



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MELROTRADING s.r.o.**, se sídlem Chudenicá 1061/26, Praha, zast. Mgr. Pavlem Kropáčkem, advokátem, se sídlem Pobřežní 667/78, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2025, č. j. 11 Af 11/2024-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2024, č. j. 16676/24/5100-41456-712609; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) ze dne 1. 2. 2024 č. j. 753179/24/2010-80541-109657, kterým bylo stěžovateli dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 12. 2023 do 31. 12. 2023 složením jistoty ve výši 44 998 904 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Stěžovatel dle zjištění správce daně popsaných ve spise zajišťuje proclívání zboží původem ze třetích zemí (Čína, Indie, SAE, Hong Kong, USA) na území Evropské unie; dle správce daně se stěžovatel snaží v rámci zpochybněných transakcí nezákonně minimalizovat odvod daně z přidané hodnoty a dodat zboží ze třetích zemí na trh Evropské unie za nižší cenu a získat tak konkurenční výhodu při jeho následném prodeji konečnému zákazníkovi. Obchodní transakce v tomto dvoučlenném podvodném obchodním řetězci mezi stěžovatelem a společností WTG Distribution Kft., se sídlem v Maďarsku (dále jen „WTG

Distribution“), v nichž je spatřováno podvodné jednání, jsou podrobně popsány na stranách 11 až 20 zajišťovacího příkazu a stručně shrnuty v bodech 15 až 29 rozhodnutí žalovaného.

[3] V **žalobě** stěžovatel namítal, že nebyly splněny zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu; poukázal na nenaplnění a) předpokladu budoucího stanovení daně a b) obavy o budoucí úhradu daně; uvedl, že jednání správních orgánů bylo účelové (s odkazem na zrušený předchozí zajišťovací příkaz) a nedostatečně odůvodněné. Tvrdil dále, že splnil podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v souladu s § 64 zákona o dani z přidané hodnoty; na podporu svých tvrzení odkázal také na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 18. 11. 2010 ve věci C-536/08 a § 11 zákona o dani z přidané hodnoty.

[4] **Městský soud** neshledal žalobu důvodnou. Dospěl k závěru, že pravděpodobnost doměření daně zapojením stěžovatele do podvodného řetězce, jehož účelem je krácení daně z přidané hodnoty v rámci daňového podvodu, byla správcem daně dostatečně v zajišťovacím příkazu odůvodněna. Dle městského soudu správní orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě nastínily struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli stěžovatele v ní; rovněž je patrné, že účast stěžovatele na podvodném řetězci není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.

[5] Městský soud při posouzení věci vycházel zejména z rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, z něhož se podává, 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. Městský shrnul argumentaci stěžovatele i žalovaného a dospěl k závěru, že byla především dána „silná“ odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi; poukázal na zjištění ohledně nestandardnosti podnikání stěžovatele, jeho majetkovou nedostatečnost; přihlédl také k tomu, že stěžovatel působí v ČR bez jakéhokoliv zázemí, jeho sídlo je pouze „virtuální“, přihlédl k hodnotě zadlužení a v neposlední řadě k dosažitelnosti a nedostatku finančních prostředků stěžovatele. Městský 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 (za jiné zdaňovací období) ve vztahu ke stěžovateli vydal.

[6] Městský soud rovněž nepřehlédl námitku tvrzeného splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty, přičemž konstatoval, že tato námitka je pro dané řízení (ve věci zajišťovacího příkazu) irelevantní; připomněl, že zajišťovací příkaz je povahy předstižné a předpoklad stanovení daně je v nyní řešené věci odůvodněn již jen možnou účastí stěžovatele na podvodném řetězci; otázka existence či výše daňové povinnosti bude řešena v jiném řízení, proto ji soud v řízení o žalobě proti zajišťovacímu příkazu posuzovat nemůže. Nad rámec odůvodnění městský soud konstatoval, že stěžovatel bude mít možnost brojit správní žalobou proti samotnému rozhodnutí o doměření daně, přičemž nyní soud nijak nepředjímá výsledek tohoto případného řízení.

[7] V **kasační stížnosti** stěžovatel uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nezákonnost dle stěžovatele spočívá

pokračování

v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a to zejména v otázce existence důvodu pravděpodobnosti budoucího doměření daně pro účast stěžovatele na daňovém podvodu; nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v nedostatečném vypořádání žalobních námitek.

[8] Stěžovatel je přesvědčen, že správní soud a správce daně ve svých rozhodnutích nesprávně aplikovali § 167 daňového řádu a § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, čímž došlo k významnému zásahu do majetkových práv stěžovatele. Dle stěžovatele při vydání zajišťovacího příkazu nebyly dány ani slabé důvody budoucího stanovení daně, důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně rovněž nelze označit za silné.

[9] Stěžovatel tvrdí, že konstrukce zapojení do daňového podvodu byla správcem daně přestěněna až v druhém zajišťovacím příkazu, zatímco v prvním (později zrušeném) zajišťovacím příkazu vycházel správce daně z úplně jiného mechanismu (tuzemského prodeje nedlouho po dovozu, zamlčení atd.). Když se na základě odvolání stěžovatele jasně prokázalo, že uvedená spekulace žalovaného o prodeji zboží v tuzemsku je nepravdivá a stěžovatel zboží řádně vyvezl, jak deklaroval, vydal správce daně druhý zajišťovací příkaz č.j. 753179/24/2010-80541-109657 a původní příkaz zrušil. V novém zajišťovacím příkazu žalovaný zcela změnil důvody pro jeho vydání a nově zajišťovací příkaz odůvodnil tím, že se stěžovatel měl účastnit daňového podvodu v pozici „*profit taker*“, a to společným jednáním s maďarskou společností WTG Distribution, která měla jako odběratel vystupovat v údajném podvodném řetězci na pozici „*missing trader*“. Důvody pro vydání druhého zajišťovacího příkazu, stejně jako u prvního zajišťovacího příkazu, zůstávaly pouze v rovině spekulací, protože k prokázání účasti stěžovatele (ať již vědomé nebo nevědomé) neměl správce daně žádných přímých důkazů. Městský soud následně místo řádného projednání otázky údajného zapojení do daňového podvodu, pouze nekriticky přijal argumentaci správních orgánů; vůbec nepřihlédl k argumentaci stěžovatele, ani ke skutečnosti, že důkazní břemeno údajné účasti na daňovém podvodu leží na straně správních orgánů. Ke klíčové otázce možné účasti stěžovatele na daňovém podvodu, která by měla následně vést k doměření daně, soud nereflektoval žalobní důvody a pouze stroze odkázal na správnost napadených rozhodnutí. Tímto postupem městský soud zatížil napadený rozsudek jak vadou nezákonnosti, tak vadou nepřezkoumatelnosti.

[10] Stěžovatel dále obsáhle s odkazem na judikaturu NSS popisuje nutnost zkoumání tří podmínek při hodnocení daňového podvodu pro doměření daně z titulu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce: 1) existence daňového podvodu (chybějící daň), 2) vědomost či možnost vědět o možném podvodu, 3) přijetí přiměřených opatření k zabránění podvodu. Dle stěžovatele správce daně vůbec nepostavil na jisto a dostatečně nedoložil, že by zde existoval daňový podvod, a logicky tak není doloženo ani to, že se jej stěžovatel mohl účastnit. Soud pak jenom v obecné rovině nekriticky zopakoval argumentaci správcem daně. Odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce přitom představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na odpočet daně; správce daně by tedy měl s daným institutem nakládat obezřetně a aplikovat jej pouze a výhradně na situace, které vykazují jasné znaky podvodného jednání. Tento přístup vyžaduje komplexní a důsledné hodnocení veškerých zjištěných faktů. Jenom pokud údaje obsažené ve spise ukazují, že podezřelé skutečnosti nelze vysvětlit žádným legitimním způsobem, lze dovodit úmyslné zapojení do daňového podvodu a odepřít nárok na odpočet. Stěžovatel je

přesvědčen, že uvedené zákonné pravidlo je nezbytné dodržovat i v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, a to i přesto, že tento má pouze předstižnou funkci.

[11] Co se týče tvrzené chybějící daně (porušení daňové neutrality) v konkrétním případě správní orgány ani soud v napadených rozhodnutích vůbec neuvedly podstatné skutečnosti, které by závěr o porušení daňové neutrality podporovaly. V odůvodnění napadených rozhodnutí není dostatečně vysvětleno, zda byla daň nakonec v Maďarsku přiznána a odvedena, zda a kde bylo zboží dále vyvezeno apod. V okamžiku rozhodování o správní žalobě měl soud o této otázce vést řádné dokazování a žalovaného vyzvat k předložení důkazu o porušení daňové neutrality. Od zajištění zboží po vydání napadeného rozsudku přitom uplynul jeden rok, za ten čas měly správní orgány dostatek času ke zjištění, zda a kde bylo následně zboží vyvezeno a zda byla po jeho prodeji koncovým odběratelům odvedena daň. Jednalo se o pohyb zboží na trhu EU, kde si finanční úřady jednotlivých členských zemí vyměňují údaje pravidelně na „denní bázi“.

[12] Stěžovatel nepopírá, že k vydání zajišťovacího příkazu sice stačí důvodné podezření, ale i toto podezření musí mít reálný faktický základ. V daném případě však existuje pouze teze, že u maďarské společnosti zjevně nebyla odvedena DPH v Maďarsku, a tak došlo k podvodu. Správce daně nejdříve neprokázal svá původní podezření, že v rámci příslušného vývozního řetězce mohlo zboží končit v České republice nebo se tady prodávat koncovému spotřebiteli; stěžovatel doložil, že probíhá skutečný vývoz (doprava do polského logistického skladu a následně do Maďarska či Bulharska). Stěžovatel navíc upozornil také na to, že z hlediska judikatury Soudního dvora EU lze dodání do jiného členského státu osvobodit i v případě, že je prokazatelně vyvezeno mimo ČR a splňuje se podmínka přepravy do EU státu odběratele. Tuto koncepci městský soud odmítl komentovat s tím, že jde jen o „irelevantní“ argument týkající se právního režimu osvobození od DPH. Stěžovatel poukazuje, že právě tato obrana prokazuje, že stěžovatel nebyl účasten podvodu na DPH a nebyl zde důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, předpokladu budoucího stanovení daně, a to ani v té nejnižší intenzitě, která by vydání zajišťovacího příkazu mohla odůvodňovat. Pokud by stěžovatel byl účastníkem podvodného řetězce v pozici „*profit taker*“, musel by logicky dosahovat násobně vyšších zisků, aby jeho účast na podvodu dávala ekonomický smysl. Stěžovatel rovněž namítá, že ze strany správce daně nebylo spolehlivě zdůvodněno a doloženo, jak má daňový podvod „fungovat“, v čem má spočívat a co má být jeho logickým účelem, a zrovna tak není zjevné, resp. logicky odůvodněné, v čem má spočívat role stěžovatele v údajném podvodu. Současně stěžovatel ani netuší, v jakém ohledu by právě on měl profitovat ze situace, kdy by dodával zboží do jiného členského státu (JČS) bez DPH a současně by v JČS údajně nebylo odváděno DPH z pořízení takového zboží, resp. v jakém ohledu by se tyto skutečnosti pozitivně promítly do majetkové sféry stěžovatele. Pouhá spekulace o tom, že stěžovatel při účasti na takto nelogicky popsáném daňovém podvodu jednal „vědomě“ či se musel podílet na daňovém podvodu, nemůže stačit pro splnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti doměření DPH. Z rozsudku NSS č. j. 9 Afs 33/2017-49, na který stěžovatel v žalobě odkazoval, vyplývá, že finanční orgány nemohou k daňovým subjektům přistupovat s presumpcí nepoctivosti a předpokládat u nich zlý úmysl, pokud zde nejsou dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. V daném případě stěžovatel nabídl zcela reálné vysvětlení (dovoz zboží ze třetích zemí, uskladnění v ČR a následný vývoz do jiných členských států), které není protizákonné a je logické pro velkoobchodní operace s relativně nízkou marží. Ke svým tvrzením navíc stěžovatel

pokračování

předložil veškeré důkazy prokazující, že zboží bylo řádně prodáno odběrateli, za zboží bylo zapláceno a zboží bylo z ČR vyvezeno.

[13] Stěžovatel trvá na svých námitkách uplatněných v žalobě i co se týče druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. ohrožení budoucí dobytosti daně; nesouhlasí s tvrzením, že byly naplněny podmínky § 167 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu a odmítá existenci silných důvodů pro obavu, že předpokládaná daňová povinnost bude v budoucnu nedobytná, což v řízení nebylo řádně prokázáno. Z rozsudku NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104 vyplývá, že za silné důvody lze 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 nespolečně pracoval“*. V případě stěžovatele však správní orgány žádné takové podklady nepředložily a riziko odůvodňují pouze obchodním modelem stěžovatele a skutečností, že po vydaném prvním zajišťovacím příkazu došlo k útlumu jeho ekonomické činnosti. Jakýkoli jiný postup, než dočasný útlum ekonomické činnosti by však byl ze strany stěžovatele zvýšením rizika trvalého ukončení ekonomické činnosti způsobeného vydanými zajišťovacími příkazy, neboť stěžovatel by v případě dalších zajištění nebyl schopen plnit své závazky vůči svým obchodním partnerům. Stěžovatel v této souvislosti opakovaně odkazuje na skutečnost, že v návaznosti na vydaný zajišťovací příkaz č.j. 327467/24/2010-80541-109657 uhradil částku 7 875 531 Kč, čímž jasně projevil snahu nikoliv svoji činnost ukončovat, ale naopak nastalou situaci řešit a v daňovém řízení hájit svůj postup při uplatnění osvobození od DPH. Ve vztahu k úhradě uvedené částky přitom správce daně uvedl, že tuto skutečnost *„nepovažuje za faktor, který by snížil či zcela eliminoval obavu ve vztahu k dobytosti v budoucnu stanovené daně“* a dále *„není tak zřejmé, zda se nejednalo pouze o účelovou úhradu jistoty pouze za účelem uvolnění zajištěného zboží, jehož předpokládaná hodnota (cca 26 mil. Kč) byla několikanásobně vyšší než výše jistoty (cca 8 mil. Kč)“*. Správce daně tedy nejdříve ve vydaném zajišťovacím příkaze vyzval stěžovatele k úhradě částky 7 875 531 Kč na zajištění dosud nestanovené daně a po jejím uhrazení označí toto jednání stěžovatele za podezřelé a učiněné pouze za účelem uvolnění zajištěného zboží. Dle stěžovatele primární snahou správce daně bylo zajistit zboží za každou cenu a odůvodnění zajišťovacích příkazů následně účelově vytvořit. Správce daně byl evidentně od počátku přesvědčen o zlém úmyslu stěžovatele a na přednesené argumenty vůbec nereagoval. Soud se v napadeném rozsudku s uvedenými námitkami opět řádně nevypořádal, když pouze stroze konstatuje, že neshledal vybočení správních orgánů ze zákonem daných mantinelů a odmítá argumentaci o účelovosti jednání správce, protože ten není omezen vydáním jediného zajišťovacího příkazu. Stěžovatel namítá, že odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 33/2017-49, ze dne 30. 1. 2019 (*správně se jedná o rozsudek městského soudu 9 Af 33/2017-49, nikoli NSS – pozn. NSS*), odmítl soud s tím, že neseznal postup správních orgánů účelovým, a proto se domnívá, že tyto orgány dostaly svým povinností uvedeným v uvedeném rozsudku. Opět tedy došlo k odmítnutí námitky stěžovatele pouze obecnou argumentací bez přihlédnutí na konkrétní důvody, které stěžovatel uváděl. V tomto případě účelové vydávání zajišťovacích příkazů s rozdílným odůvodněním.

[14] Stěžovatel zdůrazňuje, že žádný předpis neukládá podnikajícím subjektům vlastnit účet u české banky. V dnešní době je zcela běžné, že se užívají různá finanční řešení, včetně zahraničních účtů, elektronických peněženek či služeb fintech společností (PayPal, Revolut, Privalgo ad.). Námitka, že *„služba Privalgo není správcem daně známa“*, nemůže sama o sobě

implikovat nedůvěryhodnost plateb. Stěžovatele proto překvapilo, že i soud opakuje nesmyslný argument o nedůvěryhodnosti služby Privalogo i poté, co stěžovatel v řízení předložil veřejně dostupnou britskou bankovní licenci. Pokud jde o údajné „zbavování se prostředků“, stěžovatel vysvětlil, že zboží je financováno z půjčky od společnosti Bosil Trade FZ LLC, která se následně splácí z částky přijaté za prodej zboží. Jedná se o standardní obchodní model, kdy obchodník zboží pořídí z úvěru a po inkasování tržby část zisku obratem odešle věřiteli na splátku. Soud ale tuto argumentaci odmítl s poukazem na „rizikovitost“ a „nestandardní model“, aniž by se zabýval tím, zda jsou takové finanční operace opravdu v rozporu s právem či běžnou praxí. Z odůvodnění napadeného rozsudku rovněž neplyne, proč by pouhý fakt, že stěžovatel drží zboží v tuzemsku jen krátkou dobu, měl znamenat, že daň nebude vymahatelná. Krátké skladování zboží a jeho rychlé dodání do dalších států jsou naopak v oblasti mezinárodního velkoobchodu běžné.

[15] Stěžovatel poukazuje na to, že ani „virtuální sídlo“ není zakázané ani neobvyklé. Velké množství společností využívá placených „office house“ a tzv. virtuálních kanceláří. Automatický závěr, že stěžovatel proto daň případně nezaplatí, je ničím nepodložená generalizace. K tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, ve kterém NSS označil užívání virtuálních sídel za známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budit podezření (též rozsudky č. j. 3 Afs 161/2016-51, č. j. 5 Afs 252/2017-31, č. j. 9 Afs 216/2018-47).

[16] Stěžovatel konstatuje, že správcem daně vytýkané skutečnosti nelze považovat za podezřelé či neobvyklé, nýbrž naopak nutné k realizaci obchodního modelu, jehož podnikatelský smysl není správcem daně nijak relevantně rozporován a jehož podvodný charakter jím není nijak relevantně dokládán.

[17] Dle stěžovatele se městský soud sice zabýval skutkovými okolnostmi, avšak jen v rovině konstatování pozic správních orgánů, aniž by zohlednil, že první zajišťovací příkaz, který správce daně vydal v lednu 2024, byl žalovaným zrušen proto, že se obvinění z tuzemského prodeje neprokázalo. Soud tuto zásadní okolnost pominul a nevyvodil z ní, že daňové orgány měnily důvody pro zajištění podle okamžité potřeby. Městský soud se ani blíže nezabýval skutečností, že stěžovatel už jednou složil značnou částku (přes 7,8 mil. Kč) na základě prvního zajišťovacího příkazu. Tato okolnost nebyla zohledněna při posouzení předpokladu budoucí nedobytnosti doměřené daně a majetkové nedostatečnosti stěžovatele. Městský soud nenabídl žádné vlastní podrobné posouzení, jak vyvrací předložené listiny a vysvětlení stěžovatele (např. detaily o fungování platebních kanálů, zda existuje reálný důvod považovat stěžovatele za subjekt bez ekonomické stability). Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozsudku, soud se vůbec věcně nezabýval námitkami stěžovatele a pouze v obecné rovině nekriticky odkázal na správnost závěrů správce daně, resp. odvolacího orgánu, což je dle názoru stěžovatele zcela nedostatečné odůvodnění, které zakládá vadu napadeného rozsudku až v intenzitě nepřekoumatelnosti.

[18] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvádí, že dle jeho názoru postupoval městský soud při posouzení žaloby správně, napadený rozsudek je zákonný, přezkoumatelný a zcela odráží právní názor žalovaného. Žalovaný proto plně odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozsudku jako na součást svého vyjádření ke kasační stížnosti.

pokračování

[19] Z napadeného rozsudku vyplývá (k tomuto srov. body 47 až 63 rozsudku), že městský soud zkoumal splnění uvedených zákonných podmínek nutných pro vydání zajišťovacího příkazu a shledal, že obě podmínky byly naplněny. Důvody pro obavu týkající se předpokladu budoucího stanovení daně byly popsány v bodech 52 a 53 napadeného rozsudku a byly shledány v zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Žalovaný považuje za nedůvodnou i námitku stěžovatele, že městský soud dostatečně neodůvodnil své rozhodnutí v kontextu stěžovatelem tvrzených tří základních podmínek (existence podvodu, vědomost stěžovatele o podvodu a přijetí opatření), ten naopak správně uvedl, že zkoumání takových podmínek není předmětem tohoto řízení, ale až případného řízení o stanovení daně. Žalovaný je přesvědčen, že pokud městský soud v rámci svého odůvodnění odkázal na příslušné pasáže správních rozhodnutí, které sám považuje za dostatečně odůvodněné a zohledňující okolnosti tohoto případu, pak je takové odůvodnění zcela dostačující a nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku.

[20] K opakovanému zdůrazňování, že na základě prvního zajišťovacího příkazu stěžovatel uhradil požadovanou částku, čímž dle svého tvrzení projevil snahu řešit celou situaci a nikoliv tlumit svoji ekonomickou činnost, žalovaný poukazuje na to, že skutečnost, že stěžovatel zaplatil částku zajištěnou na základě zajišťovacího příkazu za jiné zdaňovací období (nadto nikoli ze svého účtu), je pro účely posouzení důvodnosti nyní projednávaného zajišťovacího příkazu nepodstatná a nevyvrací zjištěné a popsané důvodné obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně, ani obavu, že částku předpokládané daně, která je předmětem zajištění na základě nyní posuzovaného zajišťovacího příkazu stěžovatel uhradí.

[21] Žalovaný považuje rozsudek městského soudu za přezkoumatelný a souladný se zákonem, navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

[22] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); kasační stížnost neshledal důvodnou.

[23] Nejvyšší správní soud předně nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné, pokud z něho nelze zjistit, jak bylo rozhodnuto, o čem bylo rozhodnuto, či proč bylo rozhodnuto zrovna tak, jak je ve výroku uvedeno. To v projednávané věci nenastalo. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, či ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Skutečnost,

že stěžovatel se závěry městského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 68/2016-24, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[24] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu splňuje. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů městský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. K otázce, jaké minimální kvality musí odůvodnění (ať už soudního, či správního) rozhodnutí vykazovat, se Nejvyšší správní soud vyjádřil například již v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130: *„Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“* (obdobně i v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98, č. 2070/2010 Sb. NSS). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“*. Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno dle Ústavního soudu pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení.

[25] Pokud stěžovatel namítá, že se městský soud nezabýval námitkami stěžovatele, ale pouze nekriticky přijal závěry správce daně učiněné v zajišťovacím příkazu, resp. žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí, nelze s ním souhlasit. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud se neomezil pouze na odkaz na argumentaci žalovaného či správce daně, ale přezkoumatelným způsobem uvedl i své vlastní úvahy (viz body 39 až 70 napadeného rozsudku). Jak vyplývá z judikatury NSS, není pochybením soudu, když tento odůvodní rozsudek stručně nebo převezme závěry daňových orgánů uvedené v přezkoumatelné části odůvodnění rozhodnutí, ztotožní-li se s nimi; nemusí proto neprakticky a zdlouhavě říkat jinými slovy totéž (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, či rozsudek ze dne 9. 5. 2019 č. j. 4 Afs 387/2018-48).

[26] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel stejné námitky jako v kasační stížnosti uplatnil již v odvolání a následně v žalobě : 1) odmítá účast na podvodu, 2) tvrdí, že splnil podmínky pro osvobození od DPH při dodání do JČS, 3) ohradil se proti výtkám stran užívání virtuálního sídla a vysvětluje proč nevlastní bankovní účet (jeho založení je pro jednatele, který je zahraniční osobou bez trvalého pobytu na území ČR, složité a časově náročné), 4) pro bezhotovostní transakce užívá služeb společnosti Privalgo; ohradil se proti závěrům správce daně ohledně fungování této služby, 5) vysvětlil, proč ke svému podnikání nepotřebuje aktivní provozovnu a zaměstnance, funguje v on-line prostoru a své podnikání organizuje ze zahraničí, 6) namítal, že uhradil daň zajišťovanou předchozím příkazem - v této souvislosti vysvětlil útlum své činnosti. S argumentací, která je nyní vznesena

pokračování

stěžovatelem v kasačních námitkách, se již zabývali žalovaný i městský soud. Stěžovatel proti ucelené argumentaci městského soudu však nestaví vlastní argumentační rámec, spíše poukazuje na to, že s argumentací soudu nesouhlasí, a opakuje tvrzení obsažená v žalobě. Pokud stěžovatel neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům městského soudu (a žalovaného), nemusí Nejvyšší správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již před ním dospěl městský soud a před ním žalovaný (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, bod 16, či rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2024, č. j. 7 As 241/2023-30). Optikou nyní uvedeného Nejvyšší správní soud kasační námitky stěžovatele vypořádal.

[27] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil v řadě svých rozhodnutí. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud (v bodě 20) uvedl: „*Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu dan v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).*“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).*“ Další krok k zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm zdejší soud dovodil, že „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“ Současně však uvedl, že „*[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.*“

[28] Co se týče existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nelze po správci daně vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu 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 daně. Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.“

[29] Síla indicií, z nichž lze usuzovat na budoucí stanovení daně, se pak bude zpravidla lišit dle stádia daňového řízení. Rozdílná situace nepochybně bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Za takové situace bude míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat pouze tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. Právě okolnosti týkající se dobytosti či obtíží při vybírání daně totiž vedou správce k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti fixovat, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017-40).

[30] Nejvyšší správní soud především připomíná, že primárně je to především sám daňový subjekt (stěžovatel), který nese důkazní břemeno stran všech daňově relevantních skutečností, které je povinen uvést v daňovém přiznání, resp. ve svých podáních předkládaných správci daně (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

[31] Ve věci není sporné, že stěžovatel proclívá zboží (zejména elektroniku) ze třetích zemí (Čína, Indie, Spojené arabské emiráty, Hong Kong, USA) na trh EU. V projednávané věci stěžovatel obchodní případy realizoval za účasti maďarského subjektu WTG Distribution. Stěžovatel dovezl zboží ze třetích zemí a toto následně dodal maďarskému odběrateli - dle souhrnných hlášení v daném období 24 intrakomunitárních dodávek zboží v celkové hodnotě 214 280 496 Kč. Stěžovatel v řádném daňovém přiznání však nevykázal žádné dodání odběrateli v Maďarsku. Teprve poté, kdy správce daně dne 19. 1. 2024 vydal (první) zajišťovací příkaz za zdaňovací období říjen 2023, v němž dovodil, že zboží muselo být prodáno v ČR, podal stěžovatel dne 25. 1. 2024 opravné daňové přiznání, ve kterém vykázal dodání zboží maďarskému odběrateli v hodnotě 214 280 496 Kč. Následně obratem též maďarský odběratel původní daňové přiznání (v němž rovněž neuvedl žádné plnění) změnil a ve svém daňovém přiznání ze dne 23. 1. 2024 vykázal přijatá plnění od stěžovatele, avšak pouze v cca poloviční výši (v přepočtu 132 818 552 Kč); přijatá plnění nadto nedeklaroval jako zboží, ale jako služby. Správce daně tudíž zcela důvodně vyhodnotil, že maďarský odběratel daň z deklarovaných obchodních transakcí nepřiznal, tudíž ani neuhradil. Z uvedeného dovodil narušení daňové neutrality.

[32] Lze tak uzavřít, že primárně to byl sám stěžovatel, kdo svým konáním (ve shodě s maďarským odběratelem) vnesl vzhledem k okolnostem, za jakých k podání daňového

pokračování

přiznání a jeho opravě došlo, pochybnosti o možném daňovém podvodu. Správci daně nelze vyčítat, že přihlížel za této situace rovněž k dalším detailně popsáným nestandardním objektivním okolnostem, které mohly svědčit o zapojení stěžovatele v podvodném řetězci. Jakkoli je v dané fázi „zajišťovacího“ řízení nepodstatná vědomost stěžovatele o jeho účasti na podvodu, podstatná je jeho samotná účast na daných transakcích ve spojení s okolnostmi, které správce daně popsal. 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 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.

[33] Závěr o chybějící dani nevyvrátily ani doplněné důkazy, které stěžovatel předložil v rámci odvolání (stěžovatel předkládal odpovědi na výzvy správce daně vydané v rámci probíhající daňové kontroly). Žalovaný hodnotil předložené CMR listy, které prokazují pohyb zboží; z nich vyplynulo, že zboží z ČR nebylo dopravováno do Maďarska, ale do Polska; dále žalovaný hodnotil doklady vztahující se k platební službě Privalgo, kterou stěžovatel využívá. V rámci odvolacího řízení tudíž bylo z dokladů zjištěno, že zboží bylo z celního skladu dopraveno do Polska, Polsko tedy bylo místem, kde byla ukončena doprava zboží v rámci dotčených obchodních transakcí. Z toho plyne, že Polsko bylo zemí, kde mohla být přiznána daň z dotčených transakcí.

[34] Žalovaný zcela správně konstatoval s odkazem na čl. 40 Směrnice Rady 2006/112/ES, že závěr ohledně nepřiznání daně (a jejího neuhrazení) může být učiněn teprve poté, kdy bude zjištěno a prověřeno (ne)přiznání daně v Polsku i v Maďarsku. Žalovaný tedy v rámci mezinárodní spolupráce zjistil od polské finanční správy, že odběratel WTG Distribution nemá registrované DIČ v Polsku, daň tudíž nemohl přiznat ani uhradit. Na základě dokladů doplněných stěžovatelem a zjištění polské daňové správy bylo tedy zjištěno, že zboží bylo dopraveno z celního skladu v ČR přímo do Polska, byť stěžovatel sdělil dne 25. 1. 2024 správci daně, že zboží dodal do Maďarska (nemohly tak být logicky splněny daňové povinnosti v Polsku); daň tedy nebyla přiznána ani uhrazena v Maďarsku ani v Polsku. Nutno dodat, že žalovaný se rovněž zabýval tím, zda nepřistoupit ke snížení zajišťované částky, neboť nebylo vyloučeno, že (maďarský) odběratel částečně daň přiznal; nicméně žalovaný k tomu neshledal dostatečný důvod, neboť nebylo v daný okamžik zřejmé, zda se nejedná pouze o administrativní chybu v daňovém přiznání maďarského odběratele, či se jedná (vzhledem k rozdílné výši a deklaraci služeb, nikoli zboží) o zcela odlišné obchodní transakce; ponechal přitom na správci daně, aby dle § 186 odst. 3 daňového řádu případně adekvátně reagoval na vyjasnění údajů v daňovém přiznání odběratele. Takovému postupu není dle přesvědčení kasačního soudu co vytknout. Nadto lze doplnit, že pokud by vyšly najevo skutečnosti odůvodňující snížení zajištěné částky, nicméně správce daně by ke snížení zajištění nepřistoupil, má (měl) stěžovatel možnost bránit se proti tomu zásahovou žalobou (srov. např. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 11/2018-69, ze dne 18. 7. 2018). V rozsudku NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39, mimo jiné dospěl k závěru, že je nezbytné, aby správce daně „trvání podmínek zajištění daně podrobil pravidelnému přezkumu, a to v přiměřených intervalech, které odpovídají jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu, např. pokud jde

o důvody zajištění daně. Výsledek takového přezkumu správcem daně pak musí být zřejmý ze správního spisu. Jen takový postup totiž umožní správním soudům přezkoumat, zda správce daně výše uvedenou povinnost skutečně plní, a zároveň umožní konfrontovat konkrétní tvrzení žalobce uplatněné v žalobě se skutkovým stavem, o němž správce daně opírá nutnost trvání zajištění daně“.

[35] Žalovaný v rámci odvolacího řízení reagoval rovněž na doplněné doklady ke službě Privalgo; nicméně dospěl k závěru, že ani předložená smlouva a tabulka transakcí nejsou způsobilé rozptýlit pochybnosti ohledně úhrady stěžovatele za dodání zboží od dodavatelů; stěžovatel neuhradil částky na účty dodavatelů, odchází transakce označené jako „*loan repayment*“ směřovaly vůči subjektu Bosil Trade FZ LLC (to souvisí pouze s tvrzením stěžovatele, že na pořízení zboží byly použity zapůjčené prostředky, které takto splácel). Žalovaný vyhodnotil v souhrnu s ostatními okolnostmi, že se nejedná o obecně známou a důvěryhodnou službu (jako jsou např. bankovní služby), setrval i po doplnění hodnocení na závěru, že stále existuje, byť slabší, důvodný předpoklad doměření daně. Ke stejnému závěru dospěl rovněž městský soud. Nejvyšší správní soud se s jeho hodnocením shoduje.

[36] Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem dospěl taktéž k důvodnosti předpokladu možného ohrožení budoucí úhrady daně, přičemž uvedený předpoklad ve shodě s rozsudkem sp. zn. 4 Afs 22/2015 hodnotí jako dostatečně silný. Žalovaný vycházel z rozvahy ke dni 31. 12. 2022, z níž vyplývá, že zadluženost stěžovatele k 31. 12. 2022 činila 93,769 %. Žalovaný rovněž zjistil, že částka 7 875 531 Kč na základě předchozího zajišťovacího příkazu byla uhrazena nikoli z účtu stěžovatele, ale z účtu zmocněnce stěžovatele; nebyl zjištěn žádný movitý ani nemovitý majetek stěžovatele. Další okolností, k níž bylo přihlíženo, byl útlum ekonomické činnosti. Stěžovatel byl hodnocen jako rizikový subjekt, neboť zajišťuje proclívání zboží ze třetích zemí, přičemž v řetězci v rámci transakcí není odvedena DPH. Stěžovatel nevlastní bankovní účet, přičemž realizuje stamilionové měsíční transakce; obchodní model spočívá v tom, že pouze proclívá zboží. K možnému následnému vymáhání daně by byl správce daně odkázán pouze na zajištění zboží, jež je průběžně proclíváno, přičemž během několika dnů opouští území ČR. Případné peněžní prostředky na platformě Privalgo jsou přitom pro správce daně nepostižitelné. Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem konstatuje, že neexistence bankovního účtu u české banky, resp. výlučné využívání služeb společností Privalgo, se jeví jako další z nestandardností, která má za následek odůvodněnou obavu o budoucí úhradu daně a která byla shledána jako silná. Na tom nic nemění ani oprávněná námitka stěžovatele, že existence „virtuálního“ sídla není v současné době ničím neobvyklým. Nicméně tato skutečnost nebyla zdaleka jedinou indicií, z níž žalovaný vycházel a které ve svém souhrnu vedly k důvodné obavě o budoucí dobytost daně. Rovněž tak Nejvyšší správní soud netvrdí, že využívání platební platformy Privalgo je nezákonné či nemůže být v rámci podnikání běžné, jak tvrdí stěžovatel. Nicméně nezaručuje dobytost v budoucnu stanovené daně, neboť peněžní prostředky jsou pro správce daně nedostupné.

[37] Nikoli nepodstatnou je rovněž skutečnost, že společníkem a jednatelem stěžovatele je od r. 2023 osoba cizí st. příslušnosti (p. A. G.), která se v ČR nezdržuje, stěžovatel nedisponuje bankovním účtem, který je zcela zásadním prostředkem k provozování vážně míněné ekonomické činnosti. S opakovaným tvrzením stěžovatele, že není jeho zákonnou povinností vlastnit účet u české banky, se městský soud zabýval v bodě 60 napadeného

pokračování

rozsudku a uvedl, že vlastnictví účtu u české banky je jedním z ukazatelů standardnosti subjektu podnikajícího na území ČR. Současně poukázal na to, že u českých bank lze zřídit účty v cizích měnách. Tvrzení stěžovatele, že pro jednatele je obtížné zařídit bankovní účet, je zcela nepodložené. Nadto nelze pominout, že stěžovatel bankovním účtem v minulosti disponoval, ke dni 31. 12. 2022 vykázal zůstatek na účtu přesahující 100 000 Kč.

[38] Žalovaný se dostatečně zabýval i ekonomickou minulostí stěžovatele, zjistil, že nebyl žádným významným ekonomickým subjektem, nedisponoval žádným významným majetkem; aktuálně nebyl zjištěn žádný postižitelný majetek, stěžovatel přitom nevykazuje znaky standardních podnikatelských subjektů, nelze od něho tudíž očekávat, že se v budoucnu tak bude chovat. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se v dané věci správce daně hospodářskou situací stěžovatele či stavem jeho majetku dostatečně zabýval, jeho úvahy o možné nedobytnosti daně jsou logicky a rádě odůvodněny. Rovněž městský soud se podrobně vypořádal se všemi stěžovatelem předestřenými námitkami a důvodně dospěl k závěru o naplnění předpokladu pro zajištění daně.

[39] Nejvyšší správní soud neshledal důvodný ani argument stěžovatele, že byl nezákonně vydán v pořadí druhý zajišťovací příkaz poté, kdy správce daně, resp. žalovaný, vyhodnotil skutkový stav odlišně. Jak správně uvedl městský soud, vydání prvního zajišťovacího příkazu za jiné zdaňovací období, resp. jeho následné zrušení, nemůže mít vliv na vydání dalšího zajišťovacího příkazu, jsou-li v době jeho vydání splněny podmínky uvedené v § 167 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49 konstatoval: *„Pokud se zajišťovací příkaz stane neúčinným, protože odvolací orgán nevydal rozhodnutí o odvolání do 30 dnů (§ 168 odst. 1 daňového řádu), nemůže správce daně za stejných skutkových okolností a navazujících právních závěrů vydat další zajišťovací příkaz vztahující se k témuž období.“* V daném případě však zajišťovací příkaz, který byl žalovaným zrušen (z důvodu odlišného posouzení skutkového stavu, čemuž § 115 odst. 1 daňového řádu nebrání), byl vydán za zdaňovací období říjen 2023, a to z tam uvedených důvodů. Zajišťovací příkaz, který je předmětem nyní vedeného řízení, byl vydán správcem daně k zajištění daně za zdaňovací období prosinec 2023 ze zcela jiných důvodů (možné účasti na podvodu). Je tak zcela irelevantní, z jakých důvodů byl předchozí zajišťovací příkaz zrušen. Podstatné v dané věci je pouze to, zda důvody předestřené správcem daně, potažmo žalovaným v nyní přezkoumávaném rozhodnutí z hlediska zákona obstojí.

[40] Pokud stěžovatel namítá „zlý úmysl“ správce daně od samého počátku, nelze mu již z důvodu výše uvedeného přisvědčit. Dovolává-li se pak rozsudku městského soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, činí tak zcela nepřipadně. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že finanční správy jsou povinny 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 zásadně odlišného skutkového stavu (jednalo se o standardní, dosud neproblémový a dlouhodobě podnikající subjekt). V nyní posuzované věci však byl stěžovatel odůvodněně vyhodnocen jako nestandardní a rizikový subjekt. Nelze tak stěžovateli přisvědčit, že správce daně, resp. žalovaný vystupoval jako represivní orgán, který by byl od začátku přesvědčen o zlém úmyslu stěžovatele. Pro takový závěr neexistuje žádná relevantní indicie.

[41] Bez významu je rovněž argumentace stěžovatele stran úhrady předchozího zajišťovacího příkazu. Naopak pochybnost spíše vzbuzuje, než aby ji odstranila, právě skutečnost, že tato částka byla uhrazena nikoli z účtu či prostředků stěžovatele, ale od jiné osoby. Byť lze připustit, že úvahy žalovaného, z jakého důvodu se tak stalo, se mohou jevit jako spekulativní, tuto skutečnost však sám stěžovatel nikterak blíže nevysvětlil.

[42] K námitce týkající se splnění podmínek pro osvobození od DPH Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem konstatuje, že je ve vztahu k projednávané věci irelevantní. Cílem řízení zajišťovacího je eliminovat existující opodstatněné riziko zmaření výběru daně, která bude pravděpodobně v budoucnu stanovena. Institut zajišťovacího příkazu tak představuje tzv. předstižné rozhodnutí, v jehož rámci nevychází správce daně z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namísto obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisejí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno výše, zajišťovací příkaz má předstižnou povahu a předpoklad stanovení daně je v nyní řešené věci odůvodněn možnou účastí stěžovatele na podvodném řetězci; k tomu byly shromážděny dostatečné indicie. Samotné dokazování (tedy i případné naplnění podmínek pro osvobození od DPH) je předmětem až nalézacího řízení (probíhající daňové kontroly), jehož výsledkem je meritorní stanovení daně. Jak správně uvedl městský soud, stěžovatel má možnost proti tomuto výsledku brojit v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (platebnímu výměru, resp. rozhodnutí žalovaného o odvolání proti němu).

[43] Stěžovatelem citovaná judikatura SDEU je primárně použitelná pro nalézací řízení s ohledem na její výslovný obsah i vzhledem k uvedenému odlišnému účelu nalézacího řízení. Správce daně totiž teprve na jeho konci vyhodnocuje výši stanovené (doměřené) daně, respektive splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH (osvobození od DPH). V řízení o vydání zajišťovacího příkazu naopak není jeho primární povinností vyhodnotit skutkové okolnosti související se splněním podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH (osvobození od DPH), jelikož se řízení vede o jiné otázce. Nejvyšší správní soud současně podotýká, že s ohledem na zásadu ekonomie řízení se nicméně jeví jako rozumné i v „zajišťovacím“ řízení aplikovat závěry relevantní judikatury SDEU, pokud z doposud zjištěných skutečností jednoznačně plyne, že odběratelem zboží v dané věci byl plátc DPH, a proto k daňové ztrátě nemohlo dojít. Takový závěr však z daňového spisu v momentu rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu ani rozhodování žalovaného o odvolání proti němu jednoznačně neplyne. Žalovaný, tím méně městský soud, tak nebyli povinni v daném řízení obsáhle zjišťovat a hodnotit skutečnosti, které jsou relevantní pro řízení o stanovení daně, nikoli pro posouzení splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Tyto skutečnosti jsou předmětem daňové kontroly.

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný identifikoval chybějící daň, vyhodnotil nestandardní okolnosti, nastínil struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli stěžovatele v této struktuře; uvedená zjištění postačují k odůvodněnému závěru, že existuje předpoklad, že stěžovateli bude vyměřena daň. Byť byla shledána slabší pravděpodobnost doměření daně z důvodu zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu, existovala silná důvodná obava o úhradu takové daně v době její vymahatelnosti. Městský soud tak správně shledal naplnění

pokračování

zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu; ve svých úvahách přitom nevybočil ze zákona ani z mantinelů setrvalé a jednotné judikatury a své rozhodnutí dostatečně odůvodnil.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[46] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti náležela, žádné náklady nad rámec správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 12. září 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu