedeného správce daně zjistil majetek žalobce po odečtení závazků ve výši cca 9 000 000 Kč oproti v budoucnu pravděpodobně stanovené dani ve výši cca 12 000 000 Kč při dosud dosahovaných ročních obrátech žalobce v rozmezí 36-56 000 000 Kč a při dosud hrazené daňové povinnosti v řádech statisíců Kč. Správnost závěru správce daně podporuje skutečnost, že žalobce si byl na úhradu zajištění dosud nestanovené daně nucen sjednat úvěr zajištěný majetkem jiného subjektu, totiž společností L. R. s.r.o., neboť žalobce sám nemovitý majetek vyjma pozemků v katastrálním území Lanškroun v hodnotě 250 000 Kč, nevlastní, podnikatelskou činnost provozuje v pronajatých prostorech. To přitom případnou nedobytnost v budoucnu pravděpodobně stanovené daně spíše potvrzuje. Podnikatelská činnost žalobce, jejímž těžištěm je výhradní zastoupení pro Českou republiku a Slovensko, je přitom závislá na osobě jednatele žalobce a je snadno převoditelná na jiný subjekt. Správce daně tak dle názoru soudu správně zhodnotil charakter podnikatelské činnosti žalobce a charakter majetku žalobce, jakož i obvyklou výši jeho dosud hrazených daňových povinností.

25. Je přitom nutné uvést, že splnění předpokladu pravděpodobnosti o stanovení obou daní včetně jejich výše je v dané věci řádně odůvodněno podklady, které jsou shrnuty v jednotlivých zajišťovacích příkazech a v rozhodnutí žalovaného, přičemž míra spolupráce žalobce se správcem daně není pro posouzení otázky, zda jsou splněny předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, rozhodná, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.11.2013, č.j. 7 Afs 101/2013-26: *„Jde-li o výši zajištěné daně, tak tato byla stanovena správcem daně prozatímně podle vlastních pomůcek, majících původ v provedené kontrole a nikoliv na základě svévole správce daně, jak mylně dovozuje stěžovatelka. Že pak výše zajištěné daně na dosud nestanovenou obrozenou daň byla stanovena v odpovídající výši a dostatečně přesně a spolehlivě svědčí zpráva o kontrole. Na uvedeném ničeho nemění ani stěžovatelkou zdůrazňovaný charakter zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku při správě daní a poplatků a okolnost, že nebyla ani nekontaktní a dosud řádně spolupracovala se správcem daně. Tyto skutečnosti však jsou, jak správně uvedl již krajský soud, irelevantní při posuzování zákonnosti zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu. Zajišťovací příkaz je skutečně nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků. Je však také současně jediným efektivním prostředkem, který je sto zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (přirozeně jen za splnění zákonných podmínek daných ustanovením § 71 zákona o správě daní a poplatků, které však byly naplněny)“.*
26. Účel a charakter zajišťovacího příkazu jako předstižného a dočasného prostředku zajištění dobytnosti pravděpodobné daně je jednoznačně popsán rovněž v odborné literatuře, viz např. Baxa, J. et al. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018: *„Zajišťovací příkaz je tak svou povahou tzv. předstižným rozhodnutím založeným na úvaze často hypotetické („co by bylo, kdyby“). Zároveň však jde o závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu v době, kdy jemu stanovená daň ještě není splatná, nebo mu dokonce daň nebyla ani stanovena. V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti (srov. § 5 odst. 3 daňového řádu) je proto nutné užít při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Nepostačí, bude-li obsahem odůvodnění pouze obecné konstatování obavy, ale musí obsahovat důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou, případně správce daně musí uvést, z čeho vyplývá předpoklad značných*

obtíží při budoucím výběru daně. Výběr daně může být jistě spojen s obtížemi, avšak teprve jejich vyšší míra dává správci daně oprávnění k vydání zajišťovacího příkazu. Vyšší míra obtíží znamená, že vybrání daně by běžnými prostředky, které má správce daně jinak k dispozici, nemuselo být dostatečně účinné, případně by mohlo dojít k úplnému zmaření výběru daně. Jde zejména o to, že při obvyklém běhu řízení, zejména v tradičních časových intervalech, by mohl daňový subjekt činit kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“

27. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104 byla vyložena charakteristika předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu: „*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, 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. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31, uvedl, že: „*Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.*“ Aby tedy mohl být zajišťovací příkaz v dané věci vydán, je nutné, aby správce daně prokázal důvodné obavy o tom, že úhrada pravděpodobné a dosud nestanovené daně nebude zcela, resp. zčásti dobytná, nebo že bude její výběr spojen s obtížemi, přičemž tyto obavy mají pramenit primárně z ekonomických poměrů a fungování žalobce. Je tudíž nezbytné, aby byly tyto obavy založeny na konkrétních poměrech žalobce vzhledem k dosud nesplatné či nestanovené výši daně. Je tedy možné zajišťovací příkaz vydat i za situace, kdy ucelený a logický okruh indicií jednoho předpokladu (vyměření daně) je doplněn silnější obavou druhého předpokladu (nedobytnost případně v budoucnu stanovené daně) či v opačném poměru. Podmínkou vydání tohoto mimořádného operativního prostředku tedy rozhodně není prokázání toho, že daň bude stanovena, jak se patrně domnívá žalobce.*
28. Dle názoru krajského soudu je u žalobce dán předpoklad stanovení daně z přidané hodnoty i daně z příjmů právnických osob a současně je dána důvodná obava z nedobytnosti potenciálně stanovené daně, která plyne ze současné ekonomické situace žalobce. Dle názoru krajského soudu uvedené indicie tvoří ucelený rámec a odůvodňují závěr daňových orgánů, že pravděpodobně dojde k doměření příslušných daní. Ve vztahu k právnímu názoru, že plně postačují důvodné indicie pro vydání zajišťovacího příkazu, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48: „*Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží*

při vybírání daně.“ K obdobnému závěru přitom dospěl Nejvyšší správní soud i v rozhodnutí ze dne 25.8.2015, č.j. 6 Afs 108/2015-35.

29. Ve vztahu k pravděpodobnosti doměření daně z příjmů právnických osob pak krajský soud uvádí následující doplňující argumentaci. Při vyhodnocení charakteru příjmu vypláceného přímo jednateli žalobce Ing. H. na účet na Slovensko vycházel správce daně ze skutečností, které měl v době vydání zajišťovacích příkazů k dispozici s tím, že v nalézacím řízení bude vyhodnoceno žalobcem k odvolání předložené vyjádření společnosti E. G. Správnosti závěru žalobce o stanovení daně přitom nasvědčuje ta okolnost, že žalobce měl sjednanou provizi za obchody, které realizoval a za obchody, které nebude na trhu moci uskutečnit sám a které postoupí uvedené německé společnosti. Žalovaný v žalovaném rozhodnutí nadto uvedl, že se uvedenou listinou bude zabývat v nalézacím řízení o stanovení daně. Pokud jde o výši výdajů na reklamu, jejich přiměřenost je významně oslabena vysokou pravděpodobností účelovosti sjednané reklamy, jak ostatně uvedeno shora.
30. K námitce prekluze ve vztahu k vyměření daně žalobce z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 krajský soud uvádí, že k prekluzi pro vyměření daně nedošlo, neboť dne 16.3.2015 byla žalobci na základě výsledků mezinárodní výměny informací, čímž byla původní lhůta určená pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu v souladu s ust. § 4 odst. 3 zák. č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, prodloužena, neboť dle uvedeného ustanovení ode dne odeslání dožádání do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží. Obdobný závěr vyplývá ve vztahu k přímým daním z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2017, č.j. 10 Afs 206/2017-39 (bod 13), na který odkazoval žalobce a který se zabýval účinností zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., jímž bylo do daňového řádu vloženo ust. § 148 odst. 4 písm. f): *„Tímto návrhem zákonodárce sjednotil právní úpravu pro přímé a nepřímé daně, neboť navržená úprava byla již součástí zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (týkající se přímých daní), avšak nevztahovala se na mezinárodní spolupráci při správě nepřímých daní (viz důvodová zpráva k bodu 29 zákonného opatření).“* Následně byla v takto prodloužené lhůtě pro stanovení daně doručena žalobci výzva k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž takto zahájené řízení vedlo k doměření daně, když dodatečný platební výměr byl žalobci dle sdělení žalovaného doručen dne 7.6.2017, tedy podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu došlo k dalšímu prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Dle názoru soudu se přitom nejednalo o formální úkon správce daně, jak namítal žalobce v doplnění žaloby, neboť v této výzvě správce daně shrnuje zcela konkrétní skutková zjištění.
31. Stejně tak nedůvodná je námitka žalobce spočívající v tvrzení, že správce daně, resp. žalovaný měl uplatnit institut ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, když žalobce odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20.12.2017, č.j. 22 Af 33/2016-60. V odkazované věci se totiž nejednalo o vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž o vydání dodatečného platebního výměru z důvodu neodvedení daně z přidané hodnoty předchozím článkem dodavatelského řetězce. Tedy argumentace žalobce o přednostním uplatnění institutu ručení by měla své místo až v nalézacím řízení, nikoliv v řízení zajišťovacím. Zajištění daně totiž nebrání tomu, aby bylo následně žalobci uloženo uhradit daň právě z titulu ručitelství podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

32. Krajský soud je za popsaneho skutkového stavu věci toho názoru, že daňové orgány postupovaly plně v souladu se zákonem, kdy ve svých rozhodnutích řádně a zcela dostatečně odůvodnily splnění podmínky pravděpodobnosti doměření příslušných daní. Je také nutné opětovně zdůraznit, že v případě zajišťovacího příkazu se jedná o předběžný prostředek ochrany, přičemž daňové orgány mohou po provedení nalézacího řízení a zejména po doplnění dokazování dospět k závěru, že odpadl důvod zajištění. Zajišťovací příkaz tedy představuje toliko prostředek zajištění, jehož znakem je právě dočasnost a vždy jistá „nejistota“ ohledně konečného zúčtování daně. Napadené rozhodnutí je přitom z pohledu splnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu a dle shora uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu přesvědčivé a dostatečné, když z odůvodnění vyplývá, že vzhledem k výše uvedenému bylo v době vydání zajišťovacích příkazů pravděpodobné, že dojde k vyměření obou daní, přičemž, a to je pro posouzení dobytosti případně vyměřené daně podstatné, ekonomická situace žalobce nebyla zárukou případné úhrady daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob.
33. Ze všech shora uvedených důvodů proto krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto byla podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

Náklady řízení:

34. o nákladech řízení krajský soud rozhodl podle zásady úspěchu ve věci v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, takže mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Úspěšný žalovaný se při jednání soudu práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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 nejbližší 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 17. ledna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu