



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Žimy ve věci

žalobce: **EUROTOWN Corporation s.r.o.**, IČO 28464869,
se sídlem Záhřebská 562/41, 120 00 Praha 2,
zastoupený JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem,
Havlíčková 1680/13, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043,
se sídlem Masarykova 427/31, 60200 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2023, č. j. 29551/23/5100-41456-710158,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2023, č. j. 29551/23/5100-41456-710158 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí (zajišťovacímu příkazu) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 12. 7. 2023, č. j. 6085974/23/2002-00540-109497, jakož i zrušení zajišťovacího příkazu (dále jen „*zajišťovací příkaz*“).

Žalobní body

2. Žalobce namítá, že z napadeného rozhodnutí není jednoznačně patrné, co je konkrétním důvodem obav o budoucí stanovení daně, když žalovaný je formuluje zmatečně a rozporně, protože je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný také dle názoru žalobce modifikoval zjištění správce daně, aniž by s tím žalobce dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), seznámil, a při formulaci tohoto nového názoru opominul skutková zjištění. Žalovaný vnesl do řízení výrazný prvek nejistoty ohledně toho, zda o fakticitě plnění skutečně není pochyb a zda zajištění žalobcovy daně se o údajnou fiktivnost plnění skutečně neopírá. Bod [70] napadeného rozhodnutí jednoznačně nasvědčuje tomu, že dle žalovaného k faktickému dodání zboží do jiného členského státu došlo (dále jen „*JČS*“). Z napadeného rozhodnutí tedy není zřejmé, zda skutečným důvodem obav o budoucí stanovení daně má být předpoklad budoucího neprokázání splnění podmínek nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) či budoucího prokázání zapojení žalobce do daňového podvodu. Žalobci není rovněž zjevné, v čem má spočívat výhoda, kterou měl jako „*profit taker*“ z řetězce čerpat. Úvaha správce daně o postavení žalobce coby „*profit taker*“ je neopodstatněná, zmatečná a rozporná. Žalobce označuje narativ předložený žalovaným za plný logických nesrovnalostí, kdy nejasnosti nepanují jen ohledně mechanismu fungování daňového podvodu, ale i ohledně rolí jednotlivých subjektů v něm. Údajný podvodný řetězec je zjevně neúplný a rozhodně by nemohl být toliko dvoučlankový. Žalovanému se nepodařilo dostatečně a spolehlivě nastínit mechanismy fungování údajného daňového podvodu, jeho podstatu, strukturu a roli žalobce v ní.
3. Žalobce ve shodě s odvoláním zpochybňuje závěr o chybějící dani a uvádí, že žalovaný vysvětlení žalobce odmítá s odkazem na nedostatečná zjištění stran daňového podvodu. Žalobce zdůrazňuje, že na nestandardnosti související se společností Paradigma 2/3 Film Produktionsgesellschaft mbH (dále jen „*Paradigma*“) je nutné nahlížet rovněž prizmatem, že v době vydání zajišťovacího příkazu se jednalo toliko o dvoudenní prodlení společnosti Paradigma s podáním přiznání k DPH.
4. Žalobce namítá, že ze zjištěných nestandardností nelze usuzovat na podvodný charakter řetězce. Tyto pomíjí podstatu realizovaného obchodního modelu a rané fáze podnikání žalobce. Pokud žalovaný vyčítá žalobci, že nemá konkrétní kancelářské místo, kde by se mohl potkávat se svými zákazníky, pak žalobce uvedl, že dodává toliko jednomu odběrateli a daná výhrada žalovaného tak není na místě. Žalobce pochopitelně zamýšlel podstatné rozšíření své odběratelské základny. Zajišťovacím příkaz však správce daně žalobce a jeho podnikání doslova paralyzoval. To samé přitom platí i pro žalovaným namítanou absenci dlouhodobého majetku a webových stránek. Obdobné lze namítnout i vůči výhradě žalovaného, že žalobce neužívá při svém podnikání bankovní účet. Úplatou za dodávky

zlatých šperků společnosti Paradigma bylo poskytování zlatých polotovarů ze strany společnosti Paradigma žalobci a zároveň i úplatou za předchozí dodávky zlatých šperků ze strany tureckých dodavatelů bylo poskytování zlatých polotovarů ze strany žalobce těmto dodavatelům, k čemuž z podstaty věci není potřeba bankovní účet a jedná se o záležitost ryze soukromoprávní dohody mezi žalobcem a jeho odběratelem/dodavatelem. Žalovaným uváděné úhrady režijních nákladů či kumulování zisku na bankovním účtu se opět mívá s ranou fází žalobcova podnikání. K nárůstu přijatých a uskutečněných plnění pak žalobce uvedl, že takový nárůst je logický s ohledem na to, že právě v této době počalo být realizováno žalobcovo podnikání.

5. Pokud žalovaný uvádí, že skutečnost, že společnost Paradigma nepodala daňové přiznání nejen za 2. čtvrtletí roku 2023, nýbrž i za 1. čtvrtletí roku 2023, má dokládat podvodný charakter řetězce, pak uváděná skutečnost svědčí spíše o opaku. Tedy o tom, že nepodání daňového přiznání za 2. čtvrtletí roku 2023 je důsledkem podnikatelského selhání společnosti. V 1. čtvrtletí roku 2023 totiž žalobce se společností Paradigma v této oblasti podnikání vůbec neobchodoval.
6. Žalobce dále shrnuje svou argumentaci ve vztahu k nedostatečnému doložení existence daňového podvodu. Má za to, že nebylo najisto postaveno, zde existoval daňový podvod a zda se jej žalobce účastnil. Zpochybňuje zdůvodnění žalovaného ve vztahu k míře jistoty ohledně existence daňového podvodu, přičemž se odkazuje na komentářovou literaturu a judikaturu správních soudů. Žalobce má za to, že otázka budoucího stanovení daně je v daném případě spekulativní.
7. K předpokladu budoucí nedobytnosti daně žalobce namítl, že žalovanému se podařilo identifikovat toliko slabé důvody pro obavu o budoucí dobytost daně. Daňové orgány vycházely dle žalobce z neaktuálních údajů (za rok 2022), kdy však měl žalobce jiného majitele a jiný předmět podnikání. Údaje z roku 2023 pak zachycují prvopočátky podnikání pod novým vedením. Dále žalobce vysvětluje, proč neměl webové stránky, provozovnu, zaměstnance apod., když toto plánoval na pozdější fázi podnikání. Dle žalobce není nic podezřelého na tom, že žalobce v minulosti obchodované zboží po jeho obdržení vždy obratem prodal. Dále žalobce sporuje význam svého utlumení činnosti a ohrazuje se proti použití spojení daňový dlužník. S odkazem na odbornou literaturu a judikaturu správních soudů pak žalobce dokládá správnost svého závěru, že v daném případě byly identifikovány toliko slabé důvody pro obavu o budoucí dobytost daně. Žalovaným uváděné skutečnosti totiž nenasvědčují tomu, že by se žalobce snažil zbavovat majetku a vyhnout se plnění daňových povinností.
8. Žalobce sporoval i naplnění podmínek pro postup dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Zpochybňoval rovněž použitelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvedl, že bod [70] do odůvodnění napadeného rozhodnutí nevnáší žádné pochybnosti. Z dikce celého bodu je zřejmé, že žalovaný stojí na názoru, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně byly v daném případě splněny a odůvodněná obava žalovaného spočívá v daňovém podvodu. Námitka nezákonnosti z důvodu nevydání výzvy dle § 115 odst. 2 daňového řádu proto rovněž neobstojí. Ani

polemika s délkou identifikovaného řetězce, označením jeho článků či vysvětlením toho, v čem spočívá neoprávněná výhoda, není důvodná, když napadené rozhodnutí poskytuje na tyto otázky zcela bezrozpornou odpověď. Žalovaný nicméně pochybil, když si neuvědomil, že „profit taker“ a „broker“ jsou synonyma pro tentýž článek řetězce. V kontextu celého odůvodnění však toto nezpůsobuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. K námitce, že právní režim intrakomunitárního pořízení zboží z JČS stojí *de facto* na principu reverse charge a transakce jsou tak z pohledu daně fiskálně neutrální, žalovaný odkázal na bod [52] napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce zdůrazňuje, že na všechny nestandardnosti ve vztahu ke společnosti Paradigma je nutné nahlížet prizmatem dvoudenního zpoždění s nepodáním přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2023, žalovaný k tomu uvedl, že v daném případě je třeba se na toto pochybení, jakož i na další nestandardnosti, dívat optikou toho, že u společnosti Paradigma se jednalo o opakované selhání.

10. Žalovaný dále uvedl, že ranou fází podnikání žalobce v odvolání neargumentoval. Stejně tak netvrdil, že měl v úmyslu později své podnikání rozšířit. Naopak jeho argumentace byla založena na tom, že funguje na základě referenčních vztahů a nepotřebuje oslovovat široké spektrum zákazníků. Ani raná fáze podnikání nicméně nemůže vysvětlit, proč žalobce nedisponoval bankovním účtem, neměl aktualizované webové stránky na skutečně vykonávanou činnost, nebyl k zastížení ve svém sídle atd. Vysvětlení žalobce, že si nejdříve chtěl vyzkoušet životaschopnost svého podnikání na malém okruhu zákazníků je logický nesmysl. I ve vztahu k bankovním účtům pak žalovaný setrval na své argumentaci z napadeného rozhodnutí, když raná fáze podnikání nemůže tento nestandardní prvek osvětlit. Žalovaný rovněž nepřisvědčil žalobci, že opakované nepodání přiznání k DPH svědčí spíše podnikatelskému selhání. Jakkoli žalobce nemusel mít povědomí o tom, že společnost Paradigma přiznání k DPH nepodala, existovaly ve vztahu k této společnosti varovné signály, že tato není standardním podnikatelským subjektem.
11. Z rozhodnutí v adekvátní míře pravděpodobnosti plyne, že popsáný obchodní řetězec byl zasažen podvodem na DPH, když bylo identifikováno narušení neutrality daně (chybějící daň) a dále zjištěny nestandardnosti provázející obchodní operace mezi subjekty v řetězci, které vylučují jako důvod vzniku narušení daňové neutrality (chybějící daň) ojedinělé podnikatelské selhání. Současně byla správcem daně a žalovaným řádně popsána struktura podvodného řetězce, role jednotlivých článků řetězce, popsány obchodní transakce mezi články řetězce a charakteristika jednotlivých článků řetězce.
12. Žalovaný rovněž nesdílí přesvědčení žalobce, že se mu podařilo identifikovat toliko slabé důvody pro obavu o budoucí dobytost daně. Dokladem jsou body [25] až [33] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný všechny důvody pro tento svůj závěr shrnul a vyhodnotil, jakož i body [75] až [83] napadeného rozhodnutí. K výhradě užití spojení daňový dlužník v bodu [32] napadeného rozhodnutí, žalovaný uvedl, že vydáním zajišťovacího příkazu a neuhrazením jistoty se žalobce stal daňovým dlužníkem. Co se týče porušení povinností nepeněžité povahy, tyto pouze doplňují výčet zjištěných skutečností.
13. Žalobce sporuje naplnění podmínek pro postup dle § 103 zákona o DPH, avšak v této části *de facto* neuvádí žádnou samostatnou argumentaci. K otázce okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu se žalovaný vyjádřil v bodu [84] napadeného rozhodnutí. Jestliže žalobce zpochybňuje použitelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, žalovaný k tomu uvedl, že žalobcem vyzdvihované rozdíly nemají v daném případě význam, když se týkají podvodného jednání, nikoliv okolností, které byly

důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně, od nichž se nebezpečí z prodlení odvozuje.

Další podání účastníků

14. Žalobce zaslal k vyjádření žalovaného repliku. V ní shrnul svou žalobní argumentaci. Žalovaný na tuto repliku reagoval tak, že zopakoval, že předpoklad budoucího stanovení daně stojí na pravděpodobném zapojení žalobce do řetězce obchodních transakcí, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Pro opačný závěr nesvědčí žádný důkaz.

Průběh řízení před daňovými orgány

15. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
16. Správce daně vydal dne 12. 7. 2023 zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH, jímž žalobci uložil, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období květen 2023, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu ve výši 13 501 159 Kč. Proti zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.
17. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul, že důvody, pro které je dle správce daně pravděpodobné, že žalobci bude v budoucnu doměřena daň, spočívají v tom, že se žalobce ve zdaňovacím období květen 2023 zapojil do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti korporace Paradigma, jež v podvodném řetězci figurovala na pozici tzv. „missing tradera“, zatímco žalobce byl článkem na pozici „profit taker“. Společnost Paradigma nepodala v Německu za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2023 příznání k DPH. Na základě mezinárodní výměny informací správce daně mimo výše uvedené zjistil, že společnost Paradigma nemá povolení pro obchodování s drahými kovy, přičemž sama společnost Paradigma pro německého správce daně uvedla, že byla založena za účelem realizace projektu ve filmové škole v Berlíně. Společnost nesdělila německému správci daně žádný bankovní účet, nesídlí na svém zapsaném sídle, ani zde nevykonává ekonomickou činnost, neprezentuje žádným způsobem svoji činnost na internetu. Žalobce také nelze označit za standardní podnikatelský subjekt, jeho sídlo je sídlem virtuálním. Nejsou evidovány žádné provozovny. O činnosti žalobce nelze dohledat žádné informace. Žalobce neeviduje vlastnictví motorového vozidla, nedisponuje žádnými zaměstnanci a nemá veden bankovní účet u žádného tuzemského poskytovatele platebních služeb. Počínaje zdaňovacím obdobím duben 2023 došlo u žalobce k razantnímu nárůstu přijatých a uskutečněných plnění vykázaných v příznání k DPH, a to v řádech desítek milionů Kč v základu daně za kalendářní měsíc.
18. Žalobce odebírá zboží od dodavatelů ze třetí země (Turecko), které proclívá na území společenství EU v tuzemsku, a následně je v krátkém časovém sledu dále dodává odběrateli Paradigma do Německa. Žalobce se při tomto počínání snažil minimalizovat odvod DPH a tímto způsobem přemístit zboží ze třetí země na trh společenství EU za nižší cenu a získat tak konkurenční výhodu při jeho následném prodeji konečnému zákazníkovi. Žalobce tak uplatnil osvobození od daně při dodání zboží do JČS, kde společnost Paradigma nepřiznala daň z intrakomunitárního plnění. Tím došlo k narušení neutrality daně. Správce daně shledal řadu nestandardností, které vylučují jako důvod vzniku narušení daňové neutrality ojedinělé podnikatelské selhání.

19. Správce daně současně shledal v rámci prověřování předmětných obchodních operací v řetězci také existenci objektivních skutečností, svědčících o vědomosti žalobce ohledně jeho účasti na podvodu na DPH. Jakkoliv je v dané fázi daňového řízení nepodstatná vědomost žalobce o jeho účasti na podvodu na DPH, objektivní okolnosti popsané správcem daně, byť nedosahují takové kvality, aby bylo možné již v řízení o zajištění daně bez dalšího konstatovat vědomou účast žalobce na podvodu na DPH a dospět tak k závěru, že je dán silný předpoklad stanovení daně, umožňují učinit předběžný závěr, že žalobce není pouhým náhodným účastníkem podvodného řetězce. Žalovaný tedy na rozdíl od správce daně shledal existenci slabšího předpokladu budoucího doměření daně žalobci.
20. V posuzované věci byla dle žalovaného naplněna rovněž obava, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, přičemž tato obava je s ohledem na souhrn všech indicií postavena na silných důvodech. Skutečnost, že při vydání zajišťovacího příkazu hrozilo nebezpečí z prodlení a správce daně tak postupoval podle § 103 zákona o DPH, vyplývá zejména ze struktury žalobcova majetku.
21. K odvolací argumentaci žalobce žalovaný uvedl, že řízení o zajištění daně není založeno na dokazování, nýbrž na základě vyhodnocení získaných indicií. Za těchto okolností nelze postavit žádnou skutečnost „najisto“, vždy jde pouze o pravděpodobnost, která musí dosahovat určité intenzity. Jestliže žalobce sáhodlouze dokládá, že správce daně v daném případě nesporně fakticitu plnění, pak žalovaný toto potvrdil. K žalobcem popsanému obchodnímu modelu žalovaný uvedl, že tento není správcem daně zpochybňován v té části, že žalobce realizoval během zdaňovacího období květen 2023 dovoz zlatých šperků ze třetí země (Turecko) a zároveň vývoz zlata v netepané formě (zlatých cihel). Žalobce však opomíjí zcela zásadní skutečnost, že když bylo z jeho strany vykázáno intrakomunitární dodání jím dovezeného zboží (zlatých šperků), došlo ke vzniku daňového úniku v JČS u přímého odběratele žalobce. Za období od 1. 1. 2023 do 30. 5. 2023 je celkový poměr uskutečněných a přijatých plnění v rámci žalobcem realizovaného obchodního modelu pouhých 1,00164. Celkový zisk činí 238 463 Kč při dosaženém obratu 146 011 791 Kč. Z hodnoty rentability tržeb vyplývá, že žalobce v předmětném období generoval zisk ani ne ve dvou tisícinách svého celkového obratu. Tato zjištění vypovídají o zanedbatelné schopnosti generování zisku ze strany žalobce v rámci jím praktikovaného obchodního modelu.
22. S teorií, že právní režim intrakomunitárního pořízení zboží z JČS stojí na principu reverse charge a transakce jsou tak z pohledu daně fiskálně neutrální, žalovaný nesouhlasil. Pokud by společnost Paradigma za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2023 přiznání k DPH podala a vykázála by z intrakomunitárního pořízení zboží daň na výstupu se současným uplatněním nároku na odpočet daně, musela by následně v případě dodání předmětných zlatých šperků v Německu přiznat z těchto uskutečněných plnění daň na výstupu, takže by se rozhodně v případě daných plnění u korporace Paradigma nemohlo jednat o fiskálně neutrální daňovou transakci. V opačném případě by byl popřen princip neutrality DPH a přenos daňové povinnosti u plnění spadajících do reverse charge. Pakliže by snad společnost Paradigma intrakomunitárně pořízené zboží vůbec nevyužila v rámci své ekonomické činnosti, nárok na odpočet daně by neměla, avšak povinnost přiznat daň z intrakomunitárního pořízení zboží by jí svědčila, takže by se také nejednalo o fiskálně neutrální transakci.

23. Žalobcův obchodní model nevysvětluje to, že by žalobce nepotřeboval ke své činnosti místo, kde by se mohl se svými zákazníky potkat. Co se týče skladby žalobcova majetku, pak právě tato skutečnost vyvolává obavu ohledně možné nedobytnosti daně. Žalobce vstupuje do obchodních vztahů pouze na základě cílené poptávky, o jiné zakázky nemá zájem. Tato skutečnost logicky vede k úvahám o nestandardnosti žalobcova počínání. Obchodní model nikterak nevysvětluje to, že žalobce ani jeho odběratel nevyužívají v rámci své ekonomické činnosti bankovní účet. Obchodní model žalobce navíc není funkční, když je fiskálně ve ztrátě cca - 39 mil. Kč. K tvrzení, že na razantním nárůstu přijatých a uskutečněných plnění není cokoliv podezřelého, žalovaný uvedl, že si je vědom změny jednatele i předmětu podnikání, avšak i po této změně vykazoval žalobce nulová uskutečněná plnění až do března 2023 včetně, přijatá plnění pak v rozmezí od cca 11 tis. Kč do cca 893 tis. Kč. Pakliže tedy od dubna 2023 začal žalobce vykazovat jak uskutečněná, tak přijatá plnění ve výši desítek mil. Kč, zakládá tato skutečnost oprávněné pochybnosti správce daně. Neoprávněná výhoda žalobce spočívá v tom, že uplatnil nárok na osvobození od daně při dodání zboží v hodnotě 64 298 330 Kč do JČS dle § 64 zákona o DPH a v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112 ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „šestá směrnice“). Ani s námitkou, že správce daně ve svém hodnocení vycházel z neaktuálních údajů, se žalovaný neztotožnil. Správce daně totiž vyšel rovněž z dostupných daňových přiznání za rok 2023.
24. Žalovaný nesouhlasil, že nejsou dány důvody pro postup dle § 103 zákona o DPH. Hrozící nebezpečí je dovozováno ze stejných skutečností jako samotná obava, pro níž je zajišťovací příkaz vydáván, jde však o obavu toliko „intenzivnější“. V daném případě je to pak právě vlastnictví pouze oběžného majetku a způsob nakládání s tímto, při současné neexistenci jiného dlouhodobého majetku. K tomu žalovaný odkázal na judikaturu správních soudů.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalobce s takovým postupem výslovně souhlasil a žalovaný na výzvu soudu nevyjádřil nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).
- a) Podmínky k vydání zajišťovacího příkazu – judikatorní východiska*
26. Dle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz“.
27. Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplacené. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

28. Vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně.
29. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „*[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, ‚slabší‘, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny ‚silné‘ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně*“ (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104).
30. V nyní posuzované věci daňové orgány spojovaly naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu s účastí žalobce v řetězci zasaženém podvodem na DPH. V takovém případě byl správce daně povinen specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pro zajišťovací řízení nicméně platí, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu. Otázka skutečného zapojení či nezapojení žalobce v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, ze dne ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, či ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 31/2020-23). Pro vydání zajišťovacího příkazu proto zpravidla postačí přesvědčivě nastínit složení a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28). Zároveň platí, že jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných

okolností (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80, či ze dne 12. 5. 2020, č. j. 1 Afs 480/2019-31).

31. Kromě skutečností nasvědčujících tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti stanovena, musí pro vydání zajišťovacího příkazu současně existovat i odůvodněná obava, že daň nebude v budoucnu zaplácena. Naplnění této obavy je nutno vždy zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy o dobytost daně musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nestanovené daně. V rozsudku ze dne ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„samotná skutečnost, že daňový subjekt je součástí podvodného řetězce, a tudíž je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nutně neimplikuje, že není schopen takovou daň uhradit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky) zohledňujících například dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho solventnost, majetkovou strukturu, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj, aj. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správcí daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38).“*

b) Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

32. Jak soud již konstatoval výše, v projednávané věci správce daně a žalovaný dovedli naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zapojením žalobce do daňového podvodu. V souladu s citovanou judikaturou správce daně v zajišťovacím příkazu identifikoval chybějící daň, popsal jednotlivé články řetězce, mechanismus daňového podvodu i s grafickým znázorněním řetězce a nestandardnosti detekované v rámci řetězce, které vylučují jako důvod vzniku narušení daňové neutrality (chybějící daně) ojedinělé podnikatelské selhání. V podvodném řetězci měl žalobce figurovat na pozici tzv. „profit taker“, kterému plyne výhoda z účasti na podvodném řetězci ve formě uplatnění osvobození od daně při dodání zboží v hodnotě 64 298 330 Kč do JČS (Německo), ze kterého nebyla v Německu článkem na pozici „missing trader“ (společnost Paradigma) přiznána, a tedy ani uhrazena daň do německého státního rozpočtu. Nelze přitom souhlasit s žalobcem, že by řetězec nemohl být dvoučlankový, naopak z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že článků v řetězci může být několik desítek až stovek, ale mohou být rovněž toliko dva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46). Nad rámec svých povinností v této fázi řízení identifikoval správce daně rovněž objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce ohledně jeho účasti na podvodu na DPH.
33. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí (na rozdíl od správce daně) připustil, že důvody svědčící o budoucím stanovení daně jsou v posuzovaném případě „slabší“ a bude v rámci nalézacího řízení potřeba ještě dalšího dokazování, to však kompenzuje silnější obava o budoucí dobytost této daně (k tomu viz dále). Tento postup je souladný s citovanou judikaturou. Rozhodně však nelze hovořit o tom, že by účast žalobce v řetězci zatíženém daňovým podvodem byla pouhou spekulací a že by první podmínka nebyla dána v dostatečné míře. V této souvislosti je třeba připomenout, že v zajišťovacím řízení standardní dokazování neprobíhá, neboť pro to ostatně ani není (se zřetelem ke lhůtám ovládajícím tento typ řízení) dostatečný časový prostor. Ve fázi vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází toliko z předběžných zjištění. Proto nelze akceptovat požadavek žalobce, aby

byl „najisto“ prokázán daňový podvod a žalobcova účast na něm. V projednávaném případě je podstatné, že daňové orgány splnily míru „pravděpodobnosti“, která je na ně v této fázi řízení kladena. Podrobnější dokazování bude vedeno až v řízení o stanovení daně. V tomto typu řízení je pak důkazní standard o poznání vyšší než pro účely vydání zajišťovacích příkazů. Nutno zdůraznit, že požadavek na odůvodnění předpokladu budoucího vyměření daně v zajišťovacích příkazech nenahrazuje nalézací řízení, ale je pouze prostředkem zamezení svévole ze strany správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8.2017, č. j. 1 Afs 157/2017-36). V posuzované věci byl postup daňových orgánů veden zcela racionálními důvody podloženými objektivními poznatky z vlastní činnosti i činnosti jiných orgánů (poznatky zjištěné německými daňovými orgány na základě žádosti o mezinárodní dožádání).

34. V zajišťovacím příkazu byla správcem daně rovněž popsána role žalobce v podvodné struktuře. Konkrétně na str. 13 zajišťovacího příkazu správce daně uvedl, že *„role daňového subjektu, na základě níž je založen jeho „obchodní model“, spočívá v proclívání zboží původem ze třetí země (Turecko) na území společenství EU, k čemuž nejen v květnu 2023 docházelo na území tuzemska, při současné snaze (vykazováním dodání zboží do JČS EU (Německo) článku v postavení „missing trader“, kdy v období 2. čtvrtletí 2023 nebyla v Německu ze strany odběratele Paradigma 2/3 Film Produktionsgesellschaft mbH, VAT ID: DE358131801 přiznána (a tedy ani ubrazena) daň z intrakomunitárního pořízení zboží v celkové hodnotě 64 298 330 Kč) minimalizovat odvod daní (DPH) a tímto způsobem „přemístit“ zboží (šperky a klenoty z drahých kovů) ze třetí země na trh společenství EU za nižší cenu a získat tak konkurenční výhodu při jeho následném prodeji konečnému zákazníkovi.“*
35. Žalovaný pak na základě odvolacích námitek v bodu [70] dovysvětlil, že neoprávněná výhoda žalobce spočívala v tom, že uplatnil za zdaňovací období květen 2023 nárok na osvobození od daně při dodání zboží v hodnotě 64 298 330 Kč do JČS dle § 64 zákona o DPH v rozporu se smyslem a účelem šesté směrnice. Citovaný bod do odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nevnáší žádné pochybnosti způsobující jeho nepřezkoumatelnost, nezákonnost či nevede k logickým nesrovnalostem, jak tvrdí žalobce. Soud zdůrazňuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je třeba pojímat jako celek, nelze z něj pouze vytrhávat jednotlivé věty. Z napadeného rozhodnutí je přitom nepochybné, že žalovaný nesporně, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně byly v daném případě splněny a odůvodněná obava spočívala v daňovém podvodu (k tomu srov. např. body [44] a [63] napadeného rozhodnutí). Ostatně i nadpis skupiny vypořádaných námitek *„K mechanismům daňového podvodu, jeho struktuře a roli odvolatele“* koresponduje s již uvedeným. Nelze dovodit, jak to činí žalobce, že by žalovaný v bodu [70] napadeného rozhodnutí popíral tento svůj závěr a rozporoval faktické uskutečnění plnění. Žalovaný ve sporném bodu žalobci blíže osvětlil princip fungování daňového podvodu a vysvětlil, proč odběratelem musela být nutně osoba registrovaná k DPH v JČS, aby daňový podvod v daném případě fungoval. Žalovaný zdůraznil, že prospěchem žalobce je 13,5 mil. Kč, které by jinak žalobce musel přiznat a zaplatit do českého státního rozpočtu, pokud by nevykázal dodání do Německa na osobu zde registrovanou k DPH, případně by daň musela přiznat a zaplatit v Německu společnost Paradigma, což se očividně nestalo. Žalovaný touto svojí argumentací nikterak nepopřel fakticitu plnění, resp. naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, jak obsáhle argumentuje žalobce v bodech [59] až [86] a [92] až [95] žaloby. Neobstojí tedy ani námitka nezákonnosti z důvodu nevydání výzvy dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nedoplňoval skutková zjištění, ani tato nemodifikoval či

nedospěl k novému právnímu posouzení, protože nebyl dán zákonný důvod pro postup dle odkazovaného ustanovení.

36. Z uvedeného pak rovněž vyplývá nedůvodnost námitky, že není zjevné, v čem má spočívat výhoda, kterou měl žalobce jako „profit taker“ z řetězce čerpat. Jak je uvedeno výše, žalovaný dostatečným způsobem popsal, v čem spatřuje daňové zvýhodnění žalobce v důsledku neodvedení daně v zahraničí. Nelze však nedoplnit, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ve vztahu k nalézacímu řízení uvedl, že *„[...] po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně.“* Tím méně je takový požadavek důvodný v zajišťovacím řízení. Nelze rovněž pominout, že podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není ani třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (missing trader, buffer, broker) (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Proto pochybení žalovaného ohledně toho, že opominul, že „profit taker“ a „broker“ jsou synonyma, ani námitka, že nahrazení jednoho článku řetězce jiným je typické pro pozici „missing trader“ nebo „buffer“, na posouzení věci nemohou ničeho změnit. Jak již soud uvedl výše, daňové orgány se rolí žalobce v podvodné struktuře pro účely zajišťovacího řízení zcela dostatečně zabývaly.
37. Žalobce dále v bodu [98] žaloby zopakoval svou odvolací argumentaci ohledně chybějící daně, se kterou se žalovaný řádně vypořádal již v bodu [52] napadeného rozhodnutí. Zdejší soud považuje v daném případě za podstatné, že není sporu o tom, že společnost Paradigma přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2023 vůbec nepodala. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu přitom k narušení neutrality daně může dojít jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání, neboť potom nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Chybějící daň tedy byla identifikována zcela dostatečně (k tomu v podrobnostech viz bod 3.2.2 zajišťovacího příkazu). Za dané situace nebylo třeba, aby správce daně „pátral“, jak požaduje žalobce, jak dále společnost Paradigma se zbožím naložila. Ostatně by to pravděpodobně ani nebylo možné, neboť nejen že společnost nepodala přiznání k DPH, ale, jak vyplývá z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací (viz poř. č. 52 správního spisu), společnost není možné na její registrované adrese zastihnout, sídlo vedení společnosti není známo, kontaktní údaje na nového jednatele nejsou známy a není ani známo, zda má společnost bankovní účet. Znovu je pak třeba připomenout, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu správce daně vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu.
38. Žalobcem tvrzené podnikatelské selhání či administrativní pochybení pak v daném případě vylučují další zjištění správce daně. Předně společnost Paradigma takto jednala opakovaně, když správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu výslovně zmínil, že společnost nepodala přiznání rovněž za 1. čtvrtletí 2023. Závěr, že k daňové ztrátě došlo u společnosti Paradigma v důsledku daňového podvodu, a ne v důsledku ojedinělého podnikatelského selhání či administrativního pochybení, dokládá i výčet tzv. „nestandardností“ zjištěných správcem daně k této společnosti (viz předchozí bod tohoto rozsudku, str. 12 až 13 zajišťovacího příkazu a bod [14] napadeného rozhodnutí).
39. Žalobce ve vztahu k zjištěným nestandardnostem ohledně žalobce a společnosti Paradigma namítl, že z nich nelze usuzovat na podvodný řetězec. Tvrdil, že s ohledem na ranou fázi

podnikání, nebyla dispozice kancelářskými prostory, dlouhodobým majetkem, webovými stránkami a bankovním účtem jakkoliv potřeba. V pozdějších fázích by si žalobce dané věci pořídil, avšak v prvopočátcích podnikání, jejichž účelem je zejména vyhodnotit, zda je dané podnikání „životaschopné“, by pořízení těchto věcí bylo pro žalobce nákladné.

40. Soud předně podotýká, že žalobce v této části žaloby rovněž odkazoval na svou argumentaci z odvolání a uváděl, že je nadále přesvědčen o důvodnosti této odvolací argumentace (viz bod [105] žaloby). Takto ale žalobní body vymezit nelze. Žalobní body musí žalobce koncentrovat přímo v žalobě (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, sp. zn. 2 Afs 26/2005; ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22; a ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 As 117/2011-223).
41. K samotné žalobní argumentaci pak soud opětovně uvádí, že má za to, že daňovými orgány vymezené nestandardnosti ohledně žalobce a společnosti Paradigma, které ačkoliv každá sama o sobě nemusejí být nezákonné, dostatečně odůvodňují obavu (ve spojení s chybějící daní, která není výsledkem podnikatelského selhání), že v doměřovacím řízení bude prokázáno, že posuzovaný obchodní řetězec měl podvodný účel. Dle stanoviska soudu přitom ani raná fáze podnikání nemůže vysvětlit, proč žalobce neměl aktualizované webové stránky na skutečně vykonávanou činnost, nebyl k zastížení ve svém sídle, nedisponoval bankovním účtem atd. K tomu soud dodává, že zcela respektuje, že způsob úhrady mezi oběma články řetězce byl věcí dohody mezi těmito subjekty, nicméně považuje absenci bankovního účtu ve shodě s daňovými orgány za velmi nestandardní a v tomto ohledu se zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného v bodu [58] napadeného rozhodnutí. Jestliže žalobce v této souvislosti tvrdí, že logický předpoklad žalovaného, že zisk by měl podobu finančních prostředků, je nesprávný, soud přitakává žalovanému, že z bodu [74] žalobcova odvolání skutečně vyplývalo, že zisk bude v podobě finančních prostředků. I kdyby však zisk neměl podobu finančních prostředků, na posouzení věci to nemůže ničeho změnit.
42. Soud rovněž považuje za logické tvrzení žalovaného, že aby podnikání bylo „životaschopné“, musí zákazníci o nabízených službách vůbec vědět. Jak přitom vyplývá ze zjištění správce daně (k tomu podrobně viz str. 10 až 11 zajišťovacího příkazu a bod [15] napadeného rozhodnutí), žalobce byl pro potenciální klienty v podstatě nedohledatelný, neboť webové stránky žalobce neprezentovaly jeho současnou činnost ani neobsahovaly aktuální kontaktní údaje, dále byla zjištěna absence skutečného sídla, provozoven, zaměstnanců atd. Navíc nelze přehlédnout, jak relevantně upozornil žalovaný, že ačkoliv žalobce nyní tvrdí, že měl v plánu rozvíjet a rozšiřovat své podnikání a postupně zařídit kancelářské prostory, webové stránky apod., v odvolání naopak uváděl, že funguje na základě referenčních vztahů, necílí na získávání rozsáhlé dodavatelské a odběratelské základny a nepotřebuje tedy ani žádné zázemí.
43. Pokud jde o nárůst přijatých a uskutečněných plnění, soud zdůrazňuje, že ke změně jednatele a předmětu podnikání došlo již v listopadu 2022. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí (a žalobce toto nespornuje), i po této změně vykazoval žalobce nulová uskutečněná plnění až do března 2023 včetně, přijatá plnění pak v rozmezí od cca 11 tis. Kč do cca 893 tis. Kč. Pakliže tedy od dubna 2023 začal žalobce vykazovat jak uskutečněná, tak přijatá plnění ve výši desítek mil. Kč, soud souhlasí s žalovaným, že tato skutečnost, ve spojitosti s chybějící daní a dalšími zjištěnými skutečnostmi, založila oprávněné pochybnosti správce daně.

c) *Důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*

44. Dle daňových orgánů je obava budoucí dobytosti daně postavena na tzv. silných důvodech. Žalobce totiž nevlastní žádný nemovitý nebo movitý majetek vyjma zabaveného zboží, které může být obratem po jeho vrácení žalobci prodáno třetím osobám (mimo dosah správce daně), když tak žalobce v minulosti činil, žalobce nemá žádné zaměstnance, je vysoce zadlužen (celková zadluženost 97,92 %), není schopen vytvářet zisk dostatečný k úhradě zajišťované daně a prakticky ukončil činnost po vydání zajišťovacího příkazu k zajištění dosud nestanovené daně za duben 2023 a odhalení pravděpodobného údajného podvodu. Žalobce není vlastníkem žádného bankovního účtu vedeného u tuzemského poskytovatele bankovních služeb.
45. Před vypořádáním jednotlivých žalobních námitek soud považuje za vhodné opětovně upozornit, že žalobce v této části žaloby odkazoval rovněž na svou odvolací argumentaci s tím, že na této odvolací argumentaci trvá, aniž by ji však výslovně uvedl (vyjma dále uvedeného) i v žalobě (viz bod [130]). Takto ale žalobní body vymezit nelze (k tomu viz výše).
46. Žalobce tvrdí, že v jeho případě nejsou dány tzv. silné důvody obav o budoucí dobytost daně, neboť se nesnaží zbavovat majetku, ani se vyhnout plnění daňových povinností, což je považováno za pojmové předpoklady silných důvodů obav o budoucí dobytost daně. K tomu však městský soud uvádí, že za tzv. silné důvody nelze považovat toliko situace, kdy se žalobce (daňový subjekt) snaží zbavovat majetku či vyhnout plnění daňových povinností. Nelze totiž stanovit taxativní výčet důvodů, které se považují za tzv. silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně. Tak např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2023, č. j. 7 Afs 352/2021-31, Nejvyšší správní soud shledal silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně i v případě, kdy „[...] stěžovatel ke dni vydání zajišťovacích příkazů nevlastnil žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty a jeho majetek se skládal především z peněžních prostředků na bankovním účtu, kdy prostředky připsané na účet stěžovatele byly většinou ve stejný den, popř. v průběhu několika následujících dnů vybírány v hotovosti na bankovních pobočkách či v bankomatech. Stěžovatel současně generoval minimální zisk vzhledem k vykázanému čistému obratu, nedisponoval žádným dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem ani dlouhodobým finančním majetkem.“
47. V projednávaném případě má soud navíc za to, že situace není nepodobná té, kterou řešil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku. Ani v nyní řešené věci žalobce nevlastní žádné nemovitě a movité věci vyjma zabaveného zboží. Žalobce současně generuje minimální zisk vzhledem k vykázanému obratu. Jak totiž uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí (k tomu viz podrobně bod [51] napadeného rozhodnutí), celkový zisk dosažený žalobcem od 1. 1. 2023 do 30. 5. 2023 činil 238 463 Kč při dosaženém obratu 146 011 791 Kč. Žalobce tak v daném období generoval zisk ani ne ve dvou tisícinách svého celkového obratu. Přitom schopnost vytvořit ze svých tržeb zisk je jedním z klíčových ukazatelů možného budoucího ekonomického vývoje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78). Lze doplnit, že žalobce za jím dodané zlaté šperky do Německa v hodnotě cca 92 mil. Kč, obdržel jako protihodnotu zlaté slitky (cihly) v hodnotě „pouhých“ cca 53 mil. Kč (viz bod [59] napadeného rozhodnutí). Na rozdíl od případu řešeného výše pak žalobce není ani vlastníkem bankovního účtu vedeného u tuzemského poskytovatele bankovních služeb, který by používal v rámci své ekonomické činnosti, což soud považuje za zcela nestandardní (k tomu viz výše). Městský soud se tedy zcela ztotožňuje s daňovými orgány, že v daném případě jsou dány tzv. „silné důvody“ zakládající odůvodněnou obavu správce daně o budoucí úhradu daně.

48. S námitkou, že bylo vycházeno z neaktuálních údajů za rok 2022, se vypořádal již žalovaný v bodu [76] napadeného rozhodnutí. Soud se s tímto vypořádáním plně ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Daňové orgány ve vztahu k ekonomické situaci žalobce vycházely nejen z údajů za rok 2022, ale i z analýzy přiznání k DPH za zdaňovací období leden až květen 2023. Význam analýzy přiznání k DPH za rok 2023 žalobce nicméně rovněž sporuje s odkazem na počáteční fázi podnikání. Soudu tak není zřejmé, z jakých údajů by měly daňové orgány dle žalobce vlastně vycházet. Jak přitom relevantně podotkl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě: *„Dle žalobcovy teorie je de facto „nedotknutelný“, když mu nelze přičítat žádné z jeho rozhodnutí. S tímto tvrzením však nelze souhlasit. Naopak žalobce je plně zodpovědný za změnu své vlastnické struktury i zaměření podnikání, volbu a nastavení obchodního modelu, jakožto i jeho majetkové struktury.“*
49. K argumentaci ohledně rané fáze podnikání (body [133] až [136] žaloby) lze odkázat na již výše uvedené ve vztahu k naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalobce se snaží i na tomto místě žaloby navodit dojem, že jednotlivé zjištěné nestandardnosti týkající se žalobce jsou zcela obvyklé. Soud s ním ale nemůže souhlasit. Početné nestandardnosti vymezené daňovými orgány, posuzovány ve svém souhrnu, naopak dokládají, že je žalobce a jeho činnost prakticky bezestopá. S tím souvisí i to, že jediným disponibilním majetkem žalobce je zabavené zboží. Pokud pak žalobce tvrdí, že k ukončení jeho podnikatelské činnosti pouze došlo z důvodu zásahu správce daně, kdy mu byla zabavena jedna dodávka zboží, souhlasí soud se žalovaným, že i toto je dokladem nikoliv racionálního složení majetku (k tomu viz podrobně bod [82] napadeného rozhodnutí).

d) Okamžitá vykonatelnost zajišťovacího příkazu

50. Žalobce dále namítal, že nebyly splněny podmínky pro postup podle § 103 zákona o DPH. K tomu, jak relevantně poznamenal žalovaný, však neuplatnil žádnou samostatnou argumentaci. Žalovaný se přitom námitkou, že nejsou dány důvody pro postup podle uvedeného ustanovení, zabýval již v bodu [84] napadeného rozhodnutí. S tímto posouzením se soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. V daném případě byla intenzivnější obava dána vlastnictvím pouze oběžného majetku a způsobem nakládání s ním, při současné neexistenci jiného dlouhodobého majetku. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, pak soud nepovažuje na rozdíl od žalobce za nepřiléhavý. Ani v nyní posuzovaném případě žalobce nevlastní žádný nemovitý a movitý majetek (kromě zabaveného zboží), přičemž, jak podotkl žalovaný, se zbožím rovněž zachází rychloobrátkovým způsobem (k tomu srov. bod [31] odkazovaného rozsudku). Žalobcem vyzdvihované rozdíly dle stanoviska soudu nemohou nic změnit na tom, že v projednávaném případě byly splněny podmínky pro postup podle § 103 zákona o DPH. Navíc např. žalobcem akcentované personální propojení se v odkazovaném rozsudku primárně vztahovalo k podvodnému jednání. Jak již však bylo konstatováno výše, skutečnost, že daňový subjekt byl součástí podvodného řetězce, nemá souvislost s tím, zda daňový subjekt je, či není schopen daň zaplatit.

Závěr a náklady řízení

51. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

52. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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 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.

Praha 5. března 2024

Mgr. Marek Bedřich, v. r.
předseda senátu