

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Pavla Molka (soudce zpravodaj) a soudců Petra Mikeše a Ondřeje Bartoše v právní věci žalobkyně: **MobiGadgets Trade s. r. o.**, se sídlem Nademlejnská 600/1, Praha 9, zast. Mgr. Janem Markem, advokátem se sídlem Jandova 185/6, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2025, č. j. 706/25/5100-41456-712955, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2025, č. j. 6 Af 5/2025-52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 8. 11. 2024 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zajišťovací příkaz č. j. 8146619/24/2001-80541-108870 (dále jen „zajišťovací příkaz“), kterým žalobkyni uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“ nebo „daň“) za období srpen 2024, složením jistoty na uvedený depozitní účet správce daně ve výši 5 384 626 Kč. Zajišťovací příkaz se stal účinným a vykonatelným okamžikem vydání, neboť dle správce daně existovala důvodná obava o budoucí dobytnost daně v souvislosti s podezřením na účast žalobkyně v podvodném řetězci obchodních transakcí.

[2] Správce daně vycházel z toho, že žalobkyně jako obchodník s elektronikou vystupovala v řetězci transakcí se společností Rockland OÜ se sídlem v Estonsku, která měla plnit roli označovanou jako *missing trader* a žalobkyně roli označovanou jako *profit taker*. Přestože žalobkyně deklarovala dodání zboží do jiného členského státu a uplatnila nárok na odpočet daně, odběratel v Estonsku pořízení zboží nevykázal a daň neodvedl. V návaznosti na zjištění týkající se ekonomického zázemí žalobkyně i společnosti Rockland OÜ (virtuální sídla, absence skutečné provozovny, zaměstnanců, majetku a bankovních účtů, výrazný nárůst objemu obchodů, neodpovídající pohyb finančních prostředků, nestandardní platební podmínky) správce daně uzavřel, že je dán přiměřeně pravděpodobný předpoklad budoucího stanovení daně a současně důvodná obava o její dobytnost.

[3] Žalobkyně podala proti zajišťovacímu příkazu odvolání, v němž namítala zejména nesplnění podmínek § 167 daňového řádu, neexistenci zákonného důvodu pro budoucí stanovení daně, absenci přiměřené pravděpodobnosti své účasti na daňovém podvodu, jakož i porušení legitimního očekávání. Žalovaný totiž skutkově stejný zajišťovací příkaz ze dne 19. 9. 2024, č. j. 7182593/24/2001-80541-108870, svým rozhodnutím ze dne 8. 11. 2024 zrušil. Dále zdůrazňovala legitimitu svého obchodního modelu, poukazovala na potvrzení o bezdlužnosti společnosti Rockland OÜ a dovolávala se judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále také „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“). Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). V ní setrvala na tom, že správce daně ani žalovaný neprokázali existenci přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně či důvodné obavy z její nedobytnosti. Trvala také na svém tvrzení, že zvolený obchodní model neporušuje právní předpisy a že správní orgány nesprávně hodnotily jednotlivé indicie (virtuální sídlo, absence zaměstnanců, platební podmínky apod.). Dále namítala, že potvrzení o bezdlužnosti Rockland OÜ a další předložené podklady vyvracejí závěr o podvodném charakteru transakcí.

[5] Městský soud žalobu nyní napadeným rozsudkem zamítl. Uzavřel, že nyní posuzovaný zajišťovací příkaz se skutkově i právně odlišuje od dřívější věci týkající se dovozu zboží do volného oběhu, které bylo uvedeno na trh v tuzemsku, takže nelze dovozovat rozpornou správní praxi. Konstatoval, že správce daně i žalovaný konkrétně popsali indicie nasvědčující účasti žalobkyně v podvodném řetězci na DPH a tyto indicie v souhrnu odůvodňují jak předpoklad budoucího stanovení daně, tak důvodnou obavu o její dobytnost ve smyslu § 167 daňového řádu. Potvrzení o bezdlužnosti Rockland OÜ a další listiny vzniklé po vydání zajišťovacího příkazu označil soud za právně irelevantní pro posouzení jeho zákonnosti.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka předně namítá nesprávné právní posouzení vydání zajišťovacího příkazu. Odvolací orgán sám založil odůvodnění na tzv. „slabších důvodech“, jež měly být

vykompenzovány silnou obavou o budoucí úhradu daně. Městský soud však tento přístup převzal, aniž by detailně přezkoumal jednotlivé indicie, jako jsou virtuální sídlo, nepoužívání bankovního účtu, odložené splatnosti faktur, nárůst obratu a webové stránky společnosti a jejich skutečnou váhu ve vztahu k zákonným podmínkám § 167 daňového řádu. V případě vyvrácení pochybností u jednotlivých indicií by byl oslaben ucelený řetězec slabších důvodů, a tedy důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Podle stěžovatelky soud mechanicky přejal argumentaci žalovaného, aniž by přesvědčivě vyložil, z čeho plyne přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně právě při dodání zboží do jiného členského státu (Estonsko) jakožto osvobozeném plnění.

[8] Městský soud dle stěžovatelky učinil nesprávná skutková zjištění o úmyslu jejího zapojení do podvodného řetězce. Tento závěr byl vystavěn na domněnkách a dílčích nepřesvědčivých podkladech, bez prokázání subjektivní stránky, tedy toho, že o podvodném řetězci věděla, či mohla a měla vědět. Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností nese správní orgán. Městský soud pak jeho tvrzení jen převzal a nekonfrontoval s konkrétními vysvětleními stěžovatelky, jako jsou dočasné nepoužívání účtu v důsledku zajišťovacích příkazů a exekuce, povaha virtuálního sídla s možností sdílených prostor, obvyklost odložené splatnosti faktur v oboru, jednorázové navýšení obratu vlivem jediného estonského odběratele získaného díky webovým stránkám a změně vedení stěžovatelky.

[9] Stěžovatelka současně namítá, že se městský soud nevypořádal ani s tím, že správní orgán již dříve zrušil srovnatelný zajišťovací příkaz ze dne 19. 9. 2024, takže je nynější postup v rozporu s legitimním očekáváním, a vznikají tak nedůvodné rozdíly ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu.

[10] Na závěr stěžovatelka tvrdí nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

[11] Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření upozorňuje na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti převážně opakuje žalobní tvrzení a nevede skutečnou polemiku s úvahami a závěry městského soudu. Její námitky jsou obecné, aniž by je přiléhavě vztáhla ke konkrétním důvodům napadeného rozsudku.

[13] Žalovaný zdůrazňuje odlišnost dvou zajišťovacích příkazů. Onen zrušený příkaz ze dne 19. 9. 2024 se týkal prodeje po dovozu v tuzemsku v červenci 2024, zatímco nyní přezkoumávaný zajišťovací příkaz ze dne 8. 11. 2024 se týká dodání do jiného členského státu EU v srpnu 2024. Navíc zde žalovaný nabyl důvodného podezření o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce s dopadem na odepření nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Odlišný právní důvod i předmět řízení vylučují zásah do legitimního očekávání i aplikaci stěžovatelkou namítané judikatury.

[14] Žalovaný dále odkazuje na judikaturu, dle níž nižší pravděpodobnost budoucího stanovení daně může být kompenzována silnou obavou o její dobytnost. Městský soud tedy správně potvrdil postup správce daně. Stěžovatelka nerozporuje samotnou existenci silné obavy o budoucí úhradu.

[15] K hodnocení nestandardních okolností žalovaný zdůrazňuje, že jednotlivé znaky nemusejí být jednotlivě protiprávní, podstatné je jejich souhrnné hodnocení. Městský soud podle žalovaného právě takto postupoval. Popis obchodní činnosti a stěžovatelčina snaha o vysvětlení jednotlivých nestandardností zapadají do závěru správce daně o tom, že se stěžovatelka účastnila podvodného řetězce, jehož cílem bylo získat zvýhodnění na úkor státního rozpočtu.

[16] Stěžovatelkou zmiňovaná judikatura související s účastí na podvodném řetězci se vztahuje k nalézacímu řízení. Pro zajišťovací řízení postačí, když správce daně přesvědčivě nastíní strukturu podvodu a roli daňového subjektu, aniž by bylo třeba již v této fázi prokazovat subjektivní prvek.

[17] Na závěr k tvrzené nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že stěžovatelka neoznačila konkrétní nedostatky rozsudku; je z něj patrné, z jakého skutkového stavu městský soud vyšel, jak jej vyhodnotil a jaké právní závěry z něj učinil. Pouhý nesouhlas s výsledkem přezkumu nepřezkoumatelnost nezakládá.

[18] Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout a stěžovatelce nepřiznat náhradu nákladů řízení.

[19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na tom, že zajišťovací příkazy ze dne 19. 9. 2024 (zdaňovací období červenec 2024) a ze dne 8. 11. 2024 (zdaňovací období srpen 2024) vykazují podstatné shodné rysy, jelikož míří na tentýž obchodní model a opírají se o téměř totožná zjištění o jejím majetkovém a provozním zázemí, jak ostatně připustil i městský soud.

[20] Zdůraznila, že správce daně dne 8. 11. 2024 zrušil první zajišťovací příkaz, protože po doplnění přiznání a souhrnných hlášení odpadl předpoklad budoucího stanovení daně za červenec 2024. Téhož dne byl ale vydán nový zajišťovací příkaz za zdaňovací období srpen 2024, jen s podrobnějšími důvody a zaměřený na pochybnosti ohledně obchodování se společností Rockland OÜ. Dle stěžovatelky vychází tento zajišťovací příkaz ze stejných základních skutečností.

[21] Dále se stěžovatelka v replice pokusila vysvětlit jednotlivé pochybnosti ohledně svého obchodního modelu. Uvedla, že její sídlo je sdílené s možností využití skutečných prostor. Zvýšení obratu časově souvisí s nástupem současného jednatele a zahájením nové činnosti. Nepoužívání bankovního účtu vysvětlila dopady předchozího zajištění a exekucí, nedostatek majetku ranou fází podnikání a povahou své činnosti. Odklad splatnosti o 90 dní je podle ní výsledkem vyjednávání a klíčovou podmínkou spolupráce. Stěžovatelka se ohradila vůči zpochybňované kvalitě svých webových stránek, jelikož právě jejich prostřednictvím získala poptávku od společnosti Rockland OÜ.

[22] Stěžovatelka uzavřela, že správce daně vykládá v její neprospěch běžné rysy začínající společnosti a že mezi oběma zajišťovacími příkazy existuje věcná podobnost, která zpochybňuje rozdílné závěry orgánů finanční správy (zásada předvídatelnosti a rovnosti). Setrvala na tom, že předpoklad budoucího stanovení daně za období srpen 2024 nebyl přesvědčivě doložen, a navrhla napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[23] V doplnění repliky, zaslaném NSS dne 19. 12. 2025, se stěžovatelka vymezila proti tvrzení žalovaného, že její kasační stížnost je jen opakováním žalobních bodů. Uvádí, že podstatou kasačního přezkumu je právě polemika s právními a skutkovými závěry městského soudu. Skutečnost, že znovu používá žalobní argumenty, není sama o sobě nepřípustná, jde o jejich rozvedení ve vztahu k odůvodnění napadeného rozsudku a tvrzení, že vypořádání námitek je nedostatečné či formalistické. Jde tedy o cílenou kritiku úvah městského soudu, jíž se snaží poukázat na to, že městský soud se s námitkami nevypořádal dostatečně. U zajišťovacích příkazů došlo ke změně hmotněprávní konstrukce doměření, proto měl městský soud důkladně vysvětlit, z čeho dovodil existenci podvodu, roli stěžovatelky v řetězci a proč má být důsledkem doměření daně v České republice. Připomíná také rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49, č. 4300/2022 Sb. NSS, ze kterého plyne, že pouze obdobnými okolnostmi nelze odůvodnit vydání dalšího zajišťovacího příkazu.

[24] K podmínce přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně doplňuje zejména, že správní orgány zaměnily závěry o zapojení do podvodného řetězce s obecnými znaky rizikovosti a že i v režimu „slabších důvodů“ má být zřejmé, proč má být daň doměřena právě stěžovatelce.

[25] V tomto doplnění se stěžovatelka opět rozsáhle věnuje popisu údajných nesrovnalostí a doplňuje, že právě kvůli sjednané odložené devadesátidenní splatnosti se nemohly na účet propsat sjednávané platby a že má být doloženo, jaký konkrétní údaj dokládá tvrzení o závěru o chybějící dani v Estonsku.

[26] Na závěr uvádí k podmínce odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně a přiměřenosti zásahu, že správní orgány zaměnily novost podnikání s nedobytností a že nevysvětlily přiměřenost výše zajištění, ani to, proč nelze cíle dosáhnout mírnějšími prostředky.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takové vady NSS neshledal, přistoupil tedy k posouzení kasačních námitek.

[28] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] Pro úplnost dodává, že kasační stížnosti nepřiznal usnesením ze dne 25. 6. 2025, č. j. 8 Afs 102/2025-30, odkladný účinek.

[30] Stěžovatelka vznáší proti napadenému rozsudku několik námitek. NSS je pro přehlednost shrnuje následovně:

A. nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů a vnitřní rozpory;
B. nesprávné právní posouzení podmínek vydaného zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu
   - nezohlednění legitimního očekávání a rovnosti ve správní praxi ve vztahu ke dvěma zajišťovacím příkazům;

- závěr o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce bez prokázání subjektivní stránky;
- nesprávné hodnocení indicií v souhrnu i jednotlivě;
- přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a koncept „slabších důvodů“;
- důvodná obava o budoucí dobytnost daně.

III. A) K nepřezkoumatelnosti rozsudku

[31] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se NSS nejprve tímto důvodem a pro stručnost odkazuje na judikaturu ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[32] Stěžovatelka uvádí, že městský soud nedostatečně vyložil své úvahy, které ho vedly k vydání napadeného rozsudku. Obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský (respektive městský) soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS č. j. 2 Ads 58/2003-75 nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl městský soud rozhodnout, respektive jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[33] Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, jak je patrné již z výše provedené rekapitulace jeho odůvodnění. NSS připomíná, že skutečnost, že městský soud nereaguje na každé žalobní tvrzení, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Dle ustálené judikatury totiž krajský (městský) soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace jako takové (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, nebo ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS).

[34] Svou námitku nepřezkoumatelnosti stěžovatelka neupřesňuje, pouze obecně uvádí, že ji spatřuje v tom, že *„městský soud nedostatečným způsobem vyložil v napadeném rozhodnutí úvahy, které jej vedly k výše citovanému rozhodnutí.“* Takto obecně formulovaná námitka je na samé hraně přípustnosti a každopádně je nedůvodná. Z odůvodnění městského soudu je zřejmé, z jakého skutkového stavu vyšel a jak posoudil rozhodné okolnosti, které popsal zejména v bodech 16 a 18 (povaha obchodního řetězce, role Rockland OÜ, ekonomické a provozní zázemí stěžovatelky). Navíc v bodech 19 a 21 řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, které z povahy věci (posouzení naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu) musejí vycházet ze skutkových zjištění správce daně, která jej vedla k odůvodněné obavě, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že její vymahatelnost bude ohrožena, respektive z toho, jak správce daně svá zjištění popsal v zajišťovacím příkazu. Dále se v bodě 13 napadeného rozsudku věnuje rozdílům oněch dvou zajišťovacích příkazů. Městský soud se

tedy dostatečně vypořádal s podstatou žalobních námitek, přičemž jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou argumentací, založenou na obsahu správního spisu.

III. B) Zákonnost vydání zajišťovacího příkazu

[35] Z rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení otázky, zda byly dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu ze dne 8. 11. 2024 k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za období srpen 2024, která dosud nebyla stanovena.

III. B. 1) Obecná východiska

[36] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[37] V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, dal NSS obecně za pravdu žalovanému, že *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se* ***stanovením samotné daně****, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která* ***potenciálně*** *(dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné* ***pro toto stádium*** *daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. (...) Při výkladu a aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, resp. žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé odůvodnění důvodů zajištění finančních prostředků daňového subjektu (srov. výklad k § 71 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, věc CZT).“*

[38] Jinak řečeno: nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně. Stěžovatelka ovšem ve své kasační argumentaci vycházela z judikatury podporující závěry o tom, že u zapojení do podvodného řetězce je třeba, aby správce daně plně prokázal skutečnosti o proběhlém podvodu a to, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Tato judikatura se ovšem míjí s předmětem tohoto řízení, které se týká vydání zajišťovacího příkazu, a nikoliv vyměření DPH.

[39] Povinností správce daně nicméně zůstává přezkoumatelně odůvodnit zajišťovací příkaz a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

[40] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, uvedl, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, *„existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že* ***(i)*** *daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že* ***(ii)*** *v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. (...) Odůvodněnou obavu lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma uvedeným prvkům, tak i* ***celkově****. Pokud bude možné odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud však 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. Pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit i situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu obstojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný.“*

[41] V projednávané věci městský soud v bodě 23 rozsudku konstatoval, že byly splněny obě podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu v intencích výše citované judikatury. Správce daně i žalovaný srozumitelně popsali mechanismus obchodního řetězce a roli stěžovatelky (deklarace dodání zboží do Estonska, chybějící vykázání jeho pořízení a neodvedení DPH na straně Rockland OÜ, souběh nestandardních rysů na obou koncích řetězce). Městský soud tyto podklady přezkoumal a vyhodnotil zejména v bodech 13 a 18 napadeného rozsudku. Správce daně v zajišťovací fázi přesvědčivě nastínil strukturu podvodu a roli stěžovatelky, což je v této fázi řízení dostatečné.

III. B. 2) K námitce legitimního očekávání a rovnosti ve správní praxi

[42] Stěžovatelka namítá, že podle zásad legitimního očekávání a rovnosti ve správní praxi by měly být oba zajišťovací příkazy hodnoceny obdobně, jelikož vycházejí ze stejných skutečností. Na základě této domněnky by měl být zajišťovací příkaz ze dne 8. 11. 2024 za zdaňovací období srpen 2024 zrušen stejně, jako byl zrušen onen první ze dne 19. 9. 2024 za červenec 2024.

[43] Stěžovatelčin předpoklad ale není správný. Ačkoliv totiž oba zajišťovací příkazy začínají stejnými skutkovými zjištěními o stěžovatelčině zázemí a obchodním modelu, následná odůvodnění se liší. První zajišťovací příkaz byl vydán v době, kdy stěžovatelka ještě nepodala dodatečné daňové přiznání; správce daně tak došel k úvaze, že zboží bylo dodáno obratem v tuzemsku. Na základě dodatečného daňového přiznání za červenec 2024 a řádného daňového přiznání za srpen 2024 se správce daně dozvěděl o intrakomunitárních dodáních zboží do Estonska společnosti Rockland OÜ, se kterými stěžovatelka nakládala jako s osvobozenými plněními. Po těchto zjištěních již nebyla splněna podmínka pro vydání prvního zajišťovacího příkazu (tj. předpoklad budoucího stanovení daně za období červenec 2024), jež byla založena na předpokladu, že stěžovatelka dovezené zboží obratem dodala v tuzemsku, a proto žalovaný vyhověl stěžovatelčinu odvolání.

[44] Nyní přezkoumávaný příkaz ze dne 8. 11. 2024 za zdaňovací období srpen 2024 stojí na jiném skutkovém a právním základu, a to na deklarovaném dodání do jiného členského státu EU s chybějící daní u odběratele a na souboru různých nesrovnalostí, kterým se napadený rozsudek věnuje v bodě 13. Této námitce se stěžovatelka rozsáhle věnuje ve své replice k vyjádření ke kasační stížnosti, stále však spíše rekapituluje řízení, aniž by rozporovala fakt, že významnou odlišností zajišťovacích příkazů jsou rozdílné vstupní informace ohledně naložení se zbožím a následné závěry ohledně neodvedení daně společností Rockland OÜ a z toho plynoucí podezření ze zapojení v podvodném řetězci. Závěr správce daně o důvodném podezření o zapojení do podvodného řetězce byl důkladně popsán již v zajišťovacím příkazu. Nejvyšší správní soud tedy nemůže souhlasit s názorem stěžovatelky, že z prvního zrušení zajišťovacího příkazu žalovaným plyne prokázání chybějícího úmyslu stěžovatelky podílet se na podvodném jednání. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka toto plnění ve svém daňovém přiznání uvedla jako osvobozené plnění, daň sama neodvedla. Daň ovšem nebyla odvedena ani na straně estonského odběratele, který neodevzdal ani daňové přiznání. Je tedy důvodný předpoklad doměření chybějící daně na straně české stěžovatelky.

[45] Judikatura k rovnosti ve správním řízení vyžaduje pro shledání nepřípustné rozpornosti v rozhodovací činnosti stejné skutkové okolnosti a stejné právní závěry. Dle rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015–66, č. 3541/2017 Sb. NSS: „*Správce daně musí pokaždé vážit, jaká je v okamžiku, kdy o zajištění rozhoduje, pravděpodobnost, že daň bude v určité výši stanovena, a své úvahy promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu.*“ Žalovanému tedy nelze vytknout, že v nynějším řízení potvrdil zajišťovací příkaz správce daně ze dne 8. 11. 2024, přestože v předcházejícím řízení na základě nových skutečností zrušil dřívější zajišťovací příkaz ze dne 19. 9. 2024, místo něhož vydal správce daně nový. Tím nijak neporušil § 8 odst. 2 daňového řádu.

[46] Stěžovatelčin odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 148/2019-49 není příléhavý. Stěžovatelka pravděpodobně naráží na citaci jiného rozsudku v něm obsaženou, kdy NSS odkázal na „*obecný závěr Nejvyššího správního soudu o možném následujícím postupu při zrušení zajišťovacího příkazu správním soudem nebo odvolacím orgánem, a to že správce daně má ‚pochopitelně obecně možnost vydat zajišťovací příkazy nové, ovšem ohledně téže daně a zdaňovacího období založené na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech‘ (rozsudek NSS čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 59 a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2021, čj. 17 Af 3/2019-49, bod 46.). To vychází z úvahy, že bylo-li vydání zajišťovacího příkazu za jedněch skutkových okolností a navazujících právních závěrů shledáno nezákonným, není možné na těch stejných skutkových okolnostech a právních závěrech vydat zajišťovací příkaz v souladu se zákonem.*“ Tato citace ovšem neříká, že by nemohl správce daně stavět na stejných skutkových zjištěních, ale že musí být nový zajišťovací příkaz jinak odůvodněn, čemuž v tomto případě správce daně dostál.

III. B. 3) K námitce zapojení do podvodného řetězce

[47] K podvodům na DPH uvedl NSS například v rozsudku ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30, že je nutno je chápat „*jako narušení daňové neutrality, kdy jeden článek řetězce v rozporu s právními předpisy za relevantní zdaňovací období řádně neplní svou daňovou povinnost (neodvede určitou částku získanou jako DPH do státního rozpočtu), resp. neumožní správci daně toto prověřit, a jiný či jiné články řetězce čerpají nárok na odpočet DPH za situace,*

kdy posuzované obchodní transakce vykazují nestandardní prvky. Pojmovými znaky podvodu na DPH je tedy jednak ***chybějící daň*** *a dále* ***nestandardní okolnosti souvisejících obchodních transakcí.*** *“*

[48] Dle rozsudku NSS ze dne 30. 10. 2024, č. j. 7 Afs 291/2023-37, vztahujícího se přímo k zajišťovacím příkazům v případě podezření na zapojení do podvodu na DPH, *„podle ustálené judikatury pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Pro vydání zajišťovacích příkazů bude tedy významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci. Za dostatečnou je přitom považována taková účast, která* ***potenciálně*** *(dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu)* ***může založit budoucí doměření DPH****. Pochopitelně musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (...) [N]ižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně (v posuzovaném případě zapříčiněné předběžnou povahou zajišťovacího příkazu neumožňující detailní zkoumání otázky, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem) lze do určité míry kompenzovat vyšší mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).“*

[49] Požadavek stěžovatelky, aby správce daně již v zajišťovací fázi prokazoval, že věděla či mohla a měla vědět o podvodném řetězci, neodpovídá povaze § 167 daňového řádu. Tato otázka náleží primárně do vyměřovacího řízení, naopak v řízení o zajištění postačí objektivní okolnosti a vymezení role stěžovatelky v řetězci.

III. B. 4) K hodnocení nesrovnalostí

[50] Stěžovatelka tvrdí, že městský soud vytrhuje jednotlivé nesrovnalosti z kontextu a požaduje detailní vyvracení každé jednotlivé indicie. Snaží se vysvětlit, že její obchodní model neporušuje žádné zákony a v jejím odvětví je obvyklý. Následně obsáhle vysvětluje jednotlivé nesrovnalosti, například tak, že fiktivní sídlo je standardem, na svoji obchodní činnost nepotřebuje žádné zaměstnance, nárůst obchodní činnosti nastal v důsledku změny jednatele, bankovní účet nemá vzhledem k předchozím zajištěním a podobně.

[51] Z ustálené praxe však plyne, že nesrovnalosti je potřeba hodnotit souhrnně. I když jednotlivé znaky mohou být samy o sobě nevýrazné, v souhrnu mohou svědčit o rizikovém modelu stěžovatelky (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 37/2019-30).

[52] Městský soud v bodě 18 odůvodnění napadeného rozsudku srozumitelně vysvětlil, proč sdílené/virtuální sídlo, devadesátidenní splatnost faktur bez zajištění, nepřítomnost bankovních toků, skokové navýšení stěžovatelčiny obchodní činnosti, chabé webové stránky, chybějící reference a převážně jen ústní jednání o mnohamilionových částkách vybočují z obvyklých poměrů, a v bodě 24, proč listiny předložené až při ústním jednání nemohly ovlivnit zákonnost již vydaného zajištění. Ona devadesátidenní splatnost je jednou z dalších indicií, která podporuje závěr o možném zapojení do podvodného řetězce. Estonský dodavatel sám neodvedl daň a neodevzdal daňové přiznání.

[53] Nejvyšší správní soud, při vědomí předběžné povahy řízení o zajištění, souhlasí s městským soudem, že správce daně a žalovaný předložili výše popsaný soubor konkrétních indicií, který ve svém souhrnu zakládá přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Městský soud tento závěr přezkoumatelně podpořil zejména v bodech 12, 14, 16 a 18 odůvodnění napadeného rozsudku. V této fázi soud nepředjímá meritorní posouzení ani neřeší subjektivní stránku účasti stěžovatelky; to náleží řízení vyměřovacímu.

III. B. 5) K přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně

[54] V bodě [48] NSS již nastínil požadavky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Těmto požadavkům správce daně dostál, městský soud proto nepochybil, pokud závěr o splnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů schválil.

[55] Stěžovatelka v posledním doplňujícím vyjádření v reakci na odůvodnění správních rozhodnutí a bod 14 rozsudku městského soudu připomíná, že i v řízení o zajišťovacím příkazu musí být přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně založena na objektivních a přezkoumatelných důvodech a správce daně se nemůže omezit na obecnou rétoriku o „nestandardnostech“. V nynějším případě podle stěžovatelky daňové orgány tento krok nahradily poukazem na obecné znaky „rizikovosti“ (stěžovatelčino virtuální sídlo apod.), aniž by dostatečně konkretizovaly podvodnou strukturu a dostatečně prokázaly, že estonský odběratel tuto daň neodvedl.

[56] K tomu soud uvádí, že přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně byla opřena o chybějící daň u estonského odběratele (nevykázané pořízení a neuhrazená DPH), o ekonomické a provozní parametry Rockland OÜ (absence zaměstnanců, účtu, skutečného sídla) a o rysy obchodního modelu stěžovatelky (rychlý nárůst objemu, devadesátidenní splatnost bez zajištění, nepoužívání bankovního účtu, virtuální sídlo apod.).

[57] Městský soud výslovně přihlédl k tomu, že izolovaně nemusejí být jednotlivosti protiprávní, avšak v souhrnu nasvědčují zasažení transakcí podvodem (viz body 16 a 18 napadeného rozsudku). Je tedy pravděpodobné, že se nebude jednat o osvobozené plnění, jak předpokládá stěžovatelka, ale že daň bude v budoucnu doměřena, jelikož ani stěžovatelkou, ani odběratelem nebyla uhrazena, a přitom je velmi pravděpodobné, že v budoucnu bude vyměřena právě stěžovatelce, jež je podle dosavadních zjištění v pozici *profit taker* v tvrzeném podvodném řetězci. Tento přístup odpovídá výše citované judikatuře k souhrnnému hodnocení indicií a k důsledkům účasti v podvodném řetězci na zajišťovací fázi řízení.

III. B. 6) K důvodné obavě o budoucí dobytnost daně

[58] Jak bylo uvedeno výše, i případnou nižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně (zapříčiněnou obecně předběžnou povahou zajišťovacího příkazu neumožňující detailní zkoumání otázky, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem) lze do určité míry kompenzovat vyšší mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně (srov. již zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104). Tu zpochybnila stěžovatelka zejména v replice k vyjádření žalovaného.

[59] Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka ke dni vydání zajišťovacích příkazů nevlastnila žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty a její majetek byl kromě dodávaného zboží nedohledatelný vzhledem k absenci bankovních účtů a bezhotovostních transakcí. Navíc nedisponovala ani žádným dlouhodobým finančním majetkem, fungovala bez provozního zázemí a zaměstnanců a podezřelým byl i prudký nárůst jejích obchodů s odloženou splatností bez adekvátního zajištění. Vysvětlení stěžovatelky (dočasná nemožnost zřízení účtu z důvodu zajišťovacích zásahů) navíc dále posiluje obavu, že výběr daně by byl v době její vymahatelnosti ztížen. Její podání z většiny obsahovala popis obchodního modelu a popis dosavadního řízení, ale jinak nerozporovala obavu o dobytnost daně v budoucnu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s městským soudem v tom, že existovaly silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně.

[60] Stěžovatelka tvrdí, že je zde zaměňována novost podnikání za obavu o dobytnost daně. K tomu soud uvádí, že je sice možné, že stěžovatelka začala nově podnikat, nicméně obava o dobytnost daně bude stále stejná. Úkolem správce daně je zajistit, aby mohla být případně daň, která dosud nebyla stanovena, v budoucnu vybrána. Pokud ale stěžovatelka nedisponuje žádným jiným majetkem nežli samotným dodávaným zbožím, a je tedy pravděpodobné, že vzhledem k neužívání bankovních účtů nebude žádný majetek ani po případném prodeji dohledatelný, nemá správce daně jinou možnost než zajistit právě ono dodávané zboží. Druhá podmínka dle § 167 odst. 1 daňového řádu (odůvodněná obava o budoucí dobytnost) tedy byla naplněna. Správní orgány (i městský soud) identifikovaly soubor okolností, které v době vydání zajišťovacího příkazu objektivně svědčily o vysokém riziku ztížené vymahatelnosti: absence bankovních účtů a bezhotovostních toků, nezjištěný dlouhodobý majetek, provoz bez zaměstnanců a zázemí, skokový nárůst obchodů s devadesátidenní splatností bez jakéhokoli zajištění a krátká historie podnikání. Vysvětlení stěžovatelky (dočasná nemožnost zřízení účtu z důvodu předchozího zajištění/exekucí) toto riziko nerozptyluje, naopak potvrzuje pravděpodobnost obtížného výběru v době vymahatelnosti. Městský soud tyto úvahy přehledně zachytil zejména v bodech 12, 14 a 18 svého rozsudku, kasační námitky proti dobytnosti s nimi nepolemizují věcně. I kdyby byla míra pravděpodobnosti budoucího stanovení daně relativně nižší, je kompenzována silnými důvody k obavě o dobytnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[62] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně 15. ledna 2026

Pavel Molek
předseda senátu