



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **SOMMER a vnuk s.r.o.**, IČO: 25366017
sídlem Palouky 615, Hostivice

zastoupená advokátem JUDr. Lukášem Slaninou
sídlem V Jámě 699/1, Praha

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2019 č. j. 4729203/19/2102-80541-203701,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2019 č. j. 4729203/19/2102-80541-203701, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jejího zástupce JUDr. Lukáše Slaniny.

Odůvodnění:

Vymezení věci

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.“) podanou dne 20. 12. 2019 domáhá zrušení v záhlaví označeného exekučního příkazu (dále jen „exekuční příkaz“), jímž byla k vymožení daňových nedoplatků žalobkyně a exekučních nákladů v souhrnné výši 58 949 Kč nařízena daňová exekuce prodejem nemovitých věcí, a to pozemku p. č. XA, jehož součástí je stavba – rodinný dům č. p. XB, a pozemků p. č. XC a XD, jehož součástí je stavba bez čísla popisného, v k. ú. X, obec X, zapsaných na listu vlastnictví č. XE (dále jen „nemovité věci“) podle § 178 odst. 1 a 5 písm. f) a § 218 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „o. s. ř.“).

Obsah podání účastníků

2. Za prvé žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost exekučního příkazu pro nedostatek důvodů. Žalovaný nevyrozuměl žalobkyni o existenci nedoplatku a neumožnil dobrovolné splnění jejích povinností podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Z judikatury správních soudů vyplývá, že pokud správce daně nepostupuje podle § 153 odst. 3 daňového řádu, musí řádně odůvodnit, proč tak neučinil. Žalobkyně má za to, že závěry judikatury je na místě analogicky aplikovat i na stávající právní úpravu, která oproti předchozí neobsahuje možnost podat odvolání proti exekučnímu příkazu. Jestliže není možné podat proti exekučnímu příkazu odvolání, měl by správce daně dbát, aby svůj postup řádně odůvodnil přímo v exekučním příkazu. Žalovaný rovněž bez jakékoliv přezkoumatelné správní úvahy zvolil způsob daňové exekuce prodejem nemovitých věcí, byť by vzhledem k výši daňového nedoplatku byly vhodnější jiné způsoby exekuce.
3. Za druhé žalobkyně namítá nezákonnost exekučního příkazu. Žalobkyně si je vědoma, že postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu je v diskreční pravomoci správce daně. Má však za to, že aplikace správního uvážení, zda postupovat podle tohoto ustanovení, nemůže být nahodilá, což vyplývá z § 6 odst. 1 a § 8 odst. 2 daňového řádu. Z judikatury správních soudů vyplývá, že správce daně je povinen zohlednit veškeré relevantní skutečnosti, mimo jiné ochotu daňového subjektu spolupracovat či výši vymáhaného nedoplatku. Tento názor podporuje důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku č. 686/2 z roku 2009 a sněmovnímu tisku č. 580 z roku 2019, odborná literatura, zprávy o šetření Veřejného ochránce práv, případně i odborné příspěvky pracovníka finanční správy (žalobkyně odkazuje na příspěvek Mgr. S. Ř. z Odvolacího finančního ředitelství). Navíc se zčásti jednalo o nedoplatky, u nichž žalobkyně usilovala o jejich prominutí (pokuta ze dne 9. 4. 2019, č. j. 1714314/19/2102/52521-209395, ve výši 30 000 Kč za leden 2019), mj. i prostřednictvím správní žaloby vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 51 Af 40/2019 (takovou spisovou značku zdejší soud neeviduje, jde zřejmě o sp. zn. 51 Af 20/2019, pozn. soudu). Žalovaný přitom zamítl žádost o prominutí pokuty jen krátce před vydáním exekučního příkazu. Žalobkyně je stabilní a dlouhodobě fungující obchodní společnost, která řádně plní své závazky, odvádí daně a disponuje dostatečným majetkem k úhradě tak bagatelní pohledávky, jaká byla vymáhána exekučním příkazem. Žádné okolnosti nenasvědčovaly tomu, že by snad v tomto konkrétním případě neměla dostát svým povinnostem. Přinejmenším žádné takové okolnosti žalovaný ani náznakem nezmínil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak postupoval nevhodně ve vztahu k veřejným prostředkům. Jednoduchá neformální výzva by vedla ke stejném výsledku při vynaložení řádově menšího množství práce. Žalobkyně je nadto zbytečně nucena hradit

náklady exekučního řízení. Žalobkyně má za to, že žalovaný excesivně vybočil při aplikaci § 153 odst. 3 daňového řádu z mezí správního uvážení.

4. Za třetí žalobkyně namítá nepřiměřenost exekučního příkazu, neboť způsob daňové exekuce prodejem nemovitých věcí je zjevně nepřiměřený výši a povaze vymáhaného nedoplatku (pokud pomine skutečnost, že exekuce nemusela být vůbec zahájena, resp. byla zahájena předčasně). Podle žalobkyně i průměrně informovaný laik usoudí, že hodnota nemovitých věcí (rodinný dům a pozemky ve Středočeském kraji v obci H., která těsně sousedí s Prahou) značně převyšuje hodnotu vymáhaného nedoplatku, která je navíc konečná, jelikož se nezvyšuje o přirůstající příslušenství. S ohledem na objemy daňových povinností, které v průběhu minulých let žalobkyně hradila, se jedná o zanedbatelnou částku. Žalobkyni navíc nelze považovat za notorického daňového dlužníka. Tento způsob provedení exekuce by sám o sobě byl zcela nepřiměřený, tedy v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný však ještě posílil negativní a neúměrně zatěžující dopady svého postupu souběžným zajištěním totožného bagatelního nedoplatku zřízením zástavního práva k totožným nemovitým věcem. Již doručení exekučního příkazu přitom bránilo žalobkyni v jakémkoliv nakládání s dotčenými nemovitými věcmi, včetně jejich zatížení podle § 219 daňového řádu. Žalovaný měl zohlednit, že daňová exekuce i zřízení zástavního práva jsou citelnými zásahy do vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základní práv a svobod, vyhlášené pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“). V této souvislosti žalobkyně odkazuje na judikaturu Ústavního soudu týkající se přiměřenosti exekuce. Namítá, že žalovaný se neřídil ani jakoukoliv posloupností způsobů provedení exekuce podle § 264 o. s. ř. ve spojení s § 177 odst. 1 daňového řádu.
5. Přestože byla daňová exekuce zastavena, má pro žalobkyni projednání žaloby zásadní význam, a to zejména s ohledem na možnost uplatnění nároku na náhradu škody, resp. přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). Byť žalobkyně uhradila nedoplatky již dne 25. 10. 2019, byla nucena po dobu několika týdnů čelit nepříznivým následkům jednání žalovaného. Až na základě urgencye právního zástupce žalobkyně žalovaný vydal dne 7. 11. 2019 rozhodnutí o zastavení exekuce č. j. 4876660/19/2102-80541-203701 (dále jen „rozhodnutí o zastavení exekuce“) a zahájil kroky směřující k výmazu zápisů v katastru nemovitostí. Dne 19. 11. 2019 byl dokonce proveden vklad zástavního práva pro nedoplatky a tento zápis byl z listu vlastnictví vymazán až dne 3. 12. 2019. Zveřejněný stav zápisu v katastru nemovitostí tak vyvolával dojem, že žalobkyně je mnohonásobným dlužníkem, který neplní své závazky, a proto musí být proti ní vedeno exekuční řízení, resp. pohledávky zajišťovány zástavním právem.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že byť odůvodnění obsahuje pouze jednu větu, ve výroku exekučního příkazu je specifikován dluh, a tedy i důvod vydání exekučního příkazu. Dle žalovaného tento způsob odůvodňování exekučních příkazů odpovídá dlouhodobé zavedené praxi. Daňovým subjektům tato skutečnost obvykle nečiní žádné potíže a ani je nekrátí na jejich právech.
7. K druhému žalobnímu bodu uvádí, že vyrozumění o existenci nedoplatků podle § 153 odst. 3 daňového řádu je postup fakultativní, který v daném případě nevyužil, jelikož si žalobkyně nepochybně byla vědoma existence splatného dluhu. Předmětný dluh byl

totiž předmětem soudního řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 51 Af 40/2019 (správně 51 Af 20/2019), jemuž předcházelo několikaměsíční řízení. Žalovaný nesouhlasí, že by exekuce byla vedena předčasně, jelikož daňový dluh byl již splatný.

8. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že zákon nestanovuje závazný způsob provádění exekuce. Žalovaný zvolil způsob, který se mu v danou chvíli jevil jako nejvhodnější. Byť zpětně připouští, že tento způsob nemusel být považován za nejideálnější, fakticky nezpůsobil žalobkyni žádnou újmu. Ačkoliv lze formálně spatřovat nepoměr mezi výší daňového nedoplatku a zvoleným způsobem exekuce, reálně nedošlo k negativnímu zásahu do práv žalobkyně nad rámec toho, že byl vymáhán daňový nedoplatek, s jehož existencí byla žalobkyně srozuměna. Žalovaný tvrdí, že cíl správy daní byl naplněn, jelikož nedoplatek byl uhrazen a daňová exekuce byla ukončena, aniž by došlo k realizaci prodeje nemovité věci. Byť tedy žalovaný připouští, že jím zvolený postup „nepředstavuje ideál ‚procesní čistoty‘ správy daní“, domnívá se, že nedošlo k natolik intenzivnímu zásahu do práv žalobkyně, aby kvůli němu muselo dojít ke zrušení pravomocného rozhodnutí, a tím i k citelnému zásahu do právní jistoty zúčastněných stran.
9. Žalobkyně v replice opakuje svoji předchozí argumentaci. Dále uvádí, že žalovaný ani ve vyjádření k žalobě neosvětlil proces správního uvážení, který jej vedl k volbě způsobu exekuce prodejem nemovité věci. Žalobkyně odmítá argumentaci žalovaného, že zvolený způsob exekuce byl vhodný, jelikož vedl ke kýženému výsledku. Správní uvážení se nemůže řídit principem „účel světlí prostředky“. Žalobkyně je přesvědčena, že zvolený způsob exekuce byl reálně způsobilý přivodit jí újmu, a pokud se tak nestalo, tak pouze díky jejímu aktivnímu přístupu. Žalobkyně rozhodně nemůže vyloučit, že zveřejnění daňové exekuce v katastru nemovitostí ji poškodilo přinejmenším reputačně.

Obsah správního spisu

10. Soud ze správního spisu zjistil, že dne 24. 10. 2019 žalovaný sestavil výkaz nedoplatků ke dni 23. 10. 2019 pod č. j. 4729204/19/2102-80541-203701 (dále jen „výkaz nedoplatků“). Daňové nedoplatky tvořily pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením, a to pokuta ze dne 9. 4. 2019 ve výši 26 795 Kč, splatná dne 5. 6. 2019, č. j. 1714314/19/2102-52521-209395 (dále jen „pokuta č. 1“), pokuta ze dne 9. 5. 2019 ve výši 30 000 Kč, splatná dne 4. 7. 2019, č. j. 2798204/19/2102-52521-209395 (dále jen „pokuta č. 2“), a ze dne 17. 5. 2019 ve výši 1 000 Kč, splatná dne 8. 7. 2019, č. j. 2856712/19/2102-52521-209395 (dále jen „pokuta č. 3“), tedy v souhrnné výši 57 795 Kč (dále jen „pokuty“).
11. Exekučním příkazem ze dne 24. 10. 2019 byla nařízena exekuce prodejem nemovitých věcí (vyjmenovaných v bodě 1 tohoto rozsudku) k vymožení nedoplatku ve výši 57 795 Kč a exekučních nákladů ve výši 1 154 Kč, tedy v souhrnné výši 58 949 Kč. Ve výroku exekučního příkazu je uveden výpis z výkazu nedoplatků. Odůvodnění exekučního příkazu zní: „*Shora uvedený dlužník neuhradil správci daně nedoplatky uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí.*“
12. Dne 24. 10. 2019 žalovaný vydal rovněž rozhodnutí o zřízení zástavního práva č. j. 4729001/19/2102-80541-203701 (dále jen „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“) k zajištění daňové pohledávky v souhrnné výši 57 795 Kč za výše uvedené pokuty, a to ke stejným nemovitým věcem a se stejným stručným odůvodněním.

13. Ve správním spisu je dále založen výpis z katastru nemovitostí prokazující stav evidovaný ke dni 7. 11. 2019, ze kterého vyplývá, že byl exekuční příkaz o prodeji nemovitých věcí zapsán dne 4. 11. 2019 s právními účinky ke dni 24. 10. 2019. Dne 7. 11. 2019 vydal žalovaný rozhodnutí o zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jelikož byla celá dlužná částka včetně exekučních nákladů uhrazena. Téhož dne byl podán návrh na výmaz zástavního práva na základě potvrzení o zániku zástavního práva ze dne 7. 11. 2019. Ve spise je dále založeno sdělení Katastrálního úřadu pro Středočeský kraj, katastrálního pracoviště Praha-západ, ze dne 8. 11. 2019, o vyznačení plomby u nemovitých věcí na základě potvrzení o zániku zástavního práva. Dále je založeno vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 7. 11. 2019 o výmazu zástavního práva.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přitom dospěl k závěru, že je žaloba přípustná, neboť v době vydání napadených rozhodnutí nebylo proti exekučnímu příkazu přípustné odvolání a námitky podle § 159 daňového řádu nebyly považovány za řádný opravný prostředek [srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/20019 Sb. NSS]. Následná změna právní úpravy obsažená v § 159 daňového řádu účinná ode dne 1. 1. 2021 není pro posouzení věci relevantní.
15. Soudu je z úřední činnosti známo, že rozsudkem ze dne 19. 4. 2021, č. j. 51 Af 20/2019-30, zrušil rozhodnutí ze dne 9. 9. 2019, č. j. 4297299/19/2102-52521-209395, o zamítnutí žádosti žalobkyně o prominutí pokuty ve výši 30 000 Kč uložené mu za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením za leden 2019, která byla uložena platebním výměrem ze dne 9. 4. 2019, č. j. 1714314/19/2102-52521-209395 (označené číslo jednací a datum vydání platebního výměru se shoduje s pokutou č. 1 ve výkazu nedoplatků, ovšem liší se v její výši). Nelze tak vyloučit, že správce daně po zrušovacím rozsudku č. j. 51 Af 20/2019-30 vyhověl žádosti o prominutí pokuty a exekuční titul nyní napadeného exekučního příkazu ve vztahu k pokutě č. 1 tedy v mezidobí po podání žaloby v projednávané věci zanikl. To však samo o sobě nemá žádný vliv na aktivní věcnou legitimaci žalobkyně nebo na existenci předmětu řízení či jiných podmínek řízení. Jde o skutečnost, která nastala po vydání napadeného rozhodnutí, a proto k ní nelze v tomto řízení přihlížet (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Soud se dále zabýval otázkou, zda má na posouzení věci vliv zastavení exekuce nařízené exekučním příkazem. Této otázce se věnoval NSS v rozsudku ze dne 23. 9. 2021, č. j. 5 Afs 310/2018-24 (srov. body 20 až 26 rozsudku), ve kterém dospěl k závěru, že nejde o případ, kdy by bylo legitimní připustit prolomení pravidla obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s. Uvedl, že pokud jde o skutkovou větev pravidla § 75 odst. 1 s. ř. s., soudy přistoupily k jeho prolomení pouze výjimečně v případech, kdy by (s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci) nebylo možné důslednou aplikaci shora zmiňovaného ustanovení s. ř. s. z ústavně právního hlediska akceptovat. NSS uvedl, že „[a]ni rozhodnutí o úplném zastavení exekuce nemá za následek zrušení exekučního příkazu a nejedná se o procesní situaci, kterou judikatura NSS označuje za odpadnutí předmětu řízení (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 19. 5. 2011, č. j. 1 As 39/2011-60, nebo ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Af 143/2006-95). Žalobou napadený exekuční příkaz je stále pravomocným rozhodnutím, které zasáhlo do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Jeho vydáním došlo k zahájení

(provádění) daňové exekuce a v tomto důsledku přinejmenším k zásahu do vlastnického práva stěžovatele garantovaného článkem 11 Listiny základních práv a svobod.“ V důsledku následného zastavení exekuce tedy nedošlo k odpadnutí předmětu řízení a soud je povinen exekuční příkaz v mezích žalobních bodů přezkoumat. Rozhodování soudu bude mít tedy podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím může být obecně otevření cesty k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb.

17. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.].
18. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť postupoval podle § 76 odst. 1 s. ř. s.

Posouzení žaloby

19. Soud předesílá, že soudní přezkum exekučních příkazů je zaměřen toliko na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provádění exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod. I v tomto řízení se tedy soud omezil pouze na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS, či usnesení NSS ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75). Obdobně se k posuzování přiměřenosti exekuce staví civilní judikatura, podle které exekuční soud při věcném posuzování návrhu na exekuci zkoumá pouze to, zda exekuční titul byl vydán orgánem, který k tomu měl pravomoc, zda je vykonatelný po stránce formální a materiální, zda oprávněný a povinný jsou věcně legitimováni, zda je exekuce navrhována jen v takovém rozsahu, který stačí k uspokojení oprávněného, zda k vydobytí peněžité pohledávky nepostačuje exekuce nařízená nebo navržená jiným způsobem a zda právo není prekludováno (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 12. 2009, sp. zn. 20 Cdo 1116/2008).
20. Žalobkyně namítá, že exekuční příkaz je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jelikož žalovaný neodůvodnil volbu způsobu provedení exekuce prodejem nemovitých věcí.
21. K otázce nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů soud v obecné rovině odkazuje na § 102 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že správce daně v odůvodnění uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Nedostatky odůvodnění rozhodnutí, které způsobují nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, přitom nelze zhojit uvedením chybějících náležitostí odůvodnění až ve vyjádření k žalobě. Soud totiž vychází výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně

nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

22. Nelze přisvědčit tvrzení žalovaného, že exekuční příkaz je přezkoumatelný jen proto, že je ve výroku specifikován daňový nedoplatek, a tedy i důvody vydání exekučního příkazu. Tato část výroku pouze odkazuje na exekuční titul. Z výroku ani velmi stručného (jednovětého) odůvodnění není vůbec seznatelné, z jakého důvodu žalovaný zvolil způsob exekuce prodejem nemovitých věcí.
23. Správce daně postupuje při provádění exekuce na peněžitá plnění podle § 175 daňového řádu, přičemž při volbě způsobu vymáhání je povinen dbát zásad přiměřenosti a hospodárnosti. Správce daně nesmí exekuci nařídít způsobem zřejmě nevhodným. Nařízení exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí je pak zpravidla chápáno jako krajní možnost, ke které je nutné přistoupit, až pokud nejsou jiné způsoby exekuce možné (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2021, č. j. 8 Afs 27/2018-55). V posuzovaném případě žalovaný přistoupil k prodeji nemovitých věcí, jejichž hodnota na první pohled mnohonásobně převyšuje výši vymáhaných pohledávek. Ta nedosahuje částky 60 000 Kč. Žalovaný nadto souběžně zajistil pohledávku zástavním právem ke stejným nemovitým věcem. Tento postup však nikterak nevysvětlil. Žalovaný v exekučním příkazu (a rovněž v rozhodnutí o zřízení zástavního práva) pouze konstatoval, že exekuce se nařizuje (a zástavní právo se zřizuje) z důvodu nezaplacených vykonatelných nedoplatků. Nijak nezdůvodnil, z jakého důvodu přistoupil k zajištění pohledávky zástavním právem a zároveň nařízením daňové exekuce prodejem nemovitých věcí, a není zřejmé, proč nezvažoval i jiné v úvahu přicházející způsoby, např. exekuci příkázáním pohledávky z bankovního účtu žalobkyně, jež by s největší pravděpodobností při mnohem rychlejším dosažení téhož cíle podstatně méně zasáhla do práv žalobkyně. Napadený exekuční příkaz je již z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.
24. Žalobkyně vedle toho namítá nepřezkoumatelnost exekučního příkazu i z toho důvodu, že žalovaný neodůvodnil, proč nepostupoval podle § 153 odst. 3 daňového řádu.
25. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu 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.
26. Podle § 153 odst. 3 daňového řádu správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.
27. Výkladem § 153 odst. 3 daňového řádu se zabýval NSS v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, a dospěl k závěru, že toto ustanovení (na rozdíl od předchozí právní úpravy) neukládá správci daně povinnost vyrozumět daňový subjekt vždy před zahájením exekuce. NSS dále uvedl, že „[m]éně formální povahu vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu, resp. jeho odlišnost od výzvy dle ZSDP, pak dále potvrzuje skutečnost, že zákonodárce při formulaci normy neuložil explicitní povinnost správce daně vydávat vyrozumění, nýbrž použil **právní konstrukci, že správce daně může předmětné vyrozumění učinit** (i žalobce v tomto smyslu uvádí, že nezpochybňuje fakultativnost vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu.). **Je tedy zřejmé, že zákonodárce svěřil správci daně ve vztahu k § 153 odst. 3 daňového řádu diskreční oprávnění, tj. oprávnění učinit správní uvážení o tom, zda je namístě vyrozumění učinit, či nikoliv. Diskreční pravomoc, neboli správní uvážení, je oprávnění správních orgánů**

*určitou věc samostatně posoudit a rozhodnout o ní. V rámci tohoto uvážení mají správní orgány relativně volný prostor. Nejsou v takových případech vázány zákonem k jediné možné alternativě. Je to důsledek toho, že právní norma kvůli určité právní skutečnosti nestanoví jen jeden konkrétní následek. V textech právních předpisů bývá tato pravomoc označena např. slovem „smí“, „může“, případně je správnímu orgánu nabídnuto několik příkladných možností k rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2016, č. j. 7 As 282/2015-32). Přesně takto je přitom koncipován i § 153 odst. 3 daňového řádu, který uvádí, že správce daně může předmětné vyrozumění učinit. [...] **Skutečnost, že uvedená norma přiznává správnímu orgánu možnost diskrece, má vliv i na navazující soudní řízení před správními soudy. Jak zdejší soud opakovaně vyslovil, v rámci přezkumné činnosti správní soudy přezkoumávají zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Nemohou však nabrazovat správní uvážení správního orgánu uvážením soudním. Správní uvážení může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné závěry (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46, ze dne 21. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003-48, či usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 10. 2000, sp. zn. II. ÚS 361/2000)**“ (zvýraznění doplněno soudem).*

28. Je třeba uvést, že v žalobkyní citovaných rozhodnutích (shora citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 37/2018-51, či rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2014, č. j. 31 Af 4/2013-59) se správní soudy zabývaly přezkoumatelností rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu (srov. § 178 odst. 4 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2013). NSS dále například v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77, přezkoumával rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu. V těchto případech tedy správce daně reagoval na námitky daňového subjektu, které uplatnil v odvolání nebo námitkách, na rozdíl od exekučního příkazu, ve kterém správce daně nereaguje na námitky daňového subjektu, ale zahajuje jím exekuční řízení (srov. § 178 odst. 1 daňového řádu). Nejde tedy o věci plně srovnatelné s projednávaným případem.
29. Jak však vyplývá ze shora citovaného rozsudku NSS, postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu je fakultativní a zákonodárce poskytl správci daně možnost tímto způsobem postupovat v rámci mezí správního uvážení. To, že jde o postup fakultativní, však neznamená, že jej lze svévolně ignorovat. Správce daně je povinen správní uvážení aplikovat zejména v těch případech, kdy není na první pohled zřejmé, že je vydání vyrozumění o výši nedoplatků vyloučeno, a to již při vydání exekučního příkazu, včetně toho, že musí vysvětlit, jakým způsobem uvážil o možnosti aplikace postupu podle § 153 odst. 3 daňového řádu. To platí tím spíše v situaci, kdy na rozdíl od dřívější právní úpravy zákon nepřipouští proti exekučnímu příkazu žádný řádný opravný prostředek, a správce daně si tedy musí být vědom toho, že nedostatek odůvodnění exekučního příkazu nemůže být zhojen v odvolacím řízení. V nyní posuzovaném případě se správce daně možností postupu podle § 153 odst. 3 daňového řádu vůbec nezabýval, přičemž v exekučním příkazu nevysvětlil, jaké byly důvody absence tohoto postupu. V této souvislosti si zaslouží pozornost skutečnost, že ze správního spisu jednoznačně nevyplývá, jakým způsobem byla žalobkyni doručena jednotlivá rozhodnutí o uložení pokuty, a že si tedy musela být existence nedoplatku vědoma. Z procesního postupu žalobkyně, která žádala o prominutí pokuty č. 1, lze dovodit pouze to, že si musela být vědoma tohoto nedoplatku, nikoliv však i dvou dalších pokut. Žalovaný netvrdil ani to, že by žalobkyně byla notorickým daňovým dlužníkem nebo že by bylo vyrozumění neúčelné

z důvodu neodkladnosti situace (k tomu dále srov. body 31 až 33 tohoto rozsudku). Pokud má soud přezkoumat, zda správce daně nevybočil z mezí správního uvážení, musí správce daně vysvětlit, jakou úvahu učinil, nebo musí být tento závěr seznatelný alespoň z obsahu správního spisu. Soud přitom přihlédl i ke skutečnosti, že žalovaný nařídil exekuci prodejem nemovitých věcí, tedy způsobem, který významně zasahuje do práv daňového subjektu, a to bez řádného odůvodnění. Za těchto konkrétních skutkových okolností má soud za to, že žalovaný měl odůvodnit, proč postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu považoval za účelný. Pokud tak neučinil, je napadený exekuční příkaz zatížen i v tomto směru vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

30. Soud proto dospěl k závěru, že námitky týkající se nepřezkoumatelnosti exekučního příkazu jsou důvodné. I přes nepřezkoumatelnost exekučního příkazu však soud považuje za vhodné předejít právní názor na sporné meritorní otázky, a to na základě těch skutečností, které dosud v řízení vplynuly. Činí tak zcela nad rámec nutného odůvodnění s cílem předejít možným nezákonným postupům či rozhodnutím v této nebo jiných věcech.
31. Ke vhodnosti vydat vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu NSS v již citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 37/2018-51 uvedl, že „[s]právce daně může vyrozumění provést, je-li to účelné. Taková situace však podle stěžovatele nenastala, protože žalobce musel mít zcela konkrétní vědomost o existenci nedoplatku, a to z důvodu doručení dvou rozhodnutí o odvolání, kterými byla pravomocně stanovena daň z příjmů právnických osob, jejíž neuhrazení vedlo k vydání napadeného exekučního příkazu.“ (bod 34). NSS přisvědčil stěžovateli, že odůvodněnými případy využití institutu vyrozumění jsou např. situace spolupracujícího daňového subjektu nebo bagatelního nedoplatku. Zároveň dodal, že ani v případě správního uvážení není orgán finanční správy oprávněn postupovat libovolně nebo nahodile (bod 40). Tyto závěry potvrdil NSS rovněž v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 271/2016-77.
32. S ohledem na vše výše uvedené je třeba zdůraznit, že limitem pro správní uvážení týkající se § 153 odst. 3 daňového řádu je jeho účelnost. Zpravidla bude správce daně povinen vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu vydat, nenastanou-li ospravedlnitelné důvody pro jeho nevydání. Z výše uvedených závěrů vyplývá, že těmito důvody jsou zejména neodkladnost situace, nesoučinnost ze strany daňového subjektu nebo skutečnost, že je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s daným důsledkem srozuměn, a vyrozumění by bylo tedy nadbytečné.
33. V nyní posuzovaném případě má soud za to, že postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu se s ohledem na skutečnosti zachycené ve správním spisu jeví naopak jako účelný. Jak bylo uvedeno shora, NSS v případě relativně (z pohledu rozsahu majetku daňového subjektu) nízkých daňových nedoplatků připustil, že jde o situaci, kdy by bylo vhodné postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu zvolit. To ostatně v daném případě koresponduje i se skutečností, že žalobkyně daňový nedoplatek uhradila den po vydání exekučního příkazu. Zvláště to platí v případě, kdy žalovaný nařídil exekuci prodejem nemovitých věcí, který by podstatným způsobem zasáhl do práv daňového subjektu. Pro závěr, že si žalobkyně musela být vědoma celé výše všech svých nedoplatků a srozuměna s nadcházející exekucí, není opora ve správním spisu. Mezi stranami sice není sporu, že si žalobkyně byla vědoma nedoplatku za pokutu č. 1, z ničeho však nevyplývá, že by si byla vědoma rovněž existence nedoplatků za pokuty č. 2 a 3. Byť soud netvrdí, že pokuty za porušení povinností

souvisejících s kontrolním hlášením nebyly žalobkyni doručeny, ze správního spisu jednoznačně nevyplývá, že si žalobkyně byla vědoma výše celého nedoplatku.

34. Ohledně volby způsobu exekuce prodejem nemovitých věcí je třeba odkázat v první řadě na § 175 odst. 2 daňového řádu, dle něhož správce 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.
35. NSS v bodě 20 rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, č. 3975/2020 Sb. NSS, uvedl, že *„[s]právce daně především musí zohlednit, že jak daňová exekuce, tak zajišťovací zástavní právo jsou citelným zásahem do práva na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Správce daně je proto podle § 5 odst. 3 daňového řádu povinen v rámci své procesní strategie při volbě právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Tato zásada je ostatně přímo odrazem ústavněprávního pravidla, jelikož v rámci daňové exekuce, a jednotlivých dílčích oprávněných svěřených správci daně, dochází ke střetu mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce (včetně jeho majetkových práv) na straně druhé. Je proto povinností správce daně postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným [srov. výše citovaný nálezný sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181)]. Zásah do těchto práv je přitom testován vyšší intenzitou přezkumu, tedy testem proporcionality (srov. nálezný sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019), v němž je nutno zkoumat, zda předmětné opatření sleduje legitimní cíl, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem [proporcionalita v užším smyslu; srov. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.), bod 41].“*
36. Již na první pohled je zřejmé, že dotčené nemovité věci svou hodnotou několikanásobně převyšují výši daňové pohledávky. Pokud žalovaný nařídil exekuci prodejem nemovitých věcí a zároveň pohledávku v bagatelní výši zajistil zástavním právem ke stejným nemovitým věcem, vše nasvědčuje tomu, že se jedná o exces. Žalobkyně byla omezena nařízením daňové exekuce prodejem těchto nemovitých věcí (srov. § 219 odst. 1 daňového řádu). Zároveň byla okamžikem zřízení zástavního práva povinna zdržet se jakéhokoli právního jednání, které by zhoršovalo zástavu k újmě žalovaného (§ 1367 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Žalovaný tak (navíc bez jakékoli úvahy) paušálně postihl daňovou exekucí a zástavním právem nemovité věci k zajištění bagatelního nedoplatku, aniž by zvažoval míru vhodnosti a potřebnosti.
37. Soud uzavírá, že nelze aprobovat postup žalovaného, který i podle jeho vlastních slov *„nepředstavuje ideál ‚procesní čistoty‘ správy daní“* jen proto, že údajně nedošlo k natolik intenzivnímu zásahu do práv žalobkyně, aby musel být pravomocný exekuční příkaz zrušen. V posuzovaném případě žalovaný zcela rezignoval na možnost použití mírnějších prostředků směřujících k vymožení dlužné daně, aniž by zvolený „přísnější“ postup jakkoliv odůvodnil. Takový postup nelze označit jinak než jako svévoli.

Závěr a náklady řízení

38. Soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
39. Žalobkyní navržené důkazy (výpis z katastru nemovitostí ke dni 6. 11. 2019, potvrzení o provedené platbě, příspěvek S. Ř., informace o řízení V-13997/2019) soud neprovedl pro nadbytečnost, jelikož všechny rozhodné skutečnosti pro posouzení věci byly zjištěny ze správního spisu. Část navržených důkazů je navíc součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, tudíž mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, která byla v řízení zcela úspěšná, soud přiznal náhradu v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a nákladů zastoupení ve výši 12 342 Kč, které tvoří odměna za tři úkony právní služby ve výši 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a tři paušální náhrady hotových výdajů v souhrnné výši 900 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby zřízené podle předpisů o výkonu advokacie, která je plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) ve výši 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Soud uložil žalovanému zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

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 1. června 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu