



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **RATO reality s.r.o.**
sídlem Lannova 2061/8, 110 00 Praha – Nové Město
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Hampem, Ph.D.
sídlem Nivnická 388/12, 709 00 Ostrava-Mariánské Hory

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2017 č. j. 2295405/17/3215-00540-801771
ve věci námitky proti exekučním příkazům

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 6. 2017 č. j. 2295405/17/3215-00540-801771 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Petra Hampela, Ph.D., sídlem Nivnická 388/12, 709 00 Ostrava-Mariánské Hory.

Odůvodnění

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2017 č. j. 2295405/17/3215/00540/801771, jímž byla zamítnuta námitka proti exekučním příkazům na prodej nemovitých věcí ze dne 11. 4. 2017 č. j. 1727912/17/3215-00540-801771, č. j. 1729027/17/3215-00540-801771, č. j. 1729168/17/3215-00540-801771, č. j. 1729424/17/3215-00540-801771, č. j. 1729548/17/3215-00540-801771, č. j. 1729650/17/3215-00540-801771, č. j. 1729743/17/3215-00540-801771, č. j. 1729836/17/3215-00540-801771 a ze dne 19. 4. 2017, č. j. 843596/17/3215-00540-801771.
2. V podané žalobě žalobce namítl tyto body:
 - 1) Nevhodnost zvoleného způsobu exekuce, když vymáhaná částka je ve srovnání s hodnotou nemovitostí nepoměrně nižší a zároveň je možné zcizení nemovitostí pro žalobce nepřiměřeně tvrdé. Ve smyslu stávající judikatury (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – ze dne 26. 10. 2005, sp. zn. 2 Afs 81/2004 a ze dne 10. 12. 2009, sp. zn. 2 Afs 70/2009 nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 752/04, ze dne 3. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 478/05, ze dne 3. 3. 2009, sp. zn. Pl.ÚS 51/05 a ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. II. ÚS 1038/08) bylo povinností žalovaného zabývat se testem proporcionality, vypořádat se se skutečností, zda exekuce prodejem nemovitých věcí není pro žalobce jednostranně nevhodná nebo neúměrná, což může mít nepochybně vliv i na jeho podnikatelské aktivity. Daňová exekuce nemůže být postavena pouze na principu jednostranné proporcionality ve prospěch žalovaného.
 - 2) Žalovaný se v napadeném rozhodnutí argumentačně nevypořádal s námitkami žalobce. Argumentace žalovaného a podmínky vhodnosti zvoleného způsobu exekuce jako podklad pro vydání exekučních příkazů jsou stanoveny v rozporu s dostupnou judikaturou, neboť nerespektují podmínky aplikovatelné přímo u žalobce. Žalovaný nařídil exekučními příkazy prodej nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce, a to v k. ú. Šenov u Nového Jičína a v k. ú. Kunín. Obě jmenované nemovitosti včetně pozemků mají tržní hodnotu zhruba ve výši cca 10 000 000 Kč (první cca 7 000 000 Kč a druhá cca 3 000 000 Kč). Exekuční příkazy přitom byly vydány na úhradu dluhu, který činí cca 757 000 Kč. Žalovaný tedy vydal exekuční příkazy na prodej nemovitostí ve zjevném nepoměru k hodnotě dluhu. Ačkoliv je žalovanému známo, že by výše zajišťované částky mohla být uspokojena prodejem pouze jedné nemovitosti, vydal exekuční příkazy na prodej obou nemovitostí a porušil tak zásadu hospodárnosti a zásadu přiměřenosti ve smyslu ustanovení § 7 a § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“).
 - 3) V exekučním příkazu ani v rozhodnutí o námitce se žalovaný argumentačně nevyrovnává s hodnotou majetku, která je předmětem exekučních příkazů na prodej nemovitých věcí, ačkoliv má možnosti, jak tržní hodnotu majetku zjistit. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jaké kroky učinil k ohodnocení majetku.
 - 4) Z rozhodnutí žalovaného nevyplývají důvody upřednostnění exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí před jiným způsobem provedení daňové exekuce, včetně možnosti zřízení zástavního práva, jímž by si správce daně zajistil dobytost dosud

nestanovené daně. Žalovaný se v rozhodnutí o námitce ve věci vhodnosti jiného způsobu provedení exekuce vyjadřuje tak, že při vydání exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí zhodnotil především skutečnost, že s jeho vydáním se pojí zákaz zcizení této věci a že postižení majetkových práv brání personální propojení osob. Žalovaný se nevypořádal se skutečností, že žalobci tak může vzniknout nenahraditelná škoda.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že pokud jde o vhodnost a přiměřenost zvoleného způsobu daňové exekuce, nelze na tyto zásadně usuzovat v situaci, kdy neexistuje jiný způsob, jehož prostřednictvím by bylo možno docílit vymožení exekvovaných pohledávek. Neexistence jiného vhodného exekučně postižitelného majetku je skutečností negativní a je na daňovém subjektu, aby namítáním pozitivní komplementární skutečnosti (tzn. že má takový majetek) úsudek správce daně o neexistenci takového majetku vyvrátil. Žalobce se nezmiňuje, že by takový majetek existoval. Žalovanému nelze přičítat k tíži, že se při neexistenci takového majetku nezabýval otázkou jiných způsobů daňové exekuce. Pokud není zvolený způsob exekuce zřejmě nevhodný, nemůže rozsah exekučně postižených věcí zásadně založit nezákonnost exekučního příkazu a nutnost jeho zrušení. Skutečnost, že určité věci jsou exekučním příkazem postiženy, neimplikuje nevyhnutelnost jejich prodeje a tedy zmenšení majetku exekvované osoby. Postačí-li k uspokojení pohledávky prodej pouze části exekučně postižených věcí, je toto důvodem pro zastavení exekuce ve zbývajícím rozsahu. Protože správce daně před nařízením exekuce objektivně nemůže předvídat, zda se určitou věc podaří vůbec zpeněžit, a pokud bude zpeněžena, za jakou cenu, nemůže být zákonnosti exekučního příkazu na újmu, je-li jeho prostřednictvím postiženo více věcí, než by hypoteticky postačovalo k uspokojení pohledávky. Žalobce nijak nedoložil svůj úsudek o ceně exekvovaných nemovitostí a ani předpoklad, že jejich exekuční prodej za takové ceny lze důvodně předpokládat. K argumentaci ohledně nepřiměřeného zásahu do podnikání žalobce žalovaný uvedl, že žalobce nijak nedoložil svou ekonomickou situaci a vliv daňové exekuce na svou podnikatelskou činnost. Argumentace je protismyslná v kontextu žalobcova tvrzení, že k úhradě vymáhané částky není potřeba prodej dvou nemovitých věcí, ale pouze jedné. V takovém případě by totiž prodej jedné nemovité věci znamenal důvod pro zastavení daňové exekuce ve zbývajícím rozsahu. Ani při zohlednění zásadního významu vlastnictví nemovitých věcí pro podnikání žalobce by mu úspěšně provedená daňová exekuce nemohla způsobit újmu takové intenzity, jak tvrdí. Předmětem podnikání žalobce zapsaným v obchodním rejstříku je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 – 3 živnostenského zákona, z čehož nevyplývá, že by byl v rámci své podnikatelské činnosti oprávněn poskytovat toliko nájem nemovitých věcí. Nelze proto usuzovat, že by mu případné ekonomické obtíže v důsledku prodeje exekučně postižených nemovitých věcí zásadním způsobem ztížily či znemožnily nadále podnikat v souladu se zapsaným předmětem podnikání. Žalobce nedoložil, proč by konkrétní dvě exekučně postižené nemovité věci měly mít pro jeho podnikání takový význam, aby bylo možno usuzovat o jejich nezastupitelnosti. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Krajský soud přezkoumal napadné rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobci bylo dne 11. 4. 2017 vydáno celkem 8 exekučních příkazů na prodej nemovitých věcí, jejichž předmětem je podle ust. § 177 odst. 1 a § 218 daňového řádu a § 335 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) nemovitá věc se všemi součástmi a příslušenstvími ve vlastnictví žalobce zapsaná na LV 926 v k. ú. Šenov u Nového Jičína: pozemek parc. č. 340, zastavěná plocha a nádvoří, jehož součástí je stavba č. p. 40, občanská vybavenost a dále pozemky parc. č. 341, zastavěná plocha, zbořeniště a nádvoří, parc. č. 343/16, ostatní plocha, manipulační plocha, parc. č. 343/17, ostatní plocha, zeleň, parc. č. 343/18, ostatní plocha zeleň, parc. č. 348/1, zahrada a parc. č. 370/26, ostatní plocha, manipulační plocha. Nedoplatky, k jejichž úhradě byla exekučními příkazy nařízena exekuce uvedených nemovitých věcí, ve svém součtu činí částku 409 972 Kč. Dne 19. 4. 2017 vydal správce daně exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce v k. ú. Kunín zapsaných na LV 1180, a to pozemek parc. č. 90 zastavěná plocha a nádvoří, jehož součástí je stavba č. p. 13, občanská vybavenost a dále pozemek parc. č. 91/2, zahrada. Exekuční příkaz byl vydán k vymožení nedoplatku ve výši 410 907 Kč. Všechny uvedené exekuční příkazy byly odůvodněny existencí zajišťovacích příkazů vydaných na základě pohledávky správce daně na dani z přidané hodnoty, přičemž zajišťovací příkazy byly vykonatelné dnem jejich vydání, tj. 11. 4. 2017 a 19. 4. 2017. Proti uvedeným exekučním příkazům podal žalobce námitku ve smyslu ustanovení § 159 daňového řádu, v níž namítl tyto skutečnosti:
- Tržní hodnota obou nemovitostí je cca 8 000 000 Kč, zatímco dlužná částka představuje 820 879 Kč. Ekonomickým porovnáním vyvstává zjevný nepoměr, když dluh představuje 10% hodnoty majetku postiženého exekucí.
 - Není odůvodněno, proč správce daně vydal exekuční příkazy na prodej dvou nemovitostí, když by stačila jen jedna. Jeho postup je porušením zásady hospodárnosti a zásady přiměřenosti daňového řízení (§ 7 a § 5 odst. 3 daňového řádu).
 - Z exekučních příkazů není seznatelné, jaké kroky správce daně učinil k ohodnocení majetku.
 - Z exekučních příkazů nevyplývá, proč byl upřednostněn prodej nemovitostí před zřízením zástavního práva dle ust. § 170 daňového řádu. Správce daně tak porušil ust. § 175 odst. 2 daňového řádu.
 - Vydané exekuční příkazy jsou nezákonné, když nejsou přezkoumatelně uvedeny důvody jejich vydání. Správce daně nevypořádal otázky vhodnosti, rozsahu, způsobu provedení exekuce a otázku poměru výše pohledávky k ceně nemovitostí. Žalobce poukázal na judikáty NSS sp. zn. 2 Afs 81/2004 a sp. zn. 1 Afs 47/2004.
 - Správce daně vybočil ze základních limitů výkonu státní moci ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny. Státní moc byla realizována mimo způsoby stanovené zákonem, což představuje svévoli a zneužití práva.
6. S podanými námitkami se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.
7. Podstatou projednávané věci je posouzení vhodnosti a přiměřenosti zvoleného způsobu daňové exekuce nařízením prodeje shora specifikovaných nemovitých věcí.
8. V obecné rovině je třeba zdůraznit, že soudní přezkum exekučního příkazu je do určité míry omezený a je koncentrován na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce, jak vyslovil NSS v rozsudku ze dne 26. 10. 2005

č. j. 2 Afs 81/2004-54, v němž mj. uvedl, že „*následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému a podobně, nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu*“. V nyní posuzované věci krajský soud rovněž nepřezkoumává zákonnost exekučního titulu, který zde představují zajišťovací příkazy vydané žalovaným, ale případné excesy správce daně v exekučním řízení.

9. Pro úplnost krajský soud uvádí, že zajišťovací příkazy, jež jsou exekučními tituly v posuzované věci, byly na základě odvolání žalobce potvrzeny rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2017 č. j. 25937/17/5100-41453-712140. Proti tomuto rozhodnutí byla rovněž podána správní žaloba, kterou zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2018 č. j. 22 Af 85/2017-48.
10. Žalobce v nyní posuzované věci v podané žalobě primárně namítl nevhodnost zvoleného způsobu exekuce, když vymáhaná částka je ve srovnání s hodnotou nemovitostí nepoměrně nižší a zvolená forma exekuce je pro žalobce nepřiměřeně tvrdá. Namítl, že otázkou proporcionality se žalovaný vůbec nezabýval a napadené rozhodnutí je v tomto směru nepřezkoumatelné. Dále žalobce tvrdil nadbytečnost nařízení exekuce vůči dvěma nemovitostem v jeho vlastnictví, když zajišťovaná částka by mohla být uspokojena prodejem pouze jedné z nich, a dále také to, že žalovaný exekvované nemovitosti žádným způsobem neohodnotil (žalobní body 1 - 3).
11. S obdobnými odvolacími námitkami se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Předně uvedl, že žalobcovo vyčíslení tržní ceny nemovitostí nebylo doloženo znaleckým posudkem a že v daňové exekuci prodejem nemovitých věcí se nevychází z tržního ocenění, ale z ceny stanovené podle vyhlášky o oceňování nemovitostí. Rovněž doplnil, že při svém rozhodování o vydání exekučního příkazu bere v úvahu veškeré okolnosti týkající se případného dalšího řízení, k nimž patří exekuční náklady, hotové výdaje související s exekučním řízením a skutečnost, že nejnižší dražební podání je odlišné od výsledné ceny. Žalovaný také zdůraznil, že daňový řád neumožňuje provést ocenění nemovitých věcí před právní mocí exekučního příkazu a z důvodu finančních není možno tyto kroky provádět s nárokem na rozpočet správce daně. Uvedl, že správce daně v první fázi činí pouze správní úvahu o tom, zda rozsah nařízené exekuce bude dostačující k vybrání daně a k ocenění nemovitostí může přistoupit až po právní moci exekučního příkazu, kdy ustanoví znalece.
12. Obsahem správního spisu, jakož i odůvodněním napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že žalobcova tvrzení ohledně jím předpokládané tržní ceny nemovitostí, která se navíc částkou uvedenou v žalobě (10 000 000 Kč) liší od částky uvedené v exekučním řízení (8 000 000 Kč), nejsou podložena žádným důkazem. Žalobce nepředložil ani znalecký posudek, ani žádné odborné vyjádření k ocenění nemovitostí. Ve správním spise, jakož i v napadeném rozhodnutí však zcela absentuje rovněž jakákoliv správní úvaha žalovaného ohledně ocenění nemovitostí, ve vztahu k nimž exekuci nařídil. Lze sice zcela souhlasit s žalovaným v tom směru, že daňový řád neumožňuje provést ocenění nemovitých věcí před právní mocí exekučního příkazu (ust. § 221 odst. 1 daňového řádu), to však nezabýváje správce daně povinností provést vlastní kvalifikovaný odhad (správní úvahu) již v rámci odůvodnění vydávaného exekučního příkazu, neboť je jeho povinností zabývat se otázkou proporcionality mezi hodnotou exekvované nemovitosti a hodnotou pohledávky. Ostatně sám žalovaný na straně 2 napadeného

rozhodnutí (k bodu 5 námitky žalobce) uvedl, že v první fázi exekučního řízení si správce daně činí *správní úvahu o tom, zda rozsah nařízené exekuce bude dostačující k vybrání daně*. Podle názoru krajského soudu však taková úvaha musí být transparentní a seznatelná z odůvodnění exekučního příkazu nebo alespoň z nějakého podkladu rozhodnutí, jež se bude nacházet ve správním spise. V posuzované věci však v exekučních příkazech i v napadeném rozhodnutí jakákoliv úvaha v uvedeném směru absentuje a neobsahuje ji ani žádná listina tvořící obsah předloženého správního spisu. Jediné, co lze na základě obsahu správních spisů určit, je výše pohledávek správce daně vůči žalobci. Z pohledu přiměřenosti zvoleného způsobu exekuce je však úvaha o ceně exekuvané nemovitosti základním a určujícím kritériem. V posuzované věci je její význam ještě znásoben skutečností, že předmětem exekuce jsou dvě nemovitosti ve vlastnictví žalobce. Za situace, kdy taková úvaha není součástí odůvodnění exekučních příkazů, bylo nezbytné, aby tuto vadu žalovaný odstranil v napadeném rozhodnutí o námitce. Jelikož tak neučinil, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pro úplnost lze podotknout, že k tomuto závěru přispívá také tvrzení žalovaného na str. 2 odst. 1 napadeného rozhodnutí, že správce daně při svém rozhodování o vydání exekučního příkazu bere v potaz veškeré okolnosti týkající se případného dalšího řízení, jako jsou exekuční náklady, hotové výdaje související s exekučním řízením a skutečnost, že nejnižší dražební podání je odlišné od výsledné ceny, jemuž protiče text odst. posledního na téže straně (2) napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že při zajišťovací exekuci nejsou zákonem stanoveny exekuční náklady, takže ty jsou ke dni vydání napadeného rozhodnutí nulové.

13. Pro úplnost krajský soud s odkazem na konstatní soudní judikaturu, a to nejen správních soudů, ale také Ústavního soudu, považuje za nutné zdůraznit, že otázka vhodnosti a proporcionality způsobu a rozsahu provedení exekuce je nepochybně jednou ze základních otázek soudního přezkumu exekučních příkazů, jakož i rozhodnutí o námitkách proti nim (srov. Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 358/99, rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 2 Afs 81/2004, rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 392/2017). Velmi podobně vyznívá také právní úprava obsažená v o. s. ř. Rovněž o. s. ř. totiž v ust. § 263 a § 264 stanoví podmínku proporcionality rozsahu výkonu rozhodnutí, která představuje pojistku proti možným excesům ze strany oprávněného vůči povinnému. Provázanost daňové exekuce a exekuce civilní pak zajišťuje ust. § 177 daňového řádu. Srovnání exekučního řízení vedeného v civilním řízení s řízením daňovým považuje judikatura (např. rozsudek NSS sp. zn. 2Afs 81/2004) za zcela nezbytné, neboť *„právní řád založený na principech jednoty racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech, či dokonce odvětvích“*.
14. Krajský soud dále doplňuje, že kritérium vhodnosti a proporcionality způsobu a rozsahu provedení exekuce nabírá na významu také specifíkem daňové exekuce, které spočívá v tom, že správce daně v ní vystupuje ve dvojí roli, a to v pozici oprávněného (tj. toho, komu je dluženo) a v roli exekučního orgánu (tj. toho, kdo exekuci vede). Tyto dvě role nelze směšovat, jelikož role exekučního orgánu s sebou nese oprávnění rozhodovat od právech a povinnostech dlužníka v průběhu exekuce, což roli oprávněného nepřislouží. K rozlišení obou rolí správce daně slouží právě ust. § 177 daňového řádu. Pro pozici správce daně jako exekučního orgánu platí, že jeho pravomoci jsou výlučně upraveny v daňovém řádu, pro roli správce daně jako oprávněného se použijí ust. o.s.ř. (srov. přiměřeně *ASPI-Praktický komentář* k § 177 daňového řádu). Dle ust. § 263 a § 264 o.s.ř. v civilním řízení oprávněný navrhuje způsob a rozsah výkonu rozhodnutí, avšak soud

koriguje vhodnost a rozsah návrhu. V daňové exekuci v této dvojroli vystupuje správce daně a o to citlivější musí být jeho přístup, takže je nezbytné klást důraz především na transparentnost jeho úvah v otázkách vhodnosti a proporcionality zvoleného způsobu daňové exekuce.

15. Na základě shora uvedené argumentace shledal krajský soud žalobní body 1 – 3 důvodnými.
16. V další části žaloby žalobce namítl nepřekoumatelnost napadeného rozhodnutí, pokud jde o upřednostnění exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí před jiným způsobem provedení daňové exekuce, včetně možnosti zřízení zástavního práva.
17. Žalovaný se s obdobnou odvolací námitkou v napadeném rozhodnutí vypořádal, a to na str. 3 odst. 1. K alternativě zástavního práva žalovaný uvedl, že daňový řád správci daně neukládá povinnost zřídit přednostně zástavní právo na nemovité věci před vydáním exekučního příkazu na její prodej. S vydáním exekučního příkazu se pojí zákaz zcizení této věci, což zohlednil především. K jiným způsobům exekuce pak zdůraznil, že žalobce nedisponuje movitým majetkem, zůstatky finančních prostředků na bankovním účtu jsou minimální, a proto byl zvolený způsob vymáhání nedoplatku logický. Exekuce postižením jiných majetkových práv (pohledávka vůči NEJMARKET s.r.o.) má rizika spojená s personálním propojením obou společností. Na jiném místě napadeného rozhodnutí (str. 2 odst. 3) pak žalovaný uvedl, že každý exekuční příkaz v odůvodnění odkazuje na konkrétní zajišťovací příkaz, v němž jsou důvody vedoucí k zahájení daňového řízení zevrubně popsány.
18. Krajský soud nepovažuje takové vypořádání odvolacích námitek žalovaným za dostatečné a částečně ani věcně správné.
19. Je nepochybné, že daňová exekuce prodejem nemovitého majetku je nejzazším a nejultimativnějším prostředkem při správě daní. Je právním nástrojem, který citelně zasahuje do práva na ochranu vlastnického práva, a proto je nezbytné, aby správce daně postupoval v souladu s principem proporcionality a minimalizoval zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným (srov. Nález Ústavního soudu, sp. zn. II ÚS 703/2006). Krajský soud má předně za to, že v odůvodnění exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí si nemůže správce daně vystačit pouhým odkazem na vydaný zajišťovací příkaz, byť je zajišťovací příkaz zákonným exekučním titulem. Exekuční řízení je dalším dílčím řízením, v němž jsou vydávána navazující, ale samostatná správní rozhodnutí (srov. ust. § 134 odst. 3 daňového řádu). Pokud exekuční příkazy v odůvodnění postrádají vypořádání specifických podmínek zvoleného způsobu exekuce, bylo povinností žalovaného doplnit chybějící argumentaci v napadeném rozhodnutí o námitce. Žalovaný sice sdělil důvody, které vylučovaly jako vhodný způsob exekuce postižení majetkových práv nebo prodej movitých věcí, nedostatečně však vypořádal využití institutu zástavního práva. Argumentace žalovaného daňovým řádem, který *neukládá povinnost zřídit přednostně zástavní právo na nemovité věci před vydáním exekučního příkazu na její prodej*, je judikaturou překonána. Soud považuje za příléhavé zmínit především rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, který se zabýval právě vzájemným vztahem nařízení exekuce na prodej nemovitého majetku a zřízení zástavního práva. Jeho závěry proto v plné míře dopadají také na nyní posuzovanou věc.

20. NSS v uvedeném rozsudku zdůraznil, že správce daně musí vždy volit k okolnostem přiměřené prostředky, přičemž ani existence vykonatelného exekučního titulu ještě automaticky neznamená, že je vhodné a potřebné bezprostředně nařídit daňovou exekuci. Zajišťovací příkaz spojený s bezprostředním nařízením daňové exekuce prodejem majetku by měl být vůbec nejzazším prostředkem při správě daní. Účelem zajišťovacího příkazu totiž není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva před tím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. též rozsudek 2 Afs 239/2015-66).
21. Šetrnější nástroj pak NSS spatřuje právě ve zřízení zástavního práva. Zákon správcí daně sice skutečně neukládá, který z těchto institutů se v zájmu splnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu použije přednostně, a důvodová správa i odborná literatura uvádí, že nepodrobí-li se daňový subjekt vydanému zajišťovacímu příkazu, lze vynutit splnění příkazu některým ze způsobů daňové exekuce (srov. Baxa J. a kol., Daňový řád. Komentář, II. Díl, Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011 komentář k § 167), NSS však vyslovil, že zřízení zástavního práva není jakousi podružnou alternativou daňové exekuce, neboť výslovná možnost zřídit zástavní právo při nesplnění povinnosti v zajišťovacím příkazu uložené znamená, že ji správce daně při posuzování přiměřenosti jím zvolených prostředků *nutně musí zvážit* jako možnou variantu, a to s ohledem na systematické zařazení zajišťovacího příkazu jakožto exekučního titulu v daňovém řádu. Správce daně musí brát ohled na specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů při volbě procesních nástrojů, prostřednictvím nichž bude vynucovat splnění povinností v zajišťovacích příkazech stanovené. Zajišťovací příkaz již sám o sobě představuje významný zásah do práv daňového subjektu, jelikož jeho vydáním je poškozen majetek i toho daňového subjektu, jenž dosud řádně plnil své povinnosti a v danou chvíli nemá fakticky žádný nedoplatek na řešené daňové povinnosti. NSS zdůraznil s odkazem na §5 odst. 3 daňového řádu povinnost správce daně v rámci jeho procesní strategie při volbě právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád *„šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů“*, přičemž *„používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“*.
22. NSS dále vyslovil, že zřízení zástavního práva je efektivním nástrojem, jak zajistit, že po oznámení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu nezmizí bez dalšího majetek z jeho vlastnictví a tedy nedojde ke zmaření cíle správy daní. Na rozdíl od exekuce prodejem 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 této povinnosti, např. prostřednictvím splátek. Nad to nic nebrání tomu, aby správce daně přistoupil k daňové exekuci prodejem nemovitostí později. U zástavního práva navíc nezáleží na tom, kdo je vlastníkem zastavené věci, neboť dispozice s ní se zástavního práva nedotýkají. Předností zástavního práva je skutečnost, že jeho vznikem se nemění vlastnické vztahy k zastaveným hodnotám. Zástavní právo tak může být za určitých okolností vhodnějším a přiměřenějším nástrojem. Je proto nutné, aby správce daně vždy provedl správní úvahu také ohledně použití tohoto právního institutu.
23. V posuzované věci napadené rozhodnutí jakoukoliv racionální úvahu a porovnání obou zmiňovaných exekučních institutů postrádá, což zakládá jeho nepřezkoumatelnost. Proto také toto žalobní tvrzení shledal krajský soud důvodným.

24. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Současně rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč, 2x režijní paušál po 300 Kč, DPH ve výši 21 % (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 14a vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění a § 57 odst. 2 s.ř.s.). Náklady řízení celkem pak představuje částka 11 228 Kč.
26. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.).

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 29. ledna 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu