



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **Fun Toys s.r.o.**, IČO: 04951395,
sídlem Na Výsluní 546, Tuchoměřice

zastoupené Mgr. Petrem Sikorou, advokátem
sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, Praha 2

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2020, čj. 1153409/20/2009-80542-110717

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. **Předmět řízení a vymezení sporu**

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 28. 2. 2020 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2020, čj. 1153409/20/2009-80542-110717 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“ či

„**Exekuční příkaz**“), kterým žalovaný jako správce daně nařídil daňovou exekuci příkazáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb k vymožení vykonatelného nedoplatku žalobkyně v částce 116 447 Kč, jež žalobkyni vznikl z vykonatelného zajišťovacího příkazu vydaného žalovaným dne 13. 2. 2020 pod čj. 1140616/20/2009-80542-110717 (dále též „**Zajišťovací příkaz**“ či „**exekuční titul**“). Zajišťovacím příkazem byla žalobkyni uložena povinnost zajistit úhradu DPH za období od 1. 11. 2019 do 30. 11. 2019, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty ve výši 116 447 Kč na depozitní účet správce daně.

II. Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě vznesla 2 okruhy žalobních bodů.
3. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně poukazovala na to, že Exekuční příkaz byl vydán ve stejný den jako rozhodnutí ukládající povinnost, která měla být v daňové exekuci vymáhána, což neponechalo ani teoreticky žádný prostor pro dobrovolné splnění uložené povinnosti, o níž se žalobkyně dozvěděla až v době, kdy již byl na základě Exekučního příkazu její účet zablokován. S poukazem na § 177 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), a § 251 odst. 1 o. s. ř. žalobkyně namítala, že nucený výkon je opatřením subsidiárním a lze k němu přistoupit až poté, kdy povinný uloženou povinnost nesplní dobrovolně, což předpokládá, že se o této povinnosti vůbec dozví a má nějaký časový prostor pro to, aby jí vyhověl. Obě rozhodnutí byla podle žalobkyně dle elektronického podpisu vydána ve stejný den; k exekuci tak bylo přistoupeno dříve, než se vůbec žalobkyně o uložené povinnosti dozvěděla. Neponechání prostoru pro dobrovolné splnění povinnosti podle žalobkyně neguje smysl samotného Zajišťovacího příkazu a legalitu i legitimitu exekuce. Sám žalovaný přitom podle žalobkyně Exekuční příkaz odůvodnil konstatováním, že žalobkyně daný nedoplatek neuhradila, ačkoliv si musel být vědom skutečnosti, že v době vydání Exekučního příkazu nebyla žalobkyně o uložené povinnosti informována, a splnit ji tedy nemohla.
4. V této souvislosti žalobkyně rovněž podotkla, že „*dle označení exekučního příkazu navíc byl vydán dříve než rozhodnutí ukládající povinnost, vymáhanou v exekuci*“.
5. Pod **druhým žalobním bodem** žalobkyně namítala, že nezákonná je i samotná vymáhaná povinnost vyplývající ze Zajišťovacího příkazu. Předslala, že Zajišťovací příkaz vychází z nesprávně zjištěného a posouzeného skutkového stavu. Žalovaný podle ní účelově redukoval skutková zjištění na skutečnosti vyvolávající podezření a neposkytl jí příležitost tyto skutečnosti vysvětlit, přičemž vůči žalobkyni (a dle jejích informací ani vůči jejímu obchodnímu partnerovi) nebyly zahájeny úkony daňové kontroly. Poukázala na to, že proti Zajišťovacímu příkazu brojila odvoláním, o němž nebylo k datu podání žaloby rozhodnuto, s tím, že „*zde uvedenou argumentaci ve stručnosti shrnuje*“. Následně uvedla, že využití tzv. virtuálního sídla je zcela legálním krokem, který je u společnosti bez aktuálních požadavků na výrobní či kancelářské zázemí zcela racionální. Činnost provozovaná žalobkyní takové prostory nevyžaduje. Stav popisovaný žalovaným byl nadto podle žalobkyně přechodný a žalobkyně již má sídlo na adrese uvedené v žalobní rubrice. Pokud by žalovaný poskytl žalobkyni příležitost k vysvětlení situace, mohlo být velmi snadno prokázáno, že jsou podnikány kroky ke změně sídla, včetně sdělení adresy sídla, na kterou se žalobkyně stěhovala.
6. Žalobkyně dále uvedla, že u plateb v hotovosti a výběrů žalovaný zcela nelogicky předpokládal, že žalobkyně vybírala vždy pouze částku určenou na konkrétní platbu,

respektive, že všechny výběry v jeden den byly určeny pro jednu nadlimitní hotovostní platbu. Takovému závěru však podle žalobkyně nic nenasvědčuje; žalobkyně uvedenými výběry pouze doplňovala hotovostní rezervu, z níž prováděla platby. Výběr či držení hotovosti nad limit stanovený pro hotovostní platby nejsou podle žalobkyně nezákonným jednáním, přičemž není tvrzena ani jediná konkrétní platba v hotovosti, která by přesahovala zákonný limit.

7. Podle žalobkyně nebyla dle jí dostupných informací zahájena daňová kontrola ani ve vztahu ke společnosti Advanced Management, s.r.o.; tato společnost nebyla požádána o vysvětlení a ani sama neposkytla správci daně žádnou informaci. Statutární orgán společnosti nicméně žalobkyni na základě jejího dotazu informoval o blíže nespecifikovaných nesrovnalostech ohledně přiznání k DPH s tím, že náprava by již měla být zjednána dodatečným daňovým přiznáním. Tím podle žalobkyně pozbývají důvodnosti i případné obavy z nepřiznané či neodvedené DPH na straně společnosti Advanced Management, s.r.o., a je zřejmé, že tato společnost nejednala nepoctivě.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 17. 4. 2020 předeslal, že Exekuční příkaz vydal k vymození daňového nedoplatku v celkové výši 116 447 Kč, přičemž exekučním titulem byl dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu Zajišťovací příkaz.
9. Žalovaný podotknul, že o vydání Zajišťovacího příkazu byl žalovaným učiněn pokus vyrozumět žalobkyni v souladu s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), o čemž byl sepsán úřední záznam ze dne 13. 2. 2020, čj. 1146194/20/2009-80542-110717 (dále jen „Úřední záznam ze dne 13. 2. 2020“). Nedoplatek ve výši 116 447 Kč se stal vykonatelným ve smyslu § 103 ZDPH a § 103 odst. 2 daňového řádu okamžikem vydání Zajišťovacího příkazu. Proto žalovaný vydal Exekuční příkaz, ve kterém exekučně postihuje bankovní účty žalobkyně vedené u podlužníka.
10. K poznámce žalobkyně o tom, že proti Exekučnímu příkazu není přípustný žádný opravný prostředek s výjimkou správní žaloby, žalovaný podotknul, že žalobkyně byla rovněž oprávněna uplatnit námitku dle § 159 daňového řádu ve lhůtě 30 dnů od doručení napadeného Exekučního příkazu.
11. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný s poukazem na § 1 odst. 2 a § 9 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že v rámci exekučního řízení lze zkoumat především to, zda existuje exekuční titul, jeho vykonatelnost, existence daňového nedoplatku, pravomoc a příslušnost prvoinstančního orgánu k vydání rozhodnutí. Veškeré tyto předpoklady pro vymáhání daňového nedoplatku byly podle žalovaného v daném případě splněny, proto žalovaný vydal Napadené rozhodnutí. Žalovaný poznamenal, že v rámci volby způsobu vymáhání by měl správce daně s přihlédnutím k nutnosti šetřit práva zúčastněných osob (zásada přiměřenosti) a k zásadě hospodárnosti zvolit co nejefektivnější možnost pro vymození dlužného nedoplatku. Správce daně přitom může vymáhat nedoplatek např. daňovou exekucí nebo prostřednictvím soudního exekutora s tím, že zpravidla volí daňovou exekuci právě kvůli nižším nákladům řízení. Daňovou exekuci pak může podle žalovaného správce dle § 178 odst. 5 daňového řádu nařídít pouze zde vymezenými způsoby.

12. Žalovaný konstatoval, že jelikož mu vznikla odůvodněná obava o ohrožení úhrady dosud nestanovené daně, přistoupil k vydání Zajišťovacího příkazu postupem dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH především z důvodů zjištění nestandardních skutečností zachycených v Zajišťovacím příkazu. Uvedl, že při jeho vydání vycházel ze skutečností, které mu byly v daném okamžiku známy.
13. Žalovaný zopakoval, že nedoplatek ve výši 116 447 Kč se stal vykonatelným ve smyslu § 103 ZDPH a § 103 odst. 2 daňového řádu okamžikem vydání Zajišťovacího příkazu. Dle § 101 odst. 2 daňového řádu je přitom rozhodnutí (kterým je i zajišťovací příkaz) vydáno okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. V daném případě byl podle žalovaného Zajišťovací příkaz vydán dne 13. 2. 2020 ve 12:51:37 hod., a to odesláním do datové schránky žalobkyně. Žalovaný zdůraznil, že o vydání Zajišťovacího příkazu byl správcem daně učiněn pokus vyrozumět žalobkyni v souladu s § 103 zákona o DPH, o čemž byl sepsán Úřední záznam ze dne 13. 2. 2020, z něhož vyplývá, že se správce daně pokusil žalobkyni informovat o vydání Zajišťovacího příkazu zasláním SMS zprávy dne 13. 2. 2020 ve 12:58:20 hod na telefonní číslo 775724124, které je evidováno na posledním přiznání k DPH za období 2019, a e-mailu dne 13. 2. 2020 ve 13:00 hod na funtoys@email.cz, který je rovněž evidován na posledním přiznání k DPH za období 2019. Žalovaný podotknul, že vydáním Zajišťovacího příkazu se toto rozhodnutí stalo i vykonatelným a správce daně mohl vydat Exekuční příkaz; ten byl vydán dne 13. 2. 2020 ve 13:28:55 hod., a to odesláním do datové schránky poddlužníka. Z výše uvedeného podle žalovaného vyplývá, že daňový nedoplatek v době vydání Exekučního příkazu existoval a žalovaný tak neporušil zásadu zákonnosti.
14. K námitce, že Exekuční příkaz byl vydán dříve, než Zajišťovací příkaz, žalovaný sdělil, že číslo jednací je pouze evidenční údaj, ze kterého nelze odvozovat pořadí vydaných písemností. Nadto se podle žalovaného tvrzení žalobkyně nezakládá na pravdě, když dle číselné posloupnosti číslo jednací Zajišťovacího příkazu předchází číslu jedacímu Exekučního příkazu.
15. K námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný uvedl, že námitky týkající se Zajišťovacího příkazu jsou v tomto případě irelevantní, neboť se netýkají tohoto daňového řízení. Zajišťovací příkaz je dle žalovaného procesním rozhodnutím operativní povahy v podobě dočasného prozatímního prostředku k předběžnému zajištění účelu správy daní, kdy odůvodněná obava je založena na veškerých poznatcích a podkladech dostupných správci daně v době vydání zajišťovacího příkazu; tyto poznatky a podklady přitom nepředstavují důkazy či důkazní prostředky podle § 92 a násl. daňového řádu ve formálním smyslu. Zajišťovací příkaz není podle žalovaného rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování; správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu neuvádí, které skutečnosti má za prokázané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil; vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy a které zakládají podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se tedy nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, jak podle žalovaného vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48. Podle žalovaného je tomu tak v první řadě proto, že daňový subjekt s ohledem na výše popsanou povahu zajišťovacího příkazu nemá být informován o záměru správce daně vydat zajišťovací příkaz.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.); přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť na něm strany netrvaly (souhlas žalovaného s rozhodnutím bez jednání byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován).
17. V první řadě Městský soud v Praze uvádí, že podanou žalobu je třeba se zřetelem k závěrům vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016 - 53, považovat za přípustnou přesto, že žalobkyně podala žalobu přímo proti Exekučnímu příkazu bez využití jiných prostředků ochrany svých práv ve správním řízení. Rozšířený senát totiž v označeném usnesení uzavřel, že námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat.
18. V návaznosti na dříve uvedená stanoviska stran soud úvodem stručně shrnuje, že mezi účastníky je především sporným, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud v posuzované věci vydal Exekuční příkaz ve stejný den jako Zajišťovací příkaz, resp. předtím, než se žalobkyně o vydání Zajišťovacího příkazu dozvěděla, a neponechal tak žalobkyni žádný prostor pro dobrovolné splnění uložené povinnosti. Žalobkyně přitom kromě toho dalšími námitkami poukazuje na nezákonnost samotného exekučního titulu.
19. Soud podotýká, že podle § 167 odst. 1 daňového řádu *„je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz“*.
20. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu *„zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky“*, přičemž podle § 103 ZDPH je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení.
21. Vykonatelný zajišťovací příkaz je podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu jedním z možných exekučních titulů, na základě něhož lze vydat exekuční příkaz. Podle § 175 odst. 1 daňového řádu v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu *„správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí“*.
22. Soud připomíná, že správní soudy se v minulosti opakovaně vyjádřily ke specifickým rozsahu soudního přezkumu v řízení o žalobě, kterou daňový subjekt brojí proti exekučnímu příkazu. Ustáleně přitom judikují, že přezkum rozhodnutí o nařízení exekuce se zaměřuje na okruh otázek spojených zásadně s vykonávací fází řízení a neslouží k přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení nalézacím, na základě něhož byla exekuce nařízena (exekuční titul).
23. Nejvyšší správní soud v tomto směru uzavřel, že *„[j]e-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.“* (usnesení ze dne 24. 11. 2004, čj. 1 Afs 47/2004 - 75).

24. Obdobně se k otázce přezkumu exekučního titulu Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004 - 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, kde vyslovil, že v exekučním řízení „[m]ůže být následný soudní přezkum zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné ‚vybočení‘ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce“.
25. V rozsudku ze dne 23. 4. 2015, čj. 3 As 138/2014 - 39, Nejvyšší správní soud uzavřel, že „při nařízení exekuce již nelze přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu (zde platebních výměrů), příp. zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo. Podle § 176 daňového řádu je při nařízení exekuce zkoumána pouze výše zmíněná vykonatelnost rozhodnutí, jímž bylo stanoveno peněžité plnění, které povinný dobrovolně nesplnil. Případné vady rozhodnutí, jímž bylo plnění uloženo, či vady řízení, v němž bylo toto rozhodnutí vydáno, tak nejsou pro nařízení exekuce, resp. pro platnost exekučního titulu, relevantní. Výjimkou by byly pouze natolik závažné vady rozhodnutí, které by způsobily jeho nicotnost“.
26. Uvedená východiska reflektoval Nejvyšší správní soud např. i ve svých rozsudcích ze dne 24. 3. 2017, čj. 4 Afs 1/2017 - 193, ze dne 14. 6. 2018, čj. 5 Afs 140/2017 - 34 , či ze dne 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 173/2017 - 37.
27. Správní soudy uvedený přístup opírají o úvahu, že pravomocné a vykonatelné rozhodnutí v zásadě nelze zvrátit, s výjimkou užití mimořádných opravných prostředků (§ 117 až § 123 daňového řádu), respektive při úspěchu včas podané správní žaloby či kasační stížnosti [§ 78 odst. 1 a § 110 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], kdy uvedená zákonná úprava je plně v souladu s ustáleným významem pojmů právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí, tak jak s nimi pracuje právní doktrína i soudní výklad napříč právními odvětvími.
28. Soudy přitom akcentují, že členění řízení ve věcech daní na řízení nalézací (respektive vyměřovací) a na vymáhací (respektive řízení při placení daní) plyne přímo ze zákona (srov. § 134 odst. 3 a §§ 135-148 vs. §§ 175-233 daňového řádu). Takové oddělení vymáhacího (exekučního) řízení od předchozího průběhu řízení plyne mj. právě ze skutečnosti, že k nucenému vymáhání lze přistoupit, jen když jsou rozhodnutí vykonatelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2013, čj. 2 Afs 76/2013 - 23).
29. K výše uvedeným závěrům lze doplnit, že stejný názor zastává judikatura správních soudů rovněž k přezkumu exekučních příkazů vydaných podle správního řádu. V rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2012, čj. 44 A 95/2011 - 49, publ. pod č. 2622/2012 Sb. NSS, se tento soud zabýval ochranou proti exekučnímu příkazu vydanému k vymození nepeněžité povinnosti, přičemž vyslovil, že „[v] řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu (§ 111 správního řádu) lze exekuční titul zkoumat pouze z hlediska jeho samotné existence, pravomoci správního orgánu exekuční titul vydat, právní moci exekučního titulu, skutečnosti, zda povinnost stanovená v exekučním titulu zavazuje povinného z exekučního příkazu, skutečnosti, zda exekuční titul vymáhanou povinnost vůbec ukládá, anebo skutečnosti, zda exekučním titulem uložená povinnost je fakticky vůbec splnitelná, ať už z důvodu právní či faktické nemožnosti takového plnění nebo z důvodu natolik neurčitého vymezení ukládané povinnosti, že to brání v jejím splnění“. Tento rozsah soudního přezkumu lze přitom

v souladu s dříve uvedeným nepochybně přiměřeně vztáhnout i na exekuční příkazy vydané v exekuci podle daňového řádu. Jistou odchylkou jsou pak podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu toliko případy, kdy je exekuce nařizována na základě výkazu nedoplatků, kdy judikatura (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004 - 54 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, čj. 5 Afs 342/2017 - 40, č. 3825/2019 Sb. NSS), výjimečně připouští, že vzhledem k absenci opravných prostředků lze i v exekučním řízení namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků.

30. Soud proto uzavírá, že přezkum rozhodnutí o nařízení exekuce se dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů zásadně zaměřuje toliko na okruh otázek spojených zásadně s vykonávací fází řízení a neslouží k přezkoumání rozhodnutí, na základě nichž byla exekuce nařízena. Z výše vyslovených závěrů, od nichž soud neshledal důvodu se jakkoli odchýlovat, přitom soud vyšel i v nyní posuzované věci. Soud přitom neopomněl dále zohlednit rovněž judikatorní závěry týkající se specifík přezkumu otázky vhodnosti a proporcionality způsobu a rozsahu provedení exekuce exekučních příkazů vydaných k vymožení nedoplatků vzniklých ze zajišťovacích příkazů vydaných v režimu § 103 ZDPH (k tomu srov. dále).
31. Z rekapitulace žalobní argumentace provedené výše v části II. tohoto rozsudku je zřejmé, že žalobkyně v rámci námitek vznesených pod **prvním žalobním bodem** namítala, že jí v rozporu se zásadou subsidiarity nuceného výkonu rozhodnutí nebyl se zřetelem k tomu, že Exekuční příkaz byl vydán ve stejný den jako exekuční titul, poskytnut prostor pro dobrovolné splnění povinnosti. Žalobkyně poukazovala na to, že k exekuci tak bylo přistoupeno dříve, než se vůbec o uložené povinnosti dozvěděla.
32. Správní soudy se mohou (samozřejmě na půdorysu žalobních námitek – viz dále) zabývat otázkou samotné existence exekučního titulu, pravomoci správce daně jej vydat a tím, zda je exekuční titul vykonatelný; rovněž mohou posuzovat, zda je nuceně vykonávaná právní povinnost exekučním titulem skutečně uložena, případně zda je uložena přímo povinnému, a zda je její splnění právně a fakticky uskutečnitelné. Kromě toho se pak mohou a mají zabývat vhodností a přiměřeností zvoleného způsobu exekuce (např. poměrem výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci, resp. k očekávanému výtěžku z jejího zpeněžení). Soudní přezkum exekučních příkazů se v tomto řízení omezuje na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (srov. shora připomínaná usnesení č. 791/2006 Sb. NSS a čj. 1 Afs 47/2004 - 75).
33. Nejvyšší správní soud se přitom v minulosti opakovaně zabýval přímo případy, v nichž žaloby směřovaly proti exekučním příkazům vydaným k vymožení nedoplatků vzniklých ze zajišťovacích příkazů vykonatelných v režimu § 103 ZDPH. V rozsudku ze dne 28. 3. 2019, čj. 2 Afs 392/2017 - 48, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„zajišťovací příkazy vykonatelné v okamžiku jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení se v daňovém řízení vydávají právě v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedojde, že daň bude nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu). Své úvahy o hrozícím nebezpečí z prodlení a splnění dalších zákonných podmínek je správce daně povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu, a je proto věcí přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, zda tyto podmínky byly splněny.*

Avšak i v případě, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů dospěje k závěru, že jsou dány okolnosti nasvědčující hrozícímu nebezpečí z prodlení, neznamená to ještě, že je bez dalšího

vhodné a potřebné nařídit bezprostředně daňovou exekuci prodejem majetku a nezvažovat další instituty daňového řádu k zajištění částky, kterou správce daně v zajišťovacích příkazech uložil daňovému subjektu složit na jeho depozitní účet“ (pozn. zvýraznění doplněno).

34. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku v návaznosti na jím podrobně popsané důvody uzavřel, že „*daňovou exekuci bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz je nutno vnímat jako řešení ultima ratio. O to spíše, nabízí-li zákon i jiné šetrnější prostředky, jak dosáhnout účelu a legitimního cíle, který zajišťovací příkaz sleduje. Takovým institutem může být právě zástavní právo zřízené k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem.*“ Přitom „*správce daně musí brát ohled na specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů při volbě procesních nástrojů, prostřednictvím nichž bude vynucovat splnění povinnosti v zajišťovacích příkazech stanovené. [...] 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 povinnost“.* Nejvyšší správní soud tedy i při vědomí svých judikatorních závěrů, dle nichž zřízení zástavního práva dle § 168 odst. 6 daňového řádu není přednostní možností, kterou je *a priori* třeba preferovat před jinými způsoby exekuce (srov. rozsudky ze dne 14. 6. 2018, čj. 5 Afs 140/2017 - 34, ze dne 18. 4. 2018, čj. 4 Afs 70/208 - 24 či ze dne 16. 11. 2017, čj. 2 Afs 203/2017 - 39), ve své rozhodovací praxi připustil, že daňová exekuce bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz vykonatelný v režimu § 103 ZDPH připadá v úvahu tam, kde nejsou k dispozici mírnější prostředky dosažení sledovaného cíle (v podrobnostech soud pro větší stručnost na tomto místě odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 392/2017 - 48).
35. Obecně tedy platí, že v žalobě proti exekučnímu příkazu lze v rámci obrany zpochybňující vhodnost a přiměřenost exekuce poukazovat např. na to, že správce daně mohl před nařízením exekuce k vymození nedoplatku vzniklého ze zajišťovacího příkazu upřednostnit variantu jeho postupného uhrazení se současným zajištěním prostřednictvím zástavního práva, a to samozřejmě tam, kde by takové řešení připadalo v úvahu.
36. Je třeba nicméně zdůraznit, že (obdobně jako v jiných případech) se správní soudy uvedenými otázkami mohou v tomto typu soudního řízení zabývat (s výhradou otázek, k nimž mohou přihlídnout z úřední povinnosti) striktně na půdorysu uplatněných žalobních bodů.
37. Žalobkyně v žalobě nerozporovala existenci, materiální či formální vykonatelnost Zajišťovacího příkazu jakožto exekučního titulu, ani splnění dalších formálních obsahových náležitostí Exekučního příkazu (nenamítala ani, že by Zajišťovací příkaz, který je exekučním titulem v této věci, nenabyl účinnosti a nebyl vykonatelný). Proto se soud splněním těchto zákonných podmínek pro nařízení exekuce nezabýval.
38. Jak je zjevné z výše uvedeného, žalobkyně v podané žalobě omezila svou argumentaci uplatněnou pod prvním žalobním bodem toliko na obecné námitky akcentující okolnost, že v důsledku žalovaným zvoleného postupu jí byla upřena možnost dobrovolného splnění ukládané povinnosti, neboť se o vzniku povinnosti dozvěděla teprve po vydání Exekučního příkazu.

39. Soud v tomto ohledu připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby přitom ovšem v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.
40. Žalobkyně vznesla své námitky v takto omezené rovině a v limitovaném rozsahu. V podané žalobě nenamítala, že by žalovaný v posuzované věci postupoval z jí konkrétně tvrzených důvodů v rozporu s principy vhodnosti a proporcionality způsobu a rozsahu provedení exekuce.
41. K těmto otázkám žádná relevantní žalobní tvrzení nevznesla, natožpak aby označila důkazní prostředky k takovým tvrzením. Nenamítala, že by byla schopna a připravena uloženou povinnost splnit dobrovolně. Nenamítala, že v posuzované věci připadalo v úvahu řešení šetrnější z pohledu zásahu do jejích práv. Netvrdila, že by snad měla k dobrovolnému splnění vymáhané povinnosti v rozhodné době dostatečné finanční zdroje, ani nepoukázala na okolnosti, z nichž by bylo lze usuzovat, že v daném případě připadalo legitimně v úvahu její postupné splnění. Stejně tak žalobkyně ani netvrdila, že bylo lze na daném skutkovém půdorysu rozumně zvažovat zřízení zástavního práva k jejímu majetku.
42. Jak bylo zdůrazněno výše, žalobkyně se v podané žalobě v daném směru omezila toliko na opakující se poznámky o tom, že jí nebyla poskytnuta možnost dobrovolného splnění povinnosti. Naznačovala-li přitom žalobkyně v této souvislosti, že žalovaný byl povinen postupovat podle § 251 odst. 1 o. s. ř., podle něhož *„nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí“*, a poskytnout žalobkyni prostor k tomu, aby svou povinnost splnila dobrovolně, nemohl jí soud přisvědčit. Je třeba zdůraznit, že podle občanského soudního řádu se v daňové exekuci postupuje tehdy, nestanoví-li daňový řád jinak (srov. § 177 odst. 1 daňového řádu). Daňový řád přitom obsahuje vlastní ustanovení o podmínkách daňové exekuce v § 178 a násl., byť možnost dobrovolné úhrady výslovně neupravuje. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, jímž je zahájeno exekuční řízení, přičemž exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb je jedním z přípustných způsobů daňové exekuce vymezených v odst. 5 téhož ustanovení. Předpokladem daňové exekuce je tedy vykonatelný exekuční titul, jímž je i vykonatelný zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Zajišťovací příkaz se v daňovém řízení vydává v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedojde, že daň bude nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu). To za určitých okolností může bránit tomu, aby nejprve byla učiněna výzva k dobrovolnému plnění, zejména tehdy, když je patrné, že daňový subjekt svůj majetek vyvádí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2018, čj. 4 Afs 70/2018 - 24). Neposkytnutí prostoru pro případné dobrovolné splnění vymáhané povinnosti tedy ještě samo o sobě v žádném ohledu není (bez přistoupení dalších relevantních okolností) způsobilé vyústit v závěr o tom, že by snad žalovaný postupoval v rozporu s principem přiměřenosti (pozn. žalobkyně ostatně ani nenamítala, že by snad v posuzované věci nebyly dány důvody postupu podle § 103 ZDPH – zákonností postupu správce daně při aplikaci tohoto ustanovení by se ostatně soud mohl zabývat toliko v řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti Zajišťovacímu příkazu).

43. Okolnost, že žalovaný nebyl vázán ustanovením § 251 odst. 1 o. s. ř., neznamená, že by mohl kdykoli po vydání zajišťovacího příkazu přistoupit k daňové exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně u poskytovatele platebních služeb, neboť byl povinen volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň byl povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobkyně a používat při vyžadování plnění jejích povinností jen takové prostředky, které ji nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu).
44. Bylo však na žalobkyni, aby při vědomí významu dispoziční zásady přísně ovládající tento typ soudního řízení tvrdila a dokládala relevantní důvody, pro které by případně bylo v návaznosti na shora rekapitulované judikatorní závěry možno uzavřít, že žalovaný v posuzovaném případě postupoval při nařízení exekuce v rozporu se zásadou proporcionality. Úkolem soudu přitom nebylo a nemohlo být takové případné důvody za žalobkyni iniciativně dohledávat. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78). Žalobkyně uvedenému požadavku nedostála; soud se tak mohl zabývat toliko obecnou námitkou neposkytnutí prostoru k dobrovolnému splnění vymáhané povinnosti, kterou neshledal z dříve vyložených důvodů opodstatněnou.
45. Soud doplňuje, že ani z odůvodnění Zajišťovacího příkazu či jiných písemností založených ve správním spisu neplynou žádné relevantní okolnosti, jež by *prima facie* svědčily pro závěr o případném porušení shora popsanych zásad. Právě naopak, žalovaný v odůvodnění Zajišťovacího příkazu provedl podrobný rozbor majetkové situace žalobkyně, včetně posouzení rentability tržeb a prospektivního hodnocení výsledků hospodářské činnosti žalobkyně. Přitom mj. zdůraznil, že žalobkyně nevlastní žádný nemovitý majetek ani motorová vozidla a jediný její majetek, kterým krátkodobě disponuje, představují finanční prostředky na bankovním účtu, stran nichž žalovaný provedl při zohlednění recentního chování žalobkyně hodnocení jejich možného vyvedení z majetkové podstaty žalobkyně, resp. převedení na třetí osoby. Se zřetelem k poznatkům plynoucím z řízení vedených u zdejšího soudu mezi týmiž účastníky ve skutkově a právně totožných věcech pod sp. zn. 10 Af 10/2020, 10 Af 11/2020, 10 Af 12/2020 a 10 Af 13/2020 je přitom zřejmé, že správce daně vydal téhož dne další čtyři zajišťovací příkazy a související exekuční příkazy, přičemž celkově za zdaňovací období srpen – prosinec 2019 přistoupil k zajištění částky ve výši cca 2,5 mil. Kč, tedy částky odpovídající zhruba dvouapůlnásobku stavu finančních prostředků na postihnutém bankovním účtu žalobkyně.
46. Poukazovala-li pak žalobkyně rovněž v rámci námitek vznesených pod prvním žalobním bodem na to, že Exekuční příkaz byl vydán dříve, než žalovaný samotným Zajišťovacím příkazem žalobkyni uložil exekvovanou povinnost, nemohl jí soud přisvědčit.
47. Žalobkyně tuto svou námitku vznesla podle přesvědčení soudu čistě spekulativně, bez jakékoli opory pro své tvrzení. Usuzovala-li přitom na uvedený závěr z „označení exekučního příkazu“, máje přitom na mysli zřejmě označení Exekučního příkazu a Zajišťovacího příkazu čísly jednacími, jak lze dovodit z části III. její žaloby, nemá její poznámka oporu v obsahu spisu. Ten naopak poskytuje dostatečnou oporu pro skutkové tvrzení žalovaného, že Zajišťovací příkaz byl ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu vydán dne 13. 2. 2020 ve 12:51:37 hod., a to okamžikem odesláním do datové schránky žalobkyně. Tímto dnem se stal vykonatelným. Exekuční příkaz pak byl po absolvování nezbytných úkonů podle § 103 ZDPH (pokus vyrozumět žalobkyni vhodným způsobem o

vydání Zajišťovacího příkazu, jenž žalobkyně v souladu s dříve uvedeným nezpochybňuje) vydán dne 13. 2. 2020 ve 13:28:55 hod., a to odesláním do datové schránky podlužníka.

48. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud konečně doplňuje, že ani údaj týkající se čísla jednatelství nezavdává důvodu pochybovat o tom, že Zajišťovací příkaz byl vydán dříve než Exekuční příkaz (viz identifikace v bodu 1 odůvodnění tohoto rozsudku).
49. Námitky vznesené žalobkyní pod prvním žalobním bodem tedy soud neshledal důvodnými.
50. Žalobkyně dále námitkami sumarizovanými pod **druhým žalobním bodem** poukazovala na to, že nezákonná je i samotná vymáhaná povinnost vyplývající ze Zajišťovacího příkazu. V této souvislosti, jak sama v podané žalobě uvedla, shrnula v dané části žaloby svou argumentaci uvedenou v odvolání proti Zajišťovacímu příkazu.
51. Soud výše detailně vyložil, kterými otázkami se mohl v řízení o žalobě proti Exekučnímu příkazu zabývat. Výslovně přitom zdůraznil a s poukazem na ustálenou judikatorní praxi správních soudů odůvodnil, že přezkum rozhodnutí o nařízení exekuce neslouží k přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení nalézacím, na základě něhož byla exekuce nařízena (exekuční titul). Předmětnými žalobními námitkami však žalobkyně poukazuje, jak ostatně sama ve svých námitkách připouští, právě na nezákonnost Zajišťovacího příkazu, tedy exekučního titulu, na jehož základě byla exekuce v posuzované věci nařízena. Soud se tedy v tomto řízení tímto okruhem námitek nemohl věcně zabývat.
52. K poznámce žalobkyně uvedené v podání ze dne 6. 4. 2020, dle níž se Zajišťovací příkaz stal neúčinným v důsledku marného uplynutí lhůty pro rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti Zajišťovacímu příkazu, soud podotýká, že soud se i se zřetelem k pravidlu vyplývajícím z § 75 odst. 1 s. ř. s. mohl zabývat toliko přezkumem zákonnosti Exekučního příkazu v době jeho vydání, a to nezávisle na tom, zda byl Zajišťovací příkaz jakožto exekuční titul, na jehož základě byl Exekuční příkaz vydán, případně později zrušen, nebo se stal neúčinným. Nad rámec nezbytného odůvodnění přitom soud podotýká, že žalobkyně nečinila v dalším průběhu soudního řízení nijak spornými tvrzení žalovaného obsažená v jeho podání ze dne 27. 5. 2020 o tom, že v důsledku vydání výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu byla lhůta pro rozhodnutí o odvolání proti Zajišťovacímu příkazu dle § 168 odst. 1 daňového řádu v souladu s § 34 daňového řádu prodloužena, přičemž tato prodloužená lhůta nebyla překročena.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

53. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
54. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 6. ledna 2021

Mgr. Martin Lachmann v.r.
předseda senátu