



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, PhD., ve věci

žalobkyně: **M., IČO X**
sídlem X
zastoupena advokátkou Mgr. Michaelou Miklášovou
sídlem V Zahradách 1874, 266 01 Beroun

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 3435460/16/2101-00540-209047,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 3435460/16/2101-00540-209047, se zrušuje.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 13 200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně Mgr. Michaely Miklášové, advokátky.**

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 25. 7. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí – exekučního příkazu žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný nařídil k vymození nedoplatku ve výši 1 298 954 Kč daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí žalobkyně. Předmětem exekuce měl být pozemek (zastavěná plocha a nádvoří) st. X, jehož součástí je stavba rodinného domu č. p. X, a pozemek (orná půda) p. č. X, vše v katastrálním území Š. Exekučními tituly byly zajišťovací příkazy žalovaného ze dne 14. 7. 2016, č. j. 3396270/16/2101/00540-

209047, č. j. 3396813/16/2101-00540-209047, č. j. 3396954/16/2101-00540-209047, č. j. 3397687/16/2101-00540-209047, č. j. 3397507/16/2101-00540-209047 a č. j. 3397186/16/2101-00540-209047.

2. Žalobkyně předně konstatuje, že v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32 (dostupným stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), nebyla povinna ani oprávněna využít opravné prostředky v daňovém řízení, a tak brojí přímo proti napadenému rozhodnutí. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v první řadě v tom, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí v tentýž den jako exekuční tituly, a tedy nedal žalobkyni žádný prostor k tomu, aby splnila svou povinnost dobrovolně. Protože nebyly splněny podmínky dle § 251 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění zákona č. 139/2015 Sb. (dále jen „o. s. ř.“), je napadené rozhodnutí nezákonné. Ve vztahu k exekučním titulům žalobkyně konstatuje, že současně s jejich vydáním byl žalovaný povinen učinit pokus vyrozumět žalobkyni vhodným způsobem o jejich vydání a sepsat o tom úřední záznam. Protože tak neučinil, nenabýly exekuční tituly účinnosti. Nezákonnost napadeného rozhodnutí tak spočívá i v tom, že bylo vydáno při absenci vykonatelné pohledávky.
3. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný zvolil nepřiměřený a nevhodný způsob provádění exekuce. Zásadu přiměřenosti výkonu rozhodnutí žalobkyně označuje za jednu z tradičních a klíčových zásad a připomíná, že nevhodnost výkonu rozhodnutí bývá v soudní praxi spatřována především v poměru (míněno patrně nepoměru – pozn. soudu) mezi vymáhanou částkou a cenou předmětu výkonu rozhodnutí. Před prodejem nemovitosti je třeba zvažovat, zda v daném případě existuje i jiný, srovnatelně efektivní způsob výkonu rozhodnutí. Navrhuje-li oprávněný více způsobů provedení exekuce, pak by mělo být také posouzeno, zda některý ze současně navrhovaných způsobů provedení exekuce zřejmě povede v přiměřené době k uspokojení jeho pohledávky. Nařízení exekuce všemi způsoby, které navrhne oprávněný, se může jevit jako šikana povinného. Žalobkyně také zmiňuje názor Ústavního soudu, podle něhož je zákonná ochrana majetku povinného v rozsahu převyšujícím vymáhanou pohledávku s příslušenstvím jedním ze základních principů exekučního řízení.
4. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů je dle žalobkyně zřejmé, že žalovaný si byl vědom toho, že žalobkyně vlastnila pohledávky a movité věci milionové hodnoty – automobily M., B. a P.. Rovněž mu bylo známo, že exekvovaná nemovitá věc je neprodejná, neboť žalobkyni patří pouze spoluvlastnický podíl ve výši 13/16, přičemž sám žalovaný konstatoval, že tento podíl může být v exekuci neprodejný, z čehož plyne, že nařízení daňové exekuce prodejem nemovitých věcí nebylo vhodné. Bylo taktéž třeba zkoumat poměr exekvované částky k hodnotě nemovitých věcí. Podle znaleckého posudku ze dne 23. 7. 2016 činila obvyklá cena nemovitostí 14 000 000 Kč. Cena spoluvlastnického podílu žalobkyně tudíž dosahovala částky 11 375 000 Kč, z čehož vymáhaný dluh ve výši 1 298 954 Kč představoval jen 11,4 %. Nevhodnost exekučního prodeje nemovitých věcí je patrná z nepoměru mezi vymáhanou částkou a cenou nemovitostí. Žalovaný si nadto byl vědom toho, že jednatel žalobkyně užívá exekvovanou nemovitou věc ke svému rodinnému bydlení. Zvolený způsob exekuce tedy nebyl vhodný i proto, že by se jednatel žalobkyně ocitl v důsledku jeho realizace bez domova.
5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonnými podmínkami, počítaje v to i hrozící nebezpečí z prodlení. Za dané situace by

vybrání daně běžnými prostředky, které měl žalovaný k dispozici, nemuselo být dostatečně účinné a mohlo by dojít k úplnému zmaření výběru daně. Otálení se zahájením daňové exekuce by odporovalo smyslu zajištění daně. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že zajišťovací příkazy nenabývaly účinnosti a nebyly vykonatelné. Zajišťovací příkazy byly doručeny a vyzvednuty z datové schránky ještě před tím, než se žalovaný pokusil o neformální vyrozumění o jejich vydání. K doručení došlo ve 12:18 hodin a již ve 12:25 hodin účetní žalobkyně telefonicky oznámila žalovanému, že jí byly zajišťovací příkazy předány ze strany jednatele žalobkyně. Za této situace žalovaný upustil od dalších pokusů o vyrozumění o vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný rozporuje také názor o nevhodnosti a nepřiměřenosti zvoleného způsobu exekuce. Žalovaný v první řadě zvolil jako méně zatěžující způsob vymožení úhrady přikázáním pohledávky ze dvou účtů žalobkyně, a to exekučním příkazem ze dne 19. 7. 2016. Zůstatky na těchto účtech však byly jen minimální a nedosahovaly výše zajišťované daně. K exekuci motorových vozidel žalovaný nepřistoupil, neboť mu nebyl znám jejich aktuální výskyt. Žalovanému tak nezbylo nic jiného, než postihnout exekucí nemovité věci. Proto nemůže obstát ani žalobní argumentace o nepoměru výše nedoplatku vůči hodnotě spoluvlastnického podílu na exekvované věci. Závěrem žalovaný sděluje, že exekuční řízení bylo zastaveno, neboť žalobkyně v plné výši uhradila zajišťovanou daň. Navrhuje proto, aby soud žalobu zamítl.

6. Soud ze správního spisu zjistil, že žalovaný vydal dne 14. 7. 2016 šest zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), na základě kterých bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2014 až leden 2015 a květen až červen 2015 v celkové výši 1 298 954 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně. Tyto zajišťovací příkazy byly dle doručenek dodány do datové schránky žalobkyně dne 18. 7. 2016 v časovém rozmezí od 9:44:57 do 9:45:10 hod. a téhož dne ve 12:18:27 hod. byly doručeny. Z úředního záznamu založeného ve spise se podává, že dne 18. 7. 2016 ve 12:25 hod. volala žalovanému pověřená osoba, které jednatel žalobkyně předal doručené zajišťovací příkazy a kterou žalovaný zpravil o tom, že bylo vydáno celkem šest zajišťovacích příkazů. Téhož dne v 16:42 hod. bylo do datové schránky žalobkyně doručeno napadené rozhodnutí – exekuční příkaz, jímž byla k vymožení nedoplatku ve výši 1 298 954 Kč nařízena daňová exekuce prodejem podílu žalobkyně na nemovitých věcech. Dne 19. 7. 2016 žalovaný vydal k vymožení daňového nedoplatku exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtů žalobkyně vedených u Komerční banky, a. s.
7. Ve spise je dále založena „žádost o narovnání“ ze dne 26. 7. 2016, prostřednictvím které žalobkyně žalovanému sděluje, že částku ve výši 1 298 954 Kč vymáhanou na základě (dle jejího mínění nezákonných) exekučních příkazů převedla na účet žalovaného. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 29. 7. 2016, č. j. 36307777/16/2101-00540-209047, zcela zastavil daňovou exekuci prodejem podílu na nemovitých věcech, nařízenou napadeným rozhodnutím. Téhož dne rozhodl i o zastavení daňové exekuce nařízené exekučním příkazem na přikázání pohledávky z účtů.
8. V průběhu jednání žalovaný doplnil svou argumentaci k volbě způsobů exekuce. Žalovaný věděl, že žalobkyně na běžných účtech má obvykle jen minimální částky, což potvrdil výnos z exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtů ve výši pouhých 1 400 Kč. Výnos prodejem vozidel byl pro žalovaného také nejistý, neboť panovaly pochyby o

technickém stavu, a tedy hodnotě vozidel, žalobkyně jedno vozidlo navíc v té době převáděla, vozidla by nebylo možné ani okamžitě dohledat a navíc bylo nutné počítat se značnými náklady na odtah a uskladnění vozidel. Nevhodné bylo také využití zástavního práva k podílu na nemovitých věcech, neboť zde byla obava z rychlého převodu vlastnictví, což by komplikovalo realizaci zástavního práva po administrativní stránce – musel by být podán návrh soudu, což by časově oddálilo samotný prodej zástavy. Oproti tomu vydání exekučního příkazu na prodej nemovité věci nevyvolává žádné náklady a od nařízení exekuce k samotnému prodeji nemovitých věcí je ještě dlouhá cesta. Proti tomu zástupkyně žalobkyně namítla, že k převodu vozidla nedošlo. S tím však žalovaný nesouhlasil a trval na tom, že jedno z vozidel bylo skutečně prodáno.

9. Soud při jednání provedl také dokazování znaleckým posudkem znaleckého ústavu XP invest, s.r.o., který předložila žalobkyně. Tímto posudkem byla stanovena obvyklá cena pozemků včetně budovy, v níž má žalobkyně sídlo, a dalších součástí (tj. nemovitých věcí, k nimž se vztahuje napadený exekuční příkaz) ke dni 23. 7. 2016 na celkovou částku 14 000 000 Kč.
10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
11. Na úvod soud konstatuje, že v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu lze exekuční titul zkoumat pouze z hlediska jeho samotné existence, pravomoci správce daně exekuční titul vydat, právní moci a vykonatelnosti exekučního titulu, skutečnosti, zda povinnost stanovená v exekučním titulu zavazuje povinného či zda je exekučním titulem vymáhaná povinnost vůbec splnitelná (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2012, č. j. 44 A 95/2011-49, publikovaný pod č. 2622/2012 Sb. NSS).
12. Žalobkyně tvrdí, že zajišťovací příkazy, které jsou exekučními tituly v této věci, nenabýly účinnosti a nejsou vykonatelné, neboť se žalovaný současně s vydáním zajišťovacích příkazů nepokusil vyrozumět žalobkyni vhodným způsobem o jejich vydání. Žalobkyně se tedy dovolává toho, že žalovaný nesplnil povinnost, která pro něj plynula z § 103 zákona o DPH, podle něhož, „[h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.“ Nastíněná otázka se nedotýká obsahové stránky exekučních titulů, ale jejich účinnosti a vykonatelnosti, a tudíž spadá do předmětu tohoto soudního řízení. Shodnou otázkou se nicméně zdejší soud zabýval již v bodě 30 rozsudku ze dne 8. 12. 2017, č. j. 48 Af 40/2016-57, jímž přezkoumával zákonnost všech šesti zajišťovacích příkazů ze dne 14. 7. 2016, které byly podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí. Soud nemá důvod odklonit se od svého dříve vysloveného názoru, a tak opětovně dospívá k závěru, že správce daně skutečně nesplnil svou povinnost, neboť neučinil zároveň s vydáním zajišťovacích příkazů pokus vyrozumět žalobkyni vhodným způsobem o jejich vydání. Z tohoto zjištění však soud nevyvozuje žádný negativní důsledek s ohledem na skutečnost, že se žalobkyně o vydání zajišťovacích příkazů neprodleně dozvěděla, což je patrné z toho, že necelé tři hodiny po jejich odeslání do datové schránky volala žalovanému osoba pověřená žalobkyní, jíž žalovaný telefonicky potvrdil, že došlo k vydání šesti zajišťovacích příkazů. Za této situace bylo další vyrozumívání žalobkyně o

vydání zajišťovacích příkazů nadbytečné. Absence vyrozumění nemá na vydání zajišťovacích příkazů a jejich účinnost a vykonatelnost žádný vliv.

13. Výtku žalobkyně, 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, není důvodná. Podle občanského soudního řádu se v daňové exekuci postupuje tehdy, nestanoví-li daňový řád jinak (srov. § 177 odst. 1 daňového řádu). Daňový řád má 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 prodej nemovitých věcí 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, č. j. 4 Afs 70/2018-24).
14. Přestože žalovaný nebyl vázán ustanovením § 251 odst. 1 o. s. ř., neznamená to, že mohl ihned po vydání zajišťovacích příkazů přistoupit k daňové exekuci prodejem nemovitých věcí. Správce daně je totiž v každém okamžiku daňového řízení povinen volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, pokud správce daně provádí daňovou kontrolu směřující v závěrečné fázi ke konkrétnímu doměření daně, „*vytváří současně strategii, jak pomocí právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav]. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezela.*“ Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že v zásadě nemá být exekvováno hned. Výjimkou jsou případy nezbytnosti uspokojení z majetku spočívajícího v hotovosti při pochybnostech o legálnosti podnikání a při zjištění zřetelných náznaků o zbavování se majetku (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 4 Afs 70/2018-24).

15. Zdejší soud v rozsudku č. j. 48 Af 40/2016-57 konstatoval zákonnost pěti z šesti zajišťovacích příkazů ze dne 14. 7. 2016 a shledal, že objektivní zjištění žalovaného svědčila o přiměřené pravděpodobnosti, že žalobkyni bude v budoucnu vyměřena daň v souhrnné výši 979 849 Kč. Současně dospěl k závěru, že těchto pět zajišťovacích příkazů bylo opřeno o dostatek důvodů vedoucích k obavě, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, neboť z účetních výkazů ke dni 31. 12. 2015 plynulo, že ekonomická situace žalobkyně nebyla dobrá, jelikož zdrojem financování jejího obchodního majetku byly krátkodobé cizí zdroje a existovaly silné indicie o finanční nestabilitě a nepříznivém budoucím vývoji její ekonomické situace, přičemž nebyly dány dostatečné záruky, že žalobkyně bude v budoucnu generovat zisk a nezmenšovat svůj majetek. Ze zjištění žalovaného bylo rovněž patrné, že žalobkyně neměla na svých dvou bankovních účtech většinou dostatek peněz k úhradě celkové částky v budoucnu pravděpodobně stanovené daně. Disponovala však hmotnými movitými věcmi, jejichž hodnota dle účetních výkazů ke dni 31. 12. 2015 činila 5 338 000 Kč, přičemž se jednalo zejména o tři motorová vozidla, a také spoluvlastnickým podílem ve výši 13/16 k nemovitému majetku – pozemkům s rodinným domem, v němž bylo zapsáno sídlo žalobkyně a který taktéž sloužil k bydlení jednatele žalobkyně a jeho rodiny. Soud pokládal obavu, že by žalobkyně mohla ještě před doměřením daně použít movitý či nemovitý majetek ke splnění svých rozsáhlých krátkodobých závazků vůči společníkům, za oprávněnou, přičemž konstatoval, že případné zpeněžení motorových vozidel může být realizováno v řádech dnů, někdy i hodin. Ve věci ovšem absentovaly zřetelné náznaky, že by se žalobkyně již zbavovala svého majetku (jí zmíněný zamýšlený prodej jednoho z automobilů nepatřil k indiciím, které vedly k důvodné obavě o ohrožení dobytnosti daně).
16. Ve světle všech těchto objektivních zjištění souhlasí soud s názorem žalobkyně, že způsob daňové exekuce, který žalovaný zvolil, byl nevhodný a nepřiměřený. Za daných okolností, kdy se žalobkyně sice potýkala se značnými finančními potížemi, ale současně aktivně nerozprodávala svůj majetek, neukončovala svou podnikatelskou činnost a vlastnila hmotný movitý majetek o účetní hodnotě několika milionů korun, by bylo nařízení daňové exekuce prodejem movitých věcí postupem, který by žalobkyni zatížil nepochybně méně než prodej věcí nemovitých. To platí tím spíše v situaci, kdy žalovanému bylo známo, že nemovité věci nejsou pouze místem sídla žalobkyně, ale také domovem jejího jednatele. Vzhledem k účetní hodnotě hmotných movitých věcí, která v celkovém objemu několikanásobně převyšovala výši exekvované částky, lze usuzovat, že daňová exekuce prodejem by i jen části movitých věcí by byla způsobila uspokojit celou daňovou pohledávku.
17. Ze zajišťovacích příkazů ani z vyjádření žalovaného k žalobě nikterak neplyne, že hmotné movité věci ve vlastnictví žalobkyně byly neprodejné nebo že jejich reálná tržní hodnota byla zanedbatelná a pro zpeněžení zcela nepostačující. K vlastnictví osobních automobilů žalovaný v odůvodnění zajišťovacích příkazů ostatně poznamenal, že je lze zcizit během krátkého časového období. Naproti tomu o spoluvlastnickém podílu k nemovitým věcem ve výši 13/16 žalovaný v zajišťovacích příkazech usoudil, že *„je možné, že v případě exekuce bude tento podíl neprodejný a úhrada daně nemožná“*, a k zůstatkům na bankovních účtech uvedl, že *„dlouhodobě dosahují pouze minimálních částek, popřípadě je jejich zůstatek v záporné hodnotě“*. Je tedy zarážející, že žalovaný přistoupil k daňové exekuci prodejem nemovitých věcí a posléze příkázáním pohledávky z účtu, když právě tyto dva způsoby daňové exekuce *de facto* zapověděl v zajišťovacích příkazech, a že nezvolil daňovou exekuci

prodejem movitých věcí, která se s ohledem na jejich předpokládanou hodnotu a snadnou zpeněžitelnost jevila jako nejvhodnější, ne-li dokonce jako jediná vhodná.

18. Vedle toho se vzhledem k okolnostem případu a k výši celkové částky vyměřené v zajišťovacích příkazech (počítaje v to i částku dle zajišťovacího příkazu č. j. 3397507/16/2101-00540-209047, který zdejší soud ve svém rozsudku č. j. 48 Af 40/2016-57 označil za nepřezkoumatelný) ve srovnání s nařízením daňové exekuce prodejem nemovitých věcí jevílo jako vhodnější a přiměřenější také souběžné vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem ve smyslu § 168 odst. 6 ve spojení s § 170 daňového řádu. Právě tímto způsobem mohl žalovaný reagovat na odůvodněnou obavu, že se mu nepodaří movitý majetek dohledat.
19. Nevhodnost a nepřiměřenost postupu žalovaného nemůže ospravedlnit ani jeho tvrzení, uvedené ve vyjádření k žalobě, že k exekuci motorových vozidel nebylo přistoupeno z důvodu, že žalovanému nebyl znám jejich aktuální výskyt. Podle § 203 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce prodejem movitých věcí provede sepsáním věcí, které podléhají exekuci, a jejich zpeněžením, pokud to povaha věci nevyklučuje. V rámci soupisu věcí přitom dochází ke zjišťování věcí ve vlastnictví dlužníka, které lze v daňové exekuci prodat, a případně také k jejich odebrání či jinému vhodnému zajištění. Při zjišťování a sepisování věcí je daňový subjekt povinen poskytovat správci daně součinnost (§ 6 odst. 2 daňového řádu), musí na výzvu správce daně pod sankcí trestní odpovědnosti učinit úplné a pravdivé prohlášení o majetku (§ 180 daňového řádu ve spojení s § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů), správce daně je oprávněn učinit prohlídku sídla a jiných prostor daňového subjektu (§ 203 odst. 3 daňového řádu) a eventuálně může požádat o součinnost Policii České republiky (§ 21 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů). Vysvětlení žalovaného, že nemohl daňovou exekuci prodejem movitých věcí nařídit, neboť nevěděl, kde se movité věci nachází, považuje soud v situaci, kdy žalovaný vůbec nevyužil nástroje, které mu právní řád nabízí, za zcela lichou.
20. Neobstojí ani v průběhu jednání doplněná argumentace, podle níž bylo třeba zohlednit také vysoké náklady zpeněžení movitých věcí oproti nízkým nákladům na vydání exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí a zvýšené riziko převodu podílu na nemovitých věcech. Zde žalovaný srovnává nesrovnatelné. Pokud nařizuje exekuční příkaz směřující ke zpeněžení podílu na nemovitých věcech, tento příkaz směřuje k prodeji takového podílu a to je nepochybně taktéž spojeno s významnými náklady souvisejícími s dražebním procesem. Prodej podílu na nemovitých věcech je nepochybně časově i co do nákladů přinejmenším podobně náročný jako exekuční prodej motorových vozidel, spíše však ještě náročnější. Oproti tomu, hodlal-li žalovaný prostřednictvím hrozby zpeněžením nemovitosti pouze dosáhnout toho, že žalobkyně daň vyměřenou zajišťovacími příkazy skutečně uhradí, a nepočítal tedy s vlastní realizací exekučního příkazu, pak naprosto shodného účinku by dosáhl právě zřízením zástavního práva. Je to právě zajištění formou zástavního práva, které má sloužit k donucení zástavního dlužníka (nebo alespoň zástavce, je-li odlišný) závazek uhradit, aniž by bylo nutné přikračovat k nákladnému a administrativně náročnému prodeji nemovitých věcí, resp. podílu na nich. Realizační fáze zástavního práva je teprve sekundární možností. Pokud by pak existoval určitý časový rozdíl v realizaci prodeje zástavy a jejím prodeji na základě napadeného rozhodnutí, tento rozdíl by tak jako tak měl žalovaný pokryt formou úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu.

21. Lze tedy shrnout, že v daném konkrétním případě měl žalovaný postupovat tak, že měl vedle exekučních příkazů na prikázání pohledávky z účtu vydat exekuční příkaz na prodej movitých věcí (automobilů) a vedle toho mohl přistoupit též ke zřízení zástavního práva k podílu žalobkyně na nemovitých věcech, které by uplatnil v situaci, pokud by se počáteční předpoklad dostatečného výnosu z prodeje movitých věcí nepotvrdil, resp. pokud by daňový subjekt sám daň neuhradil z jiných prostředků. Přímé nařízení prodeje podílů na nemovitých věcech napadeným rozhodnutím však bylo za daných skutkových okolností krokem nepřiměřeným a nedůvodným.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

22. Soud zrušil napadené rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), neboť shledal, že žalovaný zvolil nevhodný a nepřiměřený způsob daňové exekuce. S ohledem na to, že daňová exekuce, která byla nařízena napadeným rozhodnutím, byla dne 29. 7. 2016 zcela zastavena, neexistuje řízení, v němž by po zrušení napadeného rozhodnutí mělo nebo mohlo být pokračováno. Proto soud výjimečně nepostupoval podle § 78 odst. 4 s. ř. s. a nerozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
23. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 10 200 Kč, kterou tvoří odměna za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby jako podání ve věci samé a účast na jednání, jehož délka nepřesáhla dvě hodiny, podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a tři paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Náhradu za úkon právní služby spočívající v sepsání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě soud žalobkyni nepřiznal, neboť tento návrh podala jen krátce (jeden den) předtím, než exekvovanou částku sama uhradila. Lze tak důvodně předpokládat, že si musela být vědoma toho, že tento návrh podává neúčelně.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-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.

Praha 29. listopadu 2018

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu