



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitka Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: **ALFA JOB. EU s.r.o.**
sídlem Tyršova 1832/7, 120 00 Praha 2 – Nové Město, IČ 02064618
zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem
sídlem Brno, Marešova 304/12

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2017, č.j.: 45295/17/5100-41458-7111233

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2017, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ze dne 30. 8. 2017, č.j. 6852515/17/2002-00540-609327, 6852917/17/2002-00540-609327 a 6853121/17/2002-00540-609327. Těmito zajišťovacími příkazy byla žalobci stanovena povinnost složit na úhradu daně z přidané hodnoty za měsíce leden, únor a březen 2017 částku v celkové výši 2 302 091 Kč.
2. Žalobce je přesvědčen o tom, že nedošlo k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu stanovených dle § 167 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
3. K přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně uvedl žalobce, že tvrzení o jeho zapojení do podvodného řetězce, nemá oporu ve spisu, že v odůvodnění napadených rozhodnutí nejsou vedeny žádné skutkové okolnosti ani žádné důkazní prostředky, a to i přesto, že důkazní břemeno nese výhradně správce daně. Zdůraznil, že napadené zajišťovací příkazy byly vydány ještě před zahájením daňové kontroly, tedy ještě před tím než žalobce mohl vysvětlit všechny okolnosti jeho zapojení řetězce a vyjádřit se k podezření správce daně. V odůvodnění zajišťovacích příkazů není veden žádný důkaz o tom, že by žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl. Žalobce vyjádřil přesvědčení o tom, že v případě nevědomého zapojení do daňového podvodu se nedbalost hodnotí z objektivního a subjektivního hlediska. Z podstaty subjektivního hlediska vyplývá, že toto nelze zjistit pouze a výhradně na základě údajů z kontrolního hlášení a obchodního rejstříku bez dalšího, bez provedení dalších skutkových zjištění. Žalobce uvádí, že třetí subjekty, které se dle správce dopustily daňového podvodu, nezná, nikdy s nimi neměl žádný obchodní vztah, nedisponuje žádnými informacemi o těchto osobách. Má informace pouze o svých bezprostředních dodavatelích, kteří jsou existujícími společnostmi a registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty a nejedná se o nespolehlivé plátce. Úhrady za poskytnuté práce a služby žalobce prováděl výhradně na bankovní účet svých dodavatelů. Tvrzení správce daně o daňovém podvodu navíc neodpovídá skutečností, není důkladně podloženo a vychází pouze z domněnek bez provedení konkrétních důkazů. Namítá, že pro prokázání daňového podvodu je pouhé tvrzení, že některé články řetězce uvádí svá přijatá plnění do oddílu B.3 kontrolního hlášení, naprosto nedostatečná. Přitom prokázání daňového podvodu je první a nutnou podmínkou pro aplikaci doktríny „vědět měl a mohl“, jejíž aplikací lze činit žalobce finančně odpovědným za chybějící daň. Tvrzení žalovaného není nikterak podloženo. Správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť v zajišťovacích příkazech nejsou uvedeny žádné skutečnosti, které by alespoň v potřebné míře naznačovaly, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl o svém zapojení do daňového podvodu. I kdyby byla v řetězci zjištěna chybějící daň, měl správce daně postupovat prvotně dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Národní právo má přednost před aplikací judikatury Soudního dvora Evropské unie, které jsou spíše obecného charakteru. Pokud žalovaný a správce daně neaplikovali § 109 zákona, došlo tím z jejich strany k obcházení zákona. Finanční správa nemůže volit ze dvou možných způsobů, jak podvody postihovat.
4. Žalobce se dále vyjádřil k důvodným obavám o budoucí úhradu daně, které uvedl žalovaný a správce daně a jedná se o tyto důvody:
 - 1/ žalobce není v katastru nemovitostí evidován jako vlastník nemovitého majetku.

2/ žalobce je vlastníkem pěti motorových vozidel, avšak značného stárí, převážně s datem registrace v letech 1995 a 1995, novější vozidla jsou s datem registrace v roce 2002 a 2005.

3/ přímými dodavateli žalobce dle údajů v kontrolních hlášeníh za předmětná zdaňovací období jsou různé subjekty, na počátku obchodního řetězce však vždy stojí subjekty, které selhaly při zaplacení daně. Správce daně konstatuje, že popsanou situaci, kdy z veškerých daňovým subjektem vykázaných přijatých plnění ve výši 5 245 587 Kč v základu daně, nebyla podle dosavadních zjištění správce daně řádně přiznána a odvedena daň, nelze v žádném případě pokládat za nahodilou.

4/ žalobce hradí své závazky na bankovní účty, které nebyly správci daně poskytnuty. Z toho je zřejmé, že úhrady probíhají na bankovní účty, které tito dodavatelé zatajili před správcem daně.

5/ platební morálka žalobce ve vztahu k daňovým povinnostem není dobrá, správce daně musel daňové povinnosti vymáhat exekučním příkazem z účtu žalobce.

6/ ukončení platnosti rozhodnutí o povolení ke zprostředkování zaměstnanců, kdy se jedná o žalobcem deklarovaný hlavní předmět činnosti.

7/ údajný pronájem nemovitostí, bytů, nebytových prostor, nicméně jak je již výše uvedeno, žalobce v katastru nemovitostí není uveden jako vlastník u žádné nemovitosti.

K důvodům 1/, 2/ a 7/ odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č.j. 1 Afs 335/2016-38 ze kterého vyplývá, že je nutné se zabývat nejen aktuálním stavem majetku daňového subjektu, ale i ekonomickými vyhlídkami, trendem. Taková úvahu ale v žádném z napadených rozhodnutí uvedena není. Žalobce popisuje, že v předchozích letech dosáhl dobrých ekonomických parametrů, ke dni vydání napadených zajišťovacích příkazů zaměstnával celkem 112 zaměstnanců a zprostředkování zaměstnání těchto zaměstnanců generovalo žalobci v roce 2017 měsíční příjem ve výši cca 6 mil. Kč. Tyto stabilní a pravidelné finanční toky spolu s ekonomickou situací žalobce poskytují dostatečnou záruku o úhradě daně, o čemž svědčí i to, že zajišťovací příkazy byly plně uhrazeny, a to v krátké době po jejich vydání. U důvodu 3/ a 4/ uvedl žalobce, že ty leží zcela mimo informační a dispoziční sféru žalobce a není tak patrné jak by měly mít vliv na budoucí úhradu daňové povinnosti žalobce. K důvodu 5/ uvedl žalobce, že se v případě této exekuce jednalo o jednorázovou záležitost a ke krátkodobému daňovému nedoplatku došlo z důvodu nekvalitních služeb tehdejšího zpracovatele účetnictví. V současné době zpracovává účetnictví jiná osoba. Jinak je zřejmé, že až na tuto výjimku si žalobce plní všechny své povinnosti vždy řádně a včas. K důvodu 6/ pak žalobce uvedl, že tento není pravdivý, žalobce již v příloze odvolání doložil, že byl držitelem příslušného povolení ke zprostředkování zaměstnání, jak v období za které byly zajišťovací příkazy vydány, tak zejména ke dni jejich vydání. Závěrem pak poukázal na to, že lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonsumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Navrhl proto, aby soud zrušil i zajišťovací příkazy. Přitom odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016 č.j. 2 Afs 239/2015.

5. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, přičemž v zásadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že k neexistenci předpokladu budoucího stanovení daně se již vyjádřil na straně 18-19 napadeného rozhodnutí a konstatoval, že otázka dobré víry není pro vznik odůvodněné obavy

významná. I s touto námitkou se vypořádal v bodě 22 rozhodnutí a zdůraznil, že zákon správci daně neukládá, aby podmínku vydání zajišťovacího příkazu povinnost zahájit, případně provést postup k odstranění pochybnosti či daňovou kontrolu. Dále pak zdůraznil, že na žalobce není kladena povinnost prověřovat všechny články v obchodní transakci, nýbrž pouze své bezprostřední obchodní partnery, které však žalobce neprovéřoval, jinak by z veřejně dostupných informací zjistil údaje o virtuálním sídle, o personální a osobní propojenosti statutárních orgánů některých dodavatelů, o nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin, o neexistenci provozovny a webových stránek některých dodavatelů a také o nezveřejněných bankovních účtech dodavatelů, v důsledku čehož by zjistil, že provádí úhrady na nezveřejněné bankovní účty.

6. Dále se pak vyjádřil k námitce nesplnění aspektu nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti dosud nestanovené daně i k nesprávnému postupu správce daně. Zdůraznil, že se správce daně nezabýval pouze okamžitým stavem majetku, nýbrž provedl také úvahu stran budoucího ekonomického vývoje žalobce (závazky převyšující pohledávky, snížení majetku v roce 2016 a nepořízení žádného nového majetku, nízké denní zůstatky na bankovním účtu, neboť připsané platby jsou dále převáděny na nezveřejněné bankovní účty, nestabilita příjmů s ohledem na zjištění stran předmětů ekonomické činnosti, kterým je činnost agentur zprostředkující zaměstnání a pronájem nemovitostí bytů a nebytových prostor, přičemž správci daně nebylo ke dni vydání zajišťovacích příkazů zřejmé, jak žalobce tyto ekonomické činnosti vykonává, když již není v soupisu registrovaných agentur práce, a to z důvodu ukončení platnosti vydaného rozhodnutí, dále není vlastníkem žádné nemovité věci, a také vyloučení dobrovolné úhrady z důvodu pravděpodobně vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu). K nesouhlasu žalobce s tvrzením, že byla ukončena platnost rozhodnutí o povolení ke zprostředkování zaměstnanců žalovaný odkázal na bod 28, kde připustil, že ke dni 30. 8. 2017 žalobce byl držitelem příslušného povolení. Pravdivým však zůstalo tvrzení, že v období od 18. 3. 2017 do 29. 8. 2017 nebyl žalobce držitelem povolení ke zprostředkování zaměstnání, tedy k hlavnímu předmětu své ekonomické činnosti, což zintenzivnilo obavu ohledně budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně. K exekučnímu příkazu pak uvedl, že nedoplatek vymáhaný tímto příkazem byl tvořen neuhrazenými daňovými povinnostmi na dani z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období a dále neuhrazenou daňovou povinností na dani silniční, proto nelze hovořit o výjimce. K úhradě zajišťovacích příkazů došlo na základě daňové exekuce.
7. K nesprávnému postupu správce daně zdůraznil, že institut zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu a institut ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty jsou dva různé instituty, které nelze zaměňovat. Rovněž nelze zaměňovat aplikaci ustanovení § 109 zákona o DPH a odepření nároku na odpočet daně podle relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie. Zatímco smyslem zajišťovacího příkazu je v tomto stádiu řízení při placení daní podle § 134 odst. 3 písm. b) bod 2. daňového řádu včas zajistit ve prospěch správce daně v příkazu uvedenou finanční částku k provedení budoucího rozhodnutí, nikoli stanovit daň ve správné výši, účelem ustanovení § 109 je pak ručení za daňovou povinnost jiného daňového subjektu. Jak pro aplikaci ustanovení § 109 odst. 1 zák., tak pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty samotnému daňovému subjektu je nutné mít za prokázané, že daňový subjekt věděl, či vědět měl a mohl, že se účastní podvodného jednání. Zajišťovací příkazy však nejsou vydávány na základě dokazování a samotnou daň ani její výši nestanoví. Dále pak uvedl, že předběžná povaha zajišťovacího

příkazu nebrání tomu, aby bylo žalobci následně uloženo plnit případnou ručitelskou povinnost za jeho dodavatele.

8. U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích.
9. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že dne 30. 8. 2017 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu zajišťovací příkazy, jimiž žalobci uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor a březen 2017 složením jistoty v souhrnné výši 2 302 091 Kč na depozitní účet správce daně. Ve všech těchto zajišťovacích příkazech uvedl správce daně, že zjistil, že se žalobce zapojil v těchto obdobích do řetězců plátců, ve kterých na jejich počátku byla identifikována chybějící daň z přidané hodnoty. Na počátku těchto řetězců figurují společnosti typu „missing trader“, které neplní své zásadní daňové povinnosti, mezi které patří podávání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a podávání kontrolního hlášení nebo uvádí svá přijatá plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení (tj. přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst 1 písm. a) s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně) tedy plnění souhrnná „anonymní“, u kterých se neuvádí daňové identifikační číslo a nelze je tedy z údajů kontrolního hlášení ověřit, přičemž se jedná o částky vysoké a tato přijatá plnění u plátce typu „missing trader“ jsou ve 100 % výši. Missing tradeři sídlí zpravidla na adrese nazývané jako „virtuální“ nebo „office – house“, to znamená jen adresa – popřípadě kancelář, kterou má společnost pronajatou za účelem zápisu do obchodního rejstříku jakožto jeho sídla, na adrese však nesídlí a není na ní zastižitelná, na adrese má zapsáno sídlo větší množství firem. Umožňuje firmě z jakékoli části republiky oficiálně sídlit ve vybraných lokalitách. Ke své nejasně prokazatelné ekonomické činnosti tyto společnosti často využívají tzv. „bílé koně“ (takto je označovaná osoba, která je nastrčená k páčání trestné činnosti, aby zakryla skutečného pachatele nebo osobu, která má z této činnosti prospěch) nebo osoby ze zahraničí. Pro výkon ekonomické činnosti pak nedisponují plátcí typu „missing trader“ zpravidla potřebným materiálním a personálním zabezpečením. V řetězci byli dále identifikováni plátcí typu „bufer“, tzn. plátcí, jejichž role je pomocná a zastírající (zastření přímé vazby mezi plátcí „missing trader“ a „profit taker“, za tímto účelem se může jednat o celý řetězec plátců typu „bufer“), pokud funguje i bez jeho účasti. Typický je rychlý sled nákupních a prodejních operací s často nízkým nebo žádným ziskem v souvislosti s předmětnými transakcemi. Žalobce v těchto řetězcích funguje jako „profit taker“, tzn. plátce, který figuruje na konci řetězců plátců, který profituje ze zapojení v řetězci plátců, vzniká mu nízká daňová povinnost z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě, nakupuje od plátce typu „buffer“. Správce daně pak popsal jednotlivé řetězce, do kterých byl žalobce zapojen, popsal jednotlivé obchodní společnosti zapojené do těchto řetězců a konstatoval, že všechny zapojené společnosti na pozici „missing trader“ nebo „buffer“ mají společné znaky, např. nejsou dohledatelné na zapsaných adresách, není zřejmá a zjistitelná z veřejných zdrojů jejich skutečná podnikatelská činnost, z většiny vykazují nedoplatky na daňových povinnostech, nezveřejňují ve sbírce listin účetní závěrky, nevlastní žádný nemovitý majetek. Správce daně se pak zabýval majetkem daňového subjektu, jeho pohledávkami a finančními prostředky a přitom vyhodnotil, že existují důvody, ze kterých může vyvozovat vysokou pravděpodobnost budoucího stanovení daně, a taky odůvodněnou obavu, že daň, která nebyla doposud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Proto byly uvedené zajišťovací příkazy vydány.

10. Proti těmto zajišťovacím příkazům podal žalobce odvolání, o které rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a napadené zajišťovací příkazy potvrdil. Konstatoval, že správce daně odůvodněnou obavu ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu spatřuje v pravděpodobnosti budoucího stanovení daně za předmětná období vycházející ze zapojení žalobce do daňového podvodu, rizikové důsledky s tím související, majetková nedostatečnost žalobce a obava, zda zajištěný majetek žalobce bude v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně stále ve vlastnictví žalobce. Konstatoval, že správce daně analýzou údajů z kontrolních hlášení žalobce, jeho dodavatelů a dodavatelů odvolatelových dodavatelů zjistil, že žalobce byl v předmětných obdobích zapojen do podvodných řetězců s chybějící daní na počátku řetězce u článku „missing trader“ a byl v řetězcích vždy na pozici „profit taker“ a konstatoval také, že obchodní model byl v jednotlivých zdaňovacích obdobích vždy zcela shodný. Jedna či více obchodních společností na pozici „missing trader“ nepodaly daňová přiznání nebo vykázaly přijetí veškerých plnění v nestandartním objemu výlučně v oddílu B 3 kontrolního hlášení, tedy v oddílu, ve kterém se neidentifikuje dodavatel plnění a nelze tak ověřit správnost odvedené daně z přidané hodnoty, nebo vykázaly kombinaci přijatých plnění v oddílu B 3 kontrolního hlášení s přijatými plněními od plátce, který nepodal daňové přiznání. Tato nezjistitelná přijatá plnění vykázaná obchodními společnostmi na pozici „missing trader“ na počátku řetězce byla deklarována na obchodní společnosti na pozici „buffer“, jejímž úkolem bylo zastříti počátek řetězců. Všechny obchodní společnosti zapojené v obchodním řetězci na pozici „missing trader“ a „buffer“ pak vykazují společné nestandartní znaky (např. virtuální sídlo, neexistence provozovny, nezjistitelný skutečný předmět ekonomické činnosti, daňové nedoplatky, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin). Na konci řetězců pak přes různý počet obchodních společností přijal plnění, která jsou zasažena chybějící daní v podobě vykázaného nároku na odpočet daně, odvolatel na pozici „profit taker“, který si z uvedených přijatých plnění snížil svou daňovou povinnost uplatněním odpočtu daně. Správce daně rovněž zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobce o své účasti v podvodných řetězcích minimálně vědět měl a mohl, a to s ohledem na veřejně dostupné informace o dodavatelích, jež vypovídají o jejich nedůvěryhodnosti a rizikovosti, dále s ohledem na peněžní toky mezi jednotlivými obchodními společnostmi, když z bankovních účtů žalobce probíhaly úhrady na nezveřejněné bankovní účty, a nakonec s ohledem na objem přijatých plnění zasažených podvodem a účast odvolatele v podvodných řetězcích ve více zdaňovacích obdobích. Deklarovaná plnění zasažená podvodem představují 50 % přijatých zdanitelných plnění žalobce za zdaňovací období leden 2017 a 95 % přijatých zdanitelných plnění žalobce za zdaňovací období únor a březen 2017, kdy z předmětných plnění nebyla řádně odvedena daň, avšak nárok na odpočet daně z daných plnění byl vždy uplatněn, což nelze považovat za nahodilé, když byla zjištěna účast žalobce v podvodných řetězcích a spolupráce jednotlivých článků řetězců ve více než v jednom zdaňovacím období. S ohledem na to, že žalobcem deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů identifikovaných v zajišťovacích příkazech na pozici „buffer“ jsou zasažena daňovým podvodem, přičemž správce daně je za podmínek stanovených ustálenou judikaturou soudního dvora Evropské unie oprávněn odeprít nárok na odpočet daně uplatněný splnění zasažených podvodem, správce daně předpokládá, že po ukončení daňové kontroly bude odvolateli na základě dosud známých skutečností doměřena daň z přidané hodnoty za předmětná období v souhrnné výši 2 302 091 Kč.

11. Co se týče splnění druhé podmínky, tedy že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, konstatoval žalovaný, že obava u žalobce vyplývá zejména ze zjištění, že se žalobce účastnil obchodních transakcí v rámci řetězců, které jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž žalobce o této skutečnosti minimálně vědět měl a mohl. Nedobytnost dosud nestanovené daně vyplývá rovněž z majetkové nedostatečnosti odvolatele a dále ze struktury odvolatelova majetku umožňující jeho snadnou převoditelnost. Podle výpisu z katastru nemovitostí žalobce nevlastní žádnou nemovitou věc, podle výpisu z databáze evidence vozidel vlastní ke dni 15. 5. 2017 celkem 5 motorových vozidel, jejichž hodnota byla správcem daně odhadnuta celkem na částku ve výši cca 276 000 Kč. Jediné hodnotnější motorové vozidlo Audi žalobce v roce 2016 prodal, čímž výrazně snížil hodnotu svého dlouhodobého majetku, přičemž od 31. 12. 2016 nepořídil žádný nový majetek významnější hodnoty. Z výpisu ze zveřejněného bankovního účtu žalobce jsou zřejmé nízké denní zůstatky. Motorová vozidla i peněžní prostředky na bankovním účtu jsou přitom majetkem vysoce likvidním a nestálým v čase, neboť motorová vozidla lze během krátkého časového období zcizit a vlastnické právo k nim převést na jinou osobu, stejně tak peněžní prostředky. Z výpisu z bankovního účtu je zřejmé, že žalobce běžně na bankovní účet přijímá finanční prostředky ve značném objemu, tyto však dále převádí a hradí jimi své závazky na nezveřejněné bankovní účty. Takové debetní platby, přeposílané na nezveřejněné bankovní účty pak činí více než 58 % veškerých debetních plateb žalobce. Podle rozvahy sestavené ke 31. 12. 2016 žalobce vlastní dlouhodobý hmotný majetek ve výši 367 000 Kč a o běžná aktiva ve výši 12 657 000 Kč (jedná se především o krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobý finanční majetek). S ohledem na to, že z rozvahy je dále zřejmé, že krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky, a že dlouhodobé závazky odvolatele činí 3 009 000 Kč, přičemž žádné dlouhodobé pohledávky žalobce nevykazuje, správce daně vyhodnotil oběžná aktiva žalobce z pohledu vymahatelnosti dosud nestanovené daně za předmětná období za rizikový faktor. Správce daně nemohl přehlédnout ani fakt, že žalobce si nehradí své běžné daňové povinnosti dobrovolně, nýbrž tyto jsou správcem daně vymáhány (dne 28. 3. 2017 byl vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtů v celkové výši 423 596 Kč). Současně správce daně zohlednil také další skutečnosti, jež zintenzivňují obavu ohledně budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně za předmětná období, a to, že hlavním předmětem podnikání žalobce je činnost agentur zprostředkující zaměstnání a dalším deklarovaným předmětem podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, avšak žalobce již není v soupisu registrovaných agentur práce, neboť skončila platnost vydaného rozhodnutí č.j. MPSV-ÚP/19151/13/ÚPČR/7, kterým bylo žalobci na období 3 let uděleno povolení ke zprostředkování zaměstnání a žalobce není vlastníkem žádné nemovité věci a deklarovaný předmět ekonomické činnosti tak nemůže fakticky vykonávat. S ohledem na uvedené je stabilita budoucích příjmů žalobce nejistá. Nakonec vzal správce daně v potaz také fakt, že není možné od odvolatele očekávat dobrovolnou úhradu dosud nestanovené daně, když se tento účastnil daňového podvodu a o tomto podvodu pravděpodobně věděl, či minimálně vědět mohl a měl. Žalovaný se se závěry správce daně plně ztotožnil a vypořádal se také s jednotlivými odvolacími námitkami, které však neshledal důvodnými. K námitce o neexistenci důkazů pro tvrzení žalovaného odkázal žalovaný na charakter zajišťovacích příkazů s tím, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování. Důvodnými proto neshledal ani jednotlivá tvrzení žalobce uvedená v odvolání rozporující jeho vědomost o účasti na daňovém podvodu v tomto odvolacím řízení, neboť

otázka dobré víry není pro vznik odůvodněné obavy významná. Dále žalovaný zdůraznil, že pouhým nahlédnutím do obchodního rejstříku a do sbírky listin by odvolatel zjistil informace, které správce daně popsal v odvolání napadených rozhodnutích, tedy údaje ze kterých je patrné, že dodavatelé žalobce jsou existující společnosti, které nejsou spolehlivými plátcí. Dospěl proto k závěru, že odvolatel si své dodavatele neproveroval, tedy nepřijal opatření zamezující jeho účasti na daňovém podvodu. Na závěr se pak vyjádřil k námitce ohledně tvrzení správce daně, že byla ukončena platnost rozhodnutí o povolení ke zprostředkování zaměstnanců a zdůraznil, že platnost povolení uděleného rozhodnutím Úřadu práce ČR ze dne 27. 2. 2014 skončila 17. 3. 2017, avšak žalobce požádal o další povolení až dne 21. 6. 2017. V období od 18. 3. 2017 do 29. 8. 2017 nebyl odvolatel držitelem povolení ke zprostředkování zaměstnání, tedy k hlavnímu předmětu své ekonomické činnosti. Žalovaný připustil, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů již žalobce příslušným povolením disponoval, nicméně správce daně neměl toto povolení k dispozici, neboť informace o jeho vydání nebyla dosud zveřejněna. Ani doložením nového povolení však odvolatel nemohl vyvrátit odůvodněnou obavu správce daně tak, jak byla uvedena v jeho rozhodnutí.

12. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, 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.
14. Žalobce v podané žalobě vytýká daňovým orgánům zejména to, že neprokázaly žalobci účast na daňovém podvodu, když prokázání daňového podvodu považuje žalobce za první a nutnou podmínku pro aplikaci doktríny „věděl nebo vědět měl a mohl“, jejíž aplikací lze činit žalobce odpovědným za chybějící daň. Tuto svou námitku v žalobě uvádí v různých obměnách, když současně na několika místech v žalobě namítá, že správce daně neunesl důkazní břemeno o zapojení žalobce do daňového podvodu, neboť se v odůvodnění zajišťovacích příkazů nepodávají žádné skutečnosti, které by alespoň v potřebné míře naznačovaly, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl o svém zapojení do daňového podvodu.
15. Městský soud ve vztahu k meritu dané věci považuje za účelné nejprve zopakovat dosavadní judikatorní závěry vztahující se k institutu zajištění daně ve smyslu shora citovaného ustanovení. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, Nejvyšší správní soud označil zajišťovací příkaz jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
16. Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že finanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, a to ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ Pojistkou proti hroziící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 – 14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31).

17. Soud se k námitkám žalobce zabýval otázkou, zda daňové orgány dostatečně a správně zdůvodnily existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. ze správního spisu zjistil, že správce daně k vydání zajišťovacích příkazů vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy, a to (1) účast žalobce v podvodném řetězci a (2) ekonomická a finanční situace žalobce.
18. Primárním důvodem obav finančního úřadu bylo zapojení žalobce v obchodních řetězcích vytvořených za účelem neodvedení daně z přidané hodnoty. Městský soud poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, konstatoval, že „... 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.“ Rovněž tak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, ve kterém byl vysloven závěr, že „...účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně.“
19. Nejvyšší správní soud pak rovněž opakovaně judikoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se

karuselových podvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).

20. Z výše uvedeného vyplývá, že předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu není otázka, zda finanční úřad unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení žalobce do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. Tím i v nyní projednávané věci odpadá celá řada žalobních námitek uplatněných žalobcem v podané žalobě. V této souvislosti je třeba uvést, že přesvědčení žalobce, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat jeho vědomou účast na podvodném řetězci, není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné.
21. Žalobci lze přisvědčit, že se k otázce jeho dobré víry daňové orgány vyjádřily. Podle závěrů Nejvyššího správního soudu učiněných v rozsudku ze dne 26.7.2018, č.j. 4 Afs 129/2018 – 42 však „daňovým orgánům nic nebránilo, aby tak nad rámec výše vymezených základních požadavků učinily toliko ke zdůraznění závěru o naplnění skutkové podstaty uvedené v § 167 odst. 1 daňového řádu. I kdyby úvahy daňových orgánů k dobré víře žalobce trpěly vnitřní rozporností, nesrozumitelností či nesprávností, nevypovídalo by to nic o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů“. Proto se soud z tohoto hlediska přezkoumáním napadeného rozhodnutí nezabýval.
22. Žalobce dále namítá, že k tvrzení správce daně o zapojení žalobce do podvodných řetězců nejsou v odůvodnění napadených rozhodnutí žádné důkazní prostředky, a to přesto, že v případě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti plátce na daňovém podvodu nese důkazní břemeno výhradně správce daně. K této námitce soud znovu zdůrazňuje, že předmětem přezkumu jsou zajišťovací příkazy, přičemž s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45) . Proto městský soud neshledal důvodnými námitky, ve kterých žalobce poukazuje na to, že v řízení nebyl zajištěn žádný důkaz , který by objektivně usvědčoval žalobce z vědomé účasti na daňovém podvodu, ani ty ve kterých žalobce obecně namítá, že nevědomé zapojení nelze zjistit pouze a výhradně na základě údajů z kontrolního hlášení a obchodního rejstříku bez dalšího.
23. Žalobce také vytýká správci daně, že napadené zajišťovací příkazy byly vydány ještě před zahájením daňové kontroly, tedy ještě před tím než žalobce mohl vysvětlit všechny okolnosti jeho zapojení řetězce a vyjádřit se k podezření správce daně.
24. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou, neboť pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 a násl. daňového řádu není rozhodující, v jaké fázi se nachází nalézací řízení, v rámci kterého je meritorně stanovována předmětná daň. Jediným omezením správce daně je v tomto smyslu okamžik, kdy získá takové informace, které odůvodňují vznik obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy obavy, 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. Pokud správce daně zjistí skutečnosti, které zakládají vznik uvedené obavy, je oprávněn zajišťovací

příkaz vydat. Vzhledem k tomu, že správce daně v daném případě tyto skutečnosti zjistil nikoliv v rámci nalézacího řízení, ale dříve, byl oprávněn vydat zajišťovací příkazy ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována.

25. Žalobce dále namítá, že i pokud by byla v řetězci zjištěna chybějící daň, měl správce daně postupovat prvotně dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud žalovaný a správce daně neaplikovali § 109 zákona, došlo tím z jejich strany k obcházení zákona. Finanční správa nemůže volit ze dvou možných způsobů, jak podvody postihovat.
26. Ani tato námitka není důvodná, neboť argumentace žalobce o přednostním uplatnění institutu ručení by měla své místo až v nalézacím řízení, nikoliv v řízení zajišťovacím. Zajištění daně totiž nebrání tomu, aby bylo následně žalobci uloženo uhradit daň právě z titulu ručitelství podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.
27. Soud se dále zabýval otázkou, zda daňové orgány v napadeném rozhodnutí i vydaných zajišťovacích příkazech dostatečně odůvodnily naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, k jejímuž naplnění bylo potřeba zjistit, jestli existovala přiměřená pravděpodobnost, že správce daně žalobci doměří dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty. V kontextu posuzované věci je přitom nezbytné připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, „[...] *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.*“ Podle rozsudku téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[...] *přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu“), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné. [...] V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.*“
28. Městský soud se proto zabýval otázkou, zda v projednávané věci existovala přiměřená pravděpodobnost, že správce daně doměří dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty.
29. Z napadeného rozhodnutí a vydaných zajišťovacích příkazů je patrné, že se žalovaný i správce daně zabývaly podrobně strukturou a mechanismy fungování podvodné struktury. Správce daně v zajišťovacích příkazech popsal podrobně a přezkoumatelným způsobem důvody, na základě kterých dovozuje zapojení žalobce do podvodného řetězce a tedy i svou odůvodněnou obavu o ve smyslu ust. § 167 daňového zákona.
30. Správce daně nejprve nastínil strukturu podvodného řetězce a po té podrobně v každém jednotlivém zajišťovacím příkazu popsal vždy konkrétní řetězec s uvedením procentních podílů přijatých zdanitelných plnění u jednotlivých společností. Městský soud z důvodu hospodárnosti na tato podrobná zjištění odkazuje. U každé ze zapojených společností správce daně uvedl, na jaké pozici v řetězci figurovala a jaké pochybnosti zjistil o její činnosti. Ke všem těmto společnostem pak souhrnně uvedl, že byly zapojeny v řetězcích na pozici Missing Tradera nebo Buffera a jejich společnými znaky jsou nedohledatelnost na

zapsaných adresách, dále není zřejmá a zjiitelná z veřejných zdrojů jejich skutečná podnikatelská činnost, z většiny vykazují nedoplatky na daňových povinnostech, nezveřejňují ve sbírce listin účetní závěrky a nevlastní žádný nemovitý majetek. Soud považuje takto učiněná zjištění za dostatečná a správcem daně učiněné závěry za správné a přezkoumatelné. Proto dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný jednoznačně a přezkoumatelným způsobem uvedly, z jakých důvodů dospěly k závěru o podezření o existenci podvodných řetězců.

31. Soud se proto dále zabýval otázkou, zda se žalobce v těchto řetězcích účastnil, tedy zda byl do nich zapojen. Správce daně se v každém z vydaných zajišťovacích příkazů zabýval úlohou žalobce v jednotlivých řetězcích, když uvedl, že v nich žalobce figuroval na pozici Profit Taker. Přitom správce daně i žalovaný podrobně popsaly zapojení žalobce do řetězce, jeho úlohu v tomto řetězci i způsob fungování řetězce právě s ohledem na zapojení žalobce.
32. Z napadených rozhodnutí soud zjistil, že obchodní model byl v jednotlivých zdaňovacích obdobích vždy zcela shodný. Jedna či více obchodních společností na pozici „missing trader“ nepodaly daňová přiznání nebo vykazaly přijetí veškerých plnění v nestandardním objemu výlučně v oddílu B 3 kontrolního hlášení, tedy v oddílu, ve kterém se neidentifikuje dodavatel plnění a nelze tak ověřit správnost odvedené daně z přidané hodnoty, nebo vykazaly kombinaci přijatých plnění v oddílu B 3 kontrolního hlášení s přijatými plněními od plátce, který nepodal daňové přiznání. Tato nezjistitelná přijatá plnění vykázaná obchodními společnostmi na pozici „missing trader“ na počátku řetězce byla deklarována na obchodní společnosti na pozici „buffer“, jejímž úkolem bylo zastříti počátek řetězců. Všechny obchodní společnosti zapojené v obchodním řetězci na pozici „missing trader“ a „buffer“ pak vykazují společné nestandardní znaky (např. virtuální sídlo, neexistence provozovny, nezjistitelný skutečný předmět ekonomické činnosti, daňové nedoplatky, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin). Na konci řetězců pak přes různý počet obchodních společností přijal plnění, která jsou zasažena chybějící daní v podobě vykázaného nároku na odpočet daně, odvolatel na pozici „profit taker“, který si z uvedených přijatých plnění snížil svou daňovou povinnost uplatněním odpočtu daně. Správce daně rovněž zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobce o své účasti v podvodných řetězcích minimálně vědět měl a mohl, a to s ohledem na veřejně dostupné informace o dodavatelích, jež vypovídají o jejich nedůvěryhodnosti a rizikovosti, dále s ohledem na peněžní toky mezi jednotlivými obchodními společnostmi, když z bankovních účtů žalobce probíhaly úhrady na nezveřejněné bankovní účty, a nakonec s ohledem na objem přijatých plnění zasažených podvodem a účast odvolatele v podvodných řetězcích ve více zdaňovacích obdobích. Deklarovaná plnění zasažená podvodem představují 50 % přijatých zdanitelných plnění žalobce za zdaňovací období leden 2017 a 95 % přijatých zdanitelných plnění žalobce za zdaňovací období únor a březen 2017, kdy z předmětných plnění nebyla řádně odvedena daň, avšak nárok na odpočet daně z daných plnění byl vždy uplatněn, což nelze považovat za nahodilé, když byla zjištěna účast žalobce v podvodných řetězcích a spolupráce jednotlivých článků řetězců ve více než v jednom zdaňovacím období.
33. Soud považuje za nutné zdůraznit, že ačkoli správce daně v zajišťovacích příkazech i žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádějí zcela konkrétní důvody a indicie, které je vedly k závěrům o zapojení žalobce do podvodného řetězce, žalobce v podané žalobě však žádné konkrétní námitky, kterými by tvrzení daňových orgánů vyvrátil, k těmto zjištěním

neuvádí. Žalobce v podané žalobě v podstatě pouze bez dalšího namítá, že některá učiněná zjištění (např. tvrzení, že některé články řetězce uvádějí svá přijatá plnění do oddílu B.3 kontrolního hlášení) jsou pro prokázání daňového podvodu naprosto nedostatečná.

34. Ze zjištění učiněných pod bodem 32. soud naopak dospěl k závěru, že se správce daně rolí žalobce v podvodném řetězci podrobně zabýval a jeho závěr o účasti žalobce na podvodné struktuře proto neshledal jako pouhou spekulaci správce daně. Naopak soud dospěl k závěru, že nashromážděné indicie ve svém souhrnu logicky vypovídají o účasti a roli žalobce v tomto řetězci. S ohledem na výše uvedené judikatorní závěry totiž není pro vydání zajišťovacího příkazu nutné, aby bylo zapojení daňového subjektu do řetězce prokázáno, ale postačí, že je prokázána existence řetězce a zjištění že daňový subjekt mohl být do řetězce zapojen. Městský soud proto zdůrazňuje, že na základě výše uvedeného nelze vyloučit přiměřenou pravděpodobnost, že žalobci bude v budoucnu daň doměřena. Pokud žalobce zpochybňuje, i když velmi obecně, některá z učiněných zjištění, zdůrazňuje soud, že správce daně hodnotil jednotlivá zjištění ve vzájemných souvislostech, a právě na jejich základě učinil přezkoumatelným způsobem závěr o pozici žalobce v podvodných řetězcích. Soud proto dospěl k závěru, že tento ucelený a logický okruh indicíí nasvědčuje tomu, že lze předpokládat, že žalobci bude po skončení doměřovacího řízení daň z přidané hodnoty doměřena.
35. Vzhledem k tomu, že městský soud na základě výše uvedeného nemohl vyloučit odůvodněnou obavu ve vztahu k důvodům svědčícím budoucímu vyměření daně, čímž byla naplněna první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, zabýval se dále otázkou, zda je splněna i druhá podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů stanovená v § 167 daňového řádu. Touto druhou podmínkou, za které je možno přistoupit k zajištění daně, jsou důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi, což bude zpravidla dáno fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry.
36. Ze zajišťovacích příkazů je patrné, že správce daně svůj závěr o existenci odůvodněné obavy o tom, že vybrání daně v budoucnu může být spojeno se značnými obtížemi, postavil na zjištění, že:
- za zdaňovací období roku 2016 vykázal žalobce dlouhodobý majetek v zůstatkové hodnotě 367 000 Kč, přičemž toto vykázané aktivum je tvořeno dlouhodobým hmotným majetkem. Žalobce dále vykázal oběžná aktiva ve výši 12 657 000 Kč, která jsou tvořena zásobami ve výši 2 811 000 Kč, krátkodobými pohledávkami ve výši 6 173 000 a krátkodobým finančním majetkem. Žalovaný vyhodnotil tento majetek jako značně nestabilní, což odůvodnil tím, že aktiva jsou tvořena pouze dlouhodobým hmotným majetkem v zanedbatelné výši, především pak krátkodobými pohledávkami z obchodních vztahů a krátkodobým finančním majetkem. Tomuto hodnocení majetku žalobce ze strany správce daně jako mále významnému nelze dle soudu nic vytknout a to i s ohledem na to, že jediný osobní vůz AUDI A8L, který byl jediným majetkem výraznější hodnoty, žalobce v roce 20116 prodal a od 31.12.2016 žádný nový majetek výraznější hodnoty již nepořídil.
 - žalobce není ke dni 1.6.2017 v katastru nemovitostí evidován jako vlastník nemovité věci.
 - žalobce je ke dni 15.5.2017 vlastníkem pěti motorových vozidel, jejichž orientační tržní cena je přibližně 276 000 Kč, neboť jsou značného stáří, převážně s datem

registrace v letech 1995 a 1997, novější vozidla jsou s datem registrace v roce 2002 a 2005. Ve vztahu k tomuto majetku správce daně poukázal na možnost jeho snadného zcizení či ukrytí, z čehož dovodil dle soudu logický závěr, že se jedná z hlediska dobytosti v budoucnu stanovené daně o majetek rizikový.

- správce daně hodnotil také pohledávky žalobce, které k 31.12.2016 dosáhly výše 6 173 000 Kč. Porovnáním s krátkodobými závazky však zjistil, že tyto převyšují absolutně krátkodobé pohledávky o 1 626 000 Kč. Porovnání veškerých oběžných aktiv a krátkodobých závazků zjistil, že žalobce nebyl k 31.12.2016 sice předlužen, ale vzhledem k tomu, že žalobce eviduje dlouhodobé závazky ve výši 3 009 000 Kč, vyhodnotil správce daně vykázaná oběžná aktiva z pohledu vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně a možnosti použití těchto aktiv na její úhradu za rizikový faktor.
- přímými dodavateli žalobce dle údajů v kontrolních hlášeníh za předmětná zdaňovací období jsou různé subjekty, na počátku obchodního řetězce však vždy stojí subjekty, které selhaly při zaplacení daně. Správce daně konstatuje, že popsanou situaci, kdy z veškerých daňovým subjektem vykázaných přijatých plnění ve výši 5 245 587 Kč v základu daně, nebyla podle dosavadních zjištění správce daně řádně přiznána a odvedena daň, nelze v žádném případě pokládat za nahodilou.
- žalobce hradí své závazky na bankovní účty, které nebyly správci daně poskytnuty. Z toho je zřejmé, že úhrady probíhají na bankovní účty, které tito dodavatelé zatajili před správcem daně. V sumárním vyjádření činí tyto debetní platby více než 58 %.
- denní zůstatek na bankovním účtu žalobce je v řádově v desetitisících, pouze v období mezi 10. až 20. dnem v měsíci jsou zde zůstatky v řádech statisíců, ze kterých jsou následně hrazeny povinné platby za zaměstnance zdravotním pojišťovnam a správě sociálního zabezpečení – v důsledku toho hodnotí správně daně majetek žalobce jako nestabilní
- platební morálka žalobce ve vztahu k daňovým povinnostem není dobrá, správce daně musel daňové povinnosti vymáhat exekučním příkazem z účtu žalobce v celkové výši 423 000 Kč, kdy se jednalo o daňové povinnosti k DPH za několik zdaňovacích období a rovněž o silniční daň.
- platnost rozhodnutí o povolení ke zprostředkování zaměstnání skončila 27..2.2017, ačkoli se jedná o žalobcem deklarovaný hlavní předmět činnosti.
- žalobce v příloze k účetní závěrce k 31.12.2016 uvádí jako další předmět podnikání pronájem nemovitostí, bytů, nebytových prostor, nicméně žalobce dle katastru nemovitostí není vlastníkem žádné nemovité věci.

37. Z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit oba okruhy skutečností – tedy jak otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, tak i své obavy ohledně budoucí vymahatelnosti daně. Městský soud dospěl k závěru, že správce daně tomuto požadavku dostál, když svou obavu ohledně vymahatelnosti daně dostatečně odůvodnil tak, jak soud podrobně konstatuje v bodě 36.

38. Žalobce v podané žalobě některá zjištění, která potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí, zpochybnil, když např. uvedl, že byl držitelem příslušného povolení ke zprostředkování zaměstnání, jak v období za které byly zajišťovací příkazy vydány, tak zejména ke dni jejich vydání. Se žalobcem lze v této námitce souhlasit, neboť i žalovaný připustil, že žalobce v den, kdy byly zajišťovací příkazy vydány, již tímto povolením disponoval. Nicméně nelze odhlédnout od toho, že platnost povolení uděleného rozhodnutím Úřadu práce ČR ze dne 27. 2. 2014 skončila 17. 3. 2017, avšak žalobce požádal o další povolení až dne 21. 6. 2017, tedy po více než třech měsících. V období od 18. 3. 2017 až do 29. 8. 2017 tedy nebyl žalobce držitelem žádného povolení ke zprostředkování zaměstnání, tedy k hlavnímu předmětu své ekonomické činnosti. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný v tomto nespátroval zásadní pochybení ze strany správce daně, když zdůraznil, že správce daně v den svého rozhodnutí dne 30.8.2017 dosud neměl toto rozhodnutí k dispozici, neboť informace o jeho vydání nebyla ještě k tomuto dni zveřejněna.
39. Vzhledem k tomu, že správce daně svou odůvodněnou obavu zdůvodnil i jinými zjištěními a tato informace byla pouze jednou z indicií, má i soud za to, že ani doložením nového povolení nemohl žalobce vyvrátit odůvodněnou obavu správce daně tak, jak byla uvedena v jeho rozhodnutí. Soud považuje za nutné zdůraznit, že pro rozhodnutí není podstatné to, že žalobce povolením disponoval v den vydání zajišťovacích příkazů, ale to, že žalobce po dobu déle než 5 měsíců svou hlavní činnost provozoval bez povolení, což bylo právě při vydání zajišťovacích příkazů zohledněno. Pokud žalobce tvrdí, že byl držitelem povolení „v období, za které byly zajišťovací příkazy vydány“, není toto tvrzení pravdivé, neboť povolení pozbylo platnosti již v průběhu měsíce března, za který byla žalobci také uložena povinnost zajistit úhradu nestanovené daně z přidané hodnoty.
40. Žalobce k důvodům týkajícím se majetku žalobce, zejména skutečnosti, že žalobce není evidován jako vlastník nemovité věci, i toho, že vlastní pouze vozidla značného stáří, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č.j. 1 Afs 335/2016-38 ze kterého vyplývá, že je nutné se zabývat nejen aktuálním stavem majetku daňového subjektu, ale i ekonomickými vyhlídkami, trendem s tím že taková úvaha ale v žádném z napadených rozhodnutí uvedena není.
41. Tuto námitku vznesl žalobce již v odvolání proti zajišťovacím příkazům a žalovaný se s ní vypořádal přezkoumatelným způsobem v bodu 25. Ani soud tuto námitku důvodnou neshledal, neboť, jak je patrné z odůvodnění zajišťovacích příkazů, správce daně se budoucím ekonomickým vývojem žalobce ve smyslu citovaného rozsudku zabýval, když porovnal vykázaná oběžná aktiva se závazky žalobce, přičemž zjistil, že závazky převyšují pohledávky. Zabýval se i otázkou dlouhodobého majetku, když konstatoval snížení majetku v roce 2016 a nepořízení žádného nového majetku. K tomu soud považuje za nutné uvést, že žalobce opět pouze zpochybňuje správce daně učiněná zjištění, ale neuvádí, z čeho pochybení správce daně dovozuje, když sám ani pořízení nového majetku netvrdí. Ani tuto námitku proto soud důvodnou neshledal.
42. K námitce, že žalobce v předchozích letech dosáhl dobrých ekonomických parametrů, ke dni vydání napadených zajišťovacích příkazů zaměstnával celkem 112 zaměstnanců a zprostředkování zaměstnání těchto zaměstnanců generovalo žalobci v roce 2017 měsíční příjem ve výši cca 6 mil. Kč, se žalovaný vyjádřil v bodě 26., když odůvodnil z jakého důvodu ani postupný nárůst obrátu žalobce a počtu jeho zaměstnanců nemohl vyvrátit jeho odůvodněnou obavu.

43. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobce, podle které údaje o dalších obchodních společnostech leží zcela mimo informační a dispoziční sféru žalobce a není tak patrné jak by měly mít vliv na budoucí úhradu daňové povinnosti žalobce. K této námitce soud zdůrazňuje, že je to žalobce jako daňový subjekt, který je povinen přijmout dostatečná preventivní opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčených plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Žalovaný zcela správně poukázal na to, že žalobce nevyužil možnost opatřit si zásadní informace o firmách, se kterými spolupracoval, čímž by např. zjistil právě informaci stran zveřejněných bankovních účtů dodavatelů a mohl tak předejít tomu, aby hradil své závazky na bankovní účty, které nebyly správci daně poskytnuty.
44. Žalobce dále k tvrzení správce daně, že jeho platební morálka ve vztahu k daňovým povinnostem není dobrá, namítl, že se v případě této exekuce jednalo o jednorázovou záležitost a až na tuto výjimku si žalobce plní všechny své povinnosti vždy řádně a včas. Ze zajišťovacích příkazů i z napadeného rozhodnutí ale vyplývá, že správce daně musel daňové povinnosti vymáhat exekučním příkazem z účtu žalobce v celkové výši 423 000 Kč a se žalobce nelze souhlasit, že se jednalo pouze o jednorázovou záležitost, když předmětem této exekuce byly daňové povinnosti k DPH za několik zdaňovacích období a rovněž silniční daň. Správce daně tedy zcela správně a v souladu se smyslem ustanovení § 167 daňového řádu i tuto indicii ve svém rozhodnutí zohlednil.
45. Městský soud dospěl k závěru, že skutečnosti, které v zajišťovacích příkazech uvedl správce daně, jsou indiciemi, které mohly založit odůvodněnou obavu správce daně o budoucí vymahatelnosti daně z přidané hodnoty, když je patrné, že se správce daně zabýval konkrétními důvody pro oprávněnou obavu ve vztahu k dobytosti daně, na základě nichž dovodil, že lze předpokládat, že daňový subjekt nebude v době exekuce disponovat takovou výší majetku, který by bylo možné daňovou exekucí efektivně postihnout.
46. Městský soud v Praze z výše uvedených důvodů k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
47. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní orgán, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů 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). Případně-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 10. září 2019

JUDr. Hana Veberová v.r.
předsedkyně senátu