



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **P.J. – MONT, spol. s r. o., IČO 27687821**
sídlem Řípov 42, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, 586 01 Jihlava

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1690807/16/2912-00540-704322, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1799919/16/2912-00540-704322

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 4/2017 a sp. zn. 29 Af 22/2017 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 4/2017.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1690807/16/2912-00540-704322, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1799919/16/2912-00540-704322, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 068 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Radana Tesaře do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný (dále též „správce daně“) nařídil k realizaci uloženého zajištění daně daňovou exekuci vydáním shora označeného exekučního příkazu na příkazání pohledávky z účtu žalobce vedeného u poskytovatele platebních služeb Česká spořitelna, a. s. Exekučními tituly bylo šest zajišťovacích příkazů, jimiž bylo žalobci uloženo, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden, únor, duben, červen, říjen a listopad 2013, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 796 772 Kč. Tyto zajišťovací příkazy byly z důvodu hrozícího nebezpečí z prodlení účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalovanému na základě daňové kontroly vznikly pochybnosti o tom, zda byl žalobcem nárokováný odpočet daně v souvislosti se službami fakturovanými společností JR HIGHLANDER s. r. o. (později TORO HIGHLANDER s. r. o.) ve výše uvedených zdaňovacích obdobích uplatněn oprávněně v souladu s § 73 odst. 6 zákona o DPH.
2. Proti exekučnímu příkazu podal žalobce námitku s tím, že zajišťovací příkazy, jakožto exekuční tituly, byly vydány na základě účelově vytvořených důvodů, klamných, nepravdivých či zcela zavádějících informací, na základě spekulací a ničím nepodložených tvrzení. Žalovaný ignoroval zásadu přiměřenosti a princip šetření práv osob, vůči nimž směřuje svou pravomoc. Správce daně tuto námitku zamítl výše označeným rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016 s odůvodněním, že napadený postup zajištění daně je zákonný a nezasáhl do práv žalobce nad nezbytně nutnou míru. Tzv. zajišťovací exekuce nemůže být nepřiměřená, pokud se vede pouze pro odpovídající částku a v přiměřené formě, což její nejmírnější způsob – příkazání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb – nepochybně splňuje. Žalovaný také odmítl porušení zásady přiměřenosti, neboť v předmětné věci byly splněny veškeré zákonné podmínky pro využití institutu zajišťovacího příkazu, a zákon neupravuje jiný právní nástroj, jímž lze zajistit úhradu dosud nestanovené daně. Zákon připouští následné zřízení zástavního práva a předpokládá zajišťovací exekuci. Zásada přiměřenosti je tak reflektována již v samotných zákonných podmínkách pro tento postup.
3. Žalobce brojil žalobou nejen proti předmětnému exekučnímu příkazu (sp. zn. 29 Af 4/2017), nýbrž z procesní opatrnosti i druhou žalobou proti rozhodnutí o námitce (sp. zn. 29 Af 22/2017). Z obsahu žalob i napadených rozhodnutí žalovaného soud dovodil, že po skutkové i právní stránce je argumentace žalobce i žalovaného založena na týchž důvodech, přičemž mezi věcmi je jednoznačná skutková souvislost. Protože je účelné vést o podaných žalobách jedno řízení, rozhodl soud výrokem I. tohoto rozsudku o spojení obou věcí ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

4. Ve včas podaných žalobách žalobce uvedl, že napadená rozhodnutí byla vydána v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
5. Postup žalovaného při zajištění a vymáhání dosud nestanovené daně zajišťovací exekucí byl nepřiměřený. Ačkoliv hodnota vozidel zastavených rozhodnutím o zřízení zástavního práva, byla několikanásobně vyšší než hodnota zajišťované a dosud nestanovené daně,

žalovaný nezákonným způsobem zahájil i exekuční řízení, a to vydáním předmětného exekučního příkazu. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo zcela dostačujícím opatřením pro zabezpečení úhrady daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. To navíc v situaci, kdy předmětem zajištění byla dosud nestanovená daň, o níž byla teprve vedena daňová kontrola. O zákonnosti samotných zajišťovacích příkazů lze mít vážné pochybnosti, a to ve vztahu k oběma podmínkám „odůvodněné obavy“. Správce daně měl podrobné informace, jaká je obvyklá (tržní) hodnota zastavovaných vozidel.

6. Postup správce daně, který v rámci správy daní zřizuje zástavní práva či vydává exekuční příkazy k „postižení“ majetku daňových subjektů zcela zjevně nad rámec své pohledávky, bezesporu představuje omezení vlastnického práva daňových subjektů. Je nutné posuzovat, zda takový zásah není v rozporu se zákonem, tedy zda nezasahuje do ústavou garantované ochrany vlastnictví. Správce daně tedy zejména v rámci úvahy o zajištění a vymožení zajištěné daně musí přezkoumatelným způsobem hodnotit, jakým způsobem vlastnické právo daňového subjektu omezí (tj. jaké nástroje použije), zda jím použitý způsob není již dostačující a současně, zda jím zvolený postup není vůči daňovému subjektu nepřiměřený ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Právě v rozporu s tímto ustanovením správce daně postupoval. K uhrazení dosud nestanovené daně navíc žalobci nebyl dán žádný časový prostor, neboť účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů byla stanovena již k okamžiku jejich vydání.
7. Správcem daně zastávaný přístup s paušálním odkazem na cíl správy daní je nesprávný a nezákonný. Cílem správy daní není „bezhlavé“ zahajování exekučních řízení či „přezajišťování“ daňových pohledávek. Nový daňový řád dává přednost zabezpečení úhrady daně, tj. jeho cílem není okamžité inkaso daňových pohledávek, nýbrž jejich zajištění tak, aby bylo zajištěno jejich vybrání v budoucnosti a zároveň nebylo nepřiměřeně a ne hospodárně zasaženo do majetkové sféry daňových subjektů. Navíc § 168 odst. 6 daňového řádu nevyžaduje, aby muselo být zahájeno nejdříve exekuční řízení nebo že by zřízení zástavního práva mělo nějaký „nižší“ účinek ve vztahu k zajištění daně, naopak. Jelikož v případě žalobce došlo k vydání zajišťovacích příkazů, nabízí se otázka, zda vhodným a přiměřeným zajišťovacím instrumentem v návaznosti na jejich vydání nebylo právě zřízení zástavního práva, a to s ohledem na účel zajišťovacího příkazu a povahu a výši zajišťované a dosud nestanovené daně.
8. Předmětný exekuční příkaz trpí nezákonností i kvůli jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Správce daně by se v odůvodnění svých rozhodnutí vydaných v rámci zajišťování či vymáhání daní měl objektivním a přezkoumatelným způsobem vypořádat s tím, proč v konkrétním případě zvolil daný způsob zajištění či vymáhání daně, a z jakého důvodu není dostačující jím přednostně zvolený způsob zajištění či vymáhání daní, zejména ve vztahu k hodnotě zastavovaného či exekvovaného majetku.
9. Na základě shora uvedené argumentace žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

10. V obsahově shodných vyjádřeních k žalobám ze dne 17. 3. 2017 a ze dne 16. 6. 2017 žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl.
11. Uvedl, že se pohyboval zcela v zákonném rámci svých oprávnění, a to jak při vydání zajišťovacích příkazů, tak i při následných rozhodnutích, kterými uložené zajištění daně

bezodkladně realizoval. Jakkoli přitom mohl omezit žalobcova práva, včetně vlastnického, stalo se tak na základě zákonných ustanovení. Zvolený postup vůči daňovému subjektu v rámci zákona tak nemůže být nezákonný ani nepřiměřený.

12. Pokud správce daně zajišťovacími příkazy uložil žalobci povinnost uhradit stanovenou celkovou částku, a to s účinností zajišťovacího příkazu jeho vydáním v souladu s § 103 zákona o DPH, byl jeho postup nejen logický, nýbrž také jediný možný. Jestliže žalovaný shledal, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a hrozí nebezpečí z prodlení, musel učinit neodkladné úkony pro realizaci zajišťovacími příkazy stanovených platebních povinností. Tímto úkonem bylo vydání exekučního příkazu na příkazání pohledávky z účtu, neboť pouhé zřízení zástavního práva na snadno zcizitelné movité věci typu motorových vozidel, které může být za určitých podmínek nerealizovatelné, se nejevilo postačující.
13. Exekuční příkaz bezodkladně vydaný k nucené realizaci uloženého zajištění daně odvozuje svůj právní život od vydaných zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů, jejichž účinnost je stanovena okamžikem vydání. Pro jeho další právní existenci je proto fundamentální, zda zajišťovací příkazy právně obstojí, pokud jsou napadeny opravným prostředkem či žalobou. Odvolací finanční ředitelství přitom rozhodnutím ze dne 5. 1. 2017, č. j. 134/17/5100-41452-712099, odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům zamítlo a zajišťovací příkazy potvrdilo.
14. Stanovením podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zákonodárce reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod). Intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu. Exekuční příkaz na pohledávku z účtu byl vydán jako první rozhodnutí, kterým žalovaný realizoval uložené zajištění daně. Teprve následně bylo podpůrně a pro případ, že uložené zajištění nepůjde realizovat v plném rozsahu cestou příkazání pohledávky z účtu, zřízeno zástavní právo jako doplňující forma realizace uloženého zajištění daně, resp. jako zajištění uloženého zajištění. Vzhledem k úspěšné realizaci exekuce na účet zástavní právo zaniklo ihned po úhradě částky stanovené zajišťovacími příkazy.
15. Pokud je principiálně možný souběh exekučního příkazu a zřízení zástavního práva při vymáhání stanovené splatné daně, pak je takový souběh možný i při vymáhání částky uložené k zajištění úhrady dosud nestanovené daně. Pokud by zákonodárce nechtěl připustit souběh vymáhání exekučním příkazem a zřízení zástavního práva u povinnosti uložené na základě zajišťovacího příkazu, pak by takový zákaz do právní normy nepochybně výslovně vtělil. V kontextu nového daňového řádu pak při vydávání zajišťovacích příkazů došlo k zpřísnění (z důvodu efektivnějšího boje s podvody na DPH), a to zavedením možnosti vydat zajišťovací příkaz se stanovením účinnosti okamžikem vydání dle § 103 ZDPH, pokud správce daně shledá nebezpečí z prodlení. To, že nutně musí následovat okamžité další kroky správce daně směřující k dosažení cíle zajištění, tedy k úhradě uložené částky, je logické. Správce daně tak nikterak nezasáhl do práv daňového subjektu nad nezbytně nutnou míru, dbaje přitom primárního cíle daňového řízení, a to zabezpečit úhradu dosud nestanovené daně.
16. V zajišťovacím příkazu je uložena povinnost uhradit stanovenou částku. Pouhé zajištění takto uložené povinnosti formou zřízení zástavního práva k věcem daňového subjektu se

nemusí jevit dostačujícím. Podpůrné zřízení zástavního práva pro případ, že se zvolenou formou exekuce nepodaří zajištění realizovat, není vyloučeno (§ 168 odst. 6 daňového řádu). Exekuce s titulem v podobě zajišťovacího příkazu se pak předpokládá (§ 182 odst. 3 daňového řádu). Takzvaná zajišťovací exekuce nemůže být (stejně jako klasická daňová exekuce) nepřiměřená či snad dokonce nezákonná, pokud se vede pouze pro odpovídající částku a v přiměřené formě, což její nejmírnější způsob, tedy příkazání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, nepochybně splňuje. Stejně jako v daňové exekuci, ani v zajišťovací exekuci nebrání existence zástavního práva možnosti uloženou platební povinnost vymáhat.

17. Rozsah zajištění na vyjmenovaných motorových vozidlech se může na první pohled jevit jako sporný. Orientačně odhadnutá hodnota vozidel je však diskutabilní, zjištěná pouhým nahlédnutím do internetové nabídky prodejců stejných či podobných typů, aniž by měl správce daně dostatečný časový fond na hlubší analýzu. Pokud by mělo dojít k exekučnímu prodeji zastavených vozidel, činilo by nejnižší dražební podání 1/3 zjištěné ceny, popř. 2/3 podle výše odhadní hodnoty a nelze postavit najisto, že by se nejvyšší dražební podání zásadně přiblížilo odhadnuté ceně vozidel v zajišťovacích příkazech.
18. Správce daně nemusel explicitně zdůvodňovat, proč v daném případě nepostačovalo zvolit pouze zajištění uložené částky zástavním právem. To ostatně vyplývá z odůvodnění zajišťovacích příkazů, ve kterých jsou přezkoumatelným způsobem uvedené veškeré důvody, jež k jejich vydání vedly. Odůvodnění exekučního příkazu si nepochybně lze představit obsáhlejší, nicméně esenciální odůvodnění v tomto rozhodnutí neabsentuje. Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů dostatečně vymezil, z čeho plynou jeho odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu, shrnul majetkové i nemajetkové poměry žalobce, a konstatoval, proč dospěl k závěru, že jsou zde skutečnosti vzbuzující dostatečnou míru pochybností o budoucí úhradě dosud nestanovené daně žalobcem. Následné exekuční řízení je nutno vnímat v úzkých souvislostech s vydanými zajišťovacími příkazy, a to včetně obsahu jejich odůvodnění.

IV. Posouzení věci soudem

19. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadený exekuční příkaz žalovaného, jakož i rozhodnutí o námitce, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby jsou důvodné**.
20. Zde je nutno v prvé řadě učinit poznámku k přípustnosti podaných žalob. Jak uvedeno již výše, žalobou ze dne 9. 1. 2017 žalobce brojil proti exekučnímu příkazu žalovaného ze dne 9. 11. 2016. Posléze podanou žalobou ze dne 28. 2. 2017 pak žalobce brojil proti následnému rozhodnutí o námitce ze dne 21. 12. 2016, kdy podaná námitka směřovala proti předmětnému exekučnímu příkazu. Zdejší soud považuje obě takto podané žaloby za přípustné (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, č. 3381/2016 Sb. NSS, věc *QANTO CZ*, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, věc *ANAFRA*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Aniž by bylo nezbytné závěry kasačního soudu podrobně rekapitulovat, lze připomenout, že Nejvyšší správní soud připustil k soudnímu přezkumu jak žalobu proti exekučnímu příkazu, tak žalobu proti rozhodnutí o následně podané námitce. Určil totiž, že jak exekuční příkaz vydaný dle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce

dle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu jsou rozhodnutími dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

21. Dále je vhodné předeslat, že dotčené zajišťovací příkazy žalovaného (tedy nyní exekuční tituly), jakož i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům, byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2018, č. j. 31 Af 24/2017-43. Soud shledal, že dané zajišťovací příkazy neobsahovaly přezkoumatelné odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, a také nebyla na místě odůvodněná obava správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku nebyla podána.
22. V nyní projednávané věci si je tedy soud vědom zrušení exekučních titulů, na jejichž základě byl předmětný exekuční příkaz vydán, je přesto toho názoru, že nic nebrání tomu, aby se „retrospektivně“ zabýval přezkumem zákonnosti exekučního příkazu a rozhodnutí o námitce v době jejich vydání.
23. Je tomu tak proto, že exekuční řízení je nutno chápat jako samostatnou fázi daňového řízení; není pokračováním nalézacího řízení či nalézacím řízením duplicitním. Zrušení zajišťovacích příkazů jako exekučního titulu proto nemá vliv na zákonnost exekučního příkazu, resp. na rozhodnutí o námitkách proti němu, neboť zákonné podmínky pro vydání exekučního příkazu byly v okamžiku jeho vydání splněny (odpadnutí exekučního titulu samozřejmě musí být zohledněno v samotném vymáhacím řízení – zastavením či částečným zastavením výkonu rozhodnutí). Soudní přezkum exekučního příkazu je tak zaměřen toliko na samotnou existenci titulu v době vydání exekučního příkazu, na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, a na jeho právní účinnost vůči povinnému, popř. se omezuje pouze na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005 č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75; dále též např. bod [10] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-50). Předmětem soudního přezkumu v projednávané věci proto není přezkum zákonnosti samotného exekučního titulu.
24. Co se týče samotné existence zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů, žalobce ji nerozporoval. Soud má přesto povinnost přihlídnout k případným vadám, které by měly za následek nicotnost zajišťovacích příkazů, z úřední povinnosti. Nicotnost rozhodnutí je vymezena v § 105 odst. 2 daňového řádu. Žádnou z uvedených vad u zajišťovacích příkazů, ani u exekučního příkazu, ovšem nenalezl. Žalobce v této souvislosti dále namítal, že exekuční příkaz trpí nezákonností z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Obsahové náležitosti rozhodnutí jsou upraveny v § 102 daňového řádu, podle odst. 2 rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Jelikož daňový řád neobsahuje speciální ustanovení k obsahu odůvodnění exekučního příkazu, plně postačí, pokud se správce daně vypořádá se zákonnými předpoklady pro nařízení exekuce. Tak se tomu dle soudu v projednávaném případě stalo. Správce daně v odůvodnění exekučního příkazu konstatoval, že žalobce neuhradil ke dni 9. 11. 2016 částku uloženou ve výroku uvedeného zajištění daně. Jakkoli se takové odůvodnění jeví jako strohé, je postačující. Veškeré další skutečnosti (otázka materiální a formální vykonatelnosti exekučního titulu, běh prekluzivní lhůty, specifické otázky jednotlivých způsobů daňové exekuce, otázka vhodnosti zvoleného způsobu daňové exekuce) mohou, ale nemusí být obsahem

odůvodnění exekučního příkazu. Jejich případná absence tedy nezpůsobí nezákonnost, resp. nepřezkoumatelnost exekučního příkazu (viz blíže Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*, 3. vydání, Praha: C. H. Beck, 2016, s. 651-665).

25. Žalobce rovněž tvrdil, že mu žalovaný nedal žádný časový prostor pro dobrovolné splnění povinností uložených mu zajišťovacími příkazy. Jak soud ze správního spisu zjistil, o vydání zajišťovacích příkazů ze dne 9. 11. 2016 byl žalobce téhož dne vyrozuměn, jak plyne z úředního záznamu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1690752/16/2912-00540-704322. Téhož dne byla nařízena daňová exekuce vydáním exekučního příkazu. Zajišťovací příkazy byly správcem daně vydány podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH. Podle posledně uvedeného ustanovení platí, že hrozí-li nebezpečí zprodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání s tím, že správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět daňový subjekt o jeho vydání a sepíše o tom úřední záznam. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu musí z odůvodnění zajišťovacího příkazu vyplývat, v čem správce daně spatřuje naplnění podmínky nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH, přičemž tyto důvody podléhají soudnímu přezkumu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016-29). Otázka, zda byly u žalobce zjištěny důvody nebezpečí z prodlení a posouzeny správně, je tak otázkou zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů, a je předmětem soudního přezkumu zajišťovacích příkazů, nikoli exekučního příkazu, jak je tomu v projednávaném případě. Pro posouzení zákonnosti napadeného exekučního příkazu je tak podstatné, že zajišťovací příkaz byl vykonatelný již jeho vydáním, a zákonné podmínky pro nařízení exekuce tak splněny byly.
26. Stěžejní námitkou žalobce se tak v nyní projednávané věci stala nezákonnost exekučního příkazu, resp. rozhodnutí o námitce, z důvodu nepřiměřenosti. Soud musel zkoumat, zda žalovaný dostatečně šetřil práva a právem chráněné zájmy žalobce a použil při vyžadování plnění jeho povinností jen takové prostředky, které jej nejméně zatěžují, avšak ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
27. Ze správního spisu soud zjistil následující pro věc rozhodné skutečnosti. Dne 6. 1. 2016 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, a také kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013, a za zdaňovací období leden až prosinec 2014. V jejím rámci žalovaný zjistil, že jedním z dodavatelů žalobce v roce 2013 byla obchodní korporace JR HIGHLANDER s. r. o. (později TORO HIGHLANDER s. r. o.). Jednatelům tohoto subjektu byl dle zápisu v obchodním rejstříku od 3. 9. 2013 do 16. 12. 2014 současný jednatel žalobce. Od 18. 7. 2016 došlo ke změně v osobě jednatele dané společnosti na jinou osobu, která je jednatelem v dalších 33 korporacích. Společnost JR HIGHLANDER s. r. o. dodala žalobci prefabrikace potrubí a svářečské práce v období leden, únor, duben, červen, říjen a listopad 2013 v celkové výši základu daně 3 794 150 Kč a DPH ve výši 796 771,50 Kč. Dle správce daně ze skutečností zjištěných v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu a dále dle informací poskytnutých společností JR HIGHLANDER s. r. o. na základě výzvy správce daně, fakturovala tato obchodní společnost montážní a svářečské práce s DPH na výstupu, ačkoliv se jednalo o práce odpovídající číselnému kódu kvalifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, které měla vykázat v rámci režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e odst. 1 zákona o DPH jako dodavatel zboží či poskytovatel služby. Správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, zda žalobcem nárokováný odpočet daně v předmětných

zdaňovacích obdobích v souhrnné výši 796 772 Kč byl uplatněn v souladu s § 73 odst. 6 zákona o DPH. Stav dokazování v rámci daňové kontroly nasvědčoval tomu, že žalobce nebude schopen prokázat, že daňové odpočty byly uplatněny oprávněně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH.

28. Na to bylo správcem daně dne 9. 11. 2016 vydáno šest zajišťovacích příkazů, kterými žalobci uložil, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, duben 2013, červen 2013, říjen 2013 a listopad 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 796 772 Kč. Všechny příkazy obsahují mj. i výrok, že podle § 103 zákona o DPH je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení. V důvodech byly popsány majetkové poměry žalobce s tím, že existuje důvodný předpoklad, že v případě odhalení tohoto jednání a doměření daně správcem daně může učinit opatření k tomu, aby ukončil ekonomickou činnost, min. však vyvedl veškerá exekučně postižitelná aktiva mimo sféru vlivu správce daně. Dle žalovaného existovala důvodná obava o dobytosti a vymahatelnosti daně v době její splatnosti, jakož i hrozící nebezpečí z prodlení, z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu, známé vysoce debetní stavy účtu žalobce, nutnost vést již v minulosti na nedoplatky žalobce daňové exekuce, vysokou likviditu aktiv a převod deklarovaného dodavatele, ve kterém měl současný společník a jednatel žalobce stejné angažmá, na jinou osobu.
29. Téhož dne, tj. dne 9. 11. 2016, vydal finanční úřad pod č. j. 1690893/16/2912-00540-704322 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movitým věcem žalobce k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem dle § 170 odst. 1 a § 168 odst. 6 daňového řádu. Ačkoliv hodnota zastavených movitých věcí (12 automobilů a přívěs) nebyla správci daně v době vydání zajišťovacích příkazů známa, orientačně byla odhadována na 4,482–6,324 mil. Kč (viz str. 4 zajišťovacích příkazů). Finanční úřad dne 9. 11. 2016 současně vydal i napadený exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu dle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 daňového řádu, které byl žalobci dne 10. 11. 2016 doručen do datové schránky. Exekučně byly postiženy dva bankovní účty žalobce vedené u České spořitelny a. s. – č. ú. X s aktuálním zůstatkem ke dni 30. 9. 2016 ve výši 18 981 Kč, a č. ú. X s aktuálním zůstatkem ke dni 30. 9. 2016 ve výši – 147 587, 96 Kč, ke kterému bylo zřízeno zástavní právo k pohledávkám z účtu. Proti napadenému exekučnímu příkazu žalobce brojil námitkou o nezákonnosti, která byla napadeným rozhodnutím o námitce ze dne 21. 12. 2016 zamítnuta.
30. S ohledem na výše uvedená skutková zjištění vyplývající ze spisového materiálu soud dospěl k závěru, že nařízení daňové exekuce bylo nepřiměřené. Tato námitka žalobce je proto důvodná.
31. Předně je vhodné uvést, že zajišťovací příkazy vykonatelné v okamžiku jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení se v daňovém řízení vydávají 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). Účelem vydání zajišťovacího příkazu ovšem není ihned získat současný majetek daňového subjektu, nýbrž zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Vykonatelný zajišťovací příkaz je dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu jedním z možných exekučních titulů, na základě něhož lze vydat exekuční příkaz, jímž je zahájeno exekuční řízení. Přikázání pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb je jedním z

přípustných způsobů daňové exekuce vymezených v § 178 odst. 5 daňového řádu. Vedle možnosti vymáhat nedoplatek na základě daňové exekuce umožňuje § 168 odst. 6 daňového řádu v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu také rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Zákon správci daně neukládá, který z těchto institutů se v zájmu splnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu použije přednostně. Shodně s žalovaným lze také konstatovat, že zřízení zajišťovacího zástavního práva k movitým věcem žalobce dle § 168 odst. 6 ve spojení s § 170 daňového řádu samo o sobě nařízení daňové exekuce nevylučuje.

32. Judikatura Nejvyššího správního soudu nicméně dovodila, že při volbě procesních nástrojů k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem musí správce daně respektovat princip proporcionality a zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů. V souladu s předstižným a dočasným charakterem institutu zajišťovacího příkazu to bude pouze takový postup, kdy správce daně zodpovědně zváží možnost dosažení účelu tohoto opatření prostřednictvím zřízení zástavního práva, jež je oproti okamžitému uspokojení pohledávky daňovou exekucí méně invazivní a nenese s sebou zvýšené riziko ekonomické likvidace daňového subjektu. Daňovou exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu podle § 175 odst. 1 daňového řádu tedy nutno vnímat jako nejzazší prostředek k vynucení povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem, jehož užití musí odůvodňovat konkrétní okolnosti případu (viz rozsudek ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48). V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, pak kasační soud rovněž konstatoval, že je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu (viz rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).
33. Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že daňová exekuce bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz je v odůvodněných případech možná, z povahy věci by se ale mělo jednat o výjimečné případy (řešení *ultima ratio*), které musí být pečlivě odůvodněny, neboť se jedná o bezprostřední zásah do mj. ústavně zaručeného práva vlastnického práva daňového subjektu. To tím spíše, nabízí-li zákon i jiné šetrnější prostředky, jak dosáhnout účelu pokračování a legitimního cíle, který zajišťovací příkaz sleduje. Takovým institutem může být právě zástavní právo zřízené k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem. V případě zřízení zajišťovacího zástavního práva se stále jedná o institut zajišťovací, avšak daňový subjekt neomezuje v právu zástavním právem zatížené věci užívat, požívat a disponovat s nimi. Má ovšem i funkci uhrazovací, která spočívá v možnosti správce daně dosáhnout uspokojení ze zástavy v případě, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost v zajišťovacím příkazu, a to zpeněžením zástavy jejím nuceným prodejem zpravidla v dražbě a náhradním plněním z výtěžku prodeje. V případě zajišťovacího příkazu vykonatelného v okamžiku jeho vydání se tak stejně jako u bezprostředně nařízené daňové exekuce jedná o efektivní nástroj, jak zajistit, že po oznámení zajišťovacího příkazu daňovém subjektu nezmizí bez dalšího majetek z jeho vlastnictví, a tedy nedojde ke zmaření cíle správy daní, na rozdíl od exekuce bankovního účtu však umožní daňovému subjektu disponovat s jeho majetkem, aby mohl pokračovat v podnikatelské činnosti a využil jej optimálně tak, aby mohl zaplatit částku stanovenou v zajišťovacím příkazu, či nabídnout správci daně alternativu plnění této povinnosti například

prostřednictvím splátek. Nadto nic nebrání tomu, aby správce daně přistoupil k daňové exekuci prodejem movitých věcí později.

34. Ať se správce daně rozhodne pro jakoukoliv procesní strategii při volbě právních instrumentů, je vždy povinen postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným. Dle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně *„šetří 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“*. Volba vhodného postupu správcem daně by tak měla být vždy 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. Pokud je zajišťovací příkaz vykonáván hned, mělo by to být pouze v případech nezbytnosti uspokojení z majetku daňového subjektu spočívajícího v hotovosti při pochybnostech o legálnosti podnikání a při zjištění zřetelných náznaků o zbavování se majetku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018-24).
35. Správce daně charakter jednání daňového subjektu při úvaze o nezbytnosti zajištění či nezbytnosti exekuce posuzuje na základě vlastních zjištění, která musí nasvědčovat vysoké pravděpodobnosti nelegálnosti postupu. V projednávaném případě z obsahu zajišťovacích příkazů plyne, že žalovaný postavil argumentaci o odůvodněné obavě o vybrání v budoucnu stanovené daně na tom, že peněžní prostředky na bankovních účtech žalobce byly v daném okamžiku ve výrazném debetu, již v minulosti musela být vůči žalobci pro daňový nedoplatek vedena exekuce, aktiva žalobce byla vysoce likvidní a korporace JR HIGHLANDER s. r. o. mající téhož jednatele jako žalobce, přičemž v průběhu daňové kontroly jej změnila na osobu, která je jednatelem v dalších 33 korporacích. Ze spisového materiálu ovšem současně nevyplývá, že by se žalobce hromadně zbavoval svého majetku nebo že by směřoval k utlumení ve své podnikatelské činnosti. Nelze také nezmínit, že podezření žalovaného na ukončení ekonomické činnosti, resp. vyvádění majetku žalobcem, se ve výsledku ukázalo jako nedůvodné – viz rozsudek ze dne 21. 11. 2018, č. j. 31 Af 24/2017-43, ve kterém zdejší soud konstatoval, že *„[s] ohledem na to, že žalobce v průběhu daňové kontroly, která v době vydání zajišťovacích příkazů trvala již deset měsíců, nečinil kroky k vyvedení aktiv, nýbrž naopak nabyl nemovitou věc, jejíž tržní hodnota i po odečtení hodnoty na ní váznoucího zástavního práva vysoce převyšovala částku daně, která měla být v budoucnu stanovena, nebyla na místě odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.“*
36. K samotné volbě prostředků k zajištění či vymození částky stanovené v zajišťovacích příkazech pak žalovaný konstatoval, že pouhé zřízení zástavního práva na snadno zcizitelné movité věci typu motorových vozidel (12 automobilů a přívěs žalobce, jejichž hodnotu odhadoval na 4,482–6,324 mil. Kč), které může být za určitých podmínek nerealizovatelné, se nejevilo jako dostatečné. Hodnotu vozidel odhadl pouze orientačně bez hlubší analýzy, a nemohl postavit najisto, že by se v případě možné dražby nejvyšší dražební podání zásadně přiblížilo odhadnuté ceně vozidel v zajišťovacích příkazech. Zároveň proto postihl daňovou exekucí i peněžité prostředky na bankovních účtech žalobce vedené u České spořitelny a. s. Dle vyjádření žalovaného byl exekuční příkaz na pohledávku z účtu vydán jako první rozhodnutí, a teprve následně bylo podpůrně a pro případ, že uložené zajištění nepůjde realizovat v plném rozsahu, zřízeno zástavní právo

jako doplňující forma realizace uloženého zajištění daně, resp. jako zajištění uloženého zajištění. Takový postup se však soudu jeví zcela v rozporu se zásadou přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu. I bez hlubší analýzy bylo zřejmé, že hodnota zajištěného movitého majetku žalobce byla několikanásobně vyšší, než výše peněžitých prostředků na bankovních účtech žalobce. Ty zjevně nepostačovaly k uhrazení celkové vymáhané částky. Naopak, jeden z účtů byl ve výrazném debetu. Po vydání exekučního příkazu bylo navíc Českou spořitelnou, a. s., žalovanému dne 15. 11. 2016 oznámeno, že byl tento účet zatížen i zástavním právem.

37. S žalovaným lze souhlasit v tom, že po správci daně nelze při vydávání zajišťovacího příkazu požadovat, aby prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (viz žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45). Na druhou stranu si lze jen stěží představit, že by správce daně mohl řádně zvážit nejšetrnější způsob zajištění a vymáhání daně, aniž by si nevytvořil alespoň základní představu o majetkových poměrech žalobce. V projednávaném případě bylo zjištění hodnoty movitého majetku žalobce zcela zásadní pro určení, zda bude vhodné a potřebné nařizovat daňovou exekuci, či zda postačí, vzhledem k předstižné povaze zajišťovacích příkazů, pouze zřídit zástavní právo pro zajištění povinnosti v nich stanovené. Žalovaný ovšem, aniž by jakkoli zohlednil jím samým stanovený hrubý odhad hodnoty movitých věcí žalobce, přistoupil k okamžité exekuci jeho peněžních prostředků na bankovních účtech. Přitom se nijak nezabýval tím, zda by postačovalo, aby daň mohla být uhrazena zpeněžením zástavy jejím nuceným prodejem. Ve svém důsledku tak žalobci zamezil disponovat s jeho peněžními prostředky, a to i s těmi, které na bankovní účty došly až po vydání exekučního příkazu. Ze správního spisu přitom nevyplývá, že by žalobce disponoval dalšími peněžitými prostředky na jiných bankovních účtech. Žalobci tak byl odčerpán zdroj jeho prostředků, čímž mohla být ochromena jeho podnikatelská činnost, popř. dojít až k jeho likvidaci. To přímo odporuje předstižnému charakteru institutu zajišťovacího příkazu.
38. Soud tak uzavírá, že vzhledem ke všem výše uvedeným okolnostem a majetkovým poměrům žalobce, které měl žalovaný při volbě přiměřených prostředků strategicky zvažovat, by lépe odpovídalo pravidlům vhodnosti a potřebnosti, kdyby v prvním kroku žalovaný zřídl zástavní právo k majetku žalobce k zajištění či vymožení částky v zajišťovacích příkazech, čímž by zajistil částku vyšší než exekuci peněžitých prostředků na bankovních účtech žalobce. Žalovaný tedy mohl zvolit takový postup, na základě kterého by nařízení daňové exekuce bylo až reakcí na způsob chování žalobce, či reakcí na doložení či nedoložení reálné hodnoty majetku, a to poté, co bylo primárně zřízeno zástavní právo. V nutném případě by žalovanému nic nebránilo kdykoliv, i v řádu hodin či jednoho dne, okamžitě nařídít daňovou exekuci tak, aby povinnost zaplatit částku v zajišťovacích příkazech byla vynucena. Takový postup, nikoliv bezprostřední paušální nařízení exekuce bez ohledu na skutečné poměry, by proporcionálně zasahoval do práv žalobce, umožňoval by však stále řádný výběr a správu daní.
39. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že nařízení daňové exekuce bylo s ohledem na již zřízené zástavní právo k zajištění částky v zajišťovacích příkazech nepřiměřené a ve svém důsledku správce daně zasáhl do ústavně zaručeného vlastnického práva žalobce. Exekuční příkaz je tak z tohoto důvodu, stejně jako rozhodnutí o námitkách, nezákonný

V. Závěr a náklady řízení

40. Z uvedených důvodů soud exekuční příkaz žalovaného, jakož i rozhodnutí žalovaného o námitce proti tomuto exekučnímu příkazu, podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V nich je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
41. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
42. Žalobce dosáhl v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jeho advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Protože soud rozhodoval o dvou spojených věcech, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, aplikoval § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Sazbu mimosmluvní odměny tak stanovil dle součtu tarifních hodnot spojených věcí, tedy ve výši 5 100 Kč za jeden úkon právní služby (§ 7 bod 5. advokátního tarifu). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, ve výši 2 x 5 100 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 12 odst. 3, § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 800 Kč. Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 268 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky za žaloby ve výši 6 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 19 068 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.
43. Nutno dodat, že žalobcem tvrzený úkon právní služby spočívající v další poradě s klientem nebyl nijak konkretizován, ani doložen, ani nijak neplyne ze spisů. Tuto poradou proto nebylo možno uznat za prokázaný úkon právní služby a náhradu nákladů za ni soud tudíž nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. ledna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu