

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D. a Mgr. Jitky Zavřelové, v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s. r. o., v konkursu,** se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2016, čj. 1746024/16/2201-00030-305200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 1. 2018, čj. 50 Af 24/2016-23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl námitku žalobkyně směřující proti pěti exekučním příkazům na přikázání pohledávky z účtu a exekučnímu příkazu na prodej movitých věcí vydaných žalovaným ve dnech 22. a 23. 6. 2016. Exekuční příkazy žalovaný vydal k vymožení nedoplatku na dani ve výši 74 902 967 Kč podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 d. ř., který byla žalobkyně povinna uhradit na základě zajišťovacích příkazů z 22. 6. 2016. Ty se dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty staly vykonatelnými okamžikem jejich vydání.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji shora označeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že žalovaný vydal exekuční příkazy na základě vykonatelných zajišťovacích příkazů, které jsou ze zákona exekučním titulem. Postupoval tedy v souladu se zákonem. Vydání exekučních příkazů nemělo podle soudu za následek zastavení veškeré činnosti žalobce. Naopak, správce daně přistoupil k jejich vydání na základě úsudku o majetkové situaci žalobkyně, o jejím podnikání (útlum ekonomické činnosti a převod nemovitého majetku na své společníky) a podezření na její účast v karuselovém podvodu na DPH. Tyto skutečnosti byly zjištěny v průběhu daňové kontroly.

[3] Krajský soud dále nesdílel názor žalobkyně, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou přiměřenosti. Správce daně má totiž rovněž povinnost zabezpečit úhradu stanovené daně. S ohledem na existenci daňového nedoplatku, majetkových poměrů stěžovatele včetně prodeje nemovitého majetku svým společníkům a zjištění správce daně o útlumu podnikatelské činnosti stěžovatelky bylo zcela na místě bezodkladné vydání exekučních příkazů. Způsob exekuce zvolil správce daně po zjištění, jaký majetek žalobkyně má. Protože peněžní zůstatek na účtu nepostačoval k úhradě daňového nedoplatku a kromě movitých věcí žalobkyně jiný majetek neměla, byl zvolen jediný možný, tedy i vhodný způsob exekuce. Důvod pro vyloučení věcí z mobiliární exekuce dán nebyl, jelikož na všechny věci ve vlastnictví žalobkyně bylo již zřízené zástavní právo k věci hromadné. Podmínky pro postižení věcí žalobkyně určených k podnikání exekučním příkazem na prodej movitých věcí tak byly splněny.

III.

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka předně uvedla, že přestože na ni byl dne 17. 2. 2017 prohlášen konkurs, aktivní legitimace k podání kasační stížnosti a pro účast v řízení v posuzované věci svědčí stále jí, nikoliv insolvenční správkyni. Nejedná se o řízení o pohledávkách a jiných právech týkajících se majetkové podstaty, ale jde pouze o deklaraci (ne)zákonnosti provádění daňové exekuce. Výsledek řízení tedy nemá souvislost s majetkovou podstatou, proto právo na zahájení řízení o kasační stížnosti nemohlo v tomto ohledu přejít na insolvenční správkyni. Odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve své věci související s daňovou exekucí (čj. 10 Afs 122/2017-50), ve kterém soud uzavřel, že stěžovatelce i nadále náleží aktivní legitimace. Dále odkázala na závěry rozhodnutí čj. 8 As 130/2014-33.

[6] Následně namítla, že nelze souhlasit s postupem krajského soudu, který automaticky, bez objektivní a přezkoumatelné úvahy jednostranně přejal názor správce daně. Tím předem preferoval důkazy, které potvrzují jím zvolenou skutkovou verzi. Především jde o tvrzení o nedostatečné spolupráci stěžovatelky s žalovaným, o útlumu ekonomické činnosti stěžovatelky, či o jejím zapojení do karuselového podvodu na dani. Závěry krajského soudu jsou podle stěžovatelky spekulativní, postavené pouze na důvěře v tvrzení správce daně, v čemž spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku,

rozhodnutí o námitce a exekučních příkazů pro nedostatek důvodů. Tato tvrzení jsou nepravdivá a nevycházejí z žádných důkazů. Z uvedených důvodů stěžovatelka rovněž namítá, že krajský soud svým postupem popřel princip rovnosti stran, jelikož při posuzování věci vycházel výhradně z názorů a tvrzení správce daně, ale zcela opomněl tvrzení a důkazy předložené stěžovatelkou.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud v napadeném rozhodnutí tvrdí skutečnosti, aniž by je v řízení zjišťoval. Jde o tvrzení, že stěžovatelka nebyla schopna doložit potvrzení o své bezdlužnosti, nebo že nedošlo k dobrovolné úhradě daně stěžovatelkou. Stěžovatelka je toho názoru, že v rámci správního soudnictví musí být každé správní rozhodnutí, které je předmětem samostatného soudního přezkumu, posuzováno samostatně. Pokud nejsou určité skutečnosti tvrzeny či prokázány, nemohou být krajským soudem brány bez dalšího na zřetel. Navíc bez zkoumání jejich pravdivosti.

[8] Nepřezkoumatelnost stěžovatelka spatřuje rovněž v tom, že krajský soud nevzal v úvahu a nehodnotil opakovaně namítnutou nepřiměřenost exekučních příkazů, respektive správcem daně zvoleného způsobu vymáhání stanoveného nedoplatku. K přiměřenosti se vyjádřil pouze nepřezkoumatelnými tvrzeními, jejichž pravdivost nijak nezkoumal a automaticky tak upřednostnil cíle správy daní před přiměřeností daňové exekuce, což je v rozporu se zákonem.

[9] Stěžovatelka dále namítla nezákonnost rozhodnutí z důvodů nesprávného právního názoru krajského soudu, podle kterého není pro vydání exekučních příkazů rozhodné, zda byl titulem pro exekuci zajišťovací příkaz, či běžné pravomocné rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr). Dle stěžovatelky je s ohledem na předběžnou povahu zajišťovacích příkazů nutné zohlednit charakter těchto exekučních titulů při volbě způsobu daňové exekuce a způsobu vydání exekučních příkazů. To by se mělo projevit právě v zásadě přiměřenosti, což se v jejím případě nestalo. Exekuční příkazy jsou podle ní nepřiměřené.

[10] Za nezákonné považuje stěžovatelka rovněž tvrzení, že nic nebránilo mobiliární exekuci všech věcí v jejím vlastnictví, včetně věcí nezbytných pro podnikatelskou činnost. Podle ní fakt, že je na určité z exekuce vyloučené věci zřízeno zástavní právo, neznamená, že taková věc se právě zřízením tohoto zástavního práva stane věcí k exekuci přípustnou. Stěžovatelka tedy nesouhlasí s výkladem § 332 odst. 3 o. s. ř. ve spojení s § 177 odst. 1 d. ř. Krajský soud zároveň tuto námitku podle ní dostatečně nevypořádal.

[11] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně zrušil rozsudek krajského soudu, v záhlaví specifikované rozhodnutí žalovaného i vydané exekuční příkazy.

IV.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně dal Nejvyššímu správnímu soudu ke zvážení, zda byla kasační stížnost podána osobou k tomu oprávněnou. Osobou s dispozičními oprávněními ve vztahu k majetkové postatě je od prohlášení konkurzu na majetek stěžovatelky insolvenční správce. Je tak sporné, zda je stěžovatelka, respektive její právní zástupkyně aktivně legitimovaná k podání kasační stížnosti.

[13] Dále žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě, protože podle něj stěžovatelka v zásadě opakuje argumentaci uvedenou již v řízení před krajským soudem. K námitce poskytované součinnosti při ověřování správnosti údajů zboží ve skladu dále uvedl, že stěžovatelkou navrhovaný postup pro něj nebyl technicky možný. Existovaly rovněž důvodné pochybnosti o technických možnostech stěžovatelky, realizace jejího návrhu tak byla i z její strany nepravděpodobná. Žalovanému bylo navíc známo, že program k evidenci, který stěžovatelka používala, standardně umožňuje export dat do MS Office, požadavek správce daně tak nebyl nijak nepřiměřený.

[14] Žalovaný se zcela ztotožnil s rozhodnutím krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[15] Otázkou aktivní legitimace stěžovatelky se Nejvyšší správní soud zabýval již například v rozsudku čj. 3 Afs 8/2018-120 týkajícím se zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným. S ohledem na rozsudek rozšířeného senátu čj. 4 As 149/2017-121, kterým došlo k přehodnocení dosavadní judikatury, a navazující rozsudek čj. 10 Afs 187/2017-35, třetí senát dospěl k závěru, že stěžovatelka má i přes vedené insolvenční řízení a prohlášení konkursu na její majetek zachována procesní práva v soudním řízení správním. Je tudíž aktivně legitimovaná k podání kasační stížnosti i ke všem dalším úkonům v rámci vedeného řízení. Na tento závěr a odůvodnění třetího senátu pro stručnost odkazuje soud i v nyní projednávané věci.

[16] Krajský soud posuzoval tuto otázku ještě před vydáním dotčených rozsudků a po prohlášení konkurzu jednal ve věci s insolvenční správkyní jako s žalobkyní (označil ji tak v rozsudku). Tento postup byl s ohledem na výše uvedené vadný. Nutné je ovšem podotknout, že všechny úkony (až na zaslání rozsudku) krajský soud činil ještě před prohlášením úpadku stěžovatelky, a činil je proto přímo vůči stěžovatelce (respektive její zástupkyni). Rozsudek pak doručil jak insolvenční správkyni, tak stěžovatelce. Označení žalobkyně v rozsudku je tedy vadné, ale tato vada nemá vliv na projednávanou věc, jelikož rozsudek byl doručen i stěžovatelce.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci jsou v záhlaví uvedené exekuční příkazy. Rozsah tohoto přezkumu je však v souladu s logickou provázaností a souslednosti daňového řízení do jisté míry omezen. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu se může vztahovat zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na existenci a vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinky vůči povinnému, apod. Přezkum na základě námitek proti exekučním příkazům se tedy v zásadě koncentruje na případné vybočení z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce. Soud nemůže přezkoumávat zákonnost či důvodnost samotného exekučního titulu, který v této věci představují zajišťovací příkazy. Nemůže se ve fázi exekučního (vymáhacího) řízení zabývat skutečnostmi, které jsou rozhodné pro nalézací řízení a pro vyměření daně, resp. zálohy na dani (srov. rozsudky čj. 1 Afs 47/2004-75, čj. 2 Afs 392/2017-48 a rozsudek rozšířeného senátu čj. 2 Afs 81/2004-54).

[19] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že zajišťovací příkazy, které v této věci představují vykonatelný exekuční titul, byly rovněž předmětem přezkumu u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 8/2018. Přezkum exekučních příkazů je však na výsledku řízení o zajišťovacích příkazech nezávislý. Ani následné zrušení exekučního titulu nemá vliv na zákonnost exekučních příkazů, resp. na rozhodnutí o námitkách proti nim, neboť zákonné podmínky pro jejich vydání byly v okamžiku vydání splněny. Rozhodné tak je, že v době vydání exekučních příkazů zde existoval platný a vykonatelný exekuční titul (zajišťovací příkazy). Případné odpadnutí exekučního titulu by však muselo být zohledněno v samotném vymáhacím řízení zastavením výkonu rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 8/2008-64).

[20] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Tato vada spočívá především v nedostatku skutkových důvodů, zejména pokud soud své rozhodovací důvody opřel o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo případy u kterých není zřejmé, zda byly nějaké důkazy v řízení provedeny (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Ads 58/2003-75). K aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je nicméně nutné přistupovat krajně zdrženlivě. Jeho použití je na místě např. tehdy, pomine-li krajský soud podstatná skutková tvrzení opřená o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci (usnesení rozšířeného senátu čj. 2 As 196/2016-123). Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba považovat i rozhodnutí, ze kterého nelze seznat, proč soud považuje námitky stěžovatele za liché, mylné nebo vyvrácené, a to především jde-li o argumentaci, na které je postaven základ žaloby. Požadavek řádného vypořádání námitek nicméně nelze vykládat tak, že soud je povinen poskytnou detailní odpověď na každou dílčí námitku (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2005-44 a čj. 9 Afs 70/2008-130).

[21] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost předně v tom, že krajský soud podle ní nepostupoval při hodnocení skutkových zjištění nestranně a automaticky věřil popisu skutkového stavu ze strany žalovaného, aniž by přezkoumal skutečný stav a důkazy stěžovatelky. Přístup krajského soudu je podle ní nezákonný a odůvodnění napadaného rozsudku nepřezkoumatelné. Tuto námitku uplatnila předně vůči vyjádření krajského soudu ohledně hodnoty a evidence skladových zásob stěžovatelky a její poskytované součinnosti, ve kterém odkázal na sdělení žalovaného ze dne 20. 7. 2016. Ze stěžovatelkou citovaného vyjádření krajského soudu pouze vyplývá, že hodnotu majetku ve vlastnictví stěžovatelky se správci daně (vzhledem k majetkovým právům třetích osob váznoucích na části skladových zásob) nepodařilo jednoznačně zjistit, což stěžovatelka nijak nerozporuje. Naopak sama v řízení existenci práv třetích osob (výhradu vlastnického práva) tvrdila a své tvrzení o výši majetku, který je v jejím vlastnictví, v průběhu řízení ani přes výzvy správce daně nijak nedoložila. Krajský soud tak vyjádřením reaguje na tvrzení stěžovatelky a porovnává je s podklady obsaženými ve spise. Z nepodložených tvrzení však nemohl při posuzování věci vycházet. Dále z vyjádření krajského soudu nelze vyvodit, že by v otázce součinnosti stěžovatelky dal za pravdu správci daně, pouze konstatoval, jak spolupráci v dané písemnosti hodnotil žalovaný, aniž by z uvedeného vyvozoval závěry rozhodné pro danou věc. Naopak v bodě 18. dal krajský soud implicitně za pravdu stěžovatelce, že správci daně součinnost poskytovala. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by tyto závěry krajského soudu byly spekulativní a jednostranně přejaté.

[22] Ani vzhledem k dalším tvrzním, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, nelze shledat rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Namítá-li jednostranné přejímání názoru o útlumu ekonomické činnosti a o zapojení do karuselového podvodu na dani, nejsou kasační soud ani krajský soud, jak bylo uvedeno již v bodě [18], v tomto řízení oprávněni pravdivost uvedených tvrzení posuzovat. Jde totiž o důvody vydání zajišťovacích příkazů. Těmito skutečnostmi se orgány veřejné moci v rámci vymáhacího řízení nemohou vzhledem k presumpci správnosti a vázanosti vydanými a dosud nezrušenými rozhodnutími (viz § 99 odst. 1 d. ř a § 52 odst. 2 s. ř. s) již zabývat. Zmínku o útlumu ekonomické činnosti pak krajský soud v napadeném rozsudku použil v reakci na námitku stěžovatelky, že výhradně exekuce vedla k paralyzování její činnosti. Takové tvrzení podle něj neodpovídalo časové souslednosti nastalých skutečností, podle které nejdříve správce daně dospěl k závěru o útlumu činnosti, až v reakci na to následně vydal zajišťovací příkazy, na základě kterých mohlo dojít k exekuci.

[23] Pokud stěžovatelka dále namítá, že krajský soud vycházel pouze z tvrzení žalovaného a opomněl vyjít i z jí uplatněných tvrzení a důkazů, zůstala v rovině obecného tvrzení a nekonkretizovala, jaká rozhodná tvrzení a důkazy krajský soud při rozhodování nezohlednil. Nejvyšší správní soud však nemůže argumenty za stěžovatele nijak domýšlet, v takovém případě by přestal být nestranným rozhodčím sporu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Azs 305/2017). Námitku tak mohl kasační soud vypořádat rovněž jen v obecné rovině a shledal, že odůvodnění krajského soudu vychází z poznatků obsažených ve spisovém materiálu a na žalobní tvrzení stěžovatelky relevantně reaguje. Námitka není důvodná. V souvislosti s tím kasační soud dále uvádí, že stěžovatelka rovněž vytrhává jednotlivé pasáže, proti kterým uplatňuje námitku nepřezkoumatelnosti, z celkového kontextu rozhodnutí. V důsledku toho pak brojí i proti skutečnostem uvedeným v narativní části napadeného rozsudku, ve které soud shrnuje pouze obsah podání žalovaného. V takovém případě ovšem nelze považovat za vadu, pokud se soud hned na uvedeném místě nevypořádá s uplatněnou argumentací.

[24] Na základě těchto závěrů nemůže být důvodná ani námitka, že krajský soud svým postupem popřel princip rovnosti stran a jednostranně upřednostnil tvrzení žalovaného. Jak je uvedeno výše, krajský soud při posuzování věci neopomněl zohlednit i tvrzení stěžovatelky. Skutečnost, že stěžovatelce nedal za pravdu a přiklonil se k názoru žalovaného, není však sama o sobě důvodem pro shledání porušení principu rovnosti. Stěžovatelé mají právo na to, aby se soud jejich tvrzeními zabýval a dostatečně se s nimi vypořádal. Nemají ovšem právo na to, aby jejich tvrzením uvěřil a vycházel z nich bez dalšího.

[25] Podle stěžovatelky pak krajský soud odůvodnění v bodech 18 a 19 napadaného rozsudku staví na skutečnostech, které v řízení nezjišťoval, nemají tedy oporu ve spisech. V prvé řadě se jedná o tvrzení krajského soudu, že v době vydání exekučních příkazů existovalo pravomocné rozhodnutí o daňovém nedoplatku stěžovatelky, která tuto skutečnost ovšem popírá. Nejvyšší správní soud v této otázce nemůže se stěžovatelkou souhlasit. Z napadeného rozsudku (bod 18) jednoznačně plyne, co je daňovým nedoplatkem myšleno. Ačkoliv nejde přímo o nedoplatek na pravomocně vyměřené dani, jedná se o pravomocně vyměřený daňový nedoplatek zálohy na dani na základě zajišťovacích příkazů. Tento rozdíl však na bezdlužnost stěžovatelky nemá vliv, neboť na daňovém účtu stěžovatelky byl evidován nedoplatek. Jde o skutečnost jednoznačně

vyplývající ze spisu. Tvrzení soudu, že k dobrovolné úhradě daně nedošlo, je opět skutečností, která ze spisu vyplývá a není sporná. Nejvyšší správní soud však musí přisvědčit stěžovatelce v tom, že toto tvrzení krajského soudu nelze považovat za odůvodnění přiměřenosti vydání exekučních příkazů a nelze z něj vyvozovat další závěry, jelikož správce daně stěžovatelce fakticky nedal prostor pro dobrovolnou úhradu nedoplatku. Proti tomuto postupu však nesměřovala žádná žalobní námitka stěžovatelky a otázkou umožnění dobrovolné úhrady se proto Nejvyšší správní soud věcně nemohl zabývat (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu stěžovatelka namítla i ve vztahu k posouzení přiměřenosti vydaných exekučních příkazů. Krajský soud se podle ní touto otázkou odmítl zabývat a pouze odkázal na § 1 odst. 2 d. ř. Ani v tomto případě Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud se totiž přiměřeností exekučních příkazů dostatečně zabýval v bodech 18 až 23 napadeného rozsudku. Kromě odkazu na uvedené zákonné ustanovení uvedl i další okolnosti, které správce daně vedly k vydání exekučních příkazů v jejich konkrétní podobě a které považoval za relevantní a odůvodňující přiměřenost zvoleného postupu (především se jednalo o majetkovou situaci stěžovatelky a výši stanovené zálohy na dani). Ani v této části tedy není námitka nepřezkoumatelnosti důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a přistoupil proto k jeho věcnému posouzení.

[28] Stěžovatelka namítla nezákonnost exekučních příkazů spočívající v upřednostnění cíle správy daní před přiměřeností exekuce vzhledem ke skutkovým okolnostem případu. Nejvyšší správní soud proto posoudil, zda nařízená daňová exekuce byla přiměřená, resp. zda žalovaný dostatečně šetřil práva stěžovatelky a použil při vyžadování plnění jejích povinností jen takové prostředky, které ji nejméně zatěžují, a zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[29] Jak bylo ovšem výše uvedeno, kasační soud nemůže přihlédnout a projednat argumentaci stěžovatelky vztahující se k důvodnosti vydání exekučních příkazů a skutečnosti, že zajišťovací příkazy byly vydány jako okamžitě vykonatelné. Úvahy o hrozícím nebezpečí z prodlení a splnění dalších zákonných podmínek je správce daně povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacích příkazů. Je proto věcí přezkumu zajišťovacích příkazů, zda tyto podmínky byly naplněny. Nejvyšší správní soud se proto nemůže v nyní projednávané věci zabývat tím, zda obava správce daně o budoucí nedobytnost daně byla na místě, zda dostatečně prokázal účast stěžovatelky v karuselovém podvodu, či je oprávněný jeho závěr o vyvádění majetku stěžovatelky. K takovému hodnocení nebyl oprávněný v napadeném rozhodnutí ani krajský soud.

[30] Nejvyšší správní soud však musí souhlasit s námitkou nezohlednění předstižné povahy zajišťovacích příkazů. Správce daně je povinen zohlednit povahu a účel užití exekučního titulu při volbě způsobu vymožení stanovené povinnosti. V případě zajišťovacích příkazů je vzhledem k tomu, že jejich účelem není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit aktiva předtím než poslouží k úhradě daně, na místě zvažovat kromě způsobů bezprostřední exekuce i jiné instituty sloužící k zajištění (např. zástavní právo; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 392/2017-48). Je tedy

třeba odmítnout tvrzení krajského soudu, že není rozhodné, na základě jakého exekučního titulu byly zajišťovací příkazy vydány. Vždy je nicméně nutno brát ohled na konkrétní okolnosti případu.

[31] V posuzované věci však i přes chybný názor krajského soudu žalovaný i krajský soud vzhledem k okolnostem případu dostatečně zhodnotily vhodnost a přiměřenost nařízené exekuce. Ačkoliv výslovně neodůvodnily, proč nepostačoval jiný způsob vymožení stanovené povinnosti (jako samotné zřízení zástavního práva), uvedli, že vzhledem k majetkové struktuře stěžovatelky nebyl jiný způsob vymožení pohledávky možný. Vzhledem k povaze majetku stěžovatelky a skutečnosti, že nenamítala jiný možný a vhodnější způsob výkonu zajišťovacích příkazů, považuje kasační soud toto odůvodnění vhodnosti a přiměřenosti za dostatečné a s tímto posouzením se ztotožnil.

[32] Jak uvedl krajský soud, majetek stěžovatelky představoval pouze finanční prostředky na bankovních účtech a movité věci převážně v podobě skladového zboží. Stěžovatelka neměla (ani v průběhu řízení netvrdila nic jiného) žádné jiné příjmy, jiná majetková práva, ani nemovitý majetek. O pravdivosti těchto tvrzení nebylo v řízení sporu. Z takto zjištěných majetkových poměrů stěžovatelky je patrné, že jiná, mírnější varianta, jako je samotné zřízení zástavního práva dle § 168 odst. 8 d. ř. pro splnění účelu zajišťovacích příkazů nebyla možná a nevedla by k dosažení účelu, tedy k zajištění potřebné částky do budoucna při zachování možnosti provozovat podnikatelskou činnost spočívající v prodeji a nákupu zboží. Zřízením zástavního práva na věcech movitých, resp. na hromadnou věc movitou, by totiž bylo zabráněno jakékoliv možnosti zhoršit stav zástavy (tj. zboží prodat), čímž by bylo podnikání stěžovatelky a generování aktiv pro budoucí úhradu daně znemožněno. V daňovém řízení se ani nepodařilo zjistit, zda by hodnota skladových zásob ve vlastnictví stěžovatelky k zajištění stanoveného nedoplatku postačovala.

[33] Při posuzování přiměřenosti vymáhání uložené povinnosti je nutné mít na paměti, že správce daně musí i v rámci daňové exekuce volit nejmírnější prostředek, který však zároveň ještě naplňuje cíl daňového řízení (tyto závěry cituje ostatně i stěžovatelka v kasační stížnosti). Zásadu přiměřenosti není možné interpretovat tak, že nelze provést daňovou exekuci, pokud správci daně zbývá jen jeden způsob, a ten se jeví být nepřiměřeným. Takový výklad by byl rozporný s cílem daňového řízení (srov. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář.* 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 663). Ačkoliv je tedy pravdou, že správce daně musí postupovat tak, aby co nejméně zasáhl subjektivní práva daňového subjektu, pokud zde na základě konkrétních okolností případu neexistuje jiný, méně zatěžující způsob výkonu uložené povinnosti, je nutné využít zbývající zákonem stanovené postupy, které sice pro daňový subjekt citelný zásah do jejich práv představují, ale jsou schopné dosáhnout cíle. Pokud tedy s ohledem na majetkovou situaci stěžovatelky neexistuje jiný mírnější a vhodnější způsob, jak exekučním titulem stanovenou povinnost vymoci, je na místě přistoupit k daňové exekuci, která představuje citelný zásah a ve svém důsledku může vést k podstatnému omezení podnikatelské činnosti.

[34] Nařízení exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí je pak chápáno jako krajní možnost, ke které je nutné přistoupit, až pokud nejsou jiné způsoby exekuce možné. Exekuce movitých věcí byla proto nařízena v návaznosti na zjištění, že peněžní prostředky

na účtu nebudou k uhrazení zajištěné částky postačovat. Nařízená exekuce movitých věcí je určena k uspokojení zbývající částky neuhrazené finančními prostředky z účtů a po dosažení této částky musí být zastavena.

[35] K námitce, že věci nezbytné pro podnikatelskou činnost nebylo možné v souladu s § 322 odst. 3 o. s. ř. vymoci a zřízení zástavního práva správcem daně nemůže mít na věc vliv, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka tuto námitku v žalobě uplatnila vůči věcem, jako jsou servery a kancelářské vybavení. Na tyto věci se ovšem zástavní právo zřízené správcem daně nevztahovalo. Z rozhodnutí ze dne 24. 6. 2016 je patrné, že zástavní právo žalovaný zřídil pouze k vyjmenovaným automobilům a k zásobám zboží, veškerému sortimentu elektrospotřebičů a dalších souvisejících výrobků, které jsou určeny k prodeji, uskladněných na jmenovaných místech. Na movité věci, které nebyly určeny k prodeji, se zástavní právo tudíž nevztahuje. Argumentace krajského soudu, že tyto věci mohly být předmětem exekuce na základě zástavního práva, je tedy chybná.

[36] V projednávané věci byly nicméně exekuční příkazy vydány na předem neurčené movité věci, které jsou konkrétně specifikovány až soupisem věcí podléhajících exekuci provedeným následně správcem daně. V těchto případech se může daňový subjekt bránit námitkou přímo proti tomuto soupisu, ne však proti exekučním příkazům. Jak uvádí i odborná literatura (srov. *Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.:* Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 675-754), správce daně se otázkou případného vyloučení věcí z exekuce při jejím nařizování nezabývá, v případě předem neurčených věcí by to nebylo ani možné. Námitku vyloučení movité věci z exekuce může daňový subjekt uplatnit proti soupisu věcí. Ta musí být ovšem dostatečně určitá, musí směřovat proti konkrétním sepsaným movitých věcem a podatel musí tvrzené skutečnosti rovněž prokázat. Pokud je námitka uznána důvodnou, správce daně vyloučí sporovanou věc ze soupisu, exekuční řízení však dále pokračuje (resp. exekuční příkazy by byly zrušeny pouze, pokud by směřovaly výlučně proti vyloučeným věcem). Stěžovatelka však neuplatnila námitku vůči soupisu a kasační námitka, že jde o věci nezbytné pro podnikatelskou činnost je navíc zcela obecná. Stěžovatelka v řízení neoznačila konkrétní věci, které považuje za věci nezbytné pro její podnikání, tedy vyloučené z exekuce dle § 322 odst. 3 o. s. ř., ani svůj názor nijak blíže nezdůvodnila. Soudy přitom nejsou oprávněny jakkoliv domýšlet argumentaci za stěžovatelku, jak bylo uvedeno již v bodě [23]. Takto obecnou námitku týkající se vyloučení věcí z mobiliární exekuce nebylo tedy možné v řízení projednat.

VI.

[37] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. září 2021

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu