



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. Ondřeje Bartoše a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **Ing. L.A.**, nar. X
bytem X
zastoupen společností vykonávající daňové poradenství DPE servis a. s., IČ 25927388, se sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1, za kterou jedná Ing. Zdeněk Urban, prokurista

proti
žalovanému **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
se sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2021, č. j. 1262550/21/2808-00540-609420

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým rozhodl o námitce žalobce proti exekučním příkazům správce daně na příkázání pohledávky z účtu ze dne 14. 6. 2021, č. j. 1207465/21/2808-00540-609420, č. j. 1207438/21/2808-00540-609420, č. j. 1207289/21/2808-00540-609420 a č. j. 1207530/21/2808-00540-609420. Exekuční příkazy byly vydány k vymožení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob a dani z přidané hodnoty ve výši 892 025 Kč a exekučních nákladů ve výši 17 840 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný námitku žalobce zamítl.

II.

Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Namítal, že žalovaný postižením bankovních účtů žalobce exekučními příkazy nepřiměřeně zasáhl do jeho vlastnického práva. Žalovaný jako správce daně byl podle § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „d. ř.“), povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobce jako daňového subjektu a používat při vyžadování plnění jeho povinností jen takové prostředky, které jej nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Žalovaný byl povinen postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásah do vlastnického práva. Žalovaný přitom k zajištění neuhrazené daně zřídil rozhodnutím ze dne 14. 6. 2021, č. j. 1207696/21/2808-00540-609420, zástavní právo k nemovitým věcem ve vlastnictví žalobce, nacházejících se v kat. úz. Litomyšl. Žalovaný tedy měl zajištěnou úhradu daňové pohledávky zřízením zástavního práva k nemovitostem v hodnotě převyšující výši daňového nedoplatku. Daňová exekuce vedená formou exekučních příkazů k příkázání pohledávky z účtů žalobce tak byla nadbytečná. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, podle jehož závěrů je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být daňovým subjektem uhrazena postupně a v rozumné době, je třeba upřednostnit tuto variantu se zajištěním prostřednictvím zástavního práva před okamžitým uspokojením s rizikem ekonomické likvidace daňového subjektu. Žalobce poukázal také na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Namítl, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s námitkami žalobce. Totožnou argumentaci uplatnil žalobce i v replice na vyjádření žalovaného ze dne 14. 2. 2022.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

3. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve svém vyjádření uvedl, že princip přiměřenosti, zakotvený v § 5 odst. 3 d. ř., na který se žalobce odvolává, je vázán na splnění podmínky, že i méně zatěžující prostředky ještě musí umožnit dosažení cíle správy daní; tímto cílem je podle § 1 odst. 2 d. ř. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně je k tomu vybaven příslušnou pravomocí, kterou je jako orgán veřejné moci povinen řádně a neprodleně uplatňovat – nemůže tak obstát názor, že by s odvoláním na zásadu přiměřenosti správce daně měl být v podstatě nečinný s odůvodněním, že ke splnění daňové povinnosti může dojít kdykoli později. Správce daně je totiž vázán také zásadou oficiality (§ 9 odst. 2 d. ř.). Žalovaný poukázal na to, že před úkony v zajišťovacím a exekučním řízení upozornil dne 21. 5. 2021 žalobce podle § 153 odst. 3 d. ř. o výši nedoplatků a upozornil jej na následky spojené s jejich neuhrazením; zde byl žalobce také poučen o možnosti požádat o posečkání úhrady daně nebo o povolení rozložení úhrady na splátky. Na toto upozornění žalobce nijak nereagoval. K souběhu daňové exekuce a zřízení

zástavního práva žalovaný uvedl, že daňový řád upravuje zajištění daní zřízením zástavního práva a daňovou exekuci jako samostatné právní instituty s odlišnou funkcí. Proto je jejich souběh umožněn a ve správní praxi také běžně využíván. Zřízení zástavního práva má primárně zajišťovací funkci, realizace funkce uhrazovací prostřednictvím prodeje zástavy je krajním řešením a uplatní se až ve tehdy, pokud se jiné způsoby vymáhání ukážou jako bezvýsledné. Nelze tak souhlasit s názorem žalobce, že zřízení zástavního práva bez dalšího zajišťuje zaplacení daně a proto má přednost před daňovou exekucí. Prodej nemovitých věcí je také zjevně intenzivnějším zásahem do práv daňového subjektu, než jednorázové exekuční příkázání pohledávky z účtu. Pokud jde o odkaz na judikát Nejvyššího správního soudu, pak žalobce záměrně přehlíží, že tento se týkal postupů v souvislosti se zajišťovacím příkazem podle § 167 a násl. d. ř., nikoli postupů v souvislosti se zajištěním a vymáháním splatné daně. Postup žalovaného v daném případě byl zcela obvyklý; ochranu před vyplacením všech peněžních prostředků z účtu poskytovala žalobci ustanovení § 304a a § 304b zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť podmínky pro takový postup byly splněny (§ 51 s. ř. s.).
5. Žaloba není důvodná.
6. Nejprve se krajský soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce tvrdil, že žalovaný se nevypořádal se všemi jím vznesenými námitkami vůči exekučním příkazům; pokud by tomu tak skutečně bylo, bylo by třeba napadené rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou natolik závažnou, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, nelze vůbec věcně posuzovat jeho zákonnost a správnost. Krajský soud však námitku nepřezkoumatelnosti neshledal důvodnou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění plyne vztah mezi skutkovou stránkou věci na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry lze považovat za srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu ve skutkových zjištěních. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného lze seznat, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce jsou nedůvodné a prvostupňové rozhodnutí je správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami; napadené rozhodnutí tak není zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti a krajský soud se jím mohl věcně zabývat.
7. Krajský soud se po provedeném soudním přezkumu ztotožnil s odůvodněním napadeného rozhodnutí žalovaného, na které v podrobnostech odkazuje a níže pak uvádí stěžejní argumentaci, na jejímž základě byla žaloba zamítnuta. Smyslem soudního přezkumu není znovu a podrobně opakovat argumentaci vyjádřenou již v předchozích fázích řízení, proto

lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění odkazovat; tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12). Platí také, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že je krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19; rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz).

8. Skutková stránka věci nebyla mezi stranami sporná, proto krajský soud na tomto místě pouze stručně rekapituluje podstatné skutkové okolnosti tak, jak vyplynuly ze správních spisů. Z výkazu nedoplatků ze dne 18. 5. 2021 vyplývá, že žalobce byl ke dni 17. 5. 2021 v prodlení s úhradami splatných daní v částce 892 025 Kč. Žalobce byl o výši nedoplatku vyrozuměn přípisem ze dne 21. 5. 2021. Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2021, č. j. 1207696/21/2808-00540-609420, bylo zřízeno zástavní právo k nemovitým věcem v SJM žalobce a jeho manželky v kat. úz. Litomyšl (přesné označení nemovitostí je pro posuzovanou věc nadbytečné), a to k zajištění uvedených daňových pohledávek; zápis do katastru nemovitostí byl proveden 8. 7. 2021 správními účinky k 14. 6. 2021. K předmětným nemovitým věcem bylo evidováno smluvní zástavní právo s lepším pořadím. Z úplného výpisu dotazů a všech odpovědí poskytovatelů peněžních služeb z elektronické databáze ADIS pořízeného dne 22. 11. 2021 vyplynuly zůstatky žalobce na účtech v řádu nižších desítek tisíc korun. Rozhodnutími ze dne 23. 6. 2021 byla daňová exekuce příkázáním pohledávek z účtů u poskytovatelů platebních služeb zastavena pro úhradu včetně exekučních nákladů.
9. Žalovaný správně poukázal na skutečnost, že předmětem přezkumu v posuzované věci v řádném rozsahu není oprávněnost zřízení zástavního práva v dané věci, neboť tato otázka nebyla předmětem správního řízení. Předmětem přezkumu tak zůstává přiměřenost vedení daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobce za současné existence zástavního práva k nemovitostem žalobce.
10. Podle § 5 odst. 3 d. ř. „[s]právce 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.“ Podle § 175 odst. 2 d. ř. „[s]právce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.“ Podle § 176 odst. 1 písm. a) d. ř. „[e]xekučním titulem je výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní“. Podle § 178 odst. 1 d. ř. „[d]aňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.“ Podle § 190 odst. 1 d. ř. „[d]aňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb se provede odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu, vedeného v jakékoliv měně, do výše částky uvedené v exekučním příkazu a jejich vyplacením správci daně. Exekuční příkaz se doručí poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi.“ Podle § 190 odst. 2 d. ř. „[p]oskytovatel platebních služeb je povinen od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce nevyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka, ze kterého je

příkázána pohledávka, neprovádět na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládat, a to až do výše částky uvedené v exekučním příkazu; to se týká i peněžních prostředků, které dojdou na tento účet do 6 měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučního příkazu.“ Podle § 170 odst. 1 d. ř. „[s]právce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.“

11. Žalobce nerozporoval existenci, materiální či formální vykonatelnost výkazu nedoplatků sestaveného z údajů evidence daní jakožto exekučního titulu ani splnění formálních obsahových náležitostí exekučních příkazů. Proto se soud splněním těchto zákonných podmínek pro nařízení exekuce nezabýval.
12. Je třeba přisvědčit žalovanému, že zástavní právo z rozhodnutí správce daně podle § 170 d. ř. a daňová exekuce podle § 177 a násl. d. ř. jsou samostatné instituty s rozdílnými funkcemi. To lze dovodit již ze systematiky právní úpravy, kdy zástavní právo je institutem systematicky zařazeným do dílu 4 – Zajištění daní, daňová exekuce je pak zařazena do dílu 5 – Vymáhání daní – hlavy V části třetí daňového řádu. Z toho lze systematickým výkladem dovodit, že zatímco zástavní právo jako institut řízení zajišťovacího plní především (nikoli ovšem výlučně) funkci zajišťovací, daňová exekuce je aktem samotného vymáhání daně. Zákon pak souběh obou institutů nevyklučuje, nýbrž jej předpokládá (viz např. § 197 odst. 2 d. ř., k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28).
13. Žalobce vystavěl žalobní argumentaci na základní tezi, podle níž byla v dané věci úhrada vykonatelných daňových povinností dostatečně zajištěna zřízením zástavního práva k nemovitým věcem, jejichž hodnota podle žalobce podstatně převyšovala výši daňových nedoplatků. Za této situace bylo dle přesvědčení žalobce nepřiměřené a nezákonné, pokud žalovaný přistoupil současně k vydání exekučních příkazů. Krajský soud toto přesvědčení nesdílí. Jak již bylo řečeno, zřízení zástavního práva samo o sobě nevyklučuje následné či souběžné vedení daňové exekuce. Protože pak zástavní právo plní primárně jinou funkci (zajišťovací), stěží lze shledat nepřiměřenost následného či souběžného vedení daňové exekuce, navíc způsobem, který krajský soud – ve shodě s žalovaným – shledává méně invazivní do právní sféry žalobce, než jaký by představoval výkon uhrazovací funkce zástavního práva prostřednictvím jeho realizace. Krajský soud je přesvědčen, že zásah do vlastnického práva k věcem druhově (genericky) určeným – zde peněžním prostředkům na bankovních účtech žalobce – je vzhledem k jejich zastupitelnosti méně intenzivním narušením právní sféry jednotlivce, než zásah do vlastnického práva k věcem určeným individuálně a tedy věcem nezastupitelným – zde nemovitostem ve vlastnictví žalobce a jeho manželky. Ve světle těchto závěrů nelze námitce nepřiměřenosti žalovaným zvoleného způsobu vedení daňové exekuce přisvědčit.
14. Pro doplnění lze předestřít závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2021, č. j. 8 Afs 27/2018-55, body 33 a 34: „[p]ři posuzování přiměřenosti vymáhání uložené povinnosti je nutné mít na paměti, že správce daně musí i v rámci daňové exekuce volit nejmírnější prostředek, který však zároveň ještě naplňuje cíl daňového řízení [...]. Zásadu přiměřenosti není možné interpretovat tak, že nelze provést daňovou exekuci, pokud správci daně zbývá jen jeden způsob, a ten se jeví být nepřiměřeným. Takový výklad by byl rozporný s cílem daňového řízení (srov. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.: Daňový řád.

Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 663). Ačkoliv je tedy pravdou, že správce daně musí postupovat tak, aby co nejméně zasáhl subjektivní práva daňového subjektu, pokud zde na základě konkrétních okolností případu neexistuje jiný, méně zatěžující způsob výkonu uložené povinnosti, je nutné využít zbývající zákonem stanovené postupy, které sice pro daňový subjekt citelný zásah do jejich práv představují, ale jsou schopné dosáhnout cíle. Pokud tedy s ohledem na majetkovou situaci stěžovatelky neexistuje jiný mírnější a vhodnější způsob, jak exekučním titulem stanovenou povinnost vymoci, je na místě přistoupit k daňové exekuci, která představuje citelný zásah a ve svém důsledku může vést k podstatnému omezení podnikatelské činnosti. Nařízení exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí je pak chápáno jako krajní možnost, ke které je nutné přistoupit, až pokud nejsou jiné způsoby exekuce možné [sic].“ Krajský soud odkazuje i na obdobné závěry vyjádřené v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 12. 2021, č. j. 55 Af 24/2019-42, bod 23: „[ž]alovaný by sice mohl přistoupit k příkázání prodeje zatížených nemovitých věcí, a využít tak uhrazovací funkce zástavního práva, jak namítá žalobkyně, nicméně prodej nemovitých věcí by měl být zvolen až v případě, že není jiný (méně zasahující do práv dlužníka) způsob exekuce možný nebo vhodný. Právě příkázání pohledávky z účtů žalobkyně bylo dle soudu vhodnějším a přiměřenějším způsobem exekuce než prodej zatížených nemovitých věcí.“ V posuzované věci navíc žalovaný po zřízení zástavního práva nemohl s jistotou očekávat, jaká část výtěžku z prodeje zástavy by mu připadla k uspokojení daňových nedoplatků, neboť zde byl zástavní věřitel s lepším pořadím. Jinými slovy, možnost realizace uhrazovací funkce zástavního práva byla zatížena prvkem nejistoty, což podporuje závěr o přiměřenosti souběžného vedení daňové exekuce.

15. Nelze pak závěrem nezmínit skutečnost, že celý postup žalovaného byl vyvolán porušením právní povinnosti ze strany žalobce, navzdory tomu, že – jak uvedl žalovaný – žalobci byl poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby svou daňovou povinnost splnil. Dne 24. 5. 2021 mu bylo doručeno vyrozumění o výši nedoplatků, kde byl žalobce upozorněn na následky spojené s jejich neuhrazením. Žalobce byl rovněž poučen o možnosti požádat o posečkání úhrady daně nebo o povolení rozložení úhrady na splátky. Žalobce se ovšem žádné z těchto dobrodiní zákona ani nepokusil využít, a vlastní nečinností se dostal do prodlení s úhradou daňové povinnosti; nečinný pak zůstal až do doby nařízení daňové exekuce.
16. I vzhledem k těmto okolnostem krajský soud neshledal postup žalovaného rozporným se zásadou přiměřenosti ani s jinými zásadami daňového řízení. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, nedopustil se excesu a zvolil způsob exekuce, který nebyl zjevně nepřiměřený ani nevhodný. Soud proto shledal uplatněné žalobní námítky nedůvodnými.

V.

Závěr a náklady řízení

17. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námítky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
18. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnému

orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Pardubice 5. května 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu