



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **M. G.**
zastoupená právnickou osobou T. G., daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

o žalobě proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 12. 2019, ze dne 16. 12. 2019 a ze dne 17. 12. 2019, ve věcech exekučních příkazů

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 12. 2019 č. j.			
4103868/19/3215-00540-801771,	č. j.	4103896/19/3215-00540-801771,	č. j.
4103920/19/3215-00540-801771,	č. j.	4103985/19/3215-00540-801771,	č. j.
4104014/19/3215-00540-801771,	č. j.	4104022/19/3215-00540-801771,	č. j.
4104132/19/3215-00540-801771,	č. j.	4104180/19/3215-00540-801771,	č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

4104206/19/3215-00540-801771, č. j. 4104236/19/3215-00540-801771, č. j.
4104243/19/3215-00540-801771, č. j. 4104253/19/3215-00540-801771, č. j.
4104318/19/3215-00540-801771, č. j. 4104332/19/3215-00540-801771, č. j.
4104343/19/3215-00540-801771, č. j. 4104370/19/3215-00540-801771, č. j.
4104383/19/3215-00540-801771, č. j. 4104393/19/3215-00540-801771, č. j.
4104407/19/3215-00540-801771, č. j. 4104427/19/3215-00540-801771, č. j.
4104437/19/3215-00540-801771, č. j. 4104474/19/3215-00540-801771, č. j.
4104488/19/3215-00540-801771, č. j. 4104511/19/3215-00540-801771, č. j.
4104552/19/3215-00540-801771, č. j. 4104597/19/3215-00540-801771, č. j.
4104616/19/3215-00540-801771, č. j. 4104633/19/3215-00540-801771, č. j.
4104648/19/3215-00540-801771, č. j. 4104658/19/3215-00540-801771, č. j.
4104691/19/3215-00540-801771, č. j. 4104706/19/3215-00540-801771, č. j.
4104715/19/3215-00540-801771, č. j. 4104727/19/3215-00540-801771, č. j.
4104737/19/3215-00540-801771, č. j. 4104742/19/3215-00540-801771,

ze dne 16. 12. 2019 č. j. 4115201/19/3215-00540-801771, č. j. 4115107/19/3215-00540-801771, č. j. 4115123/19/3215-00540-801771, č. j. 4115154/19/3215-00540-801771, č. j. 4115163/19/3215-00540-801771, č. j. 4115190/19/3215-00540-801771, č. j. 4115239/19/3215-00540-801771, č. j. 4115147/19/3215-00540-801771, č. j. 4115004/19/3215-00540-801771, č. j. 4115232/19/3215-00540-801771, č. j. 4115213/19/3215-00540-801771, č. j. 4115183/19/3215-00540-801771,

ze dne 17. 12. 2019 č. j. 4115254/19/3215-00540-801771, č. j. 4115269/19/3215-00540-801771, č. j. 4115320/19/3215-00540-801771, č. j. 4115332/19/3215-00540-801771, č. j. 4115343/19/3215-00540-801771, č. j. 4115430/19/3215-00540-801771, č. j. 4115449/19/3215-00540-801771, č. j. 4115353/19/3215-00540-801771, č. j. 4115383/19/3215-00540-801771, č. j. 4115413/19/3215-00540-801771, č. j. 4115427/19/3215-00540-801771, č. j. 4115440/19/3215-00540-801771

se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 174 119 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku právnické osobě T. G., daňová kancelář s. r. o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného specifikovaných ve výroku tohoto rozsudku, jimiž byly žalobkyni vydány exekuční příkazy na pohledávky z účtů, exekuční příkazy na prodej movitých věcí a exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí.
2. V žalobě žalobkyně uvedla, že exekuční příkazy byly žalobkyni vydány jako fyzické podnikající osobě za účelem zajištění úhrady daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1, 5 mil. Kč, která má být předmětem daňové kontroly za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2016, 1. – 4. čtvrtletí 2017, 1. – 4. čtvrtletí 2018 a 1. – 2. čtvrtletí 2019. Daň dosud nebyla pravomocně doměřena a žalobkyni nebyla dána možnost složení jistoty na depozitní účet správce daně. Exekučním titulem byly zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň doručené žalobkyni spolu s exekučními příkazy dne 16. 12. 2019. Též

dne přistoupil správce daně k zabavování věcí na základě vydaných exekučních příkazů, resp. ještě před doručením postihl veškeré bankovní účty i nemovitosti žalobkyně, zapečetil sklad zásob a odebral žalobkyni osobní automobil. Odůvodnění exekučních příkazů je tedy dáno odůvodněním příkazů zajišťovacích. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání.

3. Dále žalobkyně uvedla, že správce daně exekučními příkazy k zajištění údajné budoucí daně ve výši 1,5 mil. Kč postihl majetek žalobkyně v hodnotě minimálně 2,5 mil. Kč. Správce daně přitom po zahájení daňové kontroly shledal, že žalobkyně jako podnikatelka je v dobré ekonomické kondici a ani po zahájení daňové kontroly u ní nedošlo ke snížení ekonomické výkonnosti.
4. Žalobkyně namítla nezákonnost exekučních titulů v podobě přímo vykonatelných zajišťovacích příkazů a nepřiměřenost zásahu učiněného exekučními příkazy, kdy žalovaný nezvolil vhodný a ani okolnostem přiměřený postup.
5. Žalobkyně zdůraznila, že podle ust. § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, dále jen („ZDPH“) správce daně může postupovat tímto způsobem ve výjimečných a odůvodněných případech a pouze za předpokladu, hrozí-li důvodné a racionální nebezpečí z prodlení, nikoliv svévolně. Žalobkyně s odkazem na odůvodnění zajišťovacích příkazů namítla, že zákonné podmínky podle § 103 ZDPH nebyly splněny, tudíž zajišťovací příkazy nebyly vykonatelné a vydání exekučních příkazů předcházelo okamžiku vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Podle žalobkyně v zajišťovacích příkazech správce daně shledal nebezpečí z prodlení v tom, že finanční prostředky, kterými žalobkyně aktuálně disponuje, mohou být z účtu převáděny a hrozí tak nebezpečí, že budou převedeny na účty třetích osob, čímž se stanou pro správce daně nedosažitelnými. Žalobkyně namítla, že peněžní prostředky nijak nevyváděla a na spořicímu účtu měla dlouhodobě finanční prostředky v řádů statisíců, takže tato situace nenaplnuje zvlášť naléhavý důvod pro aplikaci § 103 ZDPH. Žalobkyně rovněž neutlumovala svou ekonomickou činnost, byla vůči správci daně kontaktní a běžně pokračovala ve své činnosti.
6. Žalobkyně v návaznosti na uvedené namítla zjevnou nepřiměřenost exekučních příkazů z pohledu proporcionality. Poukázala především na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 2 Afs 392/2017 (body 31 – 42).
7. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v žalobě na přezkoumání exekučních příkazů jsou přípustné pouze námitky mířící proti fázi daňového řízení týkající se vymáhání (tj. exekuce). Námitky mířící proti samotným exekučním titulům (v daném případě proti zajišťovacím příkazům) jsou přípustné v řízení o žalobě proti zajišťovacím příkazům, takže k těmto se žalovaný nevyjadřuje. Žalovaný k žalobou vytýkanému postupu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 30. 10. 2017 č. j. 59 Af 1/2017-46, z něž vycházel. Žalovanému je známo, že označený rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS sp. zn. 2 Afs 392/2017 ze dne 28. 3. 2019, avšak má za to, že závěry učiněné ve zrušujícím rozsudku nejsou v posuzované věci použitelné. V tehdy souzeném případě bylo nepochybné, že majetek žalobce byl dostačující k úhradě vymáhané daňové povinnosti, resp. převyšoval její výši. V nyní posuzovaném případě je nepochybné, že exekučně postižitelný majetek nedosahuje takové výše, aby byla uhrazena úhrnná částka

jistoty. Žalobkyně nevlastní takový majetek, aby jeho zatížení zástavním právem představovalo dostatečnou záruku úhrady celého nedoplatku. Zřízení zástavního práva k movitým a nemovitým věcem žalobkyně by představovalo nedostatečné zajištění, neboť stav skladových zásob je v čase velmi proměnlivý a nemovité věci nemají takovou hodnotu, aby jejich případný výtěžek z dražby postačil k úhradě úhrnné částky jistoty. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

8. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobního tvrzení (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
9. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že exekucním titulem pro vydání napadených exekucních příkazů byly zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 12. 2019 4034313/19/3215-00540-801771, č. j. 4034856/19/3215-00540-801771, č. j. 4034923/19/3215-00540-801771, č. j. 4034958/19/3215-00540-801771, č. j. 4035107/19/3215-00540-801771, č. j. 4035154/19/3215-00540-801771, č. j. 4035216/19/3215-00540-801771, č. j. 4035252/19/3215-00540-801771, č. j. 4035283/19/3215-00540-801771, č. j. 4035310/19/3215-00540-801771, č. j. 4035438/19/3215-00540-801771 a č. j. 4035474/19/3215-00540-801771 potvrzené v odvolacím řízení rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2020 č. j. 5250/20/5100-41456-711539.
10. Výše označené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2020 a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 13. 12. 2019 (dále jen „zajišťovací příkazy“) byly přezkoumány Krajským soudem v Ostravě na základě žaloby podané žalobkyní a vedené pod sp. zn. 22 Af 26/2020. Krajský soud v Ostravě zajišťovací příkazy zrušil rozsudkem ze dne 16. 9. 2021 č. j. 22 Af 26/2020-66, který nabyl právní moci dne 18. 11. 2021.
11. V nyní souzené věci krajský soud vycházel ze skutkového stavu ke dni vydání zajišťovacích příkazů. Ve věci vedené krajským soudem pod sp. zn. 22 Af 26/2020 bylo zjištěno, že dne 30. 9. 2019 byla u žalobkyně správcem daně zahájena daňová kontrola, při které zmocněnkyně žalobkyně P. G. předložila potvrzení Policie ČR o přijatém oznámení ze dne 29. 9. 2019, podle kterého bylo účetnictví žalobkyně odcizeno v době od 28. 9. 2019 v 16 hodin do 29. 9. 2019 v 11 hodin z jejího neuzamčeného vozidla. Správce daně v návaznosti na to vydal výzvu ze dne 1. 10. 2019 č. j. 1883357/19/3309-65561-705674, jíž vyzval žalobkyni k prokázání tvrzení jiným způsobem, zejména předložením evidence pro účely DPH za předmětná zdaňovací období. Dne 9. 10. 2019 byla správci daně doručena žádost o prodloužení lhůty do 8. 11. 2019, jíž správce daně vyhověl. Dne 11. 11. 2019 správce daně obdržel odpověď na výzvu, v níž žalobkyně uvedla, že evidenci pro účely DPH vedla v písemné podobě a nepoužíval elektronickou formu vedení účetnictví včetně archivace, takže ji není schopna předložit. Správcem daně bylo k podnikání žalobkyně zjištěno, že od roku 2012 podniká v oblasti ostraha osob a majetku a výroba obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona. Žalobkyně je registrována jako poplatník daně z příjmů fyzických osob a jako plátce DPH. V rozhodném zdaňovacím období, tj. od prvního čtvrtletí 2016 do třetího čtvrtletí 2019, byl hlavní ekonomickou činností žalobkyně provoz soukromé bezpečnostní agentury. K majetkovým poměrům

žalobkyně bylo zjištěno, že ke dni 20. 8. 2019 vlastnila nemovité věci, a to pozemek parc. č. 90078/20 o výměře 41 m² zastavěná plocha a nádvoří, jehož součástí je stavba č. ev.X v k. ú. Hustopeče nad Bečvou a dále pozemek parc. č. X o výměře 9 077 m², trvalý travní porost a pozemek parc. č. X o výměře 3.701 m², trvalý travní porost, vše v k. ú. Heřmanice u Oder. Správcem daně bylo zjištěno, že darovací smlouvou ze dne 2. 10. 2019 přešla první z uvedených nemovitostí na P. G., matku žalobkyně. Dvě zbylé nemovitosti ocenil správce daně částkou 252 350 Kč. Dále bylo k majetkovým poměrům žalobkyně zjištěno, že vlastní dvě motorová vozidla, jejichž cena byla odhadnuta na 74 100 Kč a 104 400 Kč. Dne 2. 10. 2019 provedl správce daně namátkovou kontrolu zboží umístěného ve skladu, který má žalobkyně v pronájmu, kde zjistil uskladněné zboží, jehož celkovou cenu vypočetl podle cen uvedených na X jako 1. 795 805 Kč. Zohledněním marže ve výši 20 % dospěl k částce 1.436.644 Kč. Předpokládaný výtěžek z dražby pak žalovaný odhadl ve výši 1/3 zjištěné ceny. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně disponuje dvěma bankovními účty zveřejněnými ve smyslu § 96 odst. 2 ZDPH a třemi nezveřejněnými bankovními účty a třemi úvěrovými účty. Z bankovních výpisů správce daně zjistil, že žalobkyni její odběratelé hradí platby na zveřejněné i na nezveřejněné účty, přičemž většina plateb (41,3 %) byla hrazena na nezveřejněný bankovní účet. Velmi časté byly úhrady od odběratelů v hotovosti (28,36 %). Průměrná výše zůstatku na bankovních účtech žalobkyně nedosahuje výše dosud nestanovené daně. Porovnáním zůstatku na běžných účtech a úvěrových účtech bylo zjištěno, že žalobkyně má vůči peněžním ústavům vyšší závazky než pohledávky. Na základě uvedených skutečností správce daně vyslovil předpoklad, že žalobkyně pravděpodobně neunese důkazní břemeno stran opodstatněnosti nároku na odpočet daně z přijatých plnění vykázaných v kontrolních hlášeních s ohledem na zcizení účetnictví, a tak jí bude doměřena daň za sledovaná zdaňovací období v celkové výši 1 500 255 Kč. Jako pomůcku pro stanovení výše daně využil správce daně údaje z podaných daňových tvrzení vykázaných v oddíle B3 kontrolních hlášení. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dne 13. 12. 2019 zajišťovací příkazy, jimiž uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu DPH, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu s tím, že zajišťovací příkazy jsou účinné a vykonatelné okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně dne 10. 1. 2020 odvolání, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 2. 2020 pod č. j. 5250/20/5100-41456-711539 tak, že odvolání bylo zamítnuto a zajišťovací příkazy potvrzeny. Rozhodnutí žalovaného bylo spolu se zajišťovacími příkazy správce daně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 9. 2021 č. j. 22 Af 26/2020-66 (dále jen „zrušující rozsudek sp. zn. 22 Af 26/2020“). Jelikož zajišťovací příkazy byly vydány podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) v návaznosti na § 103 ZDPH, vydal správce daně spolu s nimi také exekuční příkazy, které jsou předmětem nyní souzené věci.

12. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy představují vykonatelné exekuční tituly pro vydání nyní posuzovaných exekučních příkazů (ust. § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu), považuje krajský soud popsáný skutkový stav za stěžejní také ve vztahu k nynějšímu soudnímu přezkumu.
13. Podle ust. § 103 ZDPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.

14. Při přezkumu exekučních příkazů krajský soud primárně vycházel ze závěrů rozsudku NSS ze dne 28. 3. 2019 č. j. 2 Afs 392/2017-48, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 3975/2020, v němž se NSS vyslovil, že *při volbě procesních nástrojů k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem (§ 167 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu), musí správce daně respektovat princip proporcionality a zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů*. Dále NSS uvedl, že *daňovou exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu (§ 175 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu) je nutno vnímat jako nejzazší prostředek k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem, jehož užití musí odůvodňovat konkrétní okolnosti případu*.
15. Podstatou nyní posuzované žaloby je námitka žalobkyně, že žalovaný nesprávně posoudil přiměřenost nařízení daňové exekuce postupem podle § 103 ZSDP s ohledem na okolnosti případu.
16. Žalovaný se mylí ve svém názoru, že v žalobě proti exekučním příkazům je možno úspěšně vznést pouze námitky směřující proti vymáhání samotnému (exekuci). Nosnou námitkou pro soudní přezkum je nepochybně také námitka vhodnosti zvoleného způsobu exekuce, která je o to naléhavější v případě, kdy je správcem daně zvolen jako právní instrument dosažení cíle správy daní postup dle § 103 ZSDP. V takovém případě je totiž nutno obzvláště citlivě vyvažovat zvolený prostředek z pohledu vhodnosti a z pohledu potřebnosti. Správce daně má povinnost zohlednit princip proporcionality za účelem minimalizace zásahu do právní sféry daňového subjektu.
17. NSS v již zmiňovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 392/2017(odst. 20) uvedl: „Správce daně je proto podle § 5 odst. 3 daňového řádu povinen v rámci své procesní strategie při volbě právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, *„šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů“* a *„používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“*. Tato zásada je ostatně přímo odrazem ústavněprávního pravidla, jelikož v rámci daňové exekuce a jednotlivých dílčích oprávnění svěřených správci daně dochází ke střetu mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce (včetně jeho majetkových práv) na straně druhé. Je proto povinností správce daně postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným [srov. výše citovaný nález sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181)]. Zásah do těchto práv je přitom testován vyšší intenzitou přezkumu, tedy testem proporcionality (srov. nález sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019), v němž je nutno zkoumat, zda předmětné opatření sleduje legitimní cíl, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem [proporcionalita v užším smyslu; srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.), bod 41].“
18. NSS v rozsudku 2 Afs 392/2017 (odst. 34) také odůvodnil, proč je zajišťovací příkaz ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce vůbec nejzazším prostředkem při správě daní: *„Snadno totiž může zapříčinit likvidaci daňového subjektu, a to i přesto, že zajišťovací příkaz má prozatímní charakter za účelem zajištění potenciálního daňového nedoplatku a daňový subjekt má mnohdy i vůli daňový nedoplatek, byť postupně ve splátkách, dobrovolně zaplatit bez nařízení daňové exekuce, pokud by o této své povinnosti ovšem věděl. Je nutné také zohlednit, že následek nařízení exekuce, a v tomto případě dokonce i nařízení prodeje*

nemovitých věcí, pokud by došlo k jeho realizaci, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav a jediný způsob, jak jej napravit, by byla finanční kompenzace. To přímo odporuje předstíznému charakteru institutu zajišťovacího příkazu.“

19. Na základě uvedeného pak NSS v následujícím textu označeného rozsudku dovodil, že: *„Součástí úvahy o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně daňovým subjektem musí být nutně i fakt, že výtěžek nucené dražby je obvykle nižší než při volném prodeji majetku za tržní cenu. Daňovému subjektu by tak v zásadě měla být ponechána možnost splnit povinnost stanovenou zajišťovacím příkazem dobrovolně, například i pomocí úvěru.“*
20. Jak dále dovodil NSS v odst. 40 téhož rozsudku: *„I když existuje obava, že k dobrovolné úhradě částky stanovené zajišťovacími příkazy nedojde, je správce daně povinen strategicky zvažovat, zda je nezbytné splnění povinnosti okamžitě vymáhat, nebo je-li v daném případě vhodnější zajistit splnění prozatímní a předstízně stanovené povinnosti v zajišťovacích příkazech jiným způsobem, který daňový řád umožňuje. Není totiž obvykle namístě nevratně odčerpat zdroje daňového subjektu, což může ochromit jeho činnost, existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu se zajištěním prostřednictvím zástavního práva před okamžitým uspokojením s rizikem ekonomické likvidace subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků. Volba vhodného postupu musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření daňového subjektu a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány, a případně i potvrzena správním soudem.“*
21. Krajský soud neshledal žádné skutkové ani právní důvody, aby v posuzované věci rozhodoval odchylně od citované judikatury.
22. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 22 Af 26/2020 dospěl k závěru, že nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, když nebyla splněna podmínka důvodných obav o budoucí nedobytnost daně, ale ani obav týkajících se značných obtíží spojených s jejím výběrem.
23. Krajský soud také již ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 22 Af 26/2020 vyslovil, že jedinou potenciálně podezřelou skutečností na straně žalobkyně a v podstatě osamocenou indicií, kterou další podstatné okolnosti nijak nedoplňují, byl převod vlastnictví k jedné z nemovitostí žalobkyně na její matku, k němuž došlo bezprostředně po zahájení daňové kontroly. Správce daně v podstatě pouze na této skutečnosti postavil své další kroky směřující vůči žalobkyni. S žalovaným nelze souhlasit ani v tom, že majetek žalobkyně nedosahuje takové výše, aby stačil k úhradě vymáhané daňové povinnosti. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 22 Af 26/2020 dospěl k závěru, že správce daně nezohlednil veškerý ekonomický potenciál žalobkyně v jeho souhrnu, když z provedeného dokazování vyplynulo, že žalobkyně měla ke dni vydání zajišťovacích příkazů na svých bankovních účtech souhrnný zůstatek cca 270 000 Kč, dále vlastnila uskladněné zboží v hodnotě cca 1 800 000 Kč a vlastnila rovněž dvě nemovitosti a dva osobní automobily. Krajský soud také vytkl správci daně, že nezohlednil postavení žalobkyně jako podnikající fyzické osoby (v podrobnostech odst. 21 zrušujícího rozsudku sp. zn. 22 Af 26/2020). Blíže k důvodům nezákonnosti zajišťovacích příkazů odkazuje krajský soud na odst. 24 až 27 zrušujícího rozsudku sp. zn. 22Af 26/2020. Krajský soud i v nyní souzené věci setrval na svém názoru,

že pravděpodobnost dobrovolné úhrady daňové povinnosti byla u žalobkyně s ohledem na uvedené majetkové poměry velmi vysoká., přičemž je nutno přičíst také reálnou možnost prodeje zásob žalobkyní za tržní cenu. Žalovaný však namísto realistického vyhodnocení možností, které ekonomické poměry žalobkyně skýtaly, činil kroky k ochromení její podnikatelské činnosti, ačkoliv byla i po zahájení daňové kontroly plně ekonomicky výkonná.

24. Krajský soud poukazuje na skutečnost, že s ohledem na obsah žalobních tvrzení ve věci vedené pod sp. zn. 22 Af 26/2020 se otázkou aplikace ust. § 103 ZDPH zabýval již v tomto zrušujícím rozsudku (body 27 – 30 zrušujícího rozsudku). V nyní souzené věci proto setrvává na závěrech zde učiněných a opakuje, že: *„Správce daně aplikací ust. § 103 ZDPH fakticky vyloučil možnost dobrovolné úhrady daně žalobkyní a za jedinou cestu označil exekuci, tj. vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností. Tento svůj postup správce daně odůvodnil na straně 26 zajišťovacího příkazu, kde uvedl, že finanční prostředky, kterými daňový subjekt aktuálně disponuje, mohou být z účtu převáděny v reálném čase, takže hrozí nebezpečí, že budou převedeny na účty třetích osob a obdobně zásoby daňového subjektu mohou být také obratem prodány třetím osobám. Tyto závěry správce daně považuje krajský soud za spekulativní, neboť, jak již bylo uvedeno výše, nejsou podpořeny žádnými konkrétními indiciemi, z nichž by vyplývalo, že se žalobkyně k takovým krokům chystá. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 321/2017, kde NSS vyslovil, že možnost, že daňový subjekt provede kroky k vyvedení aktiv, nelze vyloučit nikdy a u nikoho. K odůvodněné obavě by musely přistoupit další skutečnosti, jejichž typickým příkladem jsou kroky k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (blíže bod 22 označeného rozsudku). Taková situace nebyla u žalobkyně zjištěna. Neodůvodněné úvahy správce daně tak jsou zcela disproportionální k volbě typově nejtvrdšího nástroje výkonu daňové správy, který představuje postup dle § 103 ZDPH. Žalovaný odůvodnění tohoto postupu správcem daně převzal (bod 39 napadeného rozhodnutí) a doplnil je opětovným odkazem na vyvádění majetku z právní sféry žalobkyně (převod pozemku matce). K intenzitě tohoto důvodu obavy se krajský soud vyjádřil již výše. Krajský soud opětovně zdůrazňuje, že majetkové poměry žalobkyně tak, jak byly zjištěny, nesvědčí o její nedobré ekonomické situaci v době vydání zajišťovacích příkazů, správce daně nepředložil žádné indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace, ani nic zásadního k tomu, že se žalobkyně snaží vyvádět majetek nebo finanční prostředky z dosahu správce daně. Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti není taková, aby ji žalobkyně nebyla schopna při vynaložení jistého úsilí splnit (blíže odst. 25, 26 tohoto rozsudku). Krajský soud proto shledal rovněž tyto žalobní námitky důvodnými, když neshledal pro postup ust. § 103 ZDPH zákonné důvody.“*
25. Na základě shora uvedeného krajský soud ve vztahu k vydaným exekučním příkazům, jež jsou předmětem nyní souzené věci, nemohl dospět k jiným právním závěrům, a proto s odkazem na shora uvedené shledal také tuto žalobu důvodnou.
26. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadené exekuční příkazy v souladu s ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšné žalobkyni vznikly v tomto soudním řízení náklady v souvislosti s právním zastoupením, a

[Zadejte text.]

to za 6 úkonů právní služby po 20 300 Kč a 6 x režijní paušál po 300 Kč (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 3 a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení byly navýšeny v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající dani, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést podle zvláštního právního předpisu. Celková částka právního zastoupení pak činí 174 119 Kč, což je také celková částka nákladů řízení, když žalobkyně byla osvobozena od soudních poplatků.

28. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku daňové kanceláři, která žalobkyni v tomto řízení zastupovala (ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může si oprávněná podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 25. listopadu 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu