



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **FAU s. r. o.**
bytem Pekařská 1639/79a, 747 05 Opava
zastoupeného advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 11. 2016 č. j. 54806-2/2016/900000-302 a ze dne 12. 12. 2016 č. j. 62317-2/2016/900000-302, ve věcech zajištění daně,

takto:

- I.** Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 11. 2016 č. j. 54806-2/2016/900000-302 a ze dne 12. 12. 2016 č. j. 62317-2/2016/900000-302 a rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 23. 9. 2016 č. j. 116934/2016-570000-32.4 a ze dne 30. 9. 2016 č. j. 120063/2016-570000-32.4 se **zrušují**.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci a) na náhradě nákladů řízení částku 39 638 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Alfréda Šrámka, sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

A.

Vymezení věci

1. Žalobce žalobou podanou k soudu dne 11. 1. 2017 domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2016 č. j. 54806-2/2016-900000-302, jímž bylo co do lhůty splatnosti změněno, jinak však potvrzeno rozhodnutí – zajišťovací příkaz Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 9. 2016 č. j. 116934/2016-570000-32.4, kterým celní úřad uložil žalobci, aby ve prospěch celního úřadu zajistil úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016 složením jistoty ve výši 200 860 667 Kč.
2. Žalobou podanou k soudu dne 13. 2. 2017 a vedenou dříve zdejším soudem samostatně pod sp. zn. 22 Af 21/2017 se žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016 č. j. 62317-3/2016/900000-302, jímž bylo co do lhůty splatnosti změněno, jinak však potvrzeno rozhodnutí – zajišťovací příkaz celního úřadu ze dne 30. 9. 2016 č. j. 120063/2016-570000-32.4, kterým celní úřad uložil žalobci, aby ve prospěch celního úřadu zajistil úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2016 složením jistoty ve výši 143 161 745 Kč.
3. Obě shora uvedené žaloby jsou vystavěny na týchž žalobních bodech, přičemž obě napadená rozhodnutí jsou odůvodněna obdobně; jedná se přitom o řízení mezi týmiž účastníky. Proto soud obě řízení vedené dříve samostatně spojil usnesením ze dne 11. 9. 2017 č. j. 22 Af 8/2017-62 ke společnému projednání a rozhodnutí.
4. Jakkoli soud již ve věci rozhodoval rozsudkem ze dne 22. 9. 2017 č. j. 22 Af 8/2017-68, www.nssoud.cz, tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018 č. j. 10 Afs 303/2017-58, www.nssoud.cz, a věc vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

B.

Žalobní argumentace

5. Žalobce m. j. namítá, že i přesto, že
 - hodnota jeho daňového skladu dosahovala výše 130 mil. Kč,
 - hodnota jeho areálu v Opavě dosahovala výše 93 mil. Kč,
 - hodnota movitého majetku žalobce dosahovala výše 59 mil. Kč,
 - v daňovém skladu byly uskladněny vybrané výrobky v hodnotě 80 mil. Kč,
 - žalobce složil na účet celní správy kauci distributora pohonných hmot ve výši 20 mil. Kč,
 - žalobce složil na účet celní správy záruku na zajištění provozu daňového skladu ve výši přesahující 41 mil. Kč,
 - žalobce složil na účet celní správy záruku na dopravu vybraných výrobků ve výši přesahující 20 mil. Kč,
 - žalobce sjednal záruku u Allianz – Slovenská poisťovňa a.s. přijatou celní správou ve výši 100 mil. Kč,
 - shora uvedený majetek byl zajištěn zástavním právem finanční správy včetně obchodního závodu žalobce,

- rozhodnutím celního úřadu ze dne 22.9.2015, č.j. 6626316/2015-570000-11 bylo žalobci sníženo zajištění spotřební daně, když byl hodnocen jako finančně stabilní, řádně a včas plnící své platební povinnosti, plně schopen dostát svým finančním závazkům, aktivně spolupracující s daňovými orgány,
- jakkoli byl pravomocně vyzván k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem za VERAMI International Company s. r. o. ve výši přes 200 mil. Kč, vedl aktivně jednání o úhradě tohoto ručitelského závazku, vč. podání žádosti o posečkání (splátky), o které nebylo do dne vydání zajišťovacích příkazů rozhodnuto,
- se aktivně snažil o uhrazení ručitelského závazku za VERAMI International Company s. r. o. při současném zachování provozu daňového skladu,
- obchoduje s obratem 6,5 mld. Kč ročně, kdy za posledních 15 let zaplatil na dani z přidané hodnoty a na spotřební dani cca. 17,4 mld., dále na dani ze závislé činnosti a odvodech 116 mil. Kč,

došlo zajišťovacími příkazy, které jsou předmětem tohoto soudního přezkumu a zajišťovacími příkazy Specializovaného finančního úřadu ze dne 23. 9. 2016 (napadeny žalobou vedenou zdejší soudem pod sp. zn. 22 Af 9/2017) k faktické likvidaci žalobce, neboť uvedené zajišťovací příkazy byly okamžitě exekurovány.

C.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhuje zamítnutí žalob. Co do shora uvedené žalobcovy argumentace odkazuje na obsah napadených rozhodnutí.
7. Podáním ze dne 23. 3. 2018 rozšířil žalovaný svou argumentaci o obsah kasační stížnosti proti rozsudku ze dne 22. 9. 2017.
8. Tam žalovaný uvádí, že krajský soud postupoval v rozporu s ustanovením § 249 odst. 1 zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) ve spojení s ustanovením § 246 odst. 1 téhož předpisu. Účinky prohlášení úpadku a konkursu společnosti FAU nastaly dne 14. 12. 2016, avšak nyní projednávaná žaloba byla podána až dne 11. 1. 2017, plná moc právnímu zástupci žalobce byla udělena ke dni 10. 1. 2017 společností FAU, tedy v té době osobou k udělení zmocnění neoprávněnou, insolvenční správce byl uveden toliko jako zástupce žalobce, jehož jménem plnou moc podepsal. Krajský soud se tak nezabýval aktivní legitimací žalobce, žalobu měl podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. c) soudního řádu odmítnout, stejně jak tomu učinil ve věcech č. j. 22 Af 56/2017-38 a č. j. 22 Af 76/2017-36 téhož žalobce.
9. K věci samé žalovaný uvedl, že v odůvodnění dnes již zrušeného rozsudku č. j. 22 Af 8/2017-68 zdejší soud nezpochybnil existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně, polemizoval toliko s intenzitou obavy. Existence odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně je předpokladem/podmínkou ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu, daňový řád však nutnost jisté (vysoké) intenzity obavy neobsahuje. Krajský soud tak měl podle žalovaného hodnotit toliko intenzitu indicí samostatně a v jejich vzájemném souhrnu, čímž měl odůvodnit, zda obava o dobytost daně byla odůvodněná či nikoliv.
10. Žalovaný dále polemizuje s přiléhavostí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, www.nssoud.cz, které bylo vydáno až po vydání zajišťovacích příkazů v nyní projednávané věci, a jemu předcházejícího rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69 (dále společně žalovaným označovány jako „*vec P. Š.*“). Vzhledem ke své povaze je nutné zajišťovací příkazy posuzovat individuálně, což žalovaný dokládá závěry z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, www.nssoud.cz. Individualizací při posuzování je podle žalovaného vázán nejen správní orgán, ale i soud v rámci soudního přezkumu. Soud měl ve svém rozhodnutí řádně odůvodnit totožnost nebo alespoň podobnost skutkových stavů nyní projednávané věci a uváděné judikatury.

11. Žalovaný shledává rozdílnost obou případů v několika bodech. Předně, správce daně musí důvodnost obav při vydávání zajišťovacího příkazu vyhodnocovat ve vztahu ke dvěma prvkům, a to k pravděpodobnosti stanovení daně a k její dobytosti. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, www.nssoud.cz, vyplývá, že je-li možno odůvodněnou obavu vyloučit jen k jednomu z těchto prvků, nebude zpravidla možné příkaz vydat. Ve věci P. Š. Krajský soud v Ostravě vyloučil odůvodněnou obavu o dobytost daně a druhým prvkem se již tedy nemusel zabývat. V nyní projednávané věci se tak nestalo, neboť krajský soud toliko polemizoval s intenzitou obavy. Podle žalovaného tak měl soud vzít v potaz druhý prvek, tedy pravděpodobnost stanovení daně. V nyní projednávané věci byla přitom pravděpodobnost stanovení daně prakticky rovna jistotě a následným podáním daňového přiznání ke spotřební dani byla i potvrzena.
12. Ve věci P. Š. došly soudy k závěru, že obava o dobytost daně je vzhledem k její výši a k aktivům daňového subjektu odůvodněná. V nyní posuzované věci tomu tak není. Celková předpokládaná daň za období měsíce srpna a části měsíce září roku 2016 totiž činila 342 691 013 Kč a po odečtení poskytnutého zajištění činila nezajištěná daň 201 572 013 Kč, k tomu navíc ze strany Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj přibyl další nedoplatek ve výši 200 374 719,53 Kč. Celní úřad proto provedl finanční analýzu, z jejíž závěrů plyne, že čistý pracovní kapitál žalobce, tedy to, co zbyde po zlikvidování oběžných aktiv a úhradě krátkodobých závazků, přitom činil pouhých 35 milionů Kč. Výsledné porovnání pracovního kapitálu žalobce a jeho závazku vůči finanční správě ve výši 200 milionů Kč prokazovalo, že žalobce by tedy nebyl schopen částku zaplatit, případně by musel k zaplacení použít oběžná aktiva ve výši 250 milionů Kč. Část těchto prostředků přitom podle žalovaného byla tvořena i peněžními prostředky ve výši 41 119 000 Kč představujícími zajištění daně v rámci zajišťovacího příkazu č. j. 120063/2016-570000-32.4 ze dne 30. 9. 2016, které byly složeny na účtu celního úřadu. Po zúčtování by tak pracovní kapitál žalobce činil -165 milionů Kč. Z obsahu finanční analýzy má také vyplývat, že žalobce nedodal přílohy k účetní uzávěrce a nebylo tedy známo, zda majetek společnosti nebyl zatížen zástavním právem nebo věcným břemenem. Celním úřadem bylo následně zjištěno zatížení majetku žalobce zástavním právem ve prospěch Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ve výši již zmiňovaného nedoplatku.
13. Argument soudu o tom, že podání návrhu na zahájení insolvenčního řízení společnosti FAU svědčí nejvýše o neschopnosti žalobce dostát svým závazkům ke dni podání tohoto návrhu a ne ke dni vydání zajišťovacího příkazu, pak podle žalovaného postrádá smysl. Podle žalovaného je zahájení insolvenčního řízení důkazem o neschopnosti dostát závazkům, vydání zajišťovacího příkazu však neschopnost dostát závazkům nevyžaduje jako důkaz, ale jako obavu o neschopnosti. Vydání zajišťovacího příkazu v době insolvence totiž postrádá smysl.
14. V nyní projednávané věci žalobce nepřinesl v odvolání proti rozhodnutí žádné nové argumenty, ve věci P. Š však byly předloženy nové skutečnosti o porážení majetku v řádu desítek milionů Kč.
15. Pro vydání zajišťovacího příkazu zde existovaly i vedlejší důvody. Prvním důvodem byla vysoká předpokládaná daňová povinnost z titulu ručení na DPH, která společně s předpokládanou spotřební daní vysoce převýšila možnosti žalobce. Dalším důvodem bylo ukončení zvýhodněného postavení žalobce spočívajícího ve snížení nutného zjištění daně jako podmínky pro udělení a trvání povolení k provozu daňového skladu, o prodloužení si žalobce nepožádal. Podle ustanovení § 21 odst. 9 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, bylo povinností žalobce sledovat výši zajištění a v případě zjištění nedostatku toto zajištění do 10 dnů zvýšit, v měsících předcházejících vydání zajišťovacího příkazu taková situace u žalobce nastala a ke zvýšení nedošlo. Krajský soud se však touto skutečností ve zrušeném rozhodnutí nezabýval. Soud se též nezabýval nárůstem objemu minerálních olejů uváděných do oběhu ve zdaňovacím období měsíce srpna 2016 a nedostatečně se vyjádřil k neplnění povinností ze strany žalobce představovanou dvěma pokutami a neinformováním o smlouvě o skladování se společností BAMONAFI a. s.
16. Krajským soudem navrhované užití institutů posečkání a zástavního práva se od zajišťovacího příkazu liší v předpokladech možnosti takového postupu. Institut posečkání vychází z existence

nedoplatku podle ustanovení § 153 odst. 1 daňového řádu, předpokladem zřízení zástavního práva je pak existence dosud neuhrazené daně, naproti tomu zajišťovací příkaz je užíván v době, kdy daň není stanovena, správce daně tak nemůže v jednom okamžiku volit z těchto možností. Žalovaný si je vědom povinnosti šetřit práva daňových subjektů (vyplývající z rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015-66), v tomto případě však neměl na výběr. K výtce krajského soudu o nezohlednění žádosti o posečkání žalovaný uvádí, že ze strany finanční správy bylo s žalobcem aktivně jednáno, žalobce přislíbil navýšit základní kapitál o 100 milionů Kč po jednání valné hromady v průběhu měsíce srpna roku 2016, až do dne vydání zajišťovacího příkazu však k navýšení nedošlo. Nesplnění slibu žalobcem tak bylo podle žalovaného důvodem k nezohlednění žádosti o posečkání, krajský soud se k této okolnosti nijak nevyjádřil. Posečkání, splátky nebo zřízení zástavního práva bylo v případě žalobce v rozporu se zabezpečením úhrady daně.

17. Další námitky žalovaný směřoval k nezákonnosti zrušeného rozhodnutí krajského soudu. Ten se podle žalovaného některými indiciemi o důvodných pochybách dobytosti daně nezabýval nebo je chybně vyhodnotil, žalovaný pak zejména postrádá hodnocení indicií v uceleném, logickém kruhu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-37). Postup krajského soudu představovaný zrušením napadeného rozhodnutí včetně prvostupňového rozhodnutí v souladu s rozsudkem č. j. 2 Afs 239/2015-66 je podle žalovaného nezákonný. V tomto rozhodnutí předestřený postup nelze podle žalovaného paušalizovat, krajský soud neměl zrušit rozhodnutí prvního stupně pro nenaplnění podmínek k vydání zajišťovacích příkazů, když nedoložil, že celní úřad odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně neměl. Nyní posuzovaná věc se od tohoto rozhodnutí NSS také liší v tom, že daň byla stanovena ještě před uplynutím lhůty 30 dnů pro rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí prvního stupně nemělo být rušeno, neshledal-li soud jasně, že vůbec nemělo být vydáno. Vzhledem k polemice soudu o intenzitě obav, případně jiných řešení tak žalovanému mělo být dáno právo znovu rozhodnout a své závěry osvědčit
18. Závěrem poukazuje žalovaný na faktický dopad napadených rozhodnutí. Na zajišťovací příkazy nebylo nic vymoženo, daň byla stanovena včas a exekučním titulem se stal platební výměr. Spotřební daň za měsíc srpen 2016 byla vybrána ze zajištění vyjma úroků z prodlení této daně. Daň za zdaňovací období září 2016 vybrána nebyla a to včetně úroku, exekučních nákladů a pokut za použití zajištění daně.

D.

19. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

E.

K aktivní legitimaci žalobce

20. V minulosti existovaly pochybnosti o tom, zda k podání žaloby ve věcech zajištění daně v případě, že zajišťovací příkazy byly vydány vůči subjektu, vůči němuž byl ke dni zahájení řízení před správním soudem prohlášen úpadek, resp. konkurz, je aktivně legitimován sám úpadek, či naopak insolvenční správce.
21. Jakákoli nejistota v této otázce však již byla rozptýlena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015 č. j. 8 As 130/2014-33, Sb. NSS č. 3292/2015, www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud uzavřel, že zajišťovací příkaz, který byl vydán k zajištění majetkové podstaty úpadce, neovlivňuje výši jeho majetkové podstaty.
22. Z uvedeného důvodu ovšem obrana úpadce proti zajišťovacím příkazům nepředstavuje nakládání s majetkovou podstatou ani s ní nesouvisí (§ 246 odst. 1 insolvenčního zákona), protože se nejedná o případ, kdy by dispoziční oprávnění přešlo z úpadce na insolvenčního správce. V tomto případě zůstává dispoziční oprávnění úpadci samotnému.

23. Proto krajský soud uzavírá, že v nyní posuzované věci žalobce k podání žaloby aktivně věcně legitimován je.
24. Pokud podepsaný soud rozhodoval dne 22. 9. 2017 usneseními č. j. 22 Af 56/2017-38 a č. j. 22 Af 76/2017-36, obě www.nssoud.cz, ve věcech týchž účastníků, kdy žaloby podmítl z důvodu jejich podání osobou neoprávněnou, pak¹⁾ rozhodoval ve věcech povolení a zrušení povolení k provozování daňového skladu, kde dovodil, že v takových věcech se jedná o zajištění provozu dlužníkovy podniku, tj. o situaci, kdy – oproti nyní projednávané věci – dispoziční oprávnění podle § 246 odst. 1 insolvenčního zákona na insolvenčního správce přešla. Jedná se tedy o zcela odlišné věci.

F.

Skutková zjištění

25. Z obsahu správních spisů, zejm. z rozhodnutí celního úřadu a napadených rozhodnutí soud zjistil, že celní úřad vycházel při vydání zajišťovacího příkazu č. j. 116934/2016-570000-32.4 dne 23. 9. 2016 z těchto skutečností:
- žalobcem bylo poskytnuto zajištění daně ve výši celkem 141 119 000 Kč, a to jednak složením hotovosti ve výši 41 119 000 Kč, jednak záručními listinami Allianz - Slovenskej poisťovne a.s. na celkovou částku 100 000 000 Kč, přičemž výše tohoto zajištění, která je snižena, je omezena termínem platnosti snížení zajištění daně, tj. 22. 9. 2016,
 - je tu (byť dosud nesplatná) pohledávka vůči žalobci, když tento byl vyzván k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem za VERAMI International Company s. r. o. ve výši 200 374 719,63 Kč,
 - pro případ požadavku na okamžité plnění je žalobce limitován částkou 35 000 000 Kč, a
 - nemovitosti žalobce jsou zatíženy zástavním právem pro pohledávku za žalobcem z titulu ručení za VERAMI International Company s. r. o. ve výši 200 374 719,63 Kč.
- Tyto skutečnosti pokládá za stěžejní důvody vydání zajišťovacího příkazu. Obavu o budoucí dobytost daně dále akcentuje tím, že:
- žalobce uzavřel s BAMONAF T a. s. smlouvu, která umožňuje v daňovém skladu žalobce skladovat minerální oleje, které nejsou ve vlastnictví žalobce, bez ohledu na to, zda o tom bude žalobce informovat správce daně,
 - v srpnu 2016 došlo k navýšení objemu minerálních olejů uvedených do volného oběhu o 29,88%, tj. o 46 218 525 Kč,
 - žalobce řádně neplnil své daňové povinnosti, za což mu byly v r. 2016 uloženy dvě pořádkové pokuty.
26. Tytéž argumenty opakuje celní úřad i v zajišťovacím příkaze ze dne 30. 9. 2016 č. j. 120063/2016-570000-32.4, kde přidává i argument, že na spotřební daň za srpen 2016 zajištěnou zajišťovacím příkazem ze dne 23. 9. 2016 již bylo použito 41 119 000,- Kč ze zajištění daně.
27. Žalovaný v napadených rozhodnutích tyto argumenty aprobejuje a zdůrazňuje, že výše zajišťovaných daní výrazně překračuje možnosti jejich okamžitého splnění. Uvádí, že nárůst objemu minerálního olejů uváděných do volného oběhu o cca. 30% by sama o sobě nezakládala důvod k vydání zajišťovacích příkazů, jedná se však o další z indicí, které ve svém souhrnu důvodnou obavu odůvodňují. Pokud žalobce v odvoláních namítal marginální výši uložených pokut, nemění to ničeho na tom, že opakovaně nedodržel své daňové povinnosti. Uložení těchto pokut by opět samo o sobě nedostačovalo k vydání zajišťovacích příkazů, jedná se však o další z indicí, které důvodnou obavu odůvodňují ve svém souhrnu. Pokud žalobce v odvolání uváděl, že podle smlouvy s BAMONAF T a. s. nebylo nikdy plněno, nemění to nic na tom, že celní úřad

¹⁾ bez ohledu na to, že uvedená usnesení byla zrušena rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2018 č. j. 5 Afs 283/2017-50 a ze dne 7. 2. 2018 č. j. 6 Afs 328/2017-33, oba www.nssoud.cz, pro nejasnost v otázce, zda žalobu podal úpadce nebo insolvenční správce

nebyl informován o takové potencionální možnosti. Žalovaný akcentuje též, že sám žalobce podal návrh na prohlášení vlastního úpadku.

28. Z rozhodnutí celního úřadu o uložení pořádkových pokut ze dne 4. 4. 2016 č. j. 38163/2016-570000-32.5 a ze dne 11. 7. 2016 č. j. 82628/2016-570000-32.4 se podává, že žalobci byly v r. 2016 uloženy dvě pořádkové pokuty, každá ve výši 20 tis. Kč.
29. První byla žalobci uložena za to, že při ukončení dopravy vlakových souprav s minerálními oleji nebyly všechny cisterny bezodkladně přečerpány do zásobníků daňového skladu, ale po určitou dobu zůstaly stát na vlečce. Při stanovení pokuty bylo přihlédnuto jednak k tomu, že se tak dělo dlouhodobě po dobu více než 1 roku, současně se však jednalo o prvé zjištěné porušení právních předpisů.
30. V druhém případě byla pokuta uložena za to, že žalobce celnímu úřadu v evidencích za duben a květen nevyplnil údaj ve sloupci 26 (IČO tuzemského nabyvatele nebo název/jméno zahraniční osoby), kdy při stanovení pokuty bylo zohledněno, že tuto skutečnost při ústním jednání sám potvrdil a neprodleně po ústním jednání zaslal celnímu úřadu evidenci doplněnou o chybějící údaje.
31. Krajský soud doplnil dokazování zprávou Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, ze které zjistil, že ve vztahu k ručitelskému závazku žalobce za VERAMI International Company s. r. o. ve výši 200 374 719,63 Kč žalobce požádal dne 27. 5. 2016 o posečkání, tato žádost byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 25. 10. 2016.
32. Krajský soud dále doplnil dokazování návrhem žalobce na zahájení insolvenčního řízení, z něhož zjistil, že tento návrh podal žalobce dne 11. 10. 2016 s argumentací, že jeho úpadek byl zapříčiněn přezkoumávanými zajišťovacími příkazy a zajišťovacími příkazy Specializovaného finančního úřadu ze dne 23. 9. 2016.

G.

Posouzení věci krajským soudem

a.

33. Při svém rozhodování vycházel krajský soud z dosavadní judikatury soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, zejm. pak z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66, www.nssoud.cz. V něm Nejvyšší správní soud akcentoval, že zjištění, „že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce (...) Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o »ochotě« subjektu dostát svým povinnostem. (...) Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu.“
34. Jakkoli tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl vydán až po vydání nyní přezkoumávaných zajišťovacích příkazů, je třeba akcentovat, že Nejvyšší správní soud tímto rozsudkem přezkoumával rozsudek podepsaného soudu vydaný již 13. 8. 2015 pod č. j. 22 Af 8/2015-69, www.nssoud.cz, kde zdejší soud již v r. 2015 akcentoval, že „zajišťovací příkaz je »nejzávažším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků« (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013-26 ze dne 28. 11. 2013). Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Zvláště u zajišťovacího příkazu na daň dosud

Shodu s prvopisem potvrzuje

nestanovenou se vždy správce daně pohybuje po hraně, neboť zasahuje do ústavně chráněného práva vlastnického na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího hospodářského vývoje daňového subjektu. O to větší nároky je třeba klást na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jeho rozhodnutí. (...) (U)stanovení § 167 odst. 1 d. ř.²⁾ hovoří o značných obtížích při výběru daně, což jistě neznamená pouhou nemožnost uhradit dobrovolně doměřenou daň najednou, ale je třeba vážit i možnost splátek, posečkání či jiných institutů daňového řízení, které mohou u daňového subjektu s bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí přicházet reálně v úvahu.“

35. Na uvedených premisách podepsaný soud setrvává i nadále. Zdůrazňuje proto i nyní, že správci daně obou stupňů se musejí při vydání a přezkoumávání zajišťovacího příkazu zaměřit nejen na to, zda daňový subjekt bude s to uhradit mu stanovené daně ihned, ale i na to, zda jeho případnou svízelnou ekonomickou situaci nelze překlenout povolením splátek či posečkání daně (byť žádosti o tento postup ještě ani nemohou být podány, neboť daň ještě vyměřena nebyla), případně zda k rozptýlení obavy o budoucí nedobytnost daně nepostačuje zřízení zástavního práva, třeba i na celý závod daňového subjektu (k tomu do vydání zajišťovacích příkazů celní orgány nepřistoupily, zástavní práva na majetek žalobce byla zřízena jen ve prospěch ručitelského závazku za VERAMI International Company s. r. o.). K takové úvaze musí správci daně přistoupit ex offo a zkoumat přitom konkrétní poměry daňové subjektu, počítaje v to i hodnotu veškerého jeho majetku vč. závodu, cash-flow, dosud nerealizované nakontrahované obchody, atd.

b.

36. Takovým požadavkům ovšem napadená rozhodnutí ani zajišťovací příkazy nedostály. Jediná úvaha, kterou lze v těchto aktech správců daně vysledovat, je, že žalobce je schopen ihned zaplatit max. 35 mil. Kč a že tu jsou pohledávky za ním ve výši dosud nestanovených – přezkoumávanými zajišťovacími příkazy zajišťovaných – spotřebních daní a ve výši jeho ručitelského závazku za VERAMI International Company s. r. o. ve výši přes 200 mil. Kč. Není tak zohledněno vůbec, že tu ke dni vydání zajišťovacích příkazů byla žádost žalobce o posečkání ručitelského závazku za VERAMI International Company s. r. o., o které v době zajišťovacích příkazů nebylo vůbec rozhodnuto, není ani uvažováno s možností splácení či posečkání zajišťované spotřební daně. Současně není ani uvažováno o celkové hodnotě žalobcova majetku a případném zajištění platby předmětné daně zřízením zástavního práva. Napadená rozhodnutí ani zajišťovací příkazy tak neosvětlují, proč případné posečkání či povolení splátek neumožní žalobci uhradit daň tak, aby nebylo třeba přistupovat k nejzazšímu prostředku – zajišťovacím příkazům, případně proč by obavu z budoucí nedobytnosti daně nerozptýlilo zřízení zástavního práva.

c.

37. Na absenci uvedených úvah v napadených rozhodnutích nemůže ničeho změnit obsah kasační stížnosti, resp. vyjádření k žalobě. Soudy rozhodující ve správním soudnictví již v dobách před účinností s. ř. s. dovodily, že před soudem nemůže obstát dodatečné zdůvodnění napadeného rozhodnutí provedené v rámci vyjádření k žalobě (srov. již rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 7. 1994 sp. zn. 7 A 521/93, SJS 403/99). Na tomto závěru setrvala i následná judikatura soudů rozhodujících ve správním soudnictví za účinnosti s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004 č. j. 3 As 51/2003-58, ze dne 19. 12. 2008 č. j. 8 Afs 66/2008-71, ze dne 4. 2. 2010 č. j. 7 Afs 1/2010-153, vše www.nssoud.cz, aj.). Tato judikatura akcentuje, že pokud soud rozhodující ve správním soudnictví přezkoumává rozhodnutí, „(č)ini tak ovšem skrze jeho odůvodnění a nikoliv podle obsahu správního spisu, neboť jen toto rozhodnutí je v soudním řízení přezkoumáváno a jen vůči takovému rozhodnutí lze směřovat výtky žalobce. Není-li však z tohoto rozhodnutí zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno, aby mohl

²⁾ zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

vůči tomuto rozhodnutí uplatnit relevantní žalobní body. Pokud by za tohoto stavu správní soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumal, nabrazoval by činnost správního orgánu a sám by zatížil své meritorní rozhodnutí nepřezkoumatelností.“

38. Proto se krajský soud nemohl blíže zabývat finanční analýzou a v ní uvedenými důvody, které žalovaný akcentuje ve stanovisku rekapitulovaném v odst. 12. tohoto rozsudku a nemohl přezkoumat ani další úvahy žalovaného, jak jsou uvedeny v odst. 15. tohoto rozsudku (krom dílčích aspektů zmíněných v části G.j. tohoto odůvodnění). Uvedená argumentace žalovaného, užitá poprvé v odůvodnění kasační stížnosti ze dne 6. 11. 2017 a v jistých náznacích již u jednání dne 22. 9. 2017, totiž svůj předobraz v odůvodnění napadených rozhodnutí - vydaných již v r. 2016 - nemá.

d.

39. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že žalobce podal dne 11. 10. 2016 vlastní návrh na zahájení insolvenčního řízení. Uvedený návrh totiž může svědčit nejvýše o neschopnosti žalobce dostát svým závazkům právě ke dni 11. 10. 2016, nikoli však ke dnům vydání zajišťovacích příkazů – k 23. 9. 2016 či k 30. 9. 2016.
40. Krajský soud souhlasí v tomto směru se žalovaným, že vydání zajišťovacího příkazu v době insolvence postrádá smyslu a argumentace podáním návrhu na zahájení insolvenčního řízení je tak poněkud mimoběžná (viz argumentaci žalovaného rekapitulovanou v odst. 13. tohoto rozsudku).
41. Uvedenou větou v odůvodnění předcházejícího rozsudku (doslovně převzatou do odst. 39. tohoto odůvodnění) se krajský soud toliko vypořádává se skutečností, že insolvenční návrh byl žalobcem podán a následně byl zjištěn jeho úpadek. Souhlasí proto se žalovaným, že situace žalobce k 11. 10. 2016 ničeho nevypovídá o jeho situaci v době vydání zajišťovacích příkazů.

e.

42. Namítá-li žalovaný (viz odst. 9. tohoto odůvodnění), že jakkoli je existence důvodné obavy podmínkou vydání zajišťovacího příkazu, nutnost jisté (vysoké) míry této obavy daňový řád nepředepisuje, krajský soud se nemůže s jeho myšlenkou ztotožnit.
43. Již v odst. 33. a 34. tohoto odůvodnění bylo akcentováno, že zajišťovací příkaz je až nejzazším prostředkem, k němuž je nutno přistoupit až v případě, kdy jiné prostředky k dosažení cíle nepostačují. Proto v této souvislosti krajský soud na odůvodnění obsažené v odst. 33. a 34. odkazuje.
44. Akceptovat názor, že jakákoli, byť i sebemenší, obava o budoucí dobytost daně, odůvodňuje vydání zajišťovacích příkazů, by znamenalo ospravedlnit vydání zajišťovacích příkazů i tam, kde ekonomická situace či chování daňového subjektu sice vykazují jisté nestandardnosti, neohrožují však přitom celkový ekonomický chod tohoto subjektu. Ad absurdum možno konstatovat, že svědomitý správce daně má totiž obavu o budoucí dobytost daně vždy.

f.

45. Krajský soud opět plně souhlasí s žalovaným, pokud tento dovozuje, že každý konkrétní případ vydání zajišťovacího příkazu je třeba posuzovat individuálně (viz odst. 10. a 14. tohoto odůvodnění).
46. Krajský soud však v části G.b. tohoto odůvodnění právě žalovanému vytýká, že při uvedené individualizaci nebyly zohledněny všechny relevantní okolnosti. Krajský soud proto opakuje, že v tomto konkrétním případě daňové orgány vůbec nezvážily možnosti splácení či posečkání zajišťované spotřební daně. Současně není v odůvodnění napadených rozhodnutí ani uvažováno o celkové hodnotě žalobcova majetku a případném zajištění platby předmětné daně zřízením zástavního práva. Napadená rozhodnutí ani zajišťovací příkazy tak neosvětlují, proč případné

posečkání či povolení splátek neumožní žalobci uhradit daň tak, aby nebylo třeba přistupovat k nejzazšímu prostředku – zajišťovacím příkazům, případně proč by obavu z budoucí nedobytnosti daně nerozptýlilo zřízení zástavního práva.

g.

47. Za zcela zavádějící pak krajský soud pokládá úvahu, že pokud se pravděpodobnost budoucího stanovení daně rovnala jistotě, postačí byť i minimální obava o budoucí dobytost daně (viz odst. 11. tohoto odůvodnění).
48. Tato úvaha je zcela v rozporu s opakovaně akcentovaným závěrem soudu, že zajišťovací příkaz představuje nejzazší prostředek (srov. odst. 33., 34. a 44. tohoto odůvodnění).
49. Zdejší soud si je plně vědom, že rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104, Sb. NSS č. 3368/2016, www.nssoud.cz, kde Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zabývá majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“*
50. Uvedenou právní větu ovšem nelze vytrhávat z kontextu ostatních rozhodnutí soudů rozhodujících ve správním soudnictví a jen na základě ní činit závěr, že v případě silné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je možno rezignovat na požadavky na minimalizaci zásahů orgánů veřejné moci (srov. opět odst. 33., 34. a 44. tohoto odůvodnění).
51. Akceptací konstrukce žalovaného by krajský soud založil prostor pro zvýšené vydávání zajišťovacích příkazů např. v případech daně z nemovitých věcí, kde se pravděpodobnost stanovení daně blíží jistotě bezmála vždy.

h.

52. Argumentuje-li žalovaná dále skutečností, že instituty posečkání nebo zřízení zástavního práva vycházejí z existence neuhrazené daně, resp. nedoplatku, zatímco zajišťovací příkaz je užíván v době, kdy daň ještě ani stanovena není (odst. 16. tohoto odůvodnění), krajský soud – a ani Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66, Sb. NSS č. 3541/2017, www.nssoud.cz – nepodsouvá daňovým orgánům, že by o zřízení zástavního práva či o posečkání měly rozhodovat ještě před stanovením daně.
53. Krajský soud ovšem akcentuje zásadu minimalizace zásahů daňových orgánů obsaženou v § 5 odst. 3 d. ř. Má přitom za to, že i v době před stanovením daně lze zvažovat, zda obavy o budoucí nedobytnost daně nelze eliminovat uplatněním posečkání či zástavního práva, byť v budoucnosti (po stanovení daně).

i.

54. Pokud nově žalovaný vyzdvihuje otázku bezvýsledného jednání o navýšení základního kapitálu žalobce (odst. 16. tohoto odůvodnění), krajský soud nenalezl žádný předobraz uvedené argumentace ani v zajišťovacích příkazech, ani v napadených rozhodnutích.
55. Proto i v této souvislosti odkazuje na argumenty uvedené v části G.c. tohoto odůvodnění.

j.

56. Na závěru uvedeném v odst. 36. tohoto odůvodnění ničeho nemění ani pořádkové pokuty uložené vzhledem k výši daňových povinností žalobce vskutku v bagatelní výši za pochybení, které sice bagatelizovat nelze, současně se ovšem nejedná o pochybení nijak fatální.

57. Zdůrazňují-li žalovaný a celní úřad dále smlouvu s BAMONAF T a. s., samy uvažují toliko o potencionální možnosti umístit cizí vybrané výrobky v daňovém skladu žalobce a nerozporují žalobcovu argumentaci, že k takovému umístění nikdy nedošlo.
58. Na uvedeném pak nemůže ničeho změnit ani další vývoj věci po vydání zajišťovacích příkazů a napadených rozhodnutí, na který žalovaný též poukázal (viz odst. 18. tohoto odůvodnění).

H.

Závěr

a.

59. Z uvedených důvodů krajský soud uzavírá, že daňové orgány neosvědčily takovou intenzitu obavy z budoucích značných obtíží při výběru daně, která by odůvodňovala volbu nejzazšího prostředku, který měly k dispozici. Proto soud napadená rozhodnutí včetně jimi aprobovaných zajišťovacích příkazů jako nezákonná podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil.
60. Soud pro úplnost dodává, že pro důvodnost shora vypořádané žalobcovy argumentace je bezpředmětné se zabývat zbylým obsahem žaloby.

b.

61. Vzhledem k tomu, že rozhodování žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům je rozhodováním „na jeden pokus“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66, www.nssoud.cz), nevracel soud věci žalovanému k dalšímu řízení, které již ani probíhat nemůže.
62. Polemizuje-li žalovaný s právě citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (srov. odst. 10. a 17. tohoto odůvodnění), krajský soud akcentuje závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v právě uvedeném rozhodnutí:
- a) pro projednání odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanoví ust. § 168 odst. 1 d. ř. krátkou lhůtu 30 dnů, která je svou povahou prekluzivní, a
 - b) po případném zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům ve správním soudnictví, tato lhůta již znovu neběží.
63. Uvedené závěry jsou v odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu pečlivě a logicky odůvodněny, zdejšímu soudu je známo, že byly v rozhodovací činnosti akceptovány i jinými senáty Nejvyššího správního soudu, a zdejší soud nehledal důvody, pro které by se od nich měl odchýlit.
64. Krajský soud proto uzavírá, že k dnešnímu dni prekluzivní lhůta pro rozhodnutí o odvolání bezpochyby v obou přezkoumávaných věcech uběhla, pročez tu není prostor pro další rozhodování daňových orgánů.

I.

Náklady řízení

65. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:
- a) zaplacené soudní poplatky 6 000 Kč
 - b) náklady právního zastoupení advokátem

α)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč/úkon při těchto úkonech právní služby:		
	1) příprava a převzetí věci sp. zn. 22 Af 8/2017		
	2) sepis žaloby ve věci sp. zn. 22 Af 8/2017		
	3) doplnění žaloby ve věci sp. zn. 22 Af 8/2017 dne 5. 9. 2017		
	4) příprava a převzetí věci sp. zn. 22 Af 21/2017	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)	
	5) sepis žaloby ve věci sp. zn. 22 Af 21/2017	vyhl. č. 177/1996 Sb.	15 500 Kč
β)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 5 100 Kč/úkon při těchto úkonech právní služby	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)	
	1) účast u jednání dne 22. 9. 2017	§ 12 odst. 3	
	2) sepis vyjádření ke kasační stížnosti	vyhl. č. 177/1996 Sb.	10 200 Kč
γ)	paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč/úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α) - β)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	2 100 Kč
δ)	DPH 21% z částek uvedených pod písm. α) - γ)	§ 57 odst. 2 s. ř. s.	5 838 Kč
	<i>Celkem</i>		<i>39 638 Kč</i>

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, která žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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 vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 22. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu