



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **DC Metalux s.r.o.**, IČ 29124506, se sídlem Družstevní 2330/17, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Plzni, se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 33/2012 - 73,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 33/2012 - 73, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Plzni zajišťovacím příkazem ze dne 20. 6. 2012, č. j. 405823/12/138513400595, podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2012 do 30. 6. 2012 složením jistoty ve výši 52.411.775 Kč. Zároveň podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty vyslovil, že tento zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení. V odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl správce daně následující skutečnosti:

O vykazované daňové povinnosti vznikly pochybnosti, neboť z výpisů z bankovních účtů je zřejmé, že proběhly úhrady pouze ve výši vykázaného pořízení zboží z jiného členského státu a platby za dodané zboží v tuzemsku. Úhrady za zboží, které jsou

vykázány v podaném přiznání k dani z přidané hodnoty jako nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, nejsou na bankovních účtech zaevidovány. Vzhledem k výši plnění a k zákonnému omezení platby v hotovosti nelze předpokládat, že by úhrady za pořízení zboží byly hrazeny hotově. Bankovní účet žalobkyně v eurech vykázal k 28. 5. 2012 zůstatek ve výši jen 11.385,46 € a zůstatek korunového bankovního účtu k témuž dni činil pouze 1.878,38 Kč. Částky, které byly připisovány ve prospěch daňového subjektu, byly obratem odepisovány, a to jak co se týče splaceného obchodního podílu, tedy základního kapitálu, tak i osmi plateb ze zahraničí v řádech statisíců EUR, které až na jednu výjimku byly téhož dne poukázány v téměř celé výši dál, opět do zahraničí. Daňový subjekt se zabývá obchodováním s drahými kovy. Na webových stránkách Puncovního úřadu jsou registrovány právnické osoby, jejichž činnost spočívá v zprostředkování, výkupu a dalších činnostech spojených s touto komoditou, avšak žalobkyně v tomto seznamu registrována není. Je proto otázkou, zda plnění proběhla tak, jak byla daňovým subjektem deklarována, a zda by vůbec měl nárok na uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty. S ohledem na zjištěný obrat na bankovním účtu žalobkyně a dosavadní výši její daňové povinnosti tak vznikla důvodná obava, že daň z přidané hodnoty bude v době její splatnosti nedobytná. Uvedenou úvahu podporují i výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v řádech desítek miliónů korun a z nich vyplývající výše vlastní daňové povinnosti. Dále žalobkyně není přihlášena k silniční dani ani k dani ze závislé činnosti, takže nemá žádné zaměstnance. Nebyla u ní zjištěna žádná evidovaná vozidla, nemovitost ani skladovací prostory. Sídlo daňového subjektu je v bytovém domě s neoznačenou schránkou a na jeho bankovních účtech neprobíhají žádné operace spojené s podnikatelskou činností.

Dále správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedl, že pro stanovení výše zajišťované daně použil následující pomůcky: Základ daně z přidané hodnoty za 30 dní 1. čtvrtletí 2012 (od 2. 3. 2012 do 31. 3. 2012, tj. od data registrace do konce zdaňovacího období) činil 86.393.039 Kč a 20 % daň dosáhla výše 17.278.607 Kč. Vypočtená denní daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2012 se tak rovnala částce 575.953,56 Kč. Zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 se skládá z 91 dne, a proto celková výše daně z přidané hodnoty vypočtená podle § 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty činila 91 x 575.953,56 Kč, tedy 52.411.775 Kč. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný jeho vydáním. Nebezpečí z prodlení je přitom nutné spatřovat v tom, že jsou-li zjištěné finanční prostředky, kterými aktuálně žalobkyně disponuje, úplatou za zdanitelná plnění, pak s ohledem na její majetkové poměry existuje značné riziko, že daň z přidané hodnoty nebude zaplacená, resp. že tato daň bude obtížně vymahatelná. Navíc veškeré zjištěné přijaté finanční prostředky byly okamžitě z účtu daňového subjektu odesílány ve prospěch třetích osob, takže je zapotřebí úhradu uvedených daňových povinností zajistit bezodkladně, neboť hrozí nebezpečí z prodlení.

Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5441/12-1500-402566, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobkyně zamítlo a uvedený zajišťovací příkaz potvrdilo.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se uvádí, že žalobkyně byla do obchodního rejstříku zapsána dne 8. 2. 2012 se základním kapitálem v minimální zákonné výši 200.000 Kč. K dani z přidané hodnoty byla dobrovolně zaregistrována od 2. 3. 2012 se čtvrtletním

pokračování

zdaňovacím obdobím. Jejím jednatelem je Jana Raschtová, která má v obchodním rejstříku a současně v celostátním registru obyvatel zapsáno sídlo Úřadu městského obvodu Plzeň 3 jako adresu svého trvalého pobytu. Dne 4. 6. 2012 v rámci vyhledávací činnosti provedl správce daně místní šetření na adrese sídla žalobkyně, na níž má zároveň bydliště její společník J. P. Při tomto místním šetření správce daně zjistil, že na předmětné adrese nemá daňový subjekt žádné označení, z něhož by bylo patrné, že na této adrese sídlí. Při místním šetření nebyla žádná osoba jednající za žalobkyni zastižena a na opakované zvonění nikdo nereagoval.

K otázce výše zajišťované částky odvolací orgán uvedl, že správce daně v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu jako pomůcku pro její stanovení využil údaje vykázané žalobkyní v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012. Správce daně vycházel z úvahy, že obchodování daňového subjektu za období 2. čtvrtletí 2012 spočívající v nákupu a prodeji drahých kovů vykazuje obdobný charakter jako obchodování za měsíc březen 2012, které bylo vykázano v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2012. Z tohoto důvodu správce daně použil údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2012, stanovil denní daňovou povinnost a pak předpokládanou povinnost za 2. čtvrtletí 2012. Správce daně při stanovení výše zajišťované částky nezohlednil žalobkyní vykazovaný nárok na odpočet, neboť v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2012 vykazovala přijaté plnění od tuzemských plátců daně ve výši základ daně 40.536.954 Kč, daň 8.107.391 Kč a rovněž uskutečnění zdanitelného plnění ve výši základ daně 41.093.062 Kč, daň 8.218,612 Kč. Správce daně zjistil, že úhrady za tato přijatá plnění neproběhly přes bankovní účty daňového subjektu a zřejmě byly placeny hotově, tj. bez faktické možnosti ověření uskutečněných plateb. Dále správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně obchoduje s drahými kovy, což je dlouhodobě považováno za rizikovou činnost spojenou s častými daňovými úniky, která vyvolává nutnost zvýšené opatrnosti správců daně při posuzování existence určitých pochybností o průběhu vykazovaných obchodů. Daňový subjekt v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 vykázal též porízení zboží z jiného členského státu v částce základ daně 45.299.977 Kč, daň 9.059.995 Kč a ve stejné výši si uplatnil nárok na odpočet daně. Tento nárok správce daně při stanovení výše zajišťované daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 nezohlednil, neboť vznikly důvodné pochybnosti o použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Žalobkyně totiž nevykazovala ani v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012, jehož údaje využil správce daně jako pomůcky při stanovování výše zajišťované částky, dodání tohoto zboží do jiného členského státu, vývoz ani dodání v tuzemsku. Jelikož sídlo daňového subjektu se nachází v bytovém domě s neoznačeným názvem, neexistují skladové prostory, daňový subjekt nemá žádné zaměstnance, jeho jednatelka má trvalý pobyt evidován na úřadě městského obvodu, daňový subjekt není přihlášen k silniční dani, tudíž nepoužívá žádné vozidlo k ekonomické činnosti, na bankovních účtech neprobíhají žádné operace svědčící o jeho podnikatelské činnosti, např. platby pojistného, režijních nákladů, platby vztahující se k případným nájmům skladovacích prostor, platby za přepravu zboží apod., vznikla správci daně oprávněná obava, že nárok na odpočet daně nebude ani v případě porízení zboží z jiného členského státu řádně doložen.

Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Plzni jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství.

Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství v Plzni, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 33/2012 - 73, rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že okolnosti vymezené v zajišťovacím příkazu i v rozhodnutí o odvolání odpovídají tomu, co zákonodárce mínil jako odůvodněné obavy, které mohou vést k nedobytnosti, příp. značným obtížím při vybírání daně. Každá taková skutečnost posuzovaná samostatně se sice může jevit jako méně významná, avšak hodnoceno v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňující relevantní obavy správce daně. Ostatně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, konstatoval, že *„zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“* Soud proto v této linii pohledu na věc neshledal takové nedostatky, které by bylo nutné správcům daně obou stupňů vytknout.

Jinak tomu ovšem podle soudu bylo ve vztahu k přesvědčivosti zdůvodnění výše jistoty. Z rozhodnutí správců daně obou stupňů je sice zřejmá detailnost popisu mechaniky výpočtu výše jistoty a důvody, které je vedly k obavám. Soud však postrádá objasnění zásadní otázky, proč taková výše jistoty a proč má být přistoupeno k jejímu umocnění aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedený nedostatek vynikne zejména ve světle nikterak nezpochybňované krátké doby podnikatelské činnosti žalované a faktu, že předchozí daňová povinnost ve vztahu k dani z přidané hodnoty byla žalobkyní uhrazena. Soud si je vědom skutečnosti, že se jedná jistě o nejobtížnější fázi celého procesu, avšak to ještě umocňuje nezbytnost jeho perfektního vyargumentování. Zatímco tak ohledně důvodů použití vlastního daňového institutu a způsobu jeho stanovení obě rozhodnutí ob stojí, v případě ozřejmění důvodů výše jistoty přesahující padesát milionů korun a nutnosti stanovit účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání tomu tak není.

Vzhledem k těmto skutečnostem dospěl soud k závěru o nedostatečném zdůvodnění výše uloženého zajištění daně, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že napadený rozsudek je ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a ve smyslu písmena a) téhož ustanovení nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem.

pokračování

V stížnostní námitce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku stěžovatel konkrétně uvedl, že z něho není vůbec seznatelné, z jakých konkrétních důvodů krajský soud v rozhodnutí obou stupňů postrádá odůvodnění aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty a objasnění výše zajištění. Z napadeného rozsudku tak není možné dovodit, zda odůvodnění těchto postupů v zajišťovacím příkazu zcela absentuje nebo je nedostatečné či nesprávné. Dále není z odůvodnění napadeného rozsudku vůbec patrné, jakým právním názorem je odvolací orgán v dalším řízení vázán a jak konkrétně má odůvodnit nové rozhodnutí v dané věci. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, představované kupříkladu rozsudky ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, a ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, je přitom absence konkrétního zdůvodnění skutečnosti, na základě níž bylo ve věci meritorně rozhodnuto, takovou vadou, pro kterou je nutno dané rozhodnutí soudu pokládat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

V stížnostní námitce o nezákonnosti napadeného rozsudku stěžovatel konkrétně uvedl tyto skutečnosti:

V zajišťovacím příkazu neabsentuje odůvodnění výše zajištění ani nutnost aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Odůvodnění každého rozhodnutí představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které mají svůj význam nejen každá jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Také při vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň je třeba odůvodnit určité dílčí závěry, které následně jako celek fakticky tvoří toto rozhodnutí. Základem každého zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Dále odůvodnění zajišťovacího příkazu musí obsahovat úvahu správce daně o tom, proč předpokládá budoucí stanovení daně a v jaké přibližné výši a proč je budoucí daň zajišťována právě v takové výši. V případě hrozícího nebezpečí z prodlení ve smyslu § 167 odst. 3 daňového řádu či § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné, aby i tato skutečnost byla z odůvodnění zajišťovacího příkazu seznatelná. Správce daně však není povinen přesně určit, které skutečnosti daný konkrétní dílčí závěr odůvodňují. Při vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň jsou totiž v drtivé většině případů jednotlivé závěry zdůvodňovány totožnými skutečnostmi. To, že je určitá skutečnost relevantní například pro zdůvodnění existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neznamená nemožnost jejího vztahení k jinému dílčímu závěru, typicky ve vztahu k hrozícímu nebezpečí z prodlení. Soud však hodnotil předmětný zajišťovací příkaz právě tak, že jeho konkrétní pasáže vztáhl pouze k existenci odůvodněné obavy či mechanismu stanovení výše zajištění a tyto části odůvodnění již dále nebral v potaz.

Hrozící nebezpečí z prodlení prakticky vždy souvisí s důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, tedy s existencí odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Nejde totiž fakticky o nic jiného, než o určitou intenzivnější obavu, že daň, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Posouzení, zda hrozí nebezpečí z prodlení, závisí téměř vždy zejména na ekonomické situaci daňového subjektu a na jeho chování. Ty samé skutečnosti jsou však zároveň i základními a stěžejními důvody, jež vedou k existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. V daném případě navíc správce daně explicitně odkázal na konkrétní důvody, na základě nichž hrozí nebezpečí z prodlení. Jedná se o majetkové poměry žalované ve vztahu k jejímu chování, neboť ta okamžitě převáděla veškeré finanční

prostředky ze svých bankovních účtů ve prospěch třetích osob. Proto není správný závěr soudu o absenci zdůvodnění aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

To samé lze konstatovat ve vztahu k dalšímu jeho závěru o neodůvodnění zajištění ve výši odpovídající celé částce pravděpodobné budoucí daně. V odůvodnění zajišťovacího příkazu není explicitně uvedeno, proč správce daně rozhodl právě o takové výši zajištění. Tento jeho závěr je však seznatelný ze skutečností, na základě nichž byl zajišťovací příkaz vydán. Za situace, kdy daňový subjekt nevlastní žádný nemovitý majetek, o existenci jeho majetku movitého nejsou k dispozici žádné informace, daňový subjekt nemá žádné skladovací prostory, jeho sídlo zapsané v obchodním rejstříku je formální a disponuje pouze finančními prostředky na bankovních účtech, které jsou však ihned po přijetí převáděny ve prospěch třetích osob, nelze předpokládat, že budoucí poměrně vysoká daňová povinnost bude aspoň zčásti uhrazena. V takovém případě nelze uvažovat o tom, že by částka zajištění mohla být nižší, než je výše budoucí daňové povinnosti. Konkrétní výše zajištění tedy vyplývala přímo ze skutkových okolností dané věci, jež jsou uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu, což je při zajištění v celé výši budoucí daně poměrně běžným jevem. Odůvodnění zajišťovacího příkazu proto nemuselo obsahovat explicitní vyjádření toho, proč bylo přistoupeno právě k takové výši zajištění.

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 33/2012 - 73, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podstatou sporu v posuzované věci je to, zda správce daně a odvolací orgán dostatečně odůvodnili výši zajištěné částky a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání.

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *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*. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu *zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky*. Podle zvláštního ustanovení § 103 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty, *brozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání*. Podle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu *u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek*.

Krajský soud neshledal žádné nedostatky zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o odvolání ve vztahu k odůvodnění důvodné obavy, že úhrada dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2012 do 30. 6. 2012 bude v době její vymahatelnosti

pokračování

nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Podle dalšího závěru krajského soudu byl zřejmý i mechanismus stanovení výše jistoty.

Napadený rozsudek v rozhodnutích správců daně obou stupňů postrádal bližší objasnění nutnosti stanovení výše zajištění odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnosti umocnění jistoty aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k uvedenému závěru krajský soud blíže vysvětlil, že zevrubnější odůvodnění těchto částí výroku zajišťovacího příkazu vyžadovala krátká doba podnikatelské činnosti žalobkyně, jí provedená úhrada daně z přidané hodnoty za předchozí zdaňovací období a nezbytnost perfektní argumentace při stanovení výše jistoty přesahující padesát milionů korun. Z odůvodnění napadeného rozsudku je tedy naprosto zřejmé, proč krajský soud pokládal rozhodnutí správců daně obou stupňů ve vztahu k uvedeným otázkám za nedostatečná. Proto kasační stížností napadený rozsudek není možné považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

Se samotným závěrem krajského soudu o nedostatečném odůvodnění rozhodnutí správců daně obou stupňů ohledně výše zajištěné částky a nutnosti stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání se však Nejvyšší správní soud neztotožnil.

Především je třeba přisvědčit námitce stěžovatele, že odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o odvolání není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, o konkrétní výši zajištěné částky a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i nutnost vyčíslení jistoty ve výši odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání. Není přitom podstatné, zda správce daně v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výrokům zajišťovacího příkazu. Odůvodnění rozhodnutí správního orgánu totiž představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které je nutné posuzovat i v jejich vzájemných souvislostech. Jestliže tedy správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a tyto skutečnosti mají význam i z hlediska výše zajištěné částky či aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutné uvedená skutková zjištění implicitně vztáhnout i na odůvodnění těchto zbývajících výroků zajišťovacího příkazu, i když tak správce daně výslovně neučiní.

V posuzované věci bylo správcům daně obou stupňů spolehlivě zjištěno, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek, že o existenci jejího majetku movitého nejsou k dispozici žádné informace, že nemá žádné skladovací prostory, že její sídlo zapsané v obchodním rejstříku je formální a že disponuje jen finančními prostředky na bankovních účtech, které jsou však ihned po přijetí převáděny ve prospěch třetích osob. Tato skutková zjištění dostatečně odůvodňují závěr správců daně, že budoucí poměrně vysoká daňová povinnost nebude ani zčásti uhrazena a že tak výše zajištění musí odpovídat celé její

předpokládané částce. Proto i když správci daně obou stupňů při odůvodnění výše zajištěné částky na zmíněné skutečnosti výslovně nepoukázali, nelze jejich rozhodnutí v tomto směru považovat za nedostatečná. Poukaz krajského soudu na krátkou podnikatelskou činnost žalobkyně a na úhradu daně z přidané hodnoty za předchozí zdaňovací období sice může správnost úsudku správců daně obou stupňů o nutnosti určení výše jistoty v celé částce budoucí daňové povinnosti zpochybnit, avšak v žádném případě nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti výroku zajišťovacího příkazu o výši zajištěné částky ani k závěru o nepřezkoumatelnosti navazujícího rozhodnutí o odvolání.

Uvedená celá řada skutečností zjištěných správci daně zároveň svědčí o neobvyklém chování daňového subjektu a o jeho nepříznivé ekonomické situaci, jež odůvodňují intenzivnější obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daňové povinnosti nebo ze značných obtíží při jejím vybírání. Učiněná skutková zjištění tedy v požadované míře odůvodňují nejenom závěr správců daně o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž i jejich závěr o nutnosti aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Navíc hrozba nebezpečí z prodlení ve smyslu tohoto ustanovení byla v zajišťovacím příkazu odůvodněna výslovně, konkrétně nedostatečnými finančními prostředky a neuspokojivými majetkovými poměry žalobkyně a jejím chováním, které spočívá v okamžitém převodu veškerých přijatých plateb ze svých bankovních účtů ve prospěch třetích osob.

Je tedy možné uzavřít, že zajišťovací příkaz a rozhodnutí o odvolání nejsou ve vztahu k výši zajištění ani k aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Krajský soud proto posoudil příslušnou právní otázku nesprávně, jeho rozsudek je nezákonný a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je naplněn.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. V dalším řízení tedy bude krajský soud vycházet z toho, že všechny výroky zajišťovacího příkazu byly náležitě odůvodněny, a posoudí jejich správnost. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. prosince 2014

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu