



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **MELROTRADING, s. r. o.**
IČ: 06417396
sídlem Chudenická 1061/26, 102 00 Praha
zastoupen advokátem Mgr. Pavlem Kropáčkem
sídlem Pobřežní 667/78, 186 00 Praha

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2024, č. j. 16676/24/5100-41456-
712609,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí v záhlaví označeného žalovaného (dále „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „*daňový řád*“, příp. „*DŘ*“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „*správní orgán prvního stupně*“, příp. „*prvostupňový správní orgán*“) ze dne 1. 2. 2024 č.j. 753179/24/2010-80541-109657 (dále „*rozhodnutí správního orgánu prvního stupně*“, příp. „*prvostupňové rozhodnutí*“, „*zajišťovací příkaz*“), kterým bylo žalobci dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „*zákon o DPH*“, příp. „*ZDPH*“) uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále „*DPH*“) za období od 1. 12. 2023 do 31. 12. 2023 složením jistoty ve výši 44 998 904 Kč na depozitní účet správce daně. Současně žalobce navrhuje, aby soud zrušil také prvostupňové rozhodnutí.
2. Pro úplnost a srozumitelnost argumentace stran soud dodává, že správce daně již v minulosti (dne 19. 1. 2024) vůči žalobci vydal zajišťovací příkaz č. j. 327467/24/2010-80541-109657 za období od 1. 10. 2023 do 31. 10. 2024, ten však žalovaný rozhodnutím o odvolání ze dne 15. 4. 2024, č. j. 3000992/24/2010-80541-109657 zrušil.

Žalobní body

3. Žalobce nejprve s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „*NSS*“) ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, uvedl, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť žalovaný zcela nedostatečně odůvodnil zákonem stanovené předpoklady k budoucímu stanovení daně a obavu o budoucí úhradu daně.
4. První okruh námitek žalobce míří k prvnímu předpokladu vydání zajišťovacího příkazu, tj. že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. Žalobce poukazuje na zrušený zajišťovací příkaz ze dne 19. 1. 2024, č. j. 327467/24/2010-80541-109657 a důvody pro jeho zrušení, kdy podle něj bylo prokázáno, že spekulace žalovaného o prodeji zboží v tuzemsku je nepravdivá. Po tomto zrušeném zajišťovacím příkazu vydal žalovaný zajišťovací příkaz „nový“ pod č. j. 753179/24/2010-80541-109657, v němž změnil důvody pro jeho vydání a „nový“ zajišťovací příkaz odůvodnil tím, že se žalobce měl účastnit daňového podvodu v pozici „profit taker“, a to společným jednáním s maďarskou společností WTG Distribution Kft., VAT ID: HU32221404, Korányi Sándor utca 4. 4. ajtó 1089 Budapest (dále „*WTG Distribution*“), která měla jako odběratel vystupovat v údajném podvodném řetězci na pozici „missing trader“. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu však stejně jako u prvního zajišťovacího příkazu zůstaly dle žalobce pouze v rovině spekulací, jelikož k prokázání účasti žalobce neměl žalovaný v době vydání žádných přímých důkazů.
5. Žalobce rovněž namítá, že již v rámci řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí namítal jeho nepřezkoumatelnost a spolu s tím odmítal účast na daňovém podvodu, žalovaný však v napadeném pouze stručně konstatuje, že správce daně zajišťovací příkaz řádně a podrobně odůvodnil, a to s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu. Žalovaný jako odvolací orgán tedy na výtky v tomto směru věcně nereagoval a zároveň tím sám své rozhodnutí zatížil stejnou vadou, přičemž jeho rozhodnutí je zároveň vnitřně rozporné. Žalobce uvedl, že v odvolání nezpochybňoval, že by zajišťovací příkaz nebyl

vůbec odůvodněn, nedostatečný je obsah tohoto odůvodnění, a to zejména v tvrzené účasti na daňovém podvodu v pozici tzv. „profit taker“, když tvrzené skutečnosti neodpovídají skutečnému zjištěnému stavu a zůstávají v rovině pouhých spekulací. Zároveň je dle žalobce závěr o postačující nevědomé účasti na podvodu v přímém rozporu s odůvodněním zajišťovacího příkazu, dle kterého měl být žalobce v údajném podvodném řetězci na pozici „profit taker“, tedy osoby, která čerpá z podvodného jednání své obohacení.

6. Ze správních rozhodnutí dle žalobce plyne, že primární snahou správních orgánů bylo zajistit předmětné zboží za každou cenu a odůvodnění zajišťovacích příkazů následně účelově vytvořit. K tomuto žalobce rovněž odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, jenž se dle žalobce jasně vyjádřil proti předjímání zlých úmyslů daňových subjektů ze strany daňových orgánů.
7. Stran tvrzení o nestandardnosti podnikání žalobce ze strany žalovaného uvedl žalobce následující. K vytýkané absenci účtu žalobce u české banky má žalobce za to, že tato není podmínkou podnikání v ČR. Prokázal, že pro bezhotovostní platby využívá služby společnosti Privalgo, jež umožňuje bezhotovostní platby na účty v ČR i v zahraničí za stejných či lepších podmínek než české banky, a zároveň za výhodnější kurzy při konverzi cizích měn. S ohledem na předmět podnikání žalobce se mu jeví tento postup logickým a standardním. Žalobce má rovněž za to, že žalovaný svou argumentací uvedenou v bodě 34 napadeného rozhodnutí *de facto* zpochybňuje existenci a důvěryhodnost služby Privalgo, jelikož mu není známá z úřední činnosti. Žalobce však poukazuje na to, že tato společnost je držitelem britské licence k poskytování online platebních služeb a je registrována u britského regulátora finančních služeb. Ke konstatování žalovaného, že odkaz na službu Revolut nemůže zvýšit důvěryhodnost služby Privalgo, uvedl, že jej považuje za nepřiléhavé a plynoucí z nepochopení argumentace žalobce. Odkazem na službu Revolut nechtěl žalobce prokazovat důvěryhodnost služby Privalgo, ale vysvětlit žalovanému jakým způsobem služba funguje. Stejně jako u mnoha uživatelů v ČR služba Revolut plně nahrazuje tradiční bankovní účet, tak i obdobná služba Privalgo plně nahrazuje žalobci bankovní účet u české banky.
8. Závěr žalovaného o neexistenci důkazu o platbě za dovezené zboží pak žalobce považuje za zcela nelogický, jelikož nelze předpokládat, že zboží v hodnotě několika desítek milionů Kč bylo do ČR žalobci dodáno bez úhrady jeho kupní ceny. Tento argument je především v přímém rozporu s předchozím konstatováním žalovaného o tom, že dovoz zboží do ČR je nesporný a důkazy s tím spojené jsou nadbytečné. Žalobce má za to, že v odvolacím řízení řádně předložil veškeré doklady o dovozu zboží do ČR, jeho proclení, vyvezení a dodání odběrateli. Tyto důkazy však byly dle žalobce žalovaným označeny za nepodstatné a prokázané skutečnosti za nesporné.
9. K přeposílání plateb z účtu žalobce u společnosti Privalgo na další účet žalobce uvedl, že není jasné, co je žalobci vytýkáno, pakliže od počátku řízení před daňovými orgány jasně deklaroval, že finanční prostředky pro své podnikání získal na základě půjčky od třetí osoby Bosil Trade FZ LLC, a tyto zapůjčené finanční prostředky zároveň kontinuálně splácí. Jedná se opět o zcela standardní postup financování podnikání a žalobce od počátku řízení správcí daně transparentně přiznává veškeré bezhotovostní pohyby na svých účtech. Výše uvedené dle žalobce tak svědčí o účelovosti argumentace daňových orgánů.

10. V dalším okruhu žalobních námitek se žalobce věnuje splnění předpokladu budoucí nedobytnosti doměřené daně. Žalobce odmítá existenci silných důvodů pro obavu, že předpokládaná daňová povinnost bude v budoucnu nedobytná, což žalovaný sice dle žalobce tvrdí, ale řádně toto tvrzení nedokládá. Odkazuje přitom na judikaturu NSS, dle níž lze za silné důvody považovat zejména „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“. V předmětném případě však žalovaný žádné takové podklady dle žalobce nedokládá, když riziko odůvodňuje zejména obchodním modelem žalobce a skutečností, že po vydaném prvním zajišťovacím příkazu došlo k útlumu jeho ekonomické činnosti. K tomuto útlumu své ekonomické činnosti žalobce uvádí, že se jednalo o postup, k němuž byl donucen vydáním zajišťovacího příkazu, neboť by v případě dalších zajištění nebyl schopen plnit závazky vůči obchodním partnerům.
11. Žalobce rovněž poukazuje na to, že žalovaný nejdříve v zajišťovacím příkaze ze dne 19. 1. 2024 vyzval žalobce k úhradě částky 7 875 531 Kč na zajištění dosud nestanovené daně a po jejím uhrazení označil toto jednání žalobce za podezřelé a učiněné pouze za účelem uvolnění zajištěného zboží. K uvedeným následkům přitom vůbec nedošlo, protože žalovaný účelově vydal další zajišťovací příkaz, i když později konstatoval, že pro vydání prvního zajišťovacího příkazu nebyly splněny podmínky a příkaz zrušil. Z tohoto jednání žalovaného má jasně plynout, že jeho primární snahou bylo zajistit předmětné zboží za každou cenu a odůvodnění zajišťovacích příkazů následně účelově vytvořit. Žalovaný tak byl evidentně od počátku přesvědčen o zlém úmyslu žalobce a na přednesené argumenty vůbec nereagoval.
12. V žalobě žalobce dále odůvodňuje svůj závěr o splnění podmínek osvobození od DPH. Je přesvědčen, že pro komplexní posouzení věci je potřeba uvést i argumentaci, kterou žalobce odůvodňuje a prokazuje řádné uplatnění osvobození od DPH při předmětných transakcích, neboť tyto skutečnosti svědčí o standardnosti podnikání žalobce a jeho postupu v souladu se ZDPH. Žalobce k tomuto uvádí, že splnil podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v souladu s § 64 ZDPH. Uvedené vyplývá ze skutečnosti, že žalobce zboží, na které uplatnil odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 ,vykázaný na řádku č. 43 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2023 (dále „DAP DPH“), dodal do jiného členského státu registrovanému plátcí v lednu 2024. Zboží vykázané v DAP DPH za prosinec 2023 na řádku č. 20 bylo do ČR dovezeno v měsících říjen 2023 a listopad 2023.
13. Za období prosinec 2023 žalobce dodal zboží společností WTG Distribution a bulharské společnosti TAKTRATE LTD, VAT ID: BG207277945, Dragoman str. 25, fl. 2, ap. 8, 9000 Varna, District Odesos, Varna Province, Bulgaria (dále jen „TAKTRATE LTD“). Zboží bylo vyvezeno do jiného členského státu EU, a to do Polska. Zboží bylo postupně vyvezeno tak, jak je uvedeno v tabulce k pohybu zboží, a dopraveno dle dohody smluvních stran do logistického skladu v Polsku na adrese ul. Batorego 5, 37-700, Przemysł, Polsko, provozovaného společností Euro-Styl, 7951320989, ul. Batorego 5, 37-700 Przemysł, Poland (dále „Euro-Styl“). Přeprava předmětného zboží byla dle žalobce zahájena v prosinci 2023, avšak k dokončení obchodu a dodání zboží došlo dle dohody smluvních stran až v lednu 2024. Ze strany žalobce se pak mělo jednat o přepravu zboží pro konkrétního odběratele, a

nikoliv o přesun zboží s úmyslem ho prodat zatím neurčenému zákazníkovi, jak tvrdí správce daně. Žalovaný dodává, že z logistických důvodů bylo zboží na základě objednávky pro odběratele vypraveno předem. V souhrnném hlášení ze strany žalobce pak bylo zboží dovezeno do ČR v prosinci, deklarováno v lednu 2024, a v prosincovém hlášení bylo uvedeno zboží, které bylo do ČR dovezeno v říjnu a listopadu 2023.

14. Z výše uvedeného dle žalobce plyne, že splnil podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu v souladu s § 64 ZDPH. Na podporu svých tvrzení žalobce odkazuje také na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 18. 11. 2010 ve věci C-536/08 a ustanovení § 11 ZDPH.
15. V posledním žalobním okruhu žalobce namítá, že zajišťovací příkazy přímo zasáhly do jeho práv, což má plynout již ze samotné povahy zajišťovacího příkazu, jenž má předstižný charakter. Právě z důvodu jeho předstižnosti, pomocí které se správce daně může snažit zajistit zabezpečení budoucí úhrady daně, však zajišťovací příkaz znamená velmi závažný zásah do práv a postavení postiženého daňového subjektu, který ve svém důsledku může být ohrožen jak ve své budoucí hospodářské činnosti, tak v samotné existenci. K výše uvedenému odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90. Žalobce připomíná, že byl nucen utlumit svou obchodní činnost, neboť došlo ke zvýšení rizika, že nebude plnit závazky vůči svým obchodním partnerům. Dále pak namítá, že zajišťovací příkazy rovněž poškozují jeho dobré jméno.
16. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí o odvolání, tak zajišťovací příkaz ze dne 1. 2. 2024 č.j. 753179/24/2010-80541-109657, a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení. Následně konstatoval, že důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu byla odůvodněná obava, že žalobci bude v budoucnu doměřena DPH, neboť žalobce se ve zdaňovacím období prosinec 2023 zapojil jako tzv. „profit taker“ do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektu WTG Distribution, v podvodném řetězci na pozici tzv. „missing trader“, a dále že úhrada této daně je ohrožena z důvodu majetkové nedostatečnosti žalobce, jeho nestandardního charakteru a obchodního modelu, nízké ekonomické výkonnosti a útlumu ekonomické činnosti. Jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobce zajišťuje proclívání zboží původem ze třetích zemí (Čína, Indie, SAE, Hong Kong, USA) na území Evropské unie, za současné snahy nezákonně minimalizovat odvod DPH, tímto způsobem dodat zboží ze třetích zemí na trh Evropské unie za nižší cenu a získat tak konkurenční výhodu při jeho následném prodeji konečnému zákazníkovi. Dále uvedl, že obchodní transakce v tomto dvoučlenném podvodném obchodním řetězci mezi žalobcem a WTG Distribution, v nichž je spatřováno podvodné jednání, jsou podrobně rozebrány na stranách 11 až 20 zajišťovacího příkazu a stručně shrnuty v bodech 15 až 29 napadeného rozhodnutí.
18. Žalovaný dále uvedl, že správce daně v zajišťovacím příkaze velmi podrobně popsal jednotlivé indicie svědčící o existenci odůvodněné obavy, a to jak ve vztahu k předpokladu budoucího stanovení daně, tak i ve vztahu k obavě o její úhradu v době její vymahatelnosti.

Žalovaný tyto obavy shrnul v žalobou napadeném rozhodnutí a vyhodnotil je s ohledem na naplnění obou podmínek odůvodněné obavy včetně existence hrozícího nebezpečí z prodlení. Předpoklad budoucího stanovení daně byl žalovaným s ohledem na počáteční fázi zjišťování všech okolností ohledně účasti žalobce na podvodu na DPH, i po zohlednění nově žalobcem předložených dokladů v odvolacím řízení, shledán slabším.

19. Žalovaný uvedl, že v tomto případě dospěl k závěru, že byla naplněna obava, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, přičemž tato obava je dle žalovaného postavena na silných důvodech. Žalovaný hodnotil jednotlivé indicie zjištěné ve vztahu k žalobci ve svém souhrnu a s ohledem na ustálené judikaturní závěry. Žalovaný tak dostal požadavkům vyplývajícím z žalobcem citovaného rozsudku NSS čj. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1.2016, když oba aspekty či prvky odůvodněné obavy byly v odůvodnění zajišťovacího příkazu řádně zdůvodněny.
20. Stran námítky týkající se předpokladu budoucího stanovení daně žalovaný poukázal na to, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, jehož smyslem a cílem je zabezpečení úhrady budoucí daně. Při posouzení existence podvodu na DPH orgány finanční správy vycházejí z judikatury NSS, která podvod na DPH chápe jako kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality daně) a nestandardností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním. Odkázal přitom na rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–58 a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017–47.
21. K účasti žalobce na podvodném řetězci žalovaný uvedl, že správce daně v zajišťovacím příkazu řádně popsal strukturu podvodného řetězce, a to včetně grafického zobrazení, role obou článků řetězce, popsal obchodní transakce mezi články řetězce, jejich charakteristiku, nestandardnosti v řetězci i chybějící daň, objektivní okolnosti i kvalifikovaný odhad daně k zajištění. Obecně totiž platí, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání v rámci obchodního řetězce je skutečnost, že v obchodním řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. v řetězci je zjištěna „chybějící daň“ a že k neodvedení DPH došlo v důsledku podvodného jednání. Proto se správce daně zabýval okolnostmi obchodování v řetězci a povahou do něj zapojených společností, a tato zjištění podrobil analýze.
22. Žalovaný rovněž odmítá tvrzení o účelovém vydání zajišťovacího příkazu, neboť ten byl vydán na základě řady indicií, jež byly popsány v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Stran argumentace rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30.01.2019, čj. 9 Af 33/2017–49, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále konstatoval, že uvedený rozsudek stanoví orgánům finanční správy povinnost pohlížet na daňový subjekt primárně tak, že je poctivý a není jeho úmyslem se vyhýbat daňové povinnosti, dokud se neprokáže opak. Daný případ se však týkal odlišného skutkového stavu, kdy správce daně a odvolací orgán nezohlednily charakteristiku a plnění daňových povinností odvolatele, který byl v projednávané věci standardním a dlouhodobě podnikajícím subjektem. V nyní posuzované věci byl žalobce vyhodnocen jako nestandardní subjekt. Žalovaný dodává, že závěry obou správních orgánů jsou podloženy a odůvodněny, přičemž nevystupoval jako represivní orgán, který by byl od začátku přesvědčen o zlém úmyslu žalobce.

23. K argumentaci žalobce stran jeho nestandardnosti žalovaný uvádí, že vlastnictví bankovního účtu je s ohledem na potřeby standardního podnikatelského subjektu v ČR nezbytné, neboť jsou z něj hrazeny platby související s provozováním ekonomické činnosti. Skutečnost, že žalobce bankovní účet nemá, je dle žalovaného znakem toho, že se v jeho případě nejedná o standardní podnikatelský subjekt, a to zejména za situace, kdy žalobce je podnikatelským subjektem, u kterého zcela absentuje podnikatelské zázemí, neboť nemá žádný postížitelný movitý či nemovitý majetek, sídlí na „virtuální adrese“, nemá žádné zaměstnance a statutárním orgánem je osoba s cizí státní příslušností bez bydliště na území České republiky. Žalobce přitom realizuje obchody v řádech stovek milionů korun, takže v kontextu výše uvedených skutečností se neexistence bankovního účtu jeví jako další z nestandardností, která má za následek odůvodněnou obavu o budoucí úhradu daně, neboť žalobce z pohledu žalovaného nedisponuje žádnými finančními prostředky, z nichž by bylo možné doposud nesplnitelnou či nestanovenou daň uhradit.
24. Dále žalovaný konstatoval, že nezpochybňuje existenci služby Privalgo, pouze konstatoval, že mu služba nebyla z úřední činnosti známa. Poukazuje na to, že žalobce na účtu u společnosti Privalgo nehromadí finanční prostředky, naopak jsou dle žalovaného všechny přijaté platby obratem rozeslány. Dle žalovaného proto není zřejmé, z čeho hradí žalobce své náklady spojené s podnikáním. K tomuto dále uvádí, že z jeho pohledu nedisponuje žádnými finančními prostředky, z nichž by bylo možné doposud nesplnitelnou či nestanovenou daň uhradit. Žalovaný má za to, že i kdyby se na účtu žalobce u společnosti Privalgo nějaké finanční prostředky nacházely, byly by pro něj v případě vymáhání daně nedostupné.
25. Ve vztahu k námitce týkající se neexistence důkazu o platbě za dovezené zboží žalovaný poukázal na skutečnost, že v rámci předmětných obchodních transakcí absentují bezhotovostní úhrady na bankovní účty dodavatelů ze strany žalobce za dodané zboží, byť je tento způsob úhrady uveden na předmětných daňových dokladech. Žalovaný tak uzavírá, že tato skutečnost byla posouzena jako jedna z objektivních okolností, která spolu s dalšími objektivními okolnostmi, že o odběrateli žalobce (WTG Distribution) nebylo možné dohledat žádné relevantní informace, svědčí o vědomosti žalobce o své účasti na daňovém podvodu.
26. Stran okruhu námitek týkajících se předpokladu budoucí nedobytnosti doměřené daně žalovaný odkázal především na odůvodnění svého rozhodnutí, které dále ve svém vyjádření doplnil. Žalobce je podnikatelským subjektem bez jakéhokoliv zázemí, sídlí na „virtuální adrese“, nemá žádné zaměstnance, nevlastní žádné movité ani nemovité věci a nedisponuje bankovním účtem, přičemž veškeré platby provádí prostřednictvím platformy Privalgo, jež byla shledána nedůvěryhodnou. Žalobce byl správcem daně shledán jako rizikový subjekt, neboť obchodní model žalobce je založen na proclívání zboží, a to bezprostředně po jeho příjezdu na území ČR, přičemž toto zboží je do několika dnů převezeno do Polska, kupcem je ale maďarská společnost. Dále poukázal na to, že z rozvahy ke dni 31.12.2022 byla zjištěna hodnota zadluženosti žalobce 93,769 %. Ekonomická výkonnost daňového subjektu vykazovala nízkou rentabilitu tržeb.
27. V posuzované věci žalobce rovněž považuje za podstatnou zejména majetkovou nedostatečnost žalobce, kdy jediným zjištěným majetkem žalobce v ČR je proclívání zboží. Toto je však v dispozici žalobce pouze po velmi krátký časový úsek, než je expedováno

mimo území ČR. Ve světle výše uvedeného a současně za absence podnikatelského zázemí včetně bankovního účtu pak nelze dle názoru žalovaného označit žalobce za stabilní ekonomický subjekt. Byla tak naplněna obava, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Majetková nedostatečnost za rizikové povahy jak žalobce, tak jeho obchodního modelu, jehož se účastní, spolu s útlumem jeho ekonomické činnosti, který žalobce potvrzuje, pak dle názoru žalovaného představují silné důvody pro odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. Žalovaný tak uzavírá, že v daném případě byl slabší předpoklad stanovení daně kompenzován silnými důvody stran obavy o budoucí úhradu daně.

28. K námitce týkající se splnění podmínek pro osvobození žalobce od DPH žalovaný uvedl, že je ve vztahu k projednávané věci zcela irelevantní, jelikož předpoklad stanovení daně je v této věci odůvodněn možnou účastí žalobce na podvodu na DPH. Otázka nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu je tak za daných podmínek dle žalovaného zcela bezpředmětná.
29. K námitce zkrácení práv žalobce žalovaný poukazuje na to, že zajišťovací příkaz lze vydat za splnění zákonných podmínek dle § 167 DŘ, tedy jsou – li důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Naplnění těchto zákonných podmínek určuje mantinely pro zásah do práv daňového subjektu a v tomto smyslu není správce daně oprávněn zkoumat, zda vydání zajišťovacího příkazu má vůči daňovému subjektu likvidační účinek. Pokud totiž správce daně dospěje k závěru, že žalobci svědčí určitá daňová povinnost a že je třeba zajistit úhradu daně, není oprávněn výši částky zajištěné daně přizpůsobovat tomu, zda jejím zajištěním nezpůsobí žalobci újmu. Tuto námitku má proto žalovaný také za nedůvodnou.

Průběh řízení před daňovými orgány
30. Ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud, že dne 31. 1. 2024 zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu u žalobce daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 DŘ na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období (dále „ZO“) listopad 2023 a prosinec 2023. Dne 1. 2. 2024 vydal správce daně dle § 167 DŘ ve spojení s § 103 ZDPH zajišťovací příkaz č. j. 753179/24/2010-80541-109657, jímž uložil daňovému subjektu (žalobci) aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období prosinec 2023, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu ve výši 44 998 904 Kč. Správce daně poté v souladu s § 103 zákona o DPH učinil pokus vyrozumět žalobce o vydání zajišťovacího příkazu. Tento úkon správce daně je zachycen v úředním záznamu č. j. 754309/24/2010-80541-109657. Zajišťovací příkaz byl žalobci doručen prostřednictvím datové schránky dne 1.2.2024.
31. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil odvoláním ze dne 1. 3. 2024. Správce daně s ohledem na vady odvolání vydal výzvu k odstranění vad odvolání č. j. 1573530/24/2010-80541-109657 ze dne 4. 3. 2024. Dne 27. 3. 2024 bylo správci daně doručeno doplnění odvolání, které bylo zaevidováno pod č. j. 2566453/24. Další doplnění odvolání pak žalobce zaslal správci daně dne 10. 04. 2024, přičemž bylo zaevidováno pod č. j. 3065084/24. Správce daně doplněné odvolání proti zajišťovacímu příkazu posoudil a odvolání ve smyslu § 113 odst. 1 písm. a) či b) DŘ nevyhověl, neshledal ani důvod pro jeho zamítnutí a zastavení

odvolacího řízení podle § 113 odst. 1 písm. c) DŘ, a proto odvolání v souladu s § 113 odst. 3 DŘ postoupil k rozhodnutí odvolacímu orgánu – Odvolacímu finančnímu ředitelství.

32. V rámci odvolacího řízení odvolací orgán v souladu s § 115 odst. 2 DŘ zaslal dne 30. 4. 2024 pod č. j. 14456/24/5100-41456-712609 žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále „výzva“), kterým ho seznámil s hodnocením jím předložených důkazních prostředků v průběhu odvolacího řízení (odpověď na výzvu Melrotrading listopad, odpověď na výzvu Melrotrading prosinec, CMR listy listopad, CMR listy prosinec 2023, Declaration Taktrate LTD – přehled faktur, doklady dovoz prosinec 2023, doklady vývoz prosinec 2023, faktury vývoz listopad 2023, ověření DPH TAKTRATE LTD Vies on-the-Web, ověření DPH WTG Vies on-the-Web, podklady dovoz listopad, potvrzení o dodání zboží WTG Distribution Kft., smlouva o vedení účtu Privalgo, Statement Report Melrotrading - tabulka transakcí Privalgo, tabulka pohyb zboží listopad 2023, tabulka pohyb zboží prosinec 2023) a seznámil ho také s novým důkazem správce daně, který se týkal informace od polské finanční správy, i s hodnocením tohoto důkazu odvolacím orgánem. Žalobci byla tato výzva doručena dne 30. 4. 2024, načež se žalobce vyjádřil podáním doručeným odvolacímu orgánu dne 15. 5. 2024, jež bylo zaevidováno pod č. j. 16051/24.
33. O odvolání bylo rozhodnuto rozhodnutím č. j. 16676/24/5100-41456-712609 ze dne 23. 5. 2024 (napadené rozhodnutí). Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
34. Výše nadepsané rozhodnutí odvolacího správního orgánu žalobce poté napadl žalobou.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

35. 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.).
36. Žaloba byla podána včas a osobou oprávněnou.
37. Žaloba není důvodná.
38. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem účastníci nevyjádřili výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Městský soud proto přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí.
39. Městský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Musí se jednat o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

40. Dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*
41. Dle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů rozhodnutí, není-li zřejmé, z jakých podkladů rozhodnutí činil a jakými úvahami se při hodnocení těchto podkladů správní orgán řídil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51 je dále zřejmé, že nepřezkoumatelnost je také dána, jestliže správní orgán v rozhodnutí neuvede podklady rozhodnutí, z nichž dovedl své závěry, případně jestliže nevypořádal rozpory mezi zjištěnými podklady, tj. nevysvětlil proč upřednostnil podklady svědčící o určitém skutkovém závěru oproti jinému (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47).
42. Městský soud předesílá, že nepřezkoumatelnost je nutné brát jako extrémní vadu rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti, případně absenci důvodů pro něj, a nikoliv jako pouhý nesouhlas se závěry v něm obsaženými. Smyslem nepřezkoumatelnosti je, zda napadené rozhodnutí splňuje podmínky stanovené pro odůvodnění a zda je možné ho přezkoumat. Soud poukazuje na to, že sám žalobce se závěry obsaženými v napadeném rozhodnutí věcně polemizuje a vznáší ve vztahu k nim konkrétní námitky, což by dozajista nebylo možné, pakliže by byly zatíženy vadou nepřezkoumatelnosti.
43. Soud dále konstatuje, že ačkoliv je vypořádání námítka nepřezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu v napadeném rozhodnutí značně strohé, ob stojí a žalovaný tak nezatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Dle soudu zcela postačí toto krátké odůvodnění nedůvodnosti námítka nepřezkoumatelnosti v napadeném rozhodnutí i proto, že žalovaný odkázal na příslušné části zajišťovacího příkazu, z nichž je patrné, že tento je dostatečně odůvodněný a zohledňuje okolnosti daného případu. Pro výše uvedené shledal městský soud námitku nepřezkoumatelnosti nedůvodnou.
44. Soud předesílá, že v této věci je spornou otázka, zda byl předmětný zajišťovací příkaz vydán v souladu s § 167 DŘ ve spojení s § 103 ZDPH.
45. Žalobce namítá, že nebyly splněny předpoklady dané zákonnou úpravou a judikaturou pro vydání tohoto příkazu. Poukazuje na nenaplnění podmínek (i) předpokladu budoucího stanovení daně a (ii) obavy o budoucí úhradu daně. Žalobce k tomuto uvedl, že jednání správních orgánů bylo účelové (s odkazem na předchozí zajišťovací příkaz), nedostatečně a nesprávně odůvodněné.
46. Žalovaný naopak tvrdí, že důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu byla odůvodněná obava, že žalobci bude v budoucnu doměřena DPH, neboť se měl v období prosinec 2023 zapojit do podvodného řetězce coby „profit taker“. Úhrada takto doměřené daně byla dle žalovaného ohrožena s přihlédnutím k jím tvrzené „nestandardní“ povaze žalobce jakožto podnikatelského subjektu.

47. Soud se zabýval splněním podmínek (i) předpokladu budoucího stanovení daně a (ii) obavy o budoucí úhradu daně, daných příslušnou zákonnou úpravou.
48. Dle ustanovení § 167 daňového řádu (1) *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.*
(2) *Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.*
(3) *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.*
(4) *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.*
(5) *Je-li zajišťovací příkaz vykonatelný, může správce daně na základě předchozího písemného souhlasu daňového subjektu s úředně ověřeným podpisem vyzvat tento daňový subjekt k podání prohlášení o majetku i v případě, že by nedoplatek mohl být uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb.*
49. Dle ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty *hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*
50. Z komentáře k § 167 DŘ plyne, že první podmínka „[...] se týká přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena. Správce daně musí v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu uvést, co jej vede k domněnce, že daň bude stanovena v uvedené výši. Daňový subjekt má pak právo vznášet námitky stran této pravděpodobnosti. Zde si je třeba uvědomit, že správce daně většinou (v případě dosud nestanovené daně) nebude schopen popsat okolnosti stanovení daně tak, jak by činil při ukončení řízení o stanovení daně. To je logicky dáno stavem řízení. Na druhou stranu se správce daně nesmí dopustit zjevně excesivní konstrukce, která by sama o sobě zakládala nepravděpodobnost stanovení daně. I z hlediska vypořádání námitek daňového subjektu musí být tyto přiměřené stavu řízení. Signifikantní je to zejména v oblasti podvodů na dani z přidané hodnoty, kde soudům postačí shromáždění přesvědčivých indicií o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, avšak detailní dokazování či prokazování dobré víry odkazují na nalézací řízení (NSS 1 Afs 275/2016, 4 Afs 129/2018). V rámci přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně se rozlišují silné a slabé důvody této pravděpodobnosti. Zatímco silné budou spočívat např. v judikturně uchopených důvodech stanovení daně, ustálených právních názorech apod., slabé pro změnu v nových přístupech správců daně, judikturně sporných otázkách apod.“ (Rozeňhal, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-11-28]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.).
51. Soud rovněž odkazuje na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, v němž kasační soud uvedl, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou

daň pouze pokud existují objektivní skutečnosti, jež zakládají odůvodněnou obavu (přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena.

52. V této věci byla dle správních orgánů dána pravděpodobnost doměření daně zapojením žalobce do podvodného řetězce, tedy řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového odvodu. Tento svůj závěr odůvodnil v zajišťovacím příkazu na stranách 4 až 21. Ve svém rozhodnutí reflektoval jak důkazy, jež sám opatřil, tak důkazy získané v rámci mezinárodní spolupráce z Polska a Maďarska. Na základě zjištěného stavu věci učinil závěr, že *„role daňového subjektu, na základě níž je založen jeho „obchodní model“, spočívá v proclívání zboží původem ze třetích zemí na území společenství EU, k čemuž nejen v prosinci 2023 docházelo na území tuzemska, při současné snaze (vykazováním dodání zboží do JČS článku v postavení „missing trader“), kdy v období prosinec 2023 nebyla v Maďarsku ze strany odběratele W TG Distribution Kft., VAT ID:HU32221404 přiznána (a tedy ani ubražena) daň z intrakomunitárního pořízení zboží v celkové hodnotě 214 280 496 Kč, minimalizovat odvod daní (DPH) a tímto způsobem „přemístit“ zboží (zejména elektroniku) ze třetích zemí na trh společenství EU za nižší cenu a získat tak konkurenční výhodu při jeho následném prodeji konečnému zákazníkovi.“*. K těmto závěrům se přiklonil také žalovaný v bodech 23 až 39 napadeného rozhodnutí o odvolání, i když uvedl, že dle jeho názoru existuje slabší předpoklad budoucího doměření daně žalobci. Soud je názoru, že správní orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě nastínily struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní (žalobce). Rovněž je patrné, že účast žalobce na podvodném řetězci není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi. Poukazuje přitom na výše uvedené pasáže odůvodnění dotčených rozhodnutí.
53. Městský soud uvádí, že kasační soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, rovněž seznal, že 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.). Proto se městský soud domnívá, že je nyní potřeba přihlédnout také k naplnění podmínky druhé, tj. k možné obavě o budoucí úhradu daně. Ta v případě, že by byla dostatečně „silná“, může, s ohledem na výše uvedený rozsudek NSS, kompenzovat slabší důvod nasvědčující pravděpodobnosti stanovení daně.
54. Tato druhá podmínka je dle judikatury splněna, pakliže je dána odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).
55. Soud znovu odkazuje na komentář k § 167 daňového řádu, dle něž *„[d]ruhá část odůvodněné obavy spočívá v naplnění pojmů nedobytnosti či dobytosti se značnými obtížemi. Opět se zde rozlišují silné a slabé důvody. Zatímco silné důvody svědčící nedobytnosti daně spočívají např. v insolvenci, zbavování se majetku, nespolupráci subjektu se správcem daně, zkušenosti z minulých řízení, nekontaktnosti apod., slabé důvody budou zase uceleným a logickým okruhem indicií nižší intenzity svědčících o nedobré ekonomické situaci. Tyto by samy o sobě nestačily pro naplnění důvodné obavy o dobytost daně. Příkladem může být absence dlouhodobého hmotného majetku, vysoce likvidní majetek, silná zadluženost, poměr předpokládané daňové povinnosti proti majetku apod. Platí zde to samé, co u přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně, kdy správce*

*daně není povinen provádět komplexní majetkovou analýzu daňového subjektu, avšak postačí podstatná identifikace základních rizik a hospodářský kontext subjektu (NSS 6 Afs 3/2016).“ (Rozeňnal, T. *Daňový řád: Praktický komentář*, citováno výše).*

56. Soud předesílá, že i splnění této podmínky je mezi stranami sporné. Žalobce odmítá existenci silných důvodů pro obavu o dobytost daňové povinnosti. Žalobce uvedl, že žalovaný tato tvrzení ničím podstatným nedoložil, úhradu dřívějšího zajišťovacího příkazu označil za podezřelou a účinnou pouze za účelem uvolnění zajištěného zboží. Žalovaný podle něj také utváří nesprávné závěry z útlumu ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný tak byl evidentně od počátku přesvědčen o zlém úmyslu žalobce a na přednesené argumenty vůbec nereagoval.
57. Stran námitek týkajících se předpokladu budoucí nedobytnosti doměřené daně žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a dále své důvody ve vyjádření doplnil. Poukázal na nestandardnost podnikání žalobce, tj. podnikání bez jakéhokoliv zázemí, „virtuální adresa“, bez zaměstnanců, bez věcí movitých i nemovitých, absence bankovního účtu, platby provádí přes platformu Privalgo, jež nebyla shledána jako důvěryhodná, resp. z pohledu úhrady budoucí daně prostřednictvím právních nástrojů, které má správce daně k dispozici, dosažitelná. Žalobce byl správcem daně shledán jako rizikový subjekt, neboť obchodní model žalobce je založen na proclívání zboží, a to bezprostředně po jeho příjezdu na území ČR, přičemž toto zboží je do několika dnů převezeno do Polska a v daném případě přitom platí, že kupcem je maďarská společnost. Dále poukázal na hodnotu zadluženosti žalobce plynoucí z rozvahy ke dni 31. 12. 2022 ve výši 93,769 %. Ekonomická výkonnost daňového subjektu vykazovala nízkou rentabilitu tržeb.
58. V posuzované věci žalobce rovněž považuje za podstatnou zejména majetkovou nedostatečnost žalobce, kdy jediným zjištěným majetkem žalobce v ČR je proclívání zboží, jež je však v dispozici žalobce pouze po velmi krátký časový úsek, než je expedováno mimo území ČR. Ve světle výše uvedeného pak nelze dle žalovaného označit žalobce za stabilní ekonomický subjekt. Byla tak naplněna obava, že předpokládaná daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Majetková nedostatečnost za rizikové povahy jak žalobce, tak jeho obchodního modelu, jehož se účastní, spolu s útlumem jeho ekonomické činnosti, který žalobce potvrzuje, pak dle názoru žalovaného představují silné důvody pro odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. Žalovaný uzavírá, že v daném případě byl slabší předpoklad stanovení daně kompenzován silnými důvody stran obavy o budoucí úhradu daně.
59. Soud s přihlédnutím k výše uvedeným argumentům stran dospěl k následujícímu závěru. S poukazem na odůvodnění správce daně (hlavně s. 21 až 28) a odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 48 až 57), v nichž se správní orgán přiklonil k závěrům správce daně, soud konstatuje, že byla dána odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Soud k tomu vedou zejména zjištění ohledně nestandardnosti žalobcova podnikání, jeho majetkové nedostatečnosti a s tím spojené rizikovosti žalobce, jakožto daňového subjektu. Soud přihlédl také k tomu, že žalobce působí v ČR bez jakéhokoliv zázemí, přičemž jeho sídlo je pouze „virtuální“, dále k absenci zaměstnanců, hodnotě zadlužení a v neposlední řadě k dosažitelnosti a nedostatku finančních prostředků žalobce.

60. K samotnému užívání služby společnosti Privalgo pro žalobcovu podnikání soud uvádí, že toto jednání je velmi nestandardní. Argumentace žalobce nižšími konverzními náklady je dle názoru soudu spíše doplňková, jelikož dle názoru soudu je vlastnictví účtu u české banky jedním z ukazatelů standardnosti subjektu podnikajícího v ČR. Soud poukazuje rovněž na to, že je možné také u českých bank zřídit účty v cizích měnách a vyhnout se tak konverzním nákladům spojeným s podnikáním žalobce. Rovněž je dle soudu nutné poukázat na nedostatek finančních prostředků na žalobcově účtu u společnosti Privalgo, přičemž v případě, kdy jsou na tento účet zaslány, jsou obratem odeslány na další účet. Panuje tak odůvodněná obava o možnost žalobce uhradit případnou daňovou povinnost.
61. Pro výše uvedené neshledal soud důvodnou námitku nesplnění podmínky odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a shodně se žalovaným proto konstatuje, že zde existuje „silný“ důvod ve vztahu k této podmínce.
62. Po posouzení výše uvedených podmínek zvlášť se soud zabýval jejich posouzení ve vzájemném spojení. Žalobce i žalovaný správně odkazují na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, dle něhož je možné slabší pravděpodobnost budoucího doměření daně kompenzovat silnějšími důvody, které nasvědčují o budoucí nedobytnosti daně. Soud se v této věci výše přiklonil k závěrům správce daně a žalovaného, že byl dán „slabší“ důvod pravděpodobnosti budoucího doměření daně, avšak současně jsou dány „silnější“ důvody, které nasvědčují o budoucí nedobytnosti daně.
63. Městský soud se proto domnívá, že předmětný zajišťovací příkaz byl vydán v souladu se zákonem a správní orgány tak nepochybily, pokud úhradu daně za zdaňovací období prosinec 2023 zajistily vydáním předmětného zajišťovacího příkazu. Námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí a prvostupňového rozhodnutí je proto nedůvodná.
64. Stran námitky zlého úmyslu a účelovosti postupu daňových orgánů soud neshledal, že by daňové orgány při svém postupu vybočily ze zákonem daných mantinelů. O účelovosti jejich postupu nesvědčí ani to, že napadené rozhodnutí není prvním zajišťovacím příkazem, který správce daně proti žalobci vydal. Pokud by soud akceptoval tuto konstrukci žalobce, v podstatě by řekl, že správní orgány mají pouze jednu možnost vydání zajišťovacího příkazu, přičemž další zajišťovací příkazy (navíc za jiná období) by již nemohly být vydány. Taková konstrukce je zcela jistě v rozporu se smyslem a účelem předmětné právní úpravy. Závěrem soud k odkazu žalobce na rozsudek městského soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, uvádí, že tento stanovuje povinnost správních orgánů pohlížet na daňový subjekt bez předpojetí. Výše soud uvedl, že neseznal jednání správních orgánů účelovými, a proto se domnívá, že tyto orgány dostaly svým povinností uvedeným ve výše nadepsaném rozsudku. Tato námitka je tak dle soudu taktéž nedůvodná.
65. Městský soud se rovněž zabýval námitkou splnění podmínek pro osvobození žalobce od DPH. Soud konstatuje, že jak žalobce, tak žalovaný jsou zajedno v závěru o její irelevanci v tomto řízení. Pro úplnost soud odkazuje na část „žalobní body“ tohoto rozsudku, kde shrnul tvrzení, jež uplatnil žalobce v rámci této námitky. Stejně tak na tomto místě odkazuje soud na část „vyjádření žalovaného“, kde uvedl reakci žalovaného na tuto žalobní námitku.

66. Ačkoliv si je soud vědom, že je tato námitka uplatněna spíše jen pro „dokreslení“ situace, shledal i on, že jde o námitku v tomto řízení irelevantní, a tudíž také nedůvodnou a nezpůsobitou, jakkoliv změnit právní názor soudu vyjádřený v tomto rozsudku. K tomuto soud připomíná, že zajišťovací příkaz je povahy předstižné a předpoklad stanovení daně je v nyní řešené věci odůvodněn možnou účastí žalobce na podvodném řetězci, jak bylo uvedeno výše. Otázka existence či výše daňové povinnosti bude řešena v jiném řízení, proto ji soud v řízení o žalobě proti vydaným zajišťovacím příkazům posuzovat nemůže.
67. Jako poslední se soud zabýval námitkou žalobce, že zajišťovací příkazy přímo zasáhly do jeho práv. Tento zásah má plynout již ze samotné povahy zajišťovacího příkazu, jenž je předstižného charakteru. Žalobce namítá, že je v důsledku zajišťovacího příkazu ohrožena jak jeho budoucí hospodářská činnost, tak jeho samotná existence. Dále připomněl, že byl nucen utlumit svou obchodní činnost, neboť došlo ke zvýšení rizika, že nebude plnit závazky vůči svým obchodním partnerům. Současně pak namítá, že zajišťovací příkazy poškozují jeho dobré jméno.
68. Žalovaný stran této námitky uvedl, že zajišťovací příkaz lze vydat za splnění zákonných podmínek dle § 167 DŘ. Naplnění těchto zákonných podmínek dle žalovaného určuje mantinely pro zásah do práv daňového subjektu a v tomto smyslu není správce daně oprávněn zkoumat, zda vydání zajišťovacího příkazu má vůči daňovému subjektu likvidační účinek. Pokud totiž správce daně dospěje k závěru, že žalobci svědčí určitá daňová povinnost a že je třeba zajistit úhradu daně, není oprávněn výši částky zajištěné daně přizpůsobovat tomu, zda jejím zajištěním nezpůsobí žalobci újmu.
69. Soud v první řadě odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2019, č. j. 4 Afs 158/2016-27, v němž kasační soud seznal, že při stanovení výše zajištění správce daně 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 daňového řádu. Tento závěr byl následně potvrzen např. rozsudkem NSS ze dne 9. 8. 2023, č. j. 7 Afs 352/2021-31. Městský soud uvádí, že postup, kdy by daňové orgány postupovaly při stanovení výše zajišťované daně tak, že by zkoumaly, zda může uložená povinnost u daňového subjektu vyvolat jeho ohrožení, byl by takový postup v rozporu s cílem správy daní. Soud si je samozřejmě vědom, že správní orgány mohou použít i méně závažný zásah do práv žalobce, k čemuž ale nepřistoupily právě s ohledem na konkrétní okolnosti dané v předmětném řízení. Pro výše uvedené má městský soud i námitku zásahu do práv žalobce za nedůvodnou.
70. Pro úplnost městský soud připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobce, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).
71. Nad rámec výše uvedeného odůvodnění soud předesílá, že žalobce bude mít možnost brojit správní žalobou proti samotnému rozhodnutí o doměření daně, přičemž tímto rozsudkem soud nijak nepředjímá výsledek tohoto případného řízení.

Závěr a náklady řízení

72. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. 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 29. ledna 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu