



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Paramore, s. r. o.**, se sídlem Stroupežnického 2328/30, Praha 5, zastoupeného Mgr. Janou Čechovou Náplavovou, advokátkou se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 7. 2010, č. j. 9618/10-1500-101316, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2014, č. j. 8 Af 57/2010 - 50.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 7. 2010, č. j. 9618/10-1500-101316 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele proti zajišťovacímu příkazu Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 28. 6. 2010, č. j. 288833/10/005942109657. Zajišťovacím příkazem měla být zajištěna podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na dani z přidané hodnoty za období květen 2010 a červen 2010 částka ve výši 14.176.941 Kč.

Stěžovatel v žalobě brojil proti tomu, že by zajišťovací příkaz, vystavený na sedmi tvrzeních správce daně, byl vydán v souladu se zákonem. Stěžovatel jednak skutkově zpochybňoval jednotlivá tvrzení správce daně, a dále namítl, že pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly naplněny podmínky § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatel uvedl, že zajišťovací příkaz může být vydáván pouze v odůvodněných případech, což nebylo splněno. Navíc v konkrétní věci nebyla dostatečně chráněna základní práva a svobody stěžovatele, neboť by měl být vždy vyloučen takový zásah do sféry majetku, v důsledku kterého by byla zničena majetková základna žalobce pro další podnikatelskou činnost.

Městský soud konstatoval, že žalobní námitky směřovaly především proti zajišťovacímu příkazu, aniž by reflektovaly skutečnost, že žalovaný se obsahově shodnými námitkami žalobce zabýval a v převážné míře jim dal za pravdu. Soud se proto jmenovitě zabýval jen dvěma žalobními námitkami, kterými stěžovatel zpochybňoval závěry finančního úřadu ohledně opožděného podání daňového přiznání k DPH za duben 2010 a ohledně absence vlastního majetku stěžovatele.

Městský soud nepovažoval opožděné daňové přiznání za důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť stěžovatel se k DPH zaregistroval dne 28. 4. 2010, tedy v samotném závěru tohoto zdaňovacího období, v němž navíc nevytvářel žádné podnikatelské aktivity. Opožděné podání daňového přiznání představovalo podle městského osudu jen nevýznamné porušení daňových předpisů, které by samo o sobě jen obtížně mohlo odůvodňovat vydání zajišťovacího příkazu.

Naopak za dostatečný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu považoval městský soud skutečnost, že stěžovatel nedisponoval dostatečným vlastním majetkem, neboť tato skutečnost je nesporně významná z hlediska zajištění daně. Absence vlastního majetku daňového subjektu je podle městského soudu relevantním důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Nedostatečný vlastní majetek ukázal stěžovatel i vlastním tvrzením, že disponuje pouze majetkem, který má na základě leasingových smluv. Takový majetek nelze podle městského soudu považovat za vlastní obchodní majetek stěžovatele, neboť předmět leasingových smluv není předmětem vlastnictví žalobkyně, ale pouze nájmu.

Městský soud v přezkoumávaném rozsudku dospěl k závěru, že podmínkou vydání zajišťovacího příkazu je, aby v době jeho vydání existoval a aby byl v odůvodnění příkazu uveden důvod jeho vydání, přičemž obě tyto podmínky byly ohledně závěru o absenci vlastního majetku žalobkyně splněny.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“

Stěžovatel namítl, že vznikl ke dni 6. 4. 2010 a ke dni 28. 4. 2010 byl na základě své žádosti registrován jako měsíční plátc DPH. Dne 30. 6. 2010 mu byl doručen napadený zajišťovací příkaz, ve kterém považoval finanční úřad za ohrožené vybrání úhrady nesplatné nebo dosud nestanovené daně celkem v částce 14.176.941 Kč. Dále stěžovatel uvedl, že napadený zajišťovací příkaz byl opřen o celkem sedm důvodů, z nichž postupně ať už žalovaným nebo městským soudem byla většina z nich shledána lichými.

pokračování

Stěžovatel proto v kasační stížnosti brojil proti klíčovému závěru městského soudu, že jediným důvodem, pro který lze zajišťovací příkaz považovat za v souladu se zákonem, je skutečnost, že stěžovatel v době jeho vydání nevlastnil žádný majetek.

Stěžovatel sice v kasační stížnosti připustil, že absence majetku může v obecné rovině vést k pochybnostem o vymahatelnosti daně, ale musí k tomu přistoupit vždy zkoumání konkrétních okolností. Namítl, že v jeho případě se jednalo o standardní a zcela běžnou situaci, kdy jako podnikatelský subjekt krátce po zahájení své činnosti disponoval pouze splaceným základním kapitálem. Disponoval však veškerými potřebnými věcmi k výkonu podnikatelské aktivity, byť je měl zajištěny formou leasingu, a disponoval i zaměstnanci. Stěžovatel postrádá úvahu městského soudu, proč právě v případě stěžovatele měla být jeho nemajetnost důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, když v obdobné situaci se nachází většina daňových subjektů na začátku podnikání. Nadto v oboru podnikání stěžovatele není případná daň ve výši 14.000.000 Kč ničím zvláště výjimečným.

Stěžovatel odkázal na § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků s tím, že obava správce daně se musí vyplývat z relevantních důvodů a institut zajištění daně lze využívat pouze v odůvodněných případech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 50). Namítl, že postup správce daně lze považovat za zásah do stěžovatelových ústavně garantovaných práv, zejména do vlastnického práva, a navíc správce daně nepostupoval v souladu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod a porušil § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí správce daně představuje nepřipustný excés, neboť správce daně vydal nepřiměřeně tvrdé rozhodnutí o zajištění daně, ačkoliv na jeho straně nemohla existovat odůvodněná obava ohledně pozdější dobytosti a vybrání daně. Správce daně postupoval v rozporu se zásadou zákonnosti a přiměřenosti, které jsou zakotvené v Listině základních práv a svobod.

S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud zrušil napadené rozhodnutí městského soudu, rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně prvního stupně.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel podle žalovaného nereflektuje skutečnost, že městský soud dal absenci majetku stěžovatele do souvislosti s předpokládanou výší daně a aktivitami stěžovatele. Právě tyto skutečnosti odlišují stěžovatele od jiných daňových subjektů na počátku podnikání. Žalovaný považoval za nestandardní to, že nově vzniklý subjekt prakticky ihned po zahájení činnosti provádí finanční transakce v mnohamilionových obrotech, které ve svém důsledku generují daň ve výši cca 14.000.000 Kč. Jestliže v této situaci stěžovatel nedisponoval dostatečným majetkem k možné úhradě budoucí daňové povinnosti, neboť tato mnohonásobně převyšovala aktuální hodnotu majetku stěžovatele, existovala odůvodněná obava ve smyslu § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný souhlasil se stěžovatelem v tom, že samotná absence majetku nemůže být bez dalšího vždy důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, avšak v posuzované věci je důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu absence majetku ve spojení s předpokládanou výší daně. K námitce porušení zásady přiměřenosti a zákonnosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 - 26.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadal závěry městského soudu v případě posouzení důvodnosti vydání zajišťovacího příkazu správce daně. V posuzované věci byl vydán zajišťovací příkaz dne 28. 6. 2010 a pro jeho vydání byla podstatná právní úprava zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků může správce daně s uvedením důvodů, pro něž pokládá vybrání za ohrožené, vydat zajišťovací příkaz, a to v případě, je-li odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V zajišťovacím příkaze uloží daňovému subjektu, aby nejdéle do tří dnů v příkaze uvedenou částku daně zajistil ve prospěch správce daně, a to způsobem v příkaze uvedeným, zejména složením jistoty na jeho účet nebo do určené depozitní úschovy.

Z uvedeného ustanovení je patrné, že podstatnou skutečností pro vydání zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy správce daně, že bude ohrožena úhrada daně, resp. vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi. Jedná se tedy o skutkovou otázku a správce daně musí uvést ověřitelné a hodnotitelné důvody pro svou obavu.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, uvedl, že „že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“ Není podstatné, že uvedený názor vyslovil Nejvyšší správní soud k § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť toto ustanovení se v podstatné míře shoduje s § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Uvedené závěry lze plně přenést i na nyní posuzovanou věc.

pokračování

Citovaný rozsudek Nejvyšší správní soud navazuje na ostatní rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech zajišťovacích příkazů správce daně a zřetelně označuje jako podstatné individuální hodnocení skutkové situace, ve které se daňový subjekt v době vydání zajišťovacího příkazu nacházel. Toto hodnocení je zásadní i pro souzenou věc.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud ve vztahu k obsahu kasačních námitek zjistil, že obchodní korporace Paramore s. r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 6. 4. 2010, což koresponduje s tvrzením stěžovatele. Dále ze správního spisu vyplývá, což opět stěžovatel nerozpорије, že obchodní korporace Paramore s. r. o. nedisponovala na začátku své existence žádným vlastním majetkem a prostředky pro přepravu pohonných hmot měl zajištěna prostřednictvím leasingových smluv. Do registru zaměstnavatelů Okresní správy sociálního zabezpečení Praha 5 se stěžovatel přihlásil s tvrzeným vznikem 1. 5. 2010. Stejně tak teprve v průběhu května 2010 začal stěžovatel nabírat zaměstnance a budovat tým fungující obchodní korporaci.

Nicméně v případě obchodních transakcí stěžovatel již v průběhu měsíce května vykazoval podle svého daňového přiznání základ daně u základní sazby DPH u přijatých zdanitelných plnění od plátců DPH 92.687.135 Kč a v měsíci červnu totéž ve výši dokonce 101.951.517 Kč. Z uvedeného je i pouze na základě tvrzení samotného stěžovatele patrné, že se v případě obchodní korporace Paramore s. r. o. jednalo o subjekt, který v prvních třech měsících své existence, resp. dvou měsících po registraci k dani a přihlášení do registru zaměstnavatelů, byl schopen měsíčně generovat přijatá zdanitelná plnění ve výši cca 100.000.000 Kč.

Zároveň z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel obchoduje s pohonnými hmotami, tedy s vysoce rizikovou komoditou z hlediska placení daně z přidané hodnoty, u níž se často objevují snahy krátit daň v mnohamilionových objemech.

Ve vazbě na tato zjištění, která jsou obsahem správního spisu, je třeba hodnotit absenci vlastního majetku stěžovatele.

Lze plně souhlasit se stěžovatelem, že samotná absence vlastního majetku nemůže být jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Stěžovatel se snaží interpretovat rozhodnutí orgánů daňové správy i soudu tak, že právě absence vlastního majetku byla v konečném důsledku jediným důvodem, o nějž po vyvrácení ostatních důvodů správce daně první stupně pro vydání zajišťovacího příkazu opřel. Nejvyšší správní soud ale po přezkoumání obsahu jak rozhodnutí orgánů daňové správy, tak i napadeného rozsudku městského soudu dospěl k závěru, že se jedná ze strany stěžovatele o účelovou interpretaci, která nemá oporu v uvedených rozhodnutích.

Orgány daňové správy, jak správce daně prvního stupně, tak i žalovaný, zasadily absenci vlastního majetku stěžovatele do celkového kontextu ekonomické situace stěžovatele, tedy do situace, kdy stěžovatel generoval ihned v prvních měsících samostatné činnosti příjmy, u kterých lze usuzovat na vyšší výši daně z přidané hodnoty. Stejně tak i městský soud, ačkoliv dlužno dodat velmi úsporně, zasadil absenci vlastního majetku do kontextu vyšších hodnot stěžovatelem přijatých zdanitelných plnění při samotném počátku podnikání obchodní korporace Paramore s. r. o.

Neobstojí tedy argumentace stěžovatele, že jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu byla absence vlastního majetku. Nejvyšší správní soud při hodnocení napadeného rozsudku městského soudu dospěl k jednoznačnému závěru, že postup správce daně, kterým je do budoucna zajišťována daň ihned v počátku podnikání, je racionální a adekvátní v případě, kdy nově vzniklý subjekt generuje bez přesvědčivého vysvětlení, co je toho příčinou (a že se např. nejedná o přesun ve velkých objemech běžících ekonomických aktivit z jiných subjektů, které v minulosti neodváděly DPH, a tedy o faktické pokračování v neplnění daňových povinností), vysoké hodnoty přijatých zdanitelných plnění, u nichž lze očekávat vyšší daňovou povinnost, která však není pro případ vymáhání zajištěna majetkem obchodní korporace.

Je třeba konstatovat, že v případě stěžovatele se nejedná o drobného živnostníka, který provádí obchody v malých objemech a u kterého absence vlastního majetku není důvodem pro ohrožení příjmů státu, neboť u něj lze očekávat řádově nižší daňovou povinnost, a u kterého lze s vyšší mírou pravděpodobnosti vyloučit případné založení obchodní korporace s cílem vyhnout se daňové povinnosti.

Za této situace neshledal Nejvyšší správní soud postup správce daně nezákonným. Šlo o daňový subjekt bez srozumitelné ekonomické historie (tou nelze rozumět pouze historii dané obchodní korporace jako takové, nýbrž i historii aktivit jejích majitelů či jiných osob s ní ekonomicky provázaných, např. tím, že jí jakýmkoli způsobem napomohly k uzavírání obchodů generujících zdanitelná plnění), bez vlastního majetku, generující vysoké hodnoty přijatých zdanitelných plnění v daňově rizikové oblasti podnikání. Správce daně se pohyboval plně v mantinelech § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť postupoval tak, aby bylo možno dosáhnout cíle řízení, tedy stanovení a vybrání daně. Zvolený prostředek považuje soud v rovině stěžovatelem uplatněných kasačních námitek za adekvátní. Stejně tak se správce daně pohyboval i v mantinelech čl. 4 odst. 1 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, neboť postupoval přesně v rozsahu, který mu zákon o správě daní a poplatků umožňoval. Žádné překročení konkrétních zákonných oprávnění Nejvyšší správní soud ze strany správce daně neshledal a konečně ani stěžovatel, s výjimkou porušení zásady přiměřenosti, ani žádné konkrétní excesivní kroky správce daně neuvedl.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

pokračování

V Brně dne 29. dubna 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu