



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencle, MA v právní věci

žalobce: **WAY MORAVA, s. r. o.**, v konkursu, IČO 25900218
sídlem Bohunická cesta 727/15, 664 48 Moravany
zastoupený Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D. LL.M., advokátem,
sídlem Moravské nám. 629/4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2017, č. j. 8861/17/5100-41453-712140

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2017, č. j. 8861/17/5100-41453-712140, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno-venkov, ze dne 31. 1. 2017, č. j. 265120/17/3005-80541-711454, č. j. 265128/17/3005-80541-711454, č. j. 265140/17/3005-80541-711454, č. j. 265147/17/3005-80541-711454, č. j. 265165/17/3005-80541-711454, č. j. 265171/17/3005-80541-711454, č. j. 265177/17/3005-80541-711454, č.j. 265187/17/3005-80541-711454, č.j. 265195/17/3005-80541-711454, č. j. 265202/17/3005-80541-711454, č. j. 265211/17/3005-80541-711454, č. j. 265216/17/3005-80541-711454, č. j. 265225/17/3005-80541-711454, č. j. 265231/17/3005-80541-711454, č.j. 265239/17/3005-80541-711454, č.j. 265243/17/3005-80541-711454, č. j. 265246/17/3005-80541-711454, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám Mgr. Pavla Kandalce, Ph.D. LL.M, advokáta se sídlem Moravské nám. 629/4, 602 00 Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 6. 3. 2017 domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2017, č. j. 8861/17/5100-41453-712140, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov – zajišťovacím příkazům ze dne 31. 1. 2017, č. j. 265120/17/3005-80541-711454, č. j. 265128/17/3005-80541-711454, č. j. 265140/17/3005-80541-711454, č. j. 265147/17/3005-80541-711454, č. j. 265165/17/3005-80541-711454, č. j. 265171/17/3005-80541-711454, č. j. 265177/17/3005-80541-711454, č. j. 265187/17/3005-80541-711454, č. j. 265195/17/3005-80541-711454, č. j. 265202/17/3005-80541-711454, č. j. 265211/17/3005-80541-711454, č. j. 265216/17/3005-80541-711454, č. j. 265225/17/3005-80541-711454, č. j. 265231/17/3005-80541-711454, č. j. 265239/17/3005-80541-711454, č. j. 265243/17/3005-80541-711454, č. j. 265246/17/3005-80541-711454.

II. Obsah žaloby

2. V rámci podané žaloby uvedl žalobce, že ani správce daně ani žalovaný neprokázali existenci zákonem stanovených a judikaturou blíže specifikovaných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. V úvodu žaloby odkázal spolu s citací judikatury na povinnost správce daně unést jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní k tomu, že existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň k existenci odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
3. K podmínce č. 1 uvedl s odkazem na výsledek kontrolního zjištění č. j. 43493/17/2809-60562-603596, že v okamžiku vydání příkazů neexistovala opora v provedeném dokazování pro závěr, že se žalobce vědomě účastnil daňových podvodů, navíc v této souvislosti namítl, že správce daně naprosto opomenul uvést v rozhodnutích skutečnosti hovořící v prospěch žalobce. Za nepatřičné označil tvrzení, že o účasti na daňových podvodech musel žalobce vědět z důvodu svého zastoupení v řízení společností REYNA s.r.o. Za nekorektní považoval hodnocení účasti jednatele žalobce ve společnosti STAVEBNÍ STROJE MORAVA, s.r.o., na níž byla nařízena exekuce a později i konkurs, a s tím spojené dovozování snahy vyhnout se úhradě závazků žalobce. Závěrem k podmínce č. 1 zpochybnil výsledky kontrolního šetření námitkou místní nepřislušnosti správce daně, který prováděl kontrolu.
4. K podmínce č. 2 uvedl, že se správce daně i žalovaný věnovali riziku nedobytnosti budoucí daně po formální stránce, avšak po materiální stránce jsou jejich argumenty vadné, neboť buď se jedná o argumenty irelevantní, nebo o argumenty, které nemají oporu v provedeném dokazování. Konkrétně uvedl, že samotná hodnota základního kapitálu žalobce je ve vztahu k dobytnosti pohledávky irelevantní. V případě argumentů k výši zásob a krátkodobých pohledávek a jejich snadné převoditelnosti namítl, že se jedná o uplatnění principu kolektivní viny vůči celému sektoru a žalobce se správcem daně tvrzených transakcí nikdy nedopustil a ani správce daně netvrdí, že by kdy jednal jím popsáním způsobem. Hledisko míry zadluženosti je hodnoceno správcem daně zcela svévolně a bylo již dříve posuzováno bankami, které žalobci vždy bez

problému poskytl úvěr. Ke kritériu likvidity poukázal na to, že ze správcem daně zjištěných údajů jasně vyplývá, že žalobce nebude schopen uhradit závazky ze zajišťovacích příkazů okamžitě, což povede k jeho předlužení, a naopak při hodnocení běžné likvidity by byl schopen předpokládanou daň uhradit, z čehož vyplývá, že postup správce daně selhává již v prvním kroku testu proporcionality, jelikož zamýšlený zásah nepovede k jeho cíli.

5. Závěrem zdůraznil širší souvislosti žaloby a závažný veřejný zájem na podání žaloby.

III. Obsah vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 10. 5. 2017 předně odkázal na svůj právní názor obsažený v napadeném rozhodnutí a na obsah správního spisu s tím, že navrhl zamítnutí žaloby.
7. Dále konstatoval, že jak on, tak správce daně popsali jednoznačně skutečnosti vzbuzující podezření ohledně ohrožení budoucí úhrady daně, a odkázal na předběžnou povahu zajišťovacích příkazů s tím, že v rámci vydání zajišťovacího příkazu nelze provádět dokazování, jaké je obsaženo v rámci řízení nalézacího vyměřovacího, nýbrž se jedná o zjištění indicí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně. Správce daně proto podle žalovaného provedl jen kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně vyměřena a zároveň dospěl k závěru, že okolnosti na straně žalobce nasvědčují důvodně obavě o její budoucí úhradě.
8. Žalovaný spolu s vyjádřením k jednotlivým tvrzením žalobce jasně konstatoval, že žalobce, jak vyplývá ze zjištěných skutečností, byl vědomě článkem v řetězci plátců DPH, který vykazuje znaky podvodného jednání, v jehož rámci byly identifikovány jednotlivé subjekty a články řetězce a byly rovněž zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že ve vytvořeném řetězci byla krácena daň z přidané hodnoty. O vědomí žalobce svědčí i její zastoupení korporací REYNA s.r.o., což bylo podpůrným argumentem rozhodnutí správce daně. Zároveň žalovaný považoval zdůvodnění správce daně, proč považuje chování jednatele pana Ing. M.S., vč. jeho podnikatelské historie, za nestandardní, za zcela dostatečné. K provádění daňové kontroly Finančním úřadem pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Ústí nad Orlicí, konstatoval, že k dožádání tohoto správce daně došlo zcela v souladu se zákonem.
9. Ke druhé z podmínek žalovaný konstatoval, že z provedené finanční analýzy vyplývá, že odvolatel není dostatečně likvidní a míra jeho zadluženosti postihuje podstatnou část jeho majetku a riziko finanční nestability vyplývající z provedené finanční analýzy vedlo správce daně k důvodně obavě, že odvolatel nebude schopen uspokojit svoje závazky. Ke krátkodobému majetku žalovaný uvedl, že výše závazků a bankovních úvěrů výrazně převyšuje výši finančního majetku a pohledávek. Dostatečným zdrojem pro budoucí úhradu dosud nestanovené daně jsou tedy pouze samostatné hmotné movité věci, tj. vozidla žalobkyně, a zásoby, které jsou prodávány v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, u kterého je mu ze správní praxe známo, že tento majetek je často účelově převeden na třetí osobu, a to i zpětně. K možné budoucí větší efektivitě výběru daně uvedl, že riziko finanční nestability vyplývající z provedené finanční analýzy, uvedené v odůvodněních zajišťovacích příkazů, vedlo prvostupňového správce daně k důvodně obavě, že žalobkyně nebude schopna uspokojit svoje závazky.

IV. Posouzení věci

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející

jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

11. V rámci podané žalobci uvedl žalobce, že ani správce daně ani žalovaný neprokázali existenci zákonem stanovených a judikaturou blíže specifikovaných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. V úvodu žaloby odkázal spolu s citací judikatury na povinnost správce daně unést jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní k tomu, že existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň k existenci odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.
12. V případě zajišťovacích příkazů, vč. rozhodnutí o odvolání proti nim musí správce daně prokázat naplnění obou podmínek pro jejich vydání. V případě, že se v rámci přezkumu zajišťovacích příkazů ukáže, že by ze strany správce daně nebylo prokázáno splnění byť jedné z podmínek pro jejich vydání, vede to k závěru o jejich nezákonnosti.
13. V nyní posuzované věci zpochybnil žalobce splnění obou z podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

Riziko nedobytnosti budoucí daně

14. Z obsahu napadených zajišťovacích příkazů vyplývá, že správce daně si pro argumentaci k možné nedobytnosti daně v budoucnu zpracoval „analýzu“ ekonomického stavu žalobce a z této následně dovodil skutečnosti vedoucí k jejich vydání. Soud však žalovaným a správcem daně uváděné důvody nepovažuje za dostatečné.
15. Soud musí dát za pravdu žalobci v tom, že samotná hodnota základního kapitálu žalobce je ve vztahu k dobytnosti pohledávky irelevantní. Současná legislativa nelimituje výši základního kapitálu společností s ručením omezením, neboť dle ustanovení § 142 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, lze založit společnost s ručením omezením již s minimálním vkladem ve výši 1 Kč. Samotný fakt, že základní kapitál žalobce dosahuje minimální výše dle předcházející právní úpravy, proto nemůže být důvodem pro závěr o schopnosti splácet pohledávky v budoucnu. Nebylo povinností žalobce zvyšovat základní kapitál, a pokud žalobce splnil svoji povinnost a právo stran výše základního kapitálu, není zřejmé, proč by tato skutečnost měla být k tíži žalobce. Zvyšování základního kapitálu jako prevence vydání zajišťovacích příkazů je iracionální. Správce daně konečně ani sám nedefinoval, jaké výše by měl základní kapitál žalobce dosahovat.
16. V případě zásob a krátkodobých pohledávek lze jistě souhlasit se žalovaným a správcem daně, že se jedná o vysoce likvidní majetek, který lze, v případě movitých věcí, rychle převést na třetí osoby. Nicméně ze správního spisu nijak nevyplývá, že by správce daně zjistil jakékoliv tendence zbavovat se majetku v případě žalobce. Zároveň z provedeného zjišťování majetkových poměrů žalobce jasně vyplynulo, že tento v dané době disponoval dlouhodobým hmotným majetkem ve výši cca. 6.000.000 Kč, zásobami ve výši téměř 84.000.000 Kč, krátkodobými pohledávkami ve výši přes 19.000.000 Kč a krátkodobým finančním majetkem ve výši přes 4.000.000 Kč. Aktiva žalobce tak dosahovala cca 113.000.000 Kč. Oproti tomu na pasivech dle správce daně vykázal žalobce celkem necelých 79.000.000 Kč, z čehož bankovní úvěry a výpomoci činily cca. 39.500.000 Kč. Aktiva žalobce tak převyšovaly jeho pasiva o přibližně 34.000.000 Kč, přičemž zajišťovacími příkazy byla zajišťována daň ve výši necelých 26.500.000 Kč.
17. Z uvedeného soudu plyne, že žalobce disponoval v době vydání zajišťovacích příkazů majetkem k úhradě všech svých závazků, vč. zajištěné daně, jakkoliv se jednalo o majetek velmi likvidní a zásoby.

18. Správce daně následně předkládá v zajišťovacím příkazu řadu tabulek ohledně zadluženosti a likvidity žalobce, z nichž ovšem vyplývá primárně to, že v případě vydání zajišťovacích příkazů nebude v krátkém čase schopen žalobce dostát povinnosti, kterou mu správce daně uloží.
19. Nicméně ze skutečností zjištěných správcem daně dále vyplývá to, že žalobce v letech 2012 až 2015 navyšoval svoje celková i oběžná aktiva, celkové jmění i zásoby. Zároveň z tabulky označené jako „Rentabilita tržeb“ vyplývá, že žalobce v letech 2012 až 2015 stále dosahoval zisku ve výši 2.948.000 Kč až 3.163.000 Kč před zdaněním. Jakkoliv mu rentabilita tržeb klesala, je zřejmé, že se v případě žalobce přesto jednalo o fungující společnost, která dosahovala zisku. Podle názoru soudu žádná ze skutečností zjištěných správcem daně nevede k závěru, že by se žalobce snažil utlumovat svou činnost nebo se zbavovat majetku tak, aby mohla panovat obava správce daně, že by mohlo dojít ke krácení daně v budoucnu. Údaje k roku 2016, na které je odkazováno v rozhodnutí správce daně, jsou uvedeny stranou od údajů za roky 2012 až 2015 a není patrné, zda z nich správce daně vycházel. Nad to se nejedná o srovnání s relevantními shodnými časovými obdobími předcházejících let.
20. Fakticky jediným ukazatelem pro vydání zajišťovacích příkazů je skutečnost, že hlavní část aktiv žalobce je obsažena v zásobách, což však správce daně nijak nezhodnotil v souvislostech způsobu podnikání žalobce a jeho podnikatelské historii. Zároveň nijak nezohlednil, zda se na samotné klesající rentabilitě tržeb mohla podílet tvrzená účast žalobce na daňovém podvodu.
21. V intencích uvedeného je třeba hodnotit bod [27] žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný zabýval námitkami ohledně nepřiměřenosti zajištění a jeho likvidačního charakteru. Soud v této souvislosti odkazuje na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, reprezentovanou např. rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, ve kterém Nejvyšší správní soud v bodech 43 – 44 uvedl: „S ohledem na okolnosti věci zdůrazňuje, že úvahu o dobytosti daně nelze vést výhradně ve vztahu k aktuálnímu stavu majetku, ale **je třeba zhodnotit celkovou ekonomickou situaci a jednání daňového subjektu a její vliv na schopnost v budoucnu uhradit daň**, tedy se zabývat jeho ekonomickými výhledy a určitým trendem (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ve věci SLOVLIKER, nebo ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22).
22. **Součástí tohoto výhledu je také úvaha, zda daňový subjekt nebude případně schopen uhradit daň postupně, např. za využití institutu posečkání, včetně případného rozložení daně do splátek podle § 156 daňového řádu. Není opodstatněný názor stěžovatele, dle kterého řešení těchto otázek se zajištěním daně vůbec nespojuje. Jak již Nejvyšší správní soud k obdobným námitkám stěžovatele v minulosti opakovaně uvedl, racionální a zodpovědný správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost s sebou nese požadavek, aby správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu zhodnotil, zda je v ekonomických možnostech subjektu daň v budoucnu, byť postupně, uhradit, nikoli automaticky odčerpat veškerý majetek daňového subjektu, protože ten v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně (srovnej zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, ve věci P. Š., body 31 a 32).“**
23. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že stran budoucí dobytosti daně argumentoval žalobce jednak zpochybněním závěrů správce daně o jeho přílišném zadlužení a zhoršování jeho ekonomické situace, dále konstatoval, že nebyla zjištěna snaha vyvádět aktiva mimo dosah správce daně a závěrem namítl likvidační charakter zajišťovacích příkazů u ekonomicky fungující společnosti.

24. K těmto odvolacím námitkám soud musí konstatovat, že napadené rozhodnutí k nim neobsahuje žádné smysluplné vyjádření stran obavy o budoucí dobytost daně. K ekonomické situaci žalobce fakticky žalovaný pouze znova odkázal na zjištění správce daně a nijak se nevypořádal s tvrzením žalobce, že hodnocení míry zadluženosti je ryze subjektivní a naopak že žalobce řádně plní své závazky, a to i vůči finančnímu úřadu.
25. Hodnocení likvidity žalobce v zajišťovacích příkazech působí namísto seriózní analýzy podnikání žalobce spíše jako hledání důvodů pro podporu vydání těchto rozhodnutí. Běžná likvidita po celou správcem daně zjišťovanou dobu vysoce přesahuje jím doporučená kritéria. Tzv. pohotová likvidita klesla pod správcem daně odkazovanou hodnotu 0,7 – 1,2 pouze v posledním sledovaném roce, ale zároveň je patrné, že mezi lety 2014 a 2015 došlo k razantnímu navýšení zásob žalobce téměř o 20.000.000 Kč při navýšení krátkodobých závazků pouze o 8.000.000 Kč, přesto z této zjištění ponechává jak správce daně, tak žalovaný bez povšimnutí, stejně jako fakt, že okamžitá likvidita je s výjimkou roku 2014 po celou dobu pod správcem daně sledovaným rozmezím a přitom tento fakt zjevně neměl vliv na to, že žalobce byl schopen získávat bankovní úvěry a generovat každoroční zisk. Reálně jediné kritérium, které by mohlo svědčit o nedostatečné likviditě žalobce je právě kritérium okamžité likvidity, které je však stabilní po celou sledovanou dobu.
26. Jestliže v této souvislosti vyslovil správce daně závěr, který žalovaný stejně jako ostatní reálně téměř nekriticky aproboval, že „*vysoká zadluženost zvyšuje riziko finanční nestability společnosti, čímž se velmi snižuje schopnost podniku uspokojovat svoje závazky*“, tak se sice může jednat o obecně platné ekonomické pravidlo, ale správce daně vůbec nehodnotil to, zda žalobce skutečně své závazky nehradí, a to ani v tom pro něj nejjednodušším vztahu sám k sobě. Úvahy uváděné správcem daně ve všech rozhodnutích v části po tabulkách ohledně likvidity jsou pouze zcela obecné úvahy bez reálného hodnocení podnikání žalobce. Typicky, pokud klade správce daně žalobci k tíži, že nevlastní nemovitý majetek, tak soudu chybí úvaha, zda *prodeje* stavebních strojů, nikoliv jejich *výroba*, nutně potřebuje vlastnit nemovitý majetek pro své podnikání. Soudu není zřejmé, proč by nemohl žalobce podnikat např. v dlouhodobě pronajatých prostorách a proč absence nemovitého majetku zrovna ve sledovaném období začala ohrožovat jeho schopnost zaplatit daň, pokud do té doby úhrada závazků žalobce probíhala zcela v pořádku (alespoň správce daně netvrdí nic jiného), i když žalobce nevlastnil nemovitosti.
27. Na tyto otázky neposkytuje smysluplnou odpověď ani žalobou napadené rozhodnutí, což ve vztahu k uplatněné odvolací námitce zakládá nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí, kterou umocňuje i způsob, jakým se žalovaný vypořádal s námitkou likvidačního charakteru zajišťovacích příkazů. Soud nijak nezpochybňuje odkaz na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016 ve věci sp. zn. 4 Afs 158/2016, nicméně má za to, že žalovaný otázku potenciálně „likvidačního“ důsledku zajišťovacích příkazů vyložil v napadeném rozhodnutí ve vztahu k uplatněné námitce velmi formálně.
28. Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 9. 2018, č. j. 9 Afs 384/2017-25, že „*zajišťovací příkaz může mít své opodstatnění pouze tehdy, pokud právě jeho prostřednictvím může správce daně dosáhnout vybrání daně lépe, než jak by tomu bylo v budoucnu (po řádném stanovení daně). Pokud existuje vícero možných prostředků, jak dosáhnout sledovaného cíle, pak je nutné zvolit takový prostředek, který co nejméně zasahuje do práv jednotlivce.*“ V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud nezpochybnil závěry rozhodnutí ve věci sp. zn. 4 Afs 158/2016 ohledně zkoumání likvidačního dopadu zajišťovacích příkazů, přesto má zdejší soud za to, že volba řešení budoucí úhrady daně musí nutně zahrnovat úvahu o tom, zda je zajišťovací příkaz tím správným instrumentem pro výběr daně.
29. V nyní souzené věci se s touto otázkou žalovaný reálně vůbec nevyrovnal. Z analýzy provedené správcem daně je jasné patrné, že žalobce nebyl schopen v krátké době uhradit zajišťovanou daň

se všemi potenciálními důsledky takového závěru. Zároveň z té samé analýzy vyplývá, že sice klesá i běžná likvidita žalobce, nicméně stále se jedná o společnost s dostatečným majetkem k budoucí úhradě daně. Za této situace správce daně zvolil uložení takové povinnosti, o které musel vědět, že ji žalobce nebude schopen splnit, a žalovaný volbu takového prostředku bez bližšího zhodnocení postupu správce daně akceptoval. Soud takové řešení ve světle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže považovat za dostatečné, neboť absentuje logické vysvětlení, proč je lepší upřednostnit řešení, které se na základě vlastní analýzy správce daně jeví jako dobrovolně nesplnitelné, za situace, kdy se majetek společnosti za normálních okolností jeví jako dostačující.

30. Soud se tak musí ztotožnit se žalobcem v tom, že z údajů zjištěných správcem daně jasně vyplývá, že žalobce nebude schopen uhradit závazky ze zajišťovacích příkazů okamžitě a naopak při hodnocení běžné likvidity by byl schopen předpokládanou daň uhradit, z čehož vyplývá, že postup správce daně *bez bližšího zdůvodnění* selhává již v prvním kroku testu proporcionality, jelikož zamýšlený zásah nepovede k jeho cíli.

Pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu

31. Ke splnění první podmínky soud konstatuje, že obě podmínky musí být splněny kumulativně, přičemž dospěl-li soud k závěru o nenaplnění podmínky existence odůvodněné obavy o budoucí výběr daně, není rozhodné, zda byla splněna i podmínka pravděpodobnosti jejího stanovení v budoucnu. Přesto se soud, již jen ve stručnosti, vyjádří i k námitkám směřujícím proti splnění této podmínky.
32. Předně soud konstatuje, že jednu ze základních námitek žalobce, a to provádění daňové kontroly místě nepřislušným správcem daně, již pravomocně vyřešil jak Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, tak i Nejvyšší správní soud. K tomu lze proto pouze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 8 Afs 87/2017 – 36, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 10. 3. 2017, čj. 52 Af 54/2016-72, který shledal provádění daňové kontroly Finančním úřadem pro Pardubický kraj v souladu se zákonem.
33. Soud oproti tomu souhlasí se žalobcem v námitce ohledně hodnocení jednání Ing. S. v souvislosti s podaným insolvenčním návrhem. Podle názoru soudu není úkolem žalovaného, a to ani v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, hodnotit důvodnost nebo nedůvodnost insolvenčního návrhu, ani právo dlužníka takový návrh podat. K tomu je oprávněn toliko soud. Zdejší soud pouze k tomu připomíná, že dle ustanovení § 3 odst. 5 ins.z. existuje kategorie „*hrozící úpadek*“, za který zákon považuje situaci, kdy lze se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků. Podle judikatury je hrozící úpadek důvodem pro podání insolvenčního návrhu (srov. např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 9. 2014, č. j. 1 VSPH 1831/2014-A-16) a skutečnosti, že vydáním zajišťovacích příkazů nastane situace, že žalobce nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků, si musel být správce daně na základě jím provedené analýzy jasně vědom, stejně jako mu bylo jistě známé i znění insolvenčního zákona. Zároveň soud poukazuje na to, že důvodnost insolvenčního návrhu žalobce potvrdil i zdejší soud vydáním rozhodnutí o úpadku ze dne 30. 10. 2017, č. j. KSBR 26 INS 17033/2017-A-11. Taktéž soud nerozumí tomu, proč by mělo být cílem insolvenčního řízení vyhnout se úhradě závazků, když účelem insolvenčního zákona je právě řešení úpadku a *hrozícího úpadku* dlužníka soudním řízením některým ze stanovených způsobů tak, aby došlo k uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužníkovým úpadkem *nebo*

hrozícím úpadkem a k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužníkových věřitelů (viz § 1 ins.z.). Soud v této souvislosti znovu zdůrazňuje, že vznik hrozícího úpadku žalobce nejde bezprostředně na vrub Ing. S. a insolvence společnosti STAVEBNÍ STROJE MORAVA s.r.o., ale nemožnosti hradit závazky v důsledku vydání zajišťovacích příkazů. Tyto skutečnosti však nemají vliv na splnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu a proto jsou v této souvislosti irelevantní (jakkoliv jistě mají vliv na hodnocení podmínky obavy o budoucí dobytost daně).

34. Soud se nicméně ztotožňuje se žalovaným v tom, že důvody pro závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně jsou jasně uvedeny ve výsledku kontrolního zjištění č. j. 43493/17/2809-60562-603596. Z výsledku kontrolního zjištění jasně vyplývá, že správce daně jednoznačně směřuje ke stanovení doměrku na dani z přidané hodnoty a s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen na ústním jednání dne 26. 1. 2017, tj. před vydáním zajišťovacích příkazů.
35. S ohledem na význam a postavení institutu projednání výsledku kontrolního zjištění v rámci daňového řádu (srov. ustanovení § 88 daňového řádu) má soud za to, že v okamžiku seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění lze mít za existující odůvodněnou přiměřenou pravděpodobnost, že daňovému subjektu bude daň stanovena, neboť se jedná o závěrečnou fázi daňové kontroly.
36. Pokud v této procesní situaci a stavu daňového řízení žalobce uvádí skutečnosti zpochybňující jeho zapojení do daňového podvodu, jedná se reálně o skutečnosti, kterými brojí již proti výsledku daňové kontroly. Je proto na místě uplatnit je primárně v daňové kontrole, případně následně v rámci doměření daně.

V. Závěr a náklady řízení

37. S ohledem na vše shora uvedené nezbylo zdejšímu soudu nic jiného, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Současně s rozhodnutím žalovaného zrušil i rozhodnutí správce daně - zajišťovací příkazy (§ 78 odst. 3 s.ř.s.), neboť jejich náprava již není s ohledem na skutečnost, že lhůta pro vyřízení jejich odvolání je definitivně zkonsumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, možná. V dalším řízení je žalovaný vázán shora uvedenými právními názory zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
38. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů za právní zastoupení za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. tedy 6.200 Kč. Dále náleží žalobci náhrada nákladů za paušální náhradu výdajů podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb. za tytéž dva úkony právní služby, tj. 600 Kč a částka 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem tedy náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 11.228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 28. března 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu