



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Zdeňka Macháčka v právní věci žalobkyně: ■■■ s.r.o., se sídlem na ■■■, zastoupena JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, 101 00 Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**, se sídlem 1. máje 97, 460 02 Liberec 3, v řízení o žalobách proti exekučním příkazům žalovaného ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1452619/16/2609-00540-507160, č. j. 1452698/16/ 2609-00540-507160, č. j. 1450843/16/2609-00540-507160, č. j. 1450857/16/2609-00540-507160, č. j. 1450862/16/2609-00540-507160, č. j. 1452293/16/2609-00540-507160, č. j. 1452360/16/2609-00540-507160, č. j. 1451080/16/2609-00540-507160, č. j. 1452523/16/2609-00540-507160; ze dne 2. 12. 2016, č. j. 1453446/16/ 2609-00540-507160; a ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1452453/16/2609-00540-507160,

t a k t o :

- I. Žaloby proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1452619/16/2609-00540-507160, č. j. 1452698/16/ 2609-00540-507160, č. j. 1450843/16/2609-00540-507160, č. j. 1450857/16/2609-00540-507160, č. j. 1450862/16/2609-00540-507160, č. j. 1452293/16/2609-00540-507160, č. j. 1452360/16/2609-00540-507160, č. j. 1451080/16/2609-00540-507160, č. j. 1452523/16/2609-00540-507160; ze dne 2. 12. 2016, č. j. 1453446/16/ 2609-00540-507160; a ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1452453/16/2609-00540-507160, s e z a m í t a j í.**

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobkyně napadla ve včas podaných žalobách shora označená rozhodnutí – exekuční příkazy žalovaného Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Turnově (dále také jen „správce daně“). Usnesením ze dne 8. 3. 2017, č. j. 59 Af 1/2017 – 22, spojil soud žaloby podané proti jednotlivým exekučním příkazům ke společnému projednání a rozhodnutí.

Napadeny byly 2 exekuční příkazy na přikázání z pohledávky z účtu, 3 exekuční příkazy na prodej movitých věcí, 3 exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí v k. ú. Dolní Chrástava a 3 exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí v k. ú. Bělá u Turnova, a to k vymožení jednotlivých částek stanovených v 17 zajišťovacích příkazech ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1430542/16/2609-00540-507160, č. j. 1430554/16/2609-00540-507160, č. j. 1430563/16/2609-00540-507160, č. j. 1430573/16/2609-00540-507160, č. j. 1430590/16/2609-00540-507160, č. j. 1430593/16/2609-00540-507160, č. j. 1430600/16/2609-00540-507160, č. j. 1430604/16/2609-00540-507160, č. j. 1430609/16/2609-00540-507160, č. j. 1430618/16/2609-00540-507160, č. j. 1430621/16/2609-00540-507160, č. j. 1430681/16/2609-00540-507160, č. j. 1430684/16/2609-00540-507160, č. j. 1430685/16/2609-00540-507160, č. j. 1430689/16/2609-00540-507160, č. j. 1430691/16/2609-00540-507160 a č. j. 1430694/16/2609-00540-507160.

Zajišťovací příkazy byly vydány podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a správce daně v nich žalobkyni uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014, červen až srpen 2014, říjen až prosinec 2014, leden až červen 2015, srpen až září 2015 a listopad až prosinec 2015, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 43 783 274,79 Kč na depozitní účet správce daně. Vydání zajišťovacích příkazů správce daně odůvodnil především podezřením, že žalobkyně byla zapojena v řetězci obchodů s technologiemi a materiálem, který byl stížen podvodem na dani z přidané hodnoty. Současně správce daně rozebral, jaké skutečnosti jej vedou k závěru, že skutečná hodnota dlouhodobého majetku žalobkyně je podstatně nižší než v kartách majetku či v inventárním soupisu. Odůvodnil, že žalobkyně účetním zvýšením základního kapitálu vklady v hotovosti do pokladny, o jejichž skutečné realizaci panují pochybnosti, zakrývá faktické předlužení. Protože žalobkyně disponovala zůstatky na bankovních účtech 4 939 839,57 Kč a 255 118,78 EUR, její movitý majetek (technologie), stejně jako nemovitosti v k. ú. Chrástava II, je zatížen zástavním právem a u ostatního nemovitého majetku s přihlédnutím k podílovému vlastnictví nelze předpokládat uhrazení předpokládané vyměřené daně z přidané hodnoty, dovedl správce daně, že je zde odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Správce daně rovněž dovedl nebezpečí z prodlení, proto vyslovil, že zajišťovací příkazy jsou vykonatelné

jejich vydáním.

Proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539. Označené rozhodnutí a jemu předcházející zajišťovací příkazy jsou předmětem přezkumu ze strany zdejšího soudu ve věci sp. zn. 59 Af 9/2017.

II. Žalobní námitky

Žalobkyně ve svých žalobách proti exekučním příkazům shodně namítala, že jí žalovaný nedal fakticky žádnou možnost v adekvátní časové lhůtě splnit vymáhanou povinnost dobrovolně a bez dalšího přistoupil k daňové exekuci. Podle žalobkyně musí správce daně vycházet ze základních zásad správy daní stanovených daňovým řádem - zejména zásady procesní rovnosti (§ 6 odst. 1), vstřícnosti (§ 6 odst. 4), spolupráce (§ 6 odst. 2) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2), čemuž žalovaný nedostál. Žalovaný bezprostředním nařízením daňové exekuce znemožnil žalobkyni zajištění financování a svévolně jí odňal možnost dobrovolně nedoplatek uhradit a možnost předejít dalším nákladům spojeným s exekucí. Žalobkyně zdůrazňovala, že správci daně vždy poskytla součinnost a spolupracovala. Má majetek v násobně vyšší hodnotě, než nakolik zněla částka stanovená exekučními tituly. K dostatečnému zajištění došlo již zřízením zajišťovacího zástavního práva k movitému i nemovitému majetku.

V žalobě původně vedené pod sp. zn. 59 Af 6/2017 proti exekučnímu příkazu ze dne 2. 12. 2016, kterým byla nařízena daňová exekuce prodejem nemovitých věcí v k. ú. ■■■, žalobkyně uvedla, že tento exekuční příkaz je nepřezkoumatelný. Důvodem je rozpor ve výroku, v němž žalovaný na str. 1 nařizuje exekuci k vymození nedoplatku 10 702 367 Kč, zatímco na str. 3 je výše nedoplatku vyčíslena částkou 8 719 917 Kč. Pro rozpor výroku a odůvodnění nelze seznat skutečnou výši nedoplatku, pro jehož vymození byla exekuce nařízena.

V žalobě původně vedené pod sp. zn. 59 Af 3/2017 proti exekučním příkazům na prodej movitých věcí žalobkyně namítala, že nebyla k úhradě nedoplatku vyzvána, o vykonatelné povinnosti se dozvěděla až s nařízením exekuce.

Podstatou ostatních žalobních námitek byla nepřiměřenost nařízené daňové exekuce. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že k vymození té samé pohledávky bylo nařízeno více způsobů daňové exekuce, aniž by k takovému jednání byl důvod. Žalovaný pro vymození nedoplatku dle zajišťovacích příkazů uvedených v napadených rozhodnutích nařídil současně daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí nacházejících se v k. ú. ■■■, prodejem nemovitých věcí nacházejících se v k. ú. ■■■, prodejem movitých věcí, přikázáním pohledávky z účtu a zároveň zřídil zástavní právo k movitým i nemovitým věcem.

Žalobkyně uvedla, že hodnota zástavním právem postižené nemovité věci v k. ú. ■■■ mnohonásobně převyšuje částku nedoplatku. Dle znaleckého posudku por. č. ■■■ vypracovaného dne 20. 4. 2016 Ing. ■■■, znalcem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí, jehož předmětem je ocenění výrobního a skladového areálu žalobce v ■■■ é, obec ■■■, resp. nemovitých věcí zapsaných v k. ú. ■■■ na listech vlastnictví č. ■■■,

■, ■ a ■, je výsledná cena nemovitých věcí 119 985 800 Kč, přičemž ke dni zahájení exekučního řízení neměly tyto nemovitosti žádné právní ani jiné vady a byly zastaveny pouze ve prospěch správce daně.

Podle žalobkyně je zřejmé, že by k vymožení nedoplatku postačil způsob pouze jeden. Žalovaný měl tyto skutečnosti zkoumat již před nařízením exekuce. Za situace, kdy žalovaný rozhodl o zřízení zástavního práva k movitému a nemovitému majetku, který mnohonásobně převyšuje částku stanovenou zajišťovacími příkazy, představuje současné nařízení daňové exekuce vydáním exekučních příkazů vztažených na veškerý movitý i nemovitý majetek a rovněž postižení bankovních účtů excesivní nerespektování zásady přiměřenosti a zdrženlivosti a je v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu, která je zdůrazněna též požadavky stanovenými v § 175 odst. 2 daňového řádu.

Dále žalobkyně namítala, že žalovaný v exekučních příkazech k provedení exekuce na movitých věcech uvedl, že se vztahují na všechny movité předměty daňového dlužníka včetně peněžní hotovosti. Takový postup je nezákonný, neboť žalovaný mobiliární exekuci bez dalšího vztáhl na všechny movité předměty žalobkyně. Z věcí, které jsou v jejím vlastnictví, se daňová mobiliární exekuce nemůže ve smyslu § 322 občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“) týkat těch věcí, které nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti.

Žalobkyně uzavřela tvrzením, že byla na svém vlastnickém právu zasažena nejzávažnějším způsobem, vydání exekučních příkazů bylo excesem žalovaného. Navrhovala, aby soud exekuční příkazy zrušil a žalovanému uložil nahradit žalobkyni náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

V obsáhlém písemném vyjádření k žalobám žalovaný konstatoval, že k vydání zajišťovacích příkazů došlo dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 o dani z přidané hodnoty. K neprodlenému nařízení daňové exekuce ho vedly důvody, pro které hrozilo nebezpečí z prodlení a které jsou výslovně uvedeny v odůvodněních zajišťovacích příkazů. Hlavním důvodem bylo zejména zjištění, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž žalobkyně o této skutečnosti pravděpodobně věděla nebo vědět měla a mohla. V případě, že bude jednání žalobkyně v rámci daňového řízení odhaleno, je možné, že bude žalobkyně činit opatření k tomu, aby vyvedla exekučně postižitelná aktiva mimo dosah žalovaného.

Žalovaný odmítnul, že by bezprostředním nařízením daňové exekuce znemožnil zajištění financování žalobkyně. Postupoval tak, aby byla zachována ekonomická činnost žalobkyně. Po dohodě s žalobkyní nepostihl daňovou exekucí účty u ČS, a.s. a ČSOB, a.s., dále nepostihl daňovou exekucí prodejem movitých věcí věci související s manipulací, dopravou a výrobou, jak plyne z protokolu o místním šetření a soupisu movitých věcí.

Konstatoval dále, že v žádném případě žalobkyni neodňal možnost uhrazení nedoplatku. Žalobkyně mohla a nadále může složit částku určenou v zajišťovacích příkazech. Pokud by takto učinila, neprodleně ukončí nařízené daňové exekuce a vydá rozhodnutí o zániku zástavních práv.

K námitce ohledně nákladů spojených s exekucí žalovaný uvedl, že při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, jsou dle § 182 odst. 3 daňového řádu hrazeny pouze hotové výdaje. Exekuční náklady za nařízení exekuce ani exekuční náklady za výkon prodeje v tomto případě nevznikají.

K namítané nepřiměřenosti nařízené exekuce žalovaný uvedl, že při vystavení zajišťovacích příkazů a následném nařízení daňové exekuce vycházel ze skutečností, které mu byly v této době známy a které jsou podrobně uvedeny v odůvodněních zajišťovacích příkazů i v rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2017.

Žalobkyní zmiňovaný znalecký posudek ze dne 20. 4. 2016 Ing. J. J., jehož předmětem je ocenění nemovitých věcí zapsaných v katastru nemovitostí v k. ú. Bělá u Turnova, neměl žalovaný v době nařízení daňové exekuce k dispozici. Žalovaný má k dispozici znalecké posudky na technologie, které obdržel dne 5. 12. 2016. Při zpracování těchto posudků vycházel ale znalec z údajů poskytnutých žalobkyní, kde byly ceny těchto technologií mnohdy i několikanásobně nadhodnoceny. Z tohoto důvodu nemají znalecké posudky správnou vypovídací hodnotu. Vzhledem k tomu, že i znalecký posudek na nemovitosti byl vypracovaný na základě údajů poskytnutých žalobkyní, nemá žalovaný jistotu, že není i tento znalecký posudek zkreslený. Dále žalovaný uvedl, že znalecký posudek stanovil věcnou (nákladovou) hodnotu předmětných nemovitostí ve smyslu § 2 odst. 5 písm. a) zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Ovšem v případě exekučního postihu nemovitých věcí je podstatná cena obvyklá, která lépe reflektuje skutečnou hodnotu, za kterou může být nemovitá věc reálně prodána v dražbě.

Zřízení zástavního práva neomezuje vlastníka zástavy v možnosti převést předmět zástavy na třetí osobu nebo ho zatížit např. uzavřením nevýhodných nájemních smluv. Takovým jednáním by mohla žalobkyně zkomplikovat možnost prodeje a negativně ovlivnit výsledný výtěžek z prodeje. Přitom vzhledem k účasti žalobkyně v obchodních transakcích v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, hrozilo nebezpečí, že žalobkyně v případě odhalení učiní kroky k tomu, aby vyvedla majetek mimo sféru vlivu žalovaného, proto bylo nezbytné přistoupit k nařízení daňové exekuce.

Dále žalovaný připustil, že sice materiálně žalobkyně disponuje majetkem dostačujícím k uhrazení dosud nestanovené daně, ale samotná dobytnost dosud nestanovené daně je ztížena skutečností, že na některých nemovitých věcech váznou zástavní práva ve prospěch jiného věřitele ve značné výši (řádově stamiliónů) a u některých nemovitých věcí je žalobkyně pouze podílovým spoluvlastníkem. Tyto skutečnosti potencionálně ztěžují prodej nemovitých věcí, snižují možný exekuční výtěžek z jejich prodeje a ohrožují tak dobytnost dosud nestanovené daně. Zástavním právem je také zatížena i většina movitých věcí.

K námitce nepřezkoumatelnosti exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí ze dne 2. 12. 2016, č. j. 1453446/16/2609-00540-507160, žalovaný odvětil, že byla nařízena exekuce k vymožení nedoplatku ve výši 10 702 367 Kč, což je uvedeno ve výroku exekučního příkazu. Na str. 3 rozhodnutí je uveden výčet nedoplatků, které nebyly zaplacený, konkrétně nedoplatky 1 982 450 Kč, 5 104 848 Kč, 433 884 Kč a 3 181 185, tedy v součtu ve výši

10 702 367 Kč. V součtu nedoplatek byla chybně uvedena částka 8 719 917 Kč, šlo o zřejmou chybu v psaní, kterou žalovaný opravil Rozhodnutím o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 8. 2. 2017, č. j. 134822/17/2609-00540-507160.

Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že pro vydání zajišťovacích příkazů a nařízení zajišťovací exekuce byly splněny všechny zákonné předpoklady. V odůvodněních zajišťovacích příkazů jsou vymezeny důvody, které prokazují ohrožení vybrání daně v době její vymahatelnosti a plně naplňují odůvodněnou obavu i stav nebezpečí z prodlení. Při zvolení rozsahu a způsobu nařízení daňové exekuce vycházel žalovaný právě z těchto důvodů. Znovu zdůraznil, že postupoval tak, aby byla zachována ekonomická činnost žalobkyně, která mohla nadále disponovat s účty u ■■■, a.s. a ■■■, a.s. a daňovou exekucí prodejem movitých věcí nepostihl věci související s manipulací, dopravou a výrobou. V žádném případě tak nedošlo k nařízení daňové exekuce vydáním exekučních příkazů vztažených na veškerý movitý i nemovitý majetek a rovněž postižení bankovních účtů žalobkyně, jak žalobkyně v podaných žalobách opakovaně nepravdivě uvedla.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhoval, aby soud žaloby zamítl. Náhradu nákladů řízení žalovaný nepožadoval.

V průběhu řízení žalovaný soudu sdělil, že nařízené exekuce byly zastaveny, žalobkyně vymáhané nedoplatky vyplývající ze zajišťovacích příkazů uhradila.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

V dané věci jde o soudní přezkum 11 exekučních příkazů vydaných podle § 178 odst. 1 daňového řádu, kdy exekučním titulem byly jednotlivé zajišťovací příkazy v souladu s § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

V obecné rovině lze uvést, že ačkoli jde o daňovou exekuci, nestanoví-li daňový řád jinak, postupuje se v souladu s § 177 odst. 1 daňového řádu při exekuci podle o. s. ř. Proto bude na místě respektovat obecné zásady a judikaturní závěry vztahující se také k relevantním ustanovením upravujícím exekuční řízení vedené podle o. s. ř.

Zásadně platí, že soud při přezkumu exekučních příkazů nemůže přezkoumávat samotný exekuční titul. K tomu Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 – 75 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz), dovodil: „*je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený*

*způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“ Z tohoto závěru vycházel i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, publ. ve Sb. NSS č. 791/2006, ve kterém vyslovil, že v exekučním řízení již nemůže být soudní přezkum zaměřen na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Shodně uvádí i komentář k ustanovení § 178 odst. 1 daňového řádu: „Exekuční řízení nespočívá bezprostředně na hmotném právu, nýbrž na veřejné listině, z níž jednoznačně vyplývá dlužníková povinnost plnit, tj. na exekučním titulu. Exekuční orgán je exekučním titulem vázán a zásadně (tedy s určitými výjimkami) se nesmí zabývat jeho správností nebo tím, zda v řízení jeho vydání předcházejícímu nedošlo k vadám, jež mohly mít vliv na jeho správnost. Exekuční titul je základním věcným předpokladem exekuce. Správce daně vystupující v roli exekučního orgánu proto musí vždy v první řadě zkoumat, zda je exekuce podložena exekučním titulem. To zahrnuje i zkoumání otázky, zda exekuční titul není nicotný např. proto, že jej vydal orgán, který k tomu neměl pravomoc, neboť v takovém případě by exekuční titul vlastně ani neexistoval.“ (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žiškova M. *Daňový řád. Komentář*, II. díl. Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1097).*

Uvedená zásada, dle které se nesmí při nařízení exekuce příslušný orgán zabývat věcnou správností exekučního titulu, případně vadami, které by předcházely jeho vydání, je součástí konstantní judikatury Nejvyššího soudu ČR i Ústavního soudu ČR v případech civilních exekucí (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. 20 Cdo 554/2002, ze dne 20. 12. 2011, sp. zn. 20 Cdo 2214/2009, či ze dne 19. 9. 2008, sp. zn. 20 Cdo 3014/2008, či rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3006/11, nebo rozhodnutí téhož soudu ze dne 21. 5. 2012, sp. zn. I. ÚS 1129/12).

Proti nařízení exekuce tedy mohla žalobkyně ve vztahu k exekučním titulům – zajišťovacím příkazům – s úspěchem uplatňovat jen námitky, které se týkají splnění věcných předpokladů nařízení exekuce, tj. námitky ve vztahu k existenci exekučního titulu, jeho vykonatelnosti, zachování prekluzivní lhůty pro vymáhání daně, postižitelnost předmětu exekuce a dodržení pravidel k ochraně dlužníka.

Ve vztahu k existenci exekučních titulů žalobkyně žádné námitky neuplatnila. Protože soud musí k případným vadám, které by měly za následek nicotnost zajišťovacích příkazů, přihlídnout z úřední povinnosti, uvádí následující. V judikatuře správních soudů jsou konstantně za nicotná považována rozhodnutí, která trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Zmíněným závěrům odpovídá vymezení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 2 daňového řádu. Žádnou z uvedených vad u zajišťovacích příkazů, ale ani exekučních příkazů soud nenalezl.

Soud neshledal důvodnou žalobní námitku nepřezkoumatelnosti exekučního příkazu

na prodej nemovitých věcí v k. ú. ■■■ ze dne 2. 12. 2016, č. j. 1453446/16/2609-00540-507160.

Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je správní rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jak bylo o věci rozhodnuto, jehož výrok je nejasný, nesrozumitelný, rozporuplný, dále takové, jehož odůvodnění je v rozporu s výrokem. O takovou vadu se však v daném případě nejednalo. Z výroku exekučního příkazu je v souladu s § 178 odst. 2 písm. b) daňového řádu beze všech pochybností zřejmé, že jím byla nařízena exekuce prodejem specifikovaných nemovitých věcí k vymození nedoplatku 10 702 367 Kč. Součástí výroku exekučního příkazu je podle § 178 odst. 2 písm. d) daňového řádu odkaz na exekuční titul – jednotlivé zajišťovací příkazy, a to včetně uvedení konkrétních částek, na něž exekuční tituly zněly. Součet jednotlivých nedoplatků ve výši 1 982 450 Kč, 5 104 848 Kč, 433 884 Kč a 3 181 185 činí 10 702 367 Kč, tedy nedoplatek, k jehož vymození byl exekuční příkaz výslovně vydán. Částka součtu 8 719 917 Kč na str. 3 exekučního příkazu byla uvedena zjevně početně chybně, jednalo se o zřejmou chybu v psaní (následně opravenou rozhodnutím žalovaného o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 8. 2. 2017, č. j. 134822/17/2609-00540-507160), která nečinila exekuční příkaz nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost.

Žalobkyně předně namítala, že jí žalovaný nedal žádnou lhůtu k dobrovolnému splnění povinností uložených zajišťovacími příkazy, a brojila proti bezprostřednímu nařízení exekuce.

O vydání zajišťovacích příkazů ze dne 30. 11. 2016 byla žalobkyně téhož dne vyrozuměna, jak plyne z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1378127/16/2609-00540-507160. Téhož dne byly nařízeny daňové exekuce vydáním jednotlivých exekučních příkazů.

Zajišťovací příkazy byly správcem daně vydány podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle posledně uvedeného ustanovení platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, 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 sepiše o tom úřední záznam. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu musí z odůvodnění zajišťovacího příkazu vyplývat, v čem správce daně spatřuje naplnění podmínky nebezpečí prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, 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 žalobkyně důvody nebezpečí z prodlení zjištěny a posouzeny správně, je otázkou zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů, a tedy předmětem soudního přezkumu zajišťovacích příkazů, nikoli exekučních příkazů. Lze dodat, že ani případné zrušení exekučních titulů (zajišťovacích příkazů) k podané správní žalobě žalobkyně (věc vedená u zdejšího soudu pod. sp. zn. 59 Af 9/2017) nemůže mít vliv na formální a materiální vykonatelnost exekučního titulu v době nařízení exekuce (k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2013, č. j. 31 Af 147/2012 – 221).

Pro posouzení zákonnosti napadených exekučních příkazů bylo podstatné právě to, že zajišťovací příkazy byly vykonatelné již jejich vydáním dne 30. 11. 2016. Pokud tomu tak bylo, byl by naopak postup žalovaného, který by okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů nereflektoval, v rozporu se smyslem a účelem § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

Protože byly zákonné podmínky nařízení daňové exekuce v tomto směru naplněny, nelze hovořit o porušení základních zásad daňového řízení, kterých se žalobkyně dovolávala.

Žalobkyně žalovanému dále vytýkala, že ji nařízením exekuce na celý její majetek (peněžní účty, movité i nemovité věci) nepřiměřeně zatížil a znemožnil jí financování. Poukázala na § 5 odst. 3 daňového řádu a též § 175 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti zdůraznila, že již zřízením zástavního práva ve prospěch správce daně k movitým i nemovitým věcem žalobkyně bylo vymožení nedoplatku dostatečně zajištěno. Dále uváděla, že celková hodnota nemovitostí v k. ú. Bělá u Turnova několikanásobně vymáhaný nedoplatek převyšovala, dle znaleckého posudku totiž činila 119 985 800 Kč.

Zásada přiměřenosti je zakotvena v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. V daňové exekuci se pak podle § 177 odst. 1 daňového řádu přiměřeně použijí ustanovení § 263 a § 264 o. s. ř.

Podle § 263 odst. 1 o. s. ř. lze výkon rozhodnutí nařídit jenom v takovém rozsahu, jaký oprávněný navrhl a jaký podle rozhodnutí stačí k jeho uspokojení. Ustanovení § 263 odst. 2 o. s. ř. limituje počet způsobů exekuce, jichž lze souběžně stanovit. Podle uvedeného ustanovení platí, že navrhne-li oprávněný k vydobytí své peněžité pohledávky výkon rozhodnutí několika způsoby zároveň, ačkoli by k jejímu uspokojení zřejmě stačil pouze některý z nich, nařídí soud výkon rozhodnutí jen tím způsobem, který stačí k uspokojení pohledávky oprávněného. Ustanovení § 264 odst. 1 o. s. ř. doplňuje tuto úpravu tak, že navrhne-li oprávněný výkon rozhodnutí způsobem, který je zřejmě nevhodný, zejména vzhledem k nepoměru výše pohledávky oprávněného a ceny věci, z níž má být uspokojení této pohledávky dosaženo, může soud nařídit, a to po slyšení oprávněného, výkon rozhodnutí jiným vhodným způsobem.

K citovaným ustanovením existuje stabilní judikatura civilních soudů. V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. dubna 1997, sp. zn. 2 Cdon 378/96, se k otázce více způsobů provedení exekuce uvádí: „*Závěr soudu o tom, zda některá z více navrhovaných exekucí zřejmě postačí k uspokojení pohledávky oprávněného, bude na místě zásadně tehdy, jestliže je odůvodněn předpoklad, že pohledávku oprávněného lze uspokojit v přiměřeném čase jen některou (některými) z navržených exekucí, takže by se nařízení exekuce všemi navrhovanými způsoby (na základě všech návrhů) zároveň nutně jevílo jako šikana povinného. U těch způsobů exekuce, kde výtěžek z prodeje podléhá rozvrhu pro více oprávněných, popřípadě věřitelů, kteří přihlásili své pohledávky, má své místo další posouzení, totiž, zda vzhledem k pravidlům rozvrhu lze očekávat, že pohledávka oprávněného bude vůbec z výtěžku konkrétní exekuce uspokojena. Soud přitom vychází ze skutečností, které mu jsou známy v době rozhodování o návrhu na nařízení exekuce.*“ Z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 25. 8. 2004, č. j. 20 Cdo 1243/2004-62, vyplývá, že i když cena nemovitostí povinného navržených k prodeji přesahuje výši pohledávky, musí soud uvážit, „*zda je vůbec možné nařídit výkon způsobem jiným, který nejen povede k naplnění účelu výkonu (uspokojení vymáhané pohledávky), nýbrž i v přiměřené době. Není-li k dispozici taková alternativa způsobu výkonu, je nutno mít za vhodný i ten způsob, kdy rozdíl mezi výší vymáhané pohledávky a cenou předmětu výkonu, z něž má být uspokojena, je zřetelný, resp. značný.*“

Tuto svou úvahu Nejvyšší soud dále rozvinul v rozsudku ze dne 12. 9. 2006, sp. zn. 21 Cdo 2896/2005, kde uvedl: „*Jestliže ... oprávněná navrhla k vydobytí své peněžitě pohledávky výkon rozhodnutí prodejem všech (v návrhu specifikovaných) nemovitostí zapsaných v příslušném katastru nemovitostí, soud nemohl nařídít výkon rozhodnutí jen ohledně některých nebo některé z navrhovaných nemovitostí, jejichž cena by postačovala k uspokojení pohledávky oprávněné; při rozhodování o nařízení výkonu rozhodnutí totiž soud nemůže zjišťovat, jaký bude výnos zpeněžení té které nemovitosti. Povinným (jejich právnímu předchůdci) však nic nebránilo, aby jen část nemovitostí prodaly a z výtěžku prodeje uspokojily vymáhanou pohledávku oprávněné.*“

Správce daně je při nařízení daňové exekuce nepochybně limitován též § 175 odst. 2 daňového řádu, podle něhož zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude povinen daňový subjekt uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.

Předně soud ve shodě se žalovaným uvádí, že zřízení zajišťovacího zástavního práva k movitým a nemovitým věcem žalobkyně ve smyslu § 168 odst. 6 ve spojení s § 170 daňového řádu samo o sobě nařízení daňové exekuce k vymození nedoplatku nevylučuje. Jedná se o institut zajišťovací, který žalobkyni neomezuje v právu zástavním právem zatížené věci užívat, požívat a disponovat s nimi. Tedy nakládat s nimi i způsobem, kterým by mohla ztížit možnost jejich prodeje a negativně ovlivnit výtěžek z prodeje, tj. způsobem, který by mohl směřovat proti smyslu vydání zajišťovacích příkazů a jejich okamžité vykonatelnosti. Nelze tedy bez dalšího dospět k závěru, že zřízení zajišťovacího zástavního práva bylo zcela dostatečným zajištěním dosud nestanovené daňové povinnosti.

V projednávaném případě byly exekučními tituly zajišťovací příkazy, v nichž správce daně detailně popsal zjištěné majetkové poměry žalobkyně. V případech, jako je tento, kdy vymáhaná částka přesahuje 40 milionů Kč, není vydání více exekučních příkazů na vícero způsobů exekuce ničím neobvyklým. Soud zdůrazňuje, že správce daně nepochybně musí svou úvahu o rozsahu nařízení exekuce založit na výši vymáhaného nedoplatku a majetkových poměrech daňového subjektu. Činí tak však v momentu, kdy přesnou hodnotu movitých věcí a nemovitostí nezná a možný výtěžek nuceného prodeje pouze odhaduje, zejména též s ohledem na váznoucí zástavní práva, či jiné právní vady věcí.

Ze zajišťovacích příkazů a obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že žalovaný daňovou exekucí logicky postihl peněžní účty žalobkyně vedené u Komerční banky, a.s., ve smyslu § 190 odst. 1 daňového řádu. Na těchto účtech žalovaný ke dni 23. 11. 2016 zjistil zůstatky ve výši 2 360 237,79 Kč a 3 214,83 EUR. Vzhledem k tomu, že zjištěné zůstatky nepostačovaly k uhrazení celkové vymáhané částky a žalovaný současně nepostihl další účty vedené u ■■■■, a.s. a ■■■■, a.s. (nepochybně proto, aby umožnil žalobkyni pokračovat v podnikatelské činnosti a nakládat s částí finančních prostředků), nepostupoval nepřiměřeně, pokud daňovou exekucí postihl také další majetek žalobkyně.

Je třeba oponovat žalobkyni, že žalovaný vydáním exekučních příkazů na prodej movitých věcí postihl veškerý její movitý majetek a porušil rovněž ustanovení § 322 o. s. ř. tím, že postihl věci, které nezbytně nutně potřebuje k podnikání.

Daňová exekuce prodejem movitých věcí se v souladu s § 178 odst. 1 daňového řádu nařizuje exekučním příkazem. Podle § 203 odst. 1 daňového řádu platí, že daňová exekuce prodejem movitých věcí se provede sepsáním věcí, které podléhají exekuci a jejich následným zpeněžením, pokud to jejich povaha nevyklučuje. K uvedenému ustanovení odborná literatura uvádí: „*Nic nebrání tomu, aby podle § 323 odst. 1 o. s. ř. i v daňové exekuci byla exekuce nařízena buď s výslovným určením věcí, které mají být prodány nebo bez tohoto určení. Bude-li exekuční příkaz obsahovat taxativní výčet věcí, na něž se vztahuje exekuce, mohou být sepsány jenom tyto věci, a žádné jiné. Nařízení exekuce bez tohoto určení tak skýtá daňovému exekutorovi při soupisu věcí lepší pozici. Není však vyloučena ani varianta kombinující oba přístupy, tedy že v exekučním příkazu budou uvedeny některé věci, o nichž je správcí daně známo, že mohou být předmětem postihu, avšak půjde toliko o výčet příkladný, nevyklučující sepsání dalších věcí.*“ (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žiškova M. *Daňový řád. Komentář*, II. díl. Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1268).

V daném případě žalovaný vydal exekuční příkazy na prodej movitých věcí prvně uvedeným způsobem. Nařízení daňové exekuce se v souladu s § 203 odst. 1 daňového řádu vztahovalo pouze na movité věci, které byly následně daňovými exekutory sepsány. Konkrétně bylo exekucí postiženo pouze 10 osobních automobilů, které byly identifikovány v protokolu o soupisu věcí ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1448816/16/2607-00540-601258. I dle názoru soudu nejde o věci, které by byly ve smyslu § 322 odst. 3 o. s. ř. z exekuce vyloučeny. U osobních automobilů se nejedná o věci, které by žalobkyně, podnikající ve výrobě obalových materiálů, nezbytně nutně potřebovala ke své podnikatelské činnosti. Jak plyne z protokolu o místním šetření ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1450120/16/2609-00540-604116, po dohodě s žalobkyní nebyly do exekučního soupisu movitých věcí zahrnuty věci související s manipulací, dopravou a výrobou. Tedy věci zajišťující žalobkyni možnost ve své ekonomické činnosti pokračovat. Soud dodává, že součástí protokolu o soupisu movitých věcí pro účely nařízené exekuce je i výzva ve smyslu 204 odst. 4 a § 208 odst. 2 písm. b) daňového řádu k uhrazení vymáhaného nedoplatku. Ani z tohoto pohledu nebyl postup žalovaného v rozporu se zákonem.

Předpokládaný výtěžek z prodeje osobních automobilů, který byl v souladu s § 208 odst. 3 daňového řádu součástí protokolu o soupisu movitých věcí, ve výši 810 000 Kč by nepostačoval ani ve spojení s daňovými exekucemi příkázáním pohledávek z bankovních účtů žalobkyně k uspokojení vymáhané částky. Za takové situace, kdy žalovaný současně nemohl znát hodnotu nemovitostí žalobkyně, nebylo opět zjevně nepřiměřené, postihl-li souběžně daňovou exekucí též vícero nemovitostí žalobkyně.

Žalobkyně se nařízené exekuci brání především poukazem na hodnotu nemovitostí v k. ú. ■■■, jejichž odhadní cena 119 985 800 Kč podle znaleckého posudku Ing. ■■■ poř. č. ■■■ ze dne 20. 4. 2016 převyšuje vymáhanou částku. K tomu je třeba uvést, že soud zákonnost napadených exekučních příkazů přezkoumává v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. k okamžiku jejich vydání. Z vyjádření žalovaného i obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalovaný neměl zmíněný znalecký posudek v době nařízení exekuce k dispozici. Tento posudek žalobkyně předložila až dne 16. 12. 2016 ke svým odvoláním proti zajišťovacím příkazům. Žalovanému nelze vytýkat, pokud při svých úvahách o rozsahu daňové exekuce vycházel ve vztahu k nemovitému majetku žalobkyně z údajů známých mu z jeho činnosti.

Tedy v daném konkrétním případě z údajů o hodnotě staveb a pozemků, jak byly žalobkyní uvedeny v účetní rozvaze ke dni 31. 12. 2015, podle kterých činil odhad možného výtěžku cca 31 milionů Kč s přihlédnutím, že žalobkyně je v případě některých nemovitostí pouze jejich spoluvlastníkem. Žalovaný také nemohl přehlédnout, že celá řada ostatních movitých věcí ve vlastnictví žalobkyně je zatížena zástavním právem k zajištění pohledávek věřitelů, stejně jako její nemovitosti v k. ú. ■■■, na kterých vázne zástavní právo k zajištění pohledávky ve výši 120 milionů Kč a pohledávek budoucích.

Za dané situace nebylo vydání exekučních příkazů na přikázání pohledávek ze dvou bankovních účtů žalobkyně, na prodej movitých věcí a nemovitostí v k. ú. ■■■ a k. ú. ■■■ zjevně v nepoměru k celkové vymáhané částce převyšující 43 milionů Kč. Soud neshledal postup žalovaného v rozporu se zásadou přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu, ani ustanoveními § 263 a § 264 o. s. ř.

Nelze ani hovořit o porušení § 175 odst. 2 daňového řádu pro nepoměr exekučních nákladů a vymáhané částky. Žalovaný případně odkázal na § 182 odst. 3 daňového řádu, podle něhož jsou v daném případě exekučními náklady pouze hotové výdaje při provádění exekuce, nikoli náklady za nařízení daňové exekuce, ani náklady na výkon prodeje. Exekučními tituly byly totiž zajišťovací příkazy.

Uvedené lze shrnout tak, že v době, kdy žalovaný jednotlivé exekuční příkazy vydal, nebyly známy žádné skutečnosti svědčící o tom, že by byla nařízená exekuce jako celek zjevně nepřiměřená, excesivní či dokonce šikanózní.

Nadto lze uvést, že žalobkyně, pokud měla poznatky a důkazy o tom, že daňová exekuce byla nařízena nepřiměřeně, mohla proti konkrétnímu způsobu nařízení exekuce brojit návrhem na zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. i), případně i j) daňového řádu. Nevhodnost rozsahu nařízené exekuce vyjde najevo často až v jejím průběhu. Ve fázi nařízení exekuce lze dospět k závěru o její nezákonnosti z důvodu nepřiměřenosti tehdy, pokud měl již v tomto okamžiku správce daně najisto postaveno, že určitý způsob provedení exekuce je zřejmě nevhodný, nebo měl k dispozici jednoznačné informace o tom, že k uspokojení daňové pohledávky postačí jen určitý způsob. Tak tomu však podle názoru soudu v přezkoumávaném případě nebylo.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na shora uvedené argumenty dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobkyní nebyly opodstatněné. Soud proto žaloby jako nedůvodné zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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.

Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením nad

rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, soud proto rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Liberci dne 30. října 2017.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu