ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Wassa s. r. o.,** se sídlem Příšovice 157, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj,** se sídlem 1. máje 97, Liberec, 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, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 1/2017 – 46,

takto:

I. V řízení **se pokračuje.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 1/2017 – 46, **se ruší.**

III. Exekuční příkazy 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, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení **94 168 Kč** do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni bylo zajišťovacími příkazy ze dne 30. 11. 2016 uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2014, červen – srpen 2014, říjen - prosinec 2014, leden – červen 2015, srpen – září 2015 a listopad – prosinec 2015 složením jistoty v celkové výši 43 783 274,79 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně byla v předmětných zdaňovacích obdobích účastníkem v řetězci obchodů, jejichž účelem bylo podvodně vylákat nadměrný odpočet DPH. Žalobkyně dle tvrzení žalovaného figurovala jako konečný článek (odběratel) v řetězci obchodů, při nichž byla od prvního dodavatele nakoupena technologie, která byla v řetězci nekontaktních a daň neodvádějících subjektů několikanásobně nadhodnocena a poté dodána žalobkyni, jež z tohoto dodání uplatnila odpočet daně. Žalobkyně se dále účastnila fiktivního nákupu materiálu a fiktivního prodeje výrobků na Slovensko. Žalovaný se obával o dobytnost a vymahatelnost daně v době její splatnosti, neboť se žalobkyně mohla účastnit daňového podvodu, vykazovala zadluženost, změnila své sídlo, technologie v dlouhodobém hmotném majetku byla výrazně nadhodnocena, většina majetku žalobkyně byla zatížena zástavním právem a hotovost na jejich bankovním účtu nepostačovala k úhradě v budoucnu splatné daňové povinnosti. Podle žalovaného tak v případě žalobkyně bylo dáno nebezpečí z prodlení, a proto stanovil, že zajišťovací příkazy jsou vykonatelné okamžikem jejich vydání. Na základě těchto vykonatelných zajišťovacích příkazů žalovaný nařídil daňovou exekuci vydáním v záhlaví označených 2 exekučních příkazů na přikázání pohledávky z účtu, 3 exekučních příkazů na prodej movitých věcí, 3 exekučních příkazů na prodej nemovitých věci v k. ú. Dolní Chrastava a 3 exekučních příkazů na prodej nemovitých věcí v k. ú. Bělá u Turnova, a to k vymožení částky v celkové výši 43 783 274,79 Kč (dále jen „exekuční příkazy“). Proti exekučním příkazům žalobkyně neuplatnila námitku podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[2] Proti exekučním příkazům brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci. Ten ji shora označeným rozsudkem zamítl (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“). Podle krajského soudu nebyla námitka žalobkyně, že jí žalovaný neposkytnul žádnou lhůtu k dobrovolnému splnění povinností, důvodná. Otázka vykonatelnosti zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů k nařízení daňové exekuce již v okamžiku jejich vydání je podle krajského soudu podmíněna posouzením, zda hrozilo v daném případě nebezpečí z prodlení. Splnění této podmínky musí ovšem vyplývat ze zajišťovacích příkazů, nikoliv příkazů exekučních, a je tedy věcí soudního přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, zda důvody pro nebezpečí z prodlení, a tedy okamžitou vykonatelnost, byly zjištěny a posouzeny správně. Ani pozdější zrušení zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů by nemělo vliv na formální a materiální

vykonatelnost exekučního titulu v době nařízení exekuce. Podle krajského soudu byly exekuční příkazy v souladu se zákonem, jelikož zajišťovací příkazy byly vykonatelné již jejich vydáním.

[3] Krajský soud dále posoudil, zda nařízená daňová exekuce byla v souladu se zásadou přiměřenosti a byly žalovaným zvoleny takové prostředky, které by nejméně zatěžovaly žalobkyni, a přitom ještě umožňovaly dosáhnout cíle správy daní. Uvedl, že zřízení zajišťovacího zástavního práva k movitým a nemovitým věcem žalobkyně nevylučuje nařízení daňové exekuce k vymožení nedoplatku, jelikož zajišťovací institut zástavního práva neomezuje žalobkyni v jejím právu věc užívat, požívat a jakkoliv s ní disponovat. Zástavní právo tak ještě nezaručuje, že žalobkyně s předmětem zástavního práva nebude nakládat tak, aby byl negativně ovlivněn výtěžek z případného prodeje předmětu zástavy, což by bylo proti smyslu zajišťovacích příkazů a možnosti je okamžitě vykonat. Krajský soud dospěl k závěru, že samotné zřízení zajišťovacího zástavního práva nebylo dostatečným zajištěním částky stanovené zajišťovacími příkazy.

[4] Při posouzení přiměřenosti použitých prostředků nařízení daňové exekuce krajský soud dále uvedl, že vzhledem k vymáhané částce přesahující 40 milionů Kč není vydání více exekučních příkazů ničím neobvyklým, přičemž žalovaný v souladu se zásadou přiměřenosti vzal v potaz výši vymáhaného nedoplatku a majetkové poměry žalobkyně a svou úvahu založil na odhadu vyplývajícím ze skutečností jemu známých v době vydání exekučních příkazů. Žalovaný tak podle krajského soudu správně postihl peněžní účty žalobkyně se zůstatky ve výši 2 360 237,79 Kč a 3 214,83 EUR. Jelikož to nepostačovalo k uhrazení celkové vymáhané částky, žalovaný v souladu se zásadou přiměřenosti postihl i další majetek žalobkyně, nikoli ale její další bankovní účty vedené u České spořitelny, a.s. a Československé obchodní banky, a.s., neboť chtěl umožnit žalobkyni pokračování v její podnikatelské činnosti. Podle krajského soudu žalovaný nepostihl ani věci, které žalobkyně nezbytně nutně potřebuje k podnikání, jelikož vydal exekuční příkazy na prodej movitých věcí, které byly následně daňovým exekutorem sepsány, a to 10 osobních automobilů, které podle krajského soudu nejsou věci vyloučené z exekuce ani se nejedná o věci, které by žalobkyně ke svému podnikání ve výrobě obalových materiálů nezbytně nutně potřebovala. Žalovaný na základě dohody s žalobkyní do soupisu movitých věcí nezahrnul věci související s manipulací, dopravou a výrobou tak, aby žalobkyně mohla pokračovat ve své ekonomické činnosti. Součástí protokolu o soupisu movitých věcí byla zároveň i výzva k uhrazení vymáhaného nedoplatku. Protože ani prodej movitostí podle soupisu by ovšem nepostačoval k uspokojení vymáhané částky, nebylo podle krajského soudu zjevně nepřiměřené postihnout daňovou exekucí i nemovitosti ve vlastnictví žalobkyně. Námitka žalobkyně, že odhadní cena nemovitosti v k. ú. Bělá u Turnova ve výši 119 985 800 Kč vyplývající z jí doloženého znaleckého posudku převyšuje vymáhanou částku, je podle krajského soudu nedůvodná, jelikož znalecký posudek neměl žalovaný v době nařízení exekuce k dispozici. Žalovaný proto nepochybil, když nařídil daňovou exekuci prodejem vícero nemovitostí a vycházel při tom z údajů o hodnotě nemovitosti v k. ú. Bělá u Turnova z účetní rozvahy ke dni 31. 12. 2015 a vzal v potaz i to, že nemovitost v k. ú. Chrastava II je zatížena zástavním právem k zajištění pohledávek věřitelů žalobkyně ve výši 120 milionů Kč, stejně jako řada dalších movitých věcí. Krajský soud tak uzavřel, že prostředky daňové exekuce nebyly ve zjevném nepoměru k celkové vymáhané částce převyšující 43 milionů Kč. V nepoměru nebyly ani exekuční náklady a

vymáhaná částka, jelikož exekučními náklady v daném případě jsou jen hotové výdaje při provádění exekuce. Žalovaný tedy nepostupoval v rozporu se zásadou přiměřenosti, excesivně či šikanózně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) namítá, že krajský soud nesprávně posoudil přiměřenost daňové exekuce, jelikož k vymožení té samé pohledávky žalovaný nařídil více způsobů daňové exekuce, aniž by k tomu byl opodstatněný důvod, zejména namítá, že daňovou exekucí byl postižen veškerý její nemovitý majetek a vydán byl exekuční příkaz, který bylo také možné vztáhnout na veškerý movitý majetek. Vedle toho žalovaný postihl i její bankovní účty. Stěžovatelka spatřuje nepřiměřenost už jen v okolnosti, že vymožení částky bylo již dostatečně zajištěno zástavním právem k jejímu majetku, a daňová exekuce proto neměla být vůbec nařízena. Rozsah daňové exekuce tak představoval zásah do jejího vlastnického práva a do práva provozovat podnikatelskou činnost, a to v rozporu s testem proporcionality, kdy nebyla splněna zejména podmínka potřebnosti, jelikož k dosažení stejného cíle bylo možno užít i jiných zákonem dovolených prostředků, a to právě zřízení zástavního práva. Zástavní právo pro účely zajištění částky stanovené v zajišťovacích příkazech může podle stěžovatelky plnit i uhrazovací funkci, a proto má podle ní aplikační přednost, a to i s ohledem na to, že je zásahem méně invazivním. Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný zřídil zástavní právo fakticky k veškerému jejímu majetku, a měl tak zajištěno své pořadí v případě jeho prodeje a zároveň to, že majetek žalobkyně bude použitelný k úhradě zajištěné částky. Bylo tedy povinností žalovaného v souladu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti využít nejdříve institutu zřízení zástavního práva, než přistoupil k daňové exekuci. Vydání exekučních příkazů na majetek stěžovatelky, který byl již postižen zástavním právem k zajištění částky podle zajišťovacích příkazů a jehož hodnota násobně převyšovala zajišťovanou částku, nesplňuje podmínky potřebnosti, a není proto ospravedlnitelné. Stěžovatelka namítá, že po seznámení se se zajišťovacími příkazy dne 30. 11. 2016 a před doručením exekučních příkazů předložila žalovanému znalecký posudek oceňující nemovitosti v k. ú. Bělá u Turnova. Podle stěžovatelky tak žalovanému při místním šetření dne 30. 11. 2016 byly známy skutečnosti ze znaleckého posudku vyplývající. Účetní hodnota, ze které navíc žalovaný vycházel, je odvozena z historické ceny nemovitostí v době jejich pořízení ponížené o dotace a odpisy, přičemž tato hodnota neodpovídá změnám cen majetku dlouhodobé povahy. Žalovaný nebyl podle stěžovatelky oprávněn odmítnout zohlednit hodnotu majetku doloženou znaleckým posudkem. Výši výtěžku zpeněžením majetku přitom nemůže žalovaný určit svým laickým posouzením, nýbrž na základě odborných znalostí. Stěžovatelka navíc namítá, že žalovanému byla na jeho účet přesměrována částka 14 471 EUR měsíčně, kterou tvoří nájemné z dlouhodobého pronájmu nemovitostí. I to je důvod, kvůli kterému bylo podle stěžovatelky nadbytečné nařizovat daňovou exekuci. Závěrem stěžovatelka uvádí, že ani s ohledem na její rozvíjející se podnikatelskou činnost, investice, narůstající obrat, vlastní kapitál a zisky a řádné plnění daňové povinnosti v historii nebyly dány důvody k bezprostřední exekuci.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nepovažuje rozsah nařízené daňové exekuce za nepřiměřený, jelikož vzal v potaz skutečnosti jemu známé v době vydání exekučních příkazů a byla nařízena tak, aby byla zachována ekonomická činnost

stěžovatelky. Nařízení daňové exekuce bylo nezbytné k zajištění úhrady stanovené částky a zřízení zástavního práva k nemovitostem nebylo dostačující, protože to neomezuje stěžovatelku v možnosti převést předmět zástavy nebo ho jakkoliv zatížit. Stěžovatelka by tak mohla zkomplikovat možnost prodeje a negativně ovlivnit výsledný výtěžek z prodeje. S ohledem na to, že se stěžovatelka účastnila obchodních transakcí v rámci řetězového obchodu, které jsou pravděpodobně zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, hrozilo reálné nebezpečí, že bude vyvádět svůj majetek mimo sféru dosahu žalovaného. Podle žalovaného není pravdou, že by měl znalecký posudek k dispozici v okamžiku vydání exekučních příkazů. Ten mu byl předán až v době soupisu movitých věcí u stěžovatelky, tedy v době doručení exekučních příkazů. K přesměrování částky nájemného došlo ze strany stěžovatelky až dne 1. 12. 2016, tedy v době, kdy již byly zajišťovací i exekuční příkazy vydány a doručeny. Na základě této skutečnosti pak byla uzavřena dohoda, že žalovaný prozatím nepřistoupí k nařízení prodeje nemovitostí. Výtěžek zpeněžení nemovitých věcí byl stanoven v zajišťovacích příkazech, v nichž je uvedeno i podrobné odůvodnění na základě skutečností známých žalovanému v době vydání zajišťovacích příkazů. Na závěr žalovaný uvedl, že při nařízení daňové exekuce postupoval tak, aby byla zachována ekonomická činnost stěžovatelky, přičemž na základě dohody nepostihl účty žalobkyně u České spořitelny, a.s. a Československé obchodní banky, a.s. Žalovaný nepostihl ani věci související s manipulací, dopravou a výrobou. Podle žalovaného tak nelze považovat nařízenou daňovou exekuci za nepřiměřenou. Žalovaný sdělil, že dne 16. 8. 2017 žalobkyně uhradila vymáhané nedoplatky a na základě toho pak exekuční řízení zastavil. Došlo zároveň k zániku zástavních práv zřízených na majetek žalobkyně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[8] V prvé řadě Nejvyšší správní soud uvádí, že usnesením ze dne 2. 3. 2018, č. j. 2 Afs 392/2017 – 34, řízení o kasační stížnosti stěžovatelky přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Při předběžném posouzení kasační stížnosti totiž shledal, že stěžovatelka podala proti exekučním příkazům žalobu, aniž předtím uplatnila námitky. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 271/2016 předložil rozšířenému senátu k posouzení otázku, zda je možné podat žalobu přímo proti exekučnímu příkazu, nebo zda je nejprve nutné vyčerpat řádný opravný prostředek v podobě námitky dle § 159 daňového řádu a žalobou napadnout až následné rozhodnutí, je rozhodnutí o této právní otázce klíčové pro rozhodnutí ve věci samé. Jelikož rozšířený senát svým usnesením ze dne 11. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, rozhodl tak, že námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat, a dále, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané

proti tomuto exekučnímu příkazu, Nejvyššímu správnímu soudu nadále nic nebrání o kasační stížnosti meritorně rozhodnout.

[9] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[10] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že dotčené zajišťovací příkazy byly taktéž předmětem soudního přezkumu a žaloba proti nim byla rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 9/2017 – 38 zamítnuta. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38 tento rozsudek krajského soudu zrušil a zrušil i zajišťovací příkazy žalovaného a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům. Nejvyšší správní soud shledal, že nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Zejména nebyla splněna podmínka důvodných obav o budoucí nedobytnost daně ani obav týkajících se značných obtíží spojených s jejím výběrem. Jak ovšem správně uvedl v napadeném rozsudku krajský soud s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, soudní přezkum exekučních příkazů může být zaměřen na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., není však jeho předmětem přezkum zákonnosti samotného exekučního titulu. Nejvyšší správní soud se tak v případě stěžovatelky může zabývat jen samotnou existencí titulu v době vydání exekučního příkazu a vhodností zvoleného způsobu exekuce, poměrem výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci (respektive k očekávanému výtěžku z jejího zpeněžení) apod. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelných zajišťovacích příkazů, tedy v řízení vyměřovacím. Soudní přezkum exekučních příkazů se proto i v tomto řízení omezuje na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005 č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75). V tomto ohledu se proto Nejvyšší správní soud dále zabývá přezkumem zákonnosti exekučních příkazů v době jejich vydání, a to nezávisle na tom, že zajišťovací příkazy jakožto exekuční tituly, na jejichž základě byly exekuční příkazy vydány, byly později Nejvyšším správním soudem pravomocně zrušeny. Rozhodování soudu bude mít tedy podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy může být obecně kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně otevření cesty k náhradě škody 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).

[11] Jádrem kasační stížnosti je námitka stěžovatelky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., že exekuční příkazy jsou nezákonné, jelikož žalovaný nesprávně posoudil přiměřenost nařízení daňové exekuce s ohledem na již zřízené zástavní právo k zajištění částky v zajišťovacích příkazech. Vedle toho podle stěžovatelky žalovaný nevzal přiměřeně v potaz hodnotu a rozsah majetku postiženého exekucí, jež dokládala znaleckým

posudkem, jak vyplývá ze spisu, a proto tvrdí, že jsou dány vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

[12] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporuje existenci, materiální či formální vykonatelnost zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů, ani splnění dalších formálních obsahových náležitostí exekučních příkazů. Proto se Nejvyšší správní soud splněním těchto zákonných podmínek pro nařízení exekuce nezabýval.

III.A Přiměřenost nařízení daňové exekuce

[14] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „*je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*“.

[15] Podle § 167 odst. 2 daňového řádu „*zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky*“, přičemž podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, hrozí-li nebezpečí z prodlení.

[16] Vykonatelný zajišťovací příkaz je podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu jedním z možných exekučních titulů, na základě něhož lze vydat exekuční příkaz. Podle § 175 odst. 1 daňového řádu v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu „*správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí*“.

[17] Vedle možnosti vymáhat nedoplatek na základě daňové exekuce umožňuje § 168 odst. 6 daňového řádu v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu „*rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem*“.

[18] Zákon správci daně neukládá, který z těchto institutů se v zájmu splnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu použije přednostně. Jak uvádí důvodová zpráva i odborná literatura, nepodrobí-li se daňový subjekt vydanému zajišťovacímu příkazu, tzn. nesloží-li ve stanovené lhůtě příslušnou částku na osobní depozitní účet, *lze* vynutit splnění příkazu některým ze způsobů daňové exekuce (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žišková M. *Daňový řád. Komentář*, II. díl. Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011, komentář k § 167).

[19] Zřízení zástavního práva není ovšem jakousi podružnou alternativou daňové exekuce. Naopak. Výslovná zákonná možnost zřídit zástavní právo při nesplnění povinnosti v zajišťovacím příkazu znamená, že ji správce daně při posuzování přiměřenosti

jím zvolených prostředků nutně musí zvážit jako možnou variantu. A to i s ohledem na systematické zařazení zajišťovacího příkazu jakožto exekučního titulu v daňovém řádu. Jak upozorňuje také odborná literatura, ačkoliv je zajišťovací příkaz *„svým obsahem rovněž rozhodnutím ukládajícím povinnost k peněžitému plnění, a proto by jej bylo možno zahrnout pod § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu, zákonodárce však z nějakého důvodu - jenž v důvodové zprávě neuvádí, ač právě od ní by to bylo možno očekávat - zajišťovací příkaz zvláště zmiňuje jako exekuční titul"*. Podle odborné literatury *„se lze domnívat, že důvodem je* [mimo jiné] *okolnost, že vedle exekučního vymáhání dlužné částky může správce daně zřídit k jejímu zajištění zástavní právo (§ 168 odst. 5 daňového řádu)"* (srov. Baxa J., a kol., *Daňový řád,* komentář k § 176). Vzhledem k tomu tedy musí správce daně brát ohled na specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů při volbě procesních nástrojů, prostřednictvím nichž bude vynucovat splnění povinnosti v zajišťovacích příkazech stanovené. Zajišťovací příkaz přitom již sám o sobě představuje významný zásah do práv daňového subjektu, jelikož jeho vydáním je postižen majetek i toho daňového subjektu, jenž dosud řádně plnil své povinnosti a v danou chvíli nemá fakticky žádný nedoplatek na řešené daňové povinnosti.

[20] Správce 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 oprávněních 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 nález 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. nález 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. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.), bod 41].

[21] Ze správního spisu vyplývá, že dne 1. 12. 2016 a 2. 12. 2016 vzniklo na základě rozhodnutí žalovaného zástavní právo k movitým věcem stěžovatelky, a to za účelem zajištění nesplnění povinnosti v celkové výši 43 783 274,79 Kč uložené stěžovatelce zajišťovacími příkazy. Na základě rozhodnutí žalovaného za stejným účelem vzniklo dne 30. 11. 2016 zároveň i zástavní právo k nemovitostem stěžovatelky v k. ú. Chrastava, Chrastava II a Bělá u Turnova. Z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1450184/16/2609-00540-604116, vyplývá, že dne 30. 11. 2016 v 11:05 stěžovatelka převzala exekuční příkaz s č. j. 1450843/16/2609-00540-507160, č. j. 1450857/16/2609-

00540-507160 a č. j. 1450862/16/2609-00540-507160, jimiž se nařizuje daňová exekuce prodejem movitých věcí.

[22] Exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí ze dne 30. 11. 2016 s č. j. 1452523/16/2609-00540-507160, č. j. 1452453/16/2609-00540-507160, č. j. 1452360/16/2609-00540-507160, č. j. 1452293/16/2609-00540-507160, č. j. 1451080/16/2609-00540-507160, byly doručeny stěžovatelce do datové schránky dne 30. 11. 2016. Exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí ze dne 2. 12. 2016 č. j. 1453446/16/2609-00540-507160 byl stěžovatelce doručen 2. 12. 2016.

[23] Vedle toho exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu ze dne 30. 11. 2016 s č. j. 1452698/16/2609-00540-507160, č. j. 1452619/16/2609-00540-507160 byly doručeny stěžovatelce do datové schránky dne 30. 11. 2016.

[24] Dále ze správního spisu podle protokolu č. j. 1450120/16/2609-00540-604116 vyplývá, že téhož dne (30. 11. 2016) v 11:05 následovalo místní šetření, při němž se pracovníci žalovaného dostavili na provozovnu stěžovatelky za účelem sepsání movitých věcí, které budou předmětem zástavního práva. Došlo k sepsání movitostí a statutární zástupce stěžovatelky pan Mynář žalovanému předal originál znaleckého posudku ze dne 29. 6. 2015 týkajícího se stanovení věcné hodnoty výrobního a skladového areálu stěžovatelky v k. ú. Bělá u Turnova. Ze znaleckého posudku vyplývá, že výsledná věcná hodnota nemovitosti je 110 783 100 Kč. Protokol uvádí, že na základě předložení znaleckého posudku bude uvolněna blokace bankovních účtů u České spořitelny, a.s. a Československé obchodní banky, a.s. a zároveň že do exekučního soupisu nebudou zařazeny věci související s manipulací, dopravou a výrobou. Statutární zástupce dále informoval, že dodá znalecké posudky k technologiím. Z Protokolu o místním šetření č. j. 1449145/16/2607-00540-607648 pak vyplývá, že v 11:40 téhož dne došlo k sepsání movitých věcí pro uplatnění zástavního práva v další provozovně stěžovatelky. V 11:05 pak podle protokolu o soupisu věcí ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1448816/16/2607-00540-601258 byl v daňové exekuci proveden soupis movitých věcí – deseti vozidel.

[25] Z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 12. 2016, č. j. 1454660/16/2607-00540-506874, se podává, že se statutární zástupce stěžovatelky zavázal měsíčně poukazovat částku ve výši 14 471 EUR na depozitní účet žalovaného. Žalovaný v návaznosti na to přislíbil, že prozatím nepřistoupí k prodeji nemovitosti. Součástí správního spisu jsou i znalecké posudky o stanovení technického stavu a ceny technologií stěžovatelky, které žalovaný obdržel dne 5. 12. 2016 a z nichž vyplývá, že cena technologií v součtu činí 68 815 700 Kč.

[26] Kromě toho žalovaný vydání zajišťovacích příkazů a jejich okamžitou vykonatelnost odůvodnil tím, že stěžovatelka byla v předmětných zdaňovacích obdobích účastníkem v řetězci obchodů, jejichž účelem bylo podvodně vylákat nadměrný odpočet DPH. Mechanismus daňového podvodu (včetně zapojení stěžovatelky) je podrobně popsán v zajišťovacích příkazech, na něž lze v podrobnostech odkázat. Stěžovatelka figurovala jako konečný článek (odběratel) v řetězci transakcí, při nichž byla od prvního dodavatele nakoupena technologie, která byla v řetězci nekontaktních a daň neodvádějících subjektů několikanásobně nadhodnocena a poté dodána stěžovatelce, jež z tohoto dodání uplatnila odpočet daně. Stěžovatelka se podle správce daně dále účastnila fiktivního nákupu

materiálu a fiktivního prodeje výrobků na Slovensko. Nedobytnost a možnou nevymahatelnost daně v době její splatnosti žalovaný odvozoval od skutečnosti, že stěžovatelka se mohla účastnit daňového podvodu, vykazovala zadluženost, změnila své sídlo, technologie v dlouhodobém hmotném majetku byla výrazně nadhodnocena, většina majetku stěžovatelky byla zatížena zástavním právem a hotovost na jejím bankovním účtu nepostačovala k úhradě v budoucnu splatné daňové povinnosti. Žalovaný v exekučních příkazech a rozhodnutích o zřízení zástavního práva pouze konstatoval, že exekuce se nařizuje a zástavní právo se zřizuje z důvodu nezaplacených vykonatelných nedoplatků. Okamžitou účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů žalovaný odůvodnil tak, že by mohlo dojít ke zmaření účelu celého zajištění daně z přidané hodnoty a nenaplnění základních cílů správy daní. Při vydání zajišťovacích příkazů proto vyhodnotil, že hrozí nebezpečí z prodlení, a to s odkazem na výše uvedená zjištění žalovaného, že stěžovatelka se pravděpodobně účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty. Už jen to podle žalovaného zakládá existenci nebezpečí z prodlení.

[27] S ohledem na tato skutková zjištění vyplývající ze správního a soudního spisového materiálu Nejvyšší správní soud dále posoudil, zda nařízení daňové exekuce bylo přiměřené, resp. zda žalovaný dostatečně šetřil práva a právem chráněné zájmy stěžovatelky a použil při vyžadování plnění jejích povinností jen takové prostředky, které ji nejméně zatěžují, avšak ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

a) Legitimní cíl

[28] V prvé řadě je třeba posoudit, zda vydáním exekučních příkazů žalovaný sledoval legitimní cíl.

[29] Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky, nezmizela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66). Zajišťovací příkaz „*sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti*“ (BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C. H. Beck, 2017. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-682-1, str. 37).

[30] Exekuční příkazy byly vydány za účelem vynucení či vymáhání povinnosti, která byla stěžovatelce uložena ve vykonatelných zajišťovacích příkazech. Cílem bylo vynutit si vůči stěžovatelce zajištění dotčené částky tak, aby byla dosažitelná v době vybrání daně. Exekuční příkazy proto sledují legitimní cíl správy daní, kterého chce správce daně dosáhnout, vydá-li zajišťovací příkazy. Otázkou dále zůstává, je-li daňová exekuce v případě stěžovatelky vhodným, potřebným a proporcionálním opatřením k dosažení tohoto legitimního cíle.

b) Požadavek vhodnosti a potřebnosti

[31] Zajišťovací příkazy vykonatelné v okamžiku jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení se v daňovém řízení vydávají právě v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedojde, že daň bude nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu). Své úvahy o hrozícím nebezpečí z prodlení a splnění dalších zákonných podmínek je správce daně povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu, a je proto věcí přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, zda tyto podmínky byly splněny.

[32] Avšak i v případě, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů dospěje k závěru, že jsou dány okolnosti nasvědčující hrozícímu nebezpečí z prodlení, neznamená to ještě, že je bez dalšího vhodné a potřebné nařídit bezprostředně daňovou exekuci prodejem majetku a nezvažovat další instituty daňového řádu k zajištění částky, kterou správce daně v zajišťovacích příkazech uložil daňovému subjektu složit na jeho depozitní účet. Nelze proto bez dalšího předjímat, že nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacích příkazech znamená bezprostřední vymáhání této povinnosti daňovou exekucí, a to ani v případě zajišťovacích příkazů vykonatelných okamžikem jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení. Správce daně musí při volbě prostředků k zajištění či vymáhání povinnosti brát ohled na povahu a účel užití zajišťovacích příkazů.

[33] Jak bylo již výše uvedeno, zajišťovací příkaz je prostředek dočasný, což ovšem také znamená, že má zaručit co nejrychlejší návrat zajištěných finančních prostředků daňovému subjektu v případě, že uhradí daňovou pohledávku správci daně, jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu. Tento rys zajišťovacích příkazů je ovšem často v přímém rozporu s podstatou daňové exekuce. Jak uvádí i odborná literatura, v praxi je ve většině případů zajišťovací příkaz s vykonatelností v okamžiku jeho vydání doručován daňovému subjektu zároveň s exekučním příkazem, který je odůvodněn tím, že daňový subjekt nezaplatil správci daně vykonatelné nedoplatky uvedené v zajišťovacím příkaze. Paradoxně se tak jedním okamžikem stanovuje daňovému subjektu povinnost, která je zároveň bezprostředně po něm vymáhána, aniž by měl jakýkoliv prostor k jejímu dobrovolnému splnění. Odborná literatura také zdůrazňuje, že daňová exekuce bezprostředně navazující na vydání zajišťovacího příkazu může v praxi vést k tomu, že „*daňovému subjektu působícímu na trhu několik let, zaměstnávajícímu desítky lidí, který po celou dobu své existence řádně a včas platí daně, jakož i plní ostatní daňové povinnosti, mohou být náhle zabaveny všechny prostředky (peníze, automobily, skladové zboží atd.), čímž se dostane do druhotné platební neschopnosti, a tím je jeho ekonomická činnost v podstatě ukončena. Daňovému subjektu nezbývají prostředky na zaplacení advokáta [...], ani peníze na výplaty pro zaměstnance*.“ (BALCAR, str. 39). Mimoto už samotný zajišťovací příkaz uvádí daňový subjekt do postavení tzv. nespolehlivého plátce daně, což může negativně ovlivnit jeho podnikatelskou činnost.

[34] Ačkoliv je za určitých okolností zajišťovací příkaz jediným efektivním prostředkem, který je s to zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 - 26), a jako takový má svou legitimitu, ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce prodejem majetku by se mělo jednat o vůbec nejzazší prostředek při správě daní. Snadno totiž může zapříčinit likvidaci daňového subjektu, a to i přesto, že zajišťovací příkaz má prozatímní charakter za účelem zajištění potenciálního daňového nedoplatku a daňový

subjekt má mnohdy i vůli daňový nedoplatek, byť postupně ve splátkách, dobrovolně zaplatit bez nařízení daňové exekuce, pokud by o této své povinnosti ovšem věděl. Je nutné také zohlednit, že následek nařízení exekuce, a v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí, pokud by došlo k jeho realizaci, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav a jediný způsob, jak jej napravit, by byla finanční kompenzace. To přímo odporuje předstižnému charakteru institutu zajišťovacího příkazu.

[35] Součástí úvahy o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně daňovým subjektem musí být nutně i fakt, že výtěžek nucené dražby je obvykle nižší než při volném prodeji majetku za tržní cenu. Daňovému subjektu by tak v zásadě měla být ponechána možnost splnit povinnost stanovenou zajišťovacím příkazem dobrovolně, například i pomocí úvěru.

[36] Daňovou exekuci bezprostředně navazující na zajišťovací příkaz je nutno vnímat jako řešení *ultima ratio*. O to spíše, nabízí-li zákon i jiné šetrnější prostředky, jak dosáhnout účelu a legitimního cíle, který zajišťovací příkaz sleduje. Takovým institutem může být právě zástavní právo zřízené k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem.

[37] Zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem podle § 168 odst. 6 daňového řádu má povahu zajišťovací a působí na daňový subjekt tak, aby svou daňovou povinnost splnil. Má ovšem i funkci uhrazovací, která spočívá v možnosti správce daně dosáhnout uspokojení ze zástavy v případě, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost v zajišťovacím příkazu, a to zpeněžením zástavy jejím nuceným prodejem zpravidla v dražbě a náhradním plněním z výtěžku prodeje. V případě zajišťovacího příkazu vykonatelného v okamžiku jeho vydání se tak stejně jako u bezprostředně nařízené daňové exekuce jedná o efektivní nástroj, jak zajistit, že po oznámení zajišťovacího příkazu daňovém subjektu nezmizí bez dalšího majetek z jeho vlastnictví, a tedy nedojde ke zmaření cíle správy daní, na rozdíl od exekuce prodejem však umožní daňovému subjektu disponovat s jeho majetkem, aby mohl pokračovat v podnikatelské činnosti a využil jej optimálně tak, aby mohl zaplatit částku stanovenou v zajišťovacím příkazu, či nabídnout správci daně alternativu plnění této povinnost například prostřednictvím splátek. Nadto nic nebrání tomu, aby správce daně přistoupil k daňové exekuci prodejem nemovitostí později.

[38] U zástavního práva, jež je věcným právem k věci cizí, navíc nezáleží na tom, kdo je vlastníkem zastavené věci (pohledávky, práva), neboť dispozice s ní (např. prodej, darování apod.) se zástavního práva nedotýká. Předností zástavního práva je skutečnost, že jeho vznikem se nemění vlastnické vztahy k zastaveným hodnotám, takže vlastník s nimi může běžným způsobem nakládat (pronajímat je, brát z nich užitky apod.). Zástavní právo se vztahuje i na příslušenství, přírůstky a neoddělitelné plody zástavy. Zástavní právo tak umožňuje daňovému subjektu dále pokračovat v podnikatelské činnosti a rozmnožovat svůj majetek, z něhož se pak právě díky zástavnímu právu může správce daně taktéž uspokojit. V porovnání s bezprostředním nařízením daňové exekuce např. prodejem nemovitosti je proto zástavní právo vhodnějším institutem ve spojení se zajišťovacím příkazem a jeho reakční, dočasnou a operativní povahou. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu, smyslem tohoto institutu je snaha poskytnout daňovému subjektu šetrnější způsob, kterým bude vynucována povinnost stanovená zajišťovacím příkazem.

Oproti daňové exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu může být za určitých okolností zástavní právo k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem vhodnější a přiměřenější nástroj.

[39] Vždy je ovšem nutno brát ohled na konkrétní okolnosti případu. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu je nutno zvažovat, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti uložené zajišťovacími příkazy. Nutně tedy při volbě procesních prostředků správce daně vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání. Tyto požadavky plynou i z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, či rozsudek ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 Afs 189/2017 - 41).

[40] I když existuje obava, že k dobrovolné úhradě částky stanovené zajišťovacími příkazy nedojde, je správce daně povinen strategicky zvažovat, zda je nezbytné splnění povinnosti okamžitě vymáhat, nebo je-li v daném případě vhodnější zajistit splnění prozatímní a předstižně stanovené povinnosti v zajišťovacích příkazech jiným způsobem, který daňový řád umožňuje. Není totiž obvykle namístě nevratně odčerpat zdroje daňového subjektu, což může ochromit jeho činnost, existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu se zajištěním prostřednictvím zástavního práva před okamžitým uspokojením s rizikem ekonomické likvidace subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků. Volba vhodného postupu musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření daňového subjektu a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány, a případně i potvrzena správním soudem.

[41] S ohledem na výše uvedené je třeba přisvědčit námitce stěžovatelky, že nařízení daňové exekuce vydáním předmětných exekučních příkazů v jejím případě bylo nepřiměřené, jelikož cíle správy daní by bylo i s ohledem na její majetkovou situaci a dosavadní chování dosaženo zřízením zástavního práva k věcem movitým i nemovitým.

[42] Ze správního spisu vyplývá, že zástavní právo bylo na základě rozhodnutí žalovaného zřízeno k nemovitostem stěžovatelky v k. ú. Dolní Chrastava, Chrastava II a Bělá u Turnova. Jak vyplývá z výpisu z katastru nemovitostí, k datu 28. 11. 2016 nebyla žádná z nemovitostí v k. ú. Bělá u Turnova ani k. ú. Dolní Chrastava zatížena jiným zástavním právem. Zástavním právem k zajištění pohledávek jiných věřitelů ve výši 120 milionů Kč a pohledávek budoucích byly zatíženy pouze nemovitosti stěžovatelky v k. ú. Chrastava II. K volbě prostředků k zajištění či vymožení částky stanovené v zajišťovacích příkazech žalovaný konstatoval, že naprostá většina majetku stěžovatelky je zatížena zástavními právy jiných zástavních věřitelů a některé stěžovatelka vlastní jen zčásti. Zřízení zástavního práva by proto podle něj nebylo účelné. Tento závěr žalovaného je ovšem zjednodušený a zavádějící. Žalovaný se totiž nikterak nezabýval otázkou, které konkrétní nemovitosti jsou zatíženy zástavním právem jiných věřitelů, jaká je hodnota majetku

zatíženého a nezatíženého či jakou hodnotu v poměru k celku tvoří nemovitosti vlastněné stěžovatelkou ve spoluvlastnictví. To bylo přitom stěžejní pro určení, zda bude vhodné a potřebné nařizovat daňovou exekuci, či zdali bude dostatečné, ale i efektivnější a operativnější vzhledem k předstižné povaze zajišťovacích příkazů zřídit zástavní právo pro zajištění povinnosti v nich stanovené. Stěžovatelka byla přitom k tomuto dni výlučným vlastníkem všech nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 1353 v k. ú. Bělá u Turnova, jež byly oceněny znaleckým posudkem na celkovou hodnotu ve výši 108 936 377 Kč. U nemovitosti v témže katastrálním území zapsaných na listech vlastnictví č. 1325, č. 1327 a č. 1328, které náleží do spoluvlastnictví, stěžovatelka vlastní podíly o hodnotě v celkové výši pouze 1 846 723,30 Kč. Ze správního spisu vyplývá, že nemovitosti v k. ú. Dolní Chrastava spolu s nemovitostmi v k. ú. Chrastava II. (jež jako jediné byly zatíženy jiným zástavním právem) byly ke dni 29. 10. 2014 předmětem kupní smlouvy za kupní cenu v celkové výši 14 332 000 Kč. Hodnota majetku nezatíženého zástavním právem a ve výlučném vlastnictví stěžovatelky tak mnohonásobně převyšuje částku stanovenou zajišťovacími příkazy. Při volbě mezi zřízením zástavního práva a nařízením daňové exekuce tak bylo nesprávné vycházet ze zkresleného závěru, že naprostá většina majetku stěžovatelky je zatížena zástavními právy. Zřízení zástavního práva k nemovitostem v k. ú. Dolní Chrastava a Bělá u Turnova bylo s ohledem na absenci zatížení jiným zástavním právem schopno zajistit výhodné věřitelské postavení pro případ, že stěžovatelka částku stanovenou zajišťovacími příkazy dobrovolně neuhradí. Zřízením zástavního práva se podle § 170 odst. 6 daňového řádu přitom hledí na stěžovatelku tak, že se zavázala, že zástavním právem ve výhodnějším pořadí nezajistí nový dluh. Dále byla stěžovatelka okamžikem zřízení zástavního práva povinna zdržet se jakéhokoliv právního jednání, které by zhoršovalo zástavu k újmě žalovaného (§ 1367 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Žalovaný tak bez této úvahy paušálně postihl daňovou exekucí téměř veškerý majetek stěžovatelky, aniž by zvažoval míru vhodnosti a potřebnosti.

[43] Žalovaný uvedl, že lze přepokládat výtěžek z případného prodeje v dražbě ve výši 31 750 000 Kč, přičemž cena nemovitostí stěžovatelky dosahuje výše 61 703 000 Kč. Vycházel přitom z údajů jemu známých z účetní rozvahy stěžovatelky ke dni 31. 12. 2015. Žalovaný však nevzal v úvahu, že účetní rozvaha oceňuje dlouhodobý hmotný majetek na základě historické ceny snížené o odpisy a opravné položky, přičemž může dojít k situaci, že tržní hodnota dlouhodobého majetku neodpovídá ceně uvedené v rozvaze. Za situace, kdy tržní cena majetku převyšuje jeho aktuální účetní cenu, nelze v rozvaze v souladu se zásadou opatrnosti dlouhodobý hmotný majetek přecenit směrem „nahoru“. Neuplatňuje se proto prvek tzv. inflačního účetnictví. Při volbě mezi zřízením zástavního práva a nařízením daňové exekuce a posouzení přiměřenosti těchto nástrojů měl vzít žalovaný v kontextu dalších majetkových poměrů v potaz povahu údajů vyplývajících z účetní rozvahy. Žalovaný tento závěr přehodnotil až po nařízení daňové exekuce, a to až na základě doložení znaleckého posudku ze dne 29. 6. 2015 stanovujícího hodnotu nemovitosti v k. ú. Bělá u Turnova na 110 783 100 Kč. Jak vyplývá z protokolu o místním šetření ze dne 30. 11. 2016 v 11:05, č. j. 1450120/16/2609-00540-604116, upuštěno od nařízení exekuce přikázáním pohledávky z účtů u bank Česká spořitelna, a.s. a Československá obchodní banka, a.s. a od exekuce prodejem movitých věcí souvisejících s manipulací, dopravou a výrobou bylo až v návaznosti na předložený znalecký posudek. Z tohoto protokolu se tedy podává, že žalovaný vzal na vědomí doloženou skutečnou hodnotu nemovitosti, a dokonce na základě této informace upustil od svého záměru nařídit

daňovou exekuci i ohledně dalšího majetku stěžovatelky. Tím žalovaný sice odvrátil úplnou likvidaci stěžovatelky, což ale ještě neznamená, že by se tím stala exekuce přiměřenou. Statutární zástupce stěžovatelky přitom navrhnul v rámci téhož jednání předložení dalších znaleckých posudků stanovujících skutečnou cenu technologií, což ke dni 5. 12. 2016 také učinil. Stěžovatelka dále dne 1. 12. 2016 přesměrovala žalovanému na jeho účet částku 14 471 EUR měsíčně plynoucí z pronájmu nemovitostí. Na základě toho přistoupil žalovaný na dohodu, že prozatím nedojde k výkonu nařízené daňové exekuce prodejem nemovitostí. Nutno je také zdůraznit, že dohoda závisející pouze na vůli žalovaného, aby exekuce dočasně nebyla vykonána, nemůže být zohledněna jako prvek přiměřenosti nařízené daňové exekuce, jelikož dohoda, byť zanesená v protokole a správním spise, není dostatečnou zárukou pro stěžovatelku, že trvající exekuční řízení a exekučními příkazy nařízená exekuce prodejem nemovitých věcí nebude v důsledku změny názoru žalovaného kdykoliv v budoucnu vykonána.

[44] Důvodná není ani námitka žalovaného, že nařízení daňové exekuce bylo vhodné a potřebné s ohledem na skutkové okolnosti a reálně hrozící nebezpečí, že stěžovatelka ukončí svou podnikatelskou činnost a vyvede majetek z dosahu žalovaného. Tato námitka se ocitá v logickém rozporu s tvrzením žalovaného, že nařízená exekuce byla přiměřená, jelikož bylo stěžovatelce umožněno nadále vykonávat svou podnikatelskou činnost a rozmnožovat svůj majetek. Nelze současně tvrdit, že vše nasvědčuje tomu, že se stěžovatelka chystá svou podnikatelskou činnost ukončovat a vyvést majetek, a zároveň odůvodnit přiměřenost nařízené exekuce ponecháním prostoru k podnikání. Tyto logické rozpory v tvrzeních proto svědčí o jejich účelovosti. Ani ze spisového materiálu přitom nevyplývají žádné skutečnosti naznačující, že by se stěžovatelka hromadně zbavovala svého majetku nebo že by směřovala k utlumení ve své podnikatelské činnosti. S ohledem na strukturu a množství movitého a nemovitého majetku, stejně tak s ohledem na prostředky na bankovních účtech, dosahování dlouhodobého měsíčního obratu v řádech desítek milionů Kč, letitou podnikatelskou činnost, dlouhodobě řádné plnění daňových povinností vůči správci daně, stabilní a transparentní vlastnickou strukturu a zaměstnávání téměř 200 zaměstnanců není odůvodnění bezprostředního nařízení daňové exekuce obavou z vyvádění majetku a ukončování činnosti opodstatněné. Nebylo proto vhodné ani potřebné nařídit vůči stěžovatelce bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů daňovou exekuci prodejem nemovitého a movitého majetku.

[45] Ačkoliv konkrétní skutečnosti o zjištění skutečné hodnoty majetku stěžovatelky teprve bezprostředně následují po vydání exekučních příkazů a na jejich zákonnost nemají zpravidla vliv, jsou známkou toho, že žalovaný neaplikoval správně požadavek přiměřenosti při volbě prostředků k realizaci svého záměru – zajištění částky stanovené v zajišťovacích příkazech. Vzhledem ke všem výše uvedeným okolnostem a majetkovým poměrům stěžovatelky, které měl žalovaný při volbě přiměřených prostředků strategicky zvažovat, by proto lépe odpovídalo pravidlům vhodnosti a potřebnosti, kdyby v prvním kroku zřídil zástavní právo k majetku stěžovatelky k zajištění či vymožení částky v zajišťovacích příkazech, čímž by (i podle svého tvrzení) s určitostí zajistil částku minimálně 31 750 000 Kč. Vytvořil by si „bezpečný“ prostor pro zjištění reálné hodnoty zastavených nemovitostí, která byla, jak žalovaný mohl s jistotou rozumně očekávat s ohledem na povahu údajů v účetní rozvaze a svou odbornost, vyšší. V návaznosti na tato zjištění by nic nebránilo žalovanému kdykoliv, i v řádu hodin či jednoho dne, okamžitě

nařídit daňovou exekuci tak, aby povinnost zaplatit částku v zajišťovacích příkazech byla vynucena. Žalovaný jistě mohl zvolit takový postup, že nařízení daňové exekuce by bylo až reakcí na způsob chování, poskytnutou součinnost, vůli stěžovatelky dobrovolně povinnost splnit (byť po částech ze zisků z podnikatelské činnosti) či reakcí na doložení či nedoložení reálné hodnoty majetku, a to poté, co bylo primárně zřízeno zástavní právo. Takový postup, nikoliv bezprostřední paušální nařízení exekuce bez ohledu na skutečné poměry, by proporcionálně zasahoval do práv stěžovatelky, umožňoval by však stále řádný výběr a správu daní.

[46] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nařízení daňové exekuce, kterou žalovaný zvolil jako prostředek k vynucení splnění povinnosti stanovené v zajišťovacích příkazech, nebylo možné ani v okamžiku vydání exekučních příkazů považovat za vhodné a potřebné ani dostatečně šetřící práva a právem chráněné zájmy stěžovatelky tak, aby ji to co nejméně zatěžovalo. Cíle správy daní bylo možno dosáhnout jinými právními prostředky, které daňový řád nabízí, a to zejména zřízením zástavního práva k nemovitostem v k. ú. Dolní Chrastava a Bělá u Turnova, které nebyly zatíženy jiným zástavním právem a dosahovaly hodnoty přes 110 milionů Kč.

[47] Krajský soud tedy nesprávně usoudil, že nařízená daňová exekuce byla přiměřená a exekuční příkazy byly v souladu se zákonem. Nezákonnými jsou i exekuční příkazy.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[48] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i exekuční příkazy žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) a § 78 odst. 3 s. ř. s.

[49] Vzhledem ke zrušení rozsudku krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu je Nejvyšší správní soud povinen rozhodnout vedle náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti i o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[50] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Ty jsou tvořeny částkou 38 000 Kč za soudní poplatky (za žaloby ve výši 6000 Kč, 9000 Kč, 9000 Kč, 3000 Kč, 3000 Kč, 3000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5000 Kč). Stěžovatelka byla v řízeních před krajským soudem zastoupena advokátkou JUDr. Irenou Pražanovou. Odměna advokátky a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „advokátní tarif“). Za každé řízení o žalobě přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů vždy za dva úkony právní služby

spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu] v celkové hodnotě šestkrát 6200 Kč, tj. 37 200 Kč, a paušální náhradu hotových výdajů ve výši šestkrát 600 Kč, tj. 3600 Kč. Jelikož advokátka je registrovaným plátcem DPH, je nutné odměnu zvýšit o částku 8568 Kč, odpovídající 21% sazbě této daně. Náhrada nákladů na právní zastoupení před krajským soudem tak činí celkem 49 368 Kč. V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena nejprve advokátem Mgr. Milanem Frýbou, který učinil dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu] v celkové hodnotě 6 200 Kč, k nimž je třeba přičíst paušální náhradu výdajů v částce 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce není plátcem DPH, jedná se o částku konečnou. Nyní je stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, který však v řízení o kasační stížnosti žádný úkon neučinil. Celkem tak náklady řízení činí 94 168 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2019

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu