



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci žalobce: **P.K.**, bytem ..., zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2017, č.j. 619053/17/2301-80541-403350,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Exekučním příkazem ze dne 30. 3. 2017, č.j. 619053/17/2301-80541-403350, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 daňového řádu s použitím občanského soudního řádu nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu. K vymožení nedoplatku ve výši 10.622.798,84 Kč správce daně přikázal poddlužníkovi Citfin, spořitelní družstvo, aby od okamžiku, kdy mu bude doručen tento exekuční příkaz, po

dobu trvání daňové exekuce nevyplácel peněžní prostředky z účtu žalobce, ze kterého se přikazuje pohledávka, neprováděl na něho započtení a ani jinak s ním nenakládal, a to až do výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována.

Exekuční příkaz byl vydán k vymožení částky, kterou je žalobce povinen uhradit na základě celkem 17 zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016 ve věci zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty [žalovaný správní orgán používá zkratku „Zajišťovací příkazy“]. Za podmínek stanovených speciální právní úpravou podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“), a v souladu s obecnou právní úpravou podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu se zajišťovací příkaz stal vykonatelným exekučním titulem už okamžikem jeho vydání.

II. Žaloba a její doplnění

V žalobě žalobce uplatnil tři žalobní body:

1) Základním předpokladem pro zákonný výkon rozhodnutí žalovaného je dostatečný časový prostor pro žalobce, aby mohl své závazky uhradit dobrovolně (§ 251 odst. 1 o. s. ř.). Žalovaný je povinen podle základní zásady daňového řízení obsažené v § 5 odst. 3 daňového řádu zvolit jen takové prostředky, které žalobce nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, přičemž podle § 1 odst. 2 téhož řádu je cílem správy daní nejen správné zjištění a stanovení daní, ale i zabezpečení jejich úhrady. Je ale naprosto vyloučeno, aby žalobci coby dlužníkovi nebyl poskytnut vůbec žádný prostor pro dobrovolnou úhradu exekuované částky, což se stalo v tomto případě, a proto je exekuční příkaz nezákonný.

Možnost dobrovolné úhrady daná § 251 odst. 1 o. s. ř. představuje podmínku řízení (blíže usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 181/98). Nelze souhlasit s názorem krajského soudu z jeho dřívější judikatury týkající se přezkumu exekučních příkazů ve věci stejného žalobce, že daňová exekuce je podstatně odlišná od civilní exekuce, protože oprávněný zde splývá s exekučním orgánem. Možnost dobrovolné úhrady je prý popřena § 178 odst. 1 daňového řádu a odporuje smyslu § 103 ZDPH. Nový daňový řád ve své § 177 přinesl podstatné zpřísnění přechozí právní úpravy, když namísto přiměřeného použití o. s. ř. v § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zavedl jeho bezprostřední použití (blíže Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1091).

Ustanovení § 178 odst. 1 daňového řádu podle názoru žalobce nestanoví podmínky nařízení výkonu rozhodnutí, ale jen definuje, jakým úkonem je zahájeno exekuční řízení. Neříká totiž, za splnění jakých podmínek může správce daně zahájit daňovou exekuci, ale jen jakým typem rozhodnutí je zahájeno exekuční řízení. Pokud daňový řád neobsahuje podmínky nařízení výkonu, musí být podle názoru žalobce aplikovány podmínky obsažené v § 251 odst. 1 o. s. ř. Žalobce tak popírá závěr krajského soudu, že jen z okolnosti, že při daňové exekuci splývá osoba oprávněného s osobou oprávněnou nařídít výkon rozhodnutí, plyne podstatný rozdíl vylučující aplikaci § 251 odst. 1 o. s. ř. Kdyby taková podstatná

odlišnost existovala, jistě by zákonodárce nezpřisnil povinnost aplikace o. s. ř. při daňové exekuci.

Krajský soud se konečně v dřívější judikatuře dovolával i smyslu § 103 ZDPH, ač jej nijak neobjasnil. Zajišťovací příkaz může být splatný do tří dnů nebo okamžikem jeho doručení adresátovi dle § 167 odst. 3 daňového řádu či ještě dříve, a to okamžikem jeho vydání dle § 103 ZDPH. Daňové zákony zmateně se stejným rizikem dobytosti spojují, jak možnost splatnosti zajištěné daně okamžikem vydání, tak okamžikem doručení, přičemž není zřejmé, kdy je možné jedno nebo druhé. To ale zakládá libovůli při výkonu státní moci zvláště nebezpečnou, když zajišťovací příkaz je schopen podnikatele zlikvidovat. Je to způsobeno tím, že § 103 ZDPH se stal součástí zákona coby výsledek pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru PS PČR novelou č. 370/2011 Sb. bez jakékoliv důvodové zprávy, která by obsah pojmu přiblížila či odůvodnila případy, kdy je namístě učinit splatný zajišťovací příkaz před jeho doručením a kdy postačí splatnost zajišťovacího příkazu dnem jeho doručení. Nebezpečí z prodlení lze podle názoru žalobce charakterizovat jako stav, kdy pouze okamžité jednání může odstranit nenahraditelnou či těžce nahraditelnou újmu, což jistě nebude újma spočívající v penězích, která je nahraditelná vždy. Před zašantročením majetku konečně správce daně ochraňuje institut relativní neúčinnosti právního jednání podle v § 589 až 599 o. z.

Ani ustanovení § 167 odst. 3 daňového řádu, ani ustanovení § 103 ZDPH však nic neříká o rychlosti, s jakou musí být nedoplatek vzniklý neuhrazením zajišťovacích příkazů získán proti vůli povinného, což je smysl, který v něm vidí krajský soud. Naopak ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu spojuje s neuhrazením zajišťovacích příkazů jediný následek – vznik oprávnění správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva. Daňový řád tak vůbec nepředpokládá, že nedoplatky na zajištěných částkách budou primárně exekvovány, a proto je nesprávný závěr krajského soudu, že z § 103 ZDPH lze dovodit absenci možnosti povinného uhradit svůj dluh primárně dobrovolně v souladu s § 251 odst. 1 o. s. ř.

2) Žalovaný nebyl oprávněn nařídit exekuci podle § 178 daňového řádu, protože ji vylučuje ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu. Toto ustanovení spojuje nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu s oprávněním správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem. Pokud daňový řád na jedné straně ukládá správci daně v případě neuhrazení daňového nedoplatku obecně zahájit daňovou exekuci, ale na druhé straně pro případ neuhrazení částky stanovené zajišťovacím příkazem stanoví důsledek jiný (oprávnění správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva), nelze dospět k jinému závěru, než že je § 168 odst. 6 daňového řádu ustanovením speciálním, který vylučuje možnost správce daně zajištěnou částku exekvovat. Jde o právní úpravu svrchovaně logickou. Pokud má být majetek daňového dlužníka ochráněn před zašantročením, aby mohl sloužit k úhradě v budoucnu vzniklé daně, pak přednost má prostředek žalobce nejméně zatěžující a nikoliv postup správce daně, který exekuci žalobce zlikvidoval. Zřízením zástavního práva dochází pouze k jeho blokaci, což umožňuje zástavnímu dlužníkovi s věcí nadále disponovat pod dohledem zástavního věřitele, a proto jde o prostředek méně zasahující do podnikání žalobce.

3) Žalovaný zvolil nepřiměřený a nevhodný způsob exekuce. Zásada přiměřenosti je jedna z klíčových zásad, která je s jakoukoliv exekucí bytostně spojena. V soudní praxi se často objevuje otázka posouzení nevhodnosti výkonu, spatřovaná především v poměru mezi vymáhanou pohledávkou a cenou předmětu výkonu rozhodnutí. Soudy dospěly k názoru, že při stanovování poměru je potřeba zohlednit, zda v konkrétních poměrech povinného existuje i jiný způsob výkonu, který je srovnatelně efektivní. Není-li jiného způsobu, jak pohledávku oprávněného uspokojit, či je-li, ale nikoliv v době přiměřené, není způsob výkonu prodeje nemovité věci zřetelně nevýhodný. Důkazní břemeno nevhodnosti výkonu rozhodnutí tíží oprávněného. V této souvislosti žalobce odkazuje na publikaci A. Tripes: Exekuce v soudní praxi. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2001, str. 100 a 101. Ústavní soud pojednal o zásadě přiměřenosti exekuce zejména v nálezech ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 752/04, ze dne 3. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 478/05, ze dne 3. 3. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 51/05, a ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1038/08. Ústavní soud přijal tradiční závěr, že jeden ze základních principů exekučního řízení je zákonná ochrana majetku povinného v rozsahu převyšujícím vymáhanou pohledávku s příslušenstvím, který se na ústavní úrovni odvozuje z čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

V žalobcově případě správce daně obstavil tzv. registrované účty, které jsou pro podnikání žalobce klíčové, protože je plátcem DPH a každý jeho odběratel je povinen dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH provádět úhradu na tyto účty, jinak se vystavuje sankci v podobě ručení za nezaplacenou daň. Žalovaný tak takto zvolenou exekucí zcela paralyzoval podnikání žalobce, protože jakékoliv příjmy z něj budou zabaveny žalovaným a žalobce nemá, jak by platil náklady spojené s podnikáním, a proto je exekuce všech peněžních prostředků žalobce na účtech u bank sloužících k podnikání zcela nepřiměřená. V dosavadní judikatuře krajského soudu ve věci přezkumu jiných exekučních příkazů téhož žalobce se objevuje myšlenka, že je to žalobce, který musí umět popsat, jaký jiný způsob exekuce by byl vhodnější. To ale odporuje dosavadní judikatuře, že důkazní břemeno (ne)vhodnosti výkonu rozhodnutí tíží oprávněného a nikoliv povinného. V dané situaci je třeba mít na zřeteli, že vymáhaná částka není nedoplatkem na dani, ale nedoplatkem na částce zajištění daně, což je plněním předběžným, jehož účelem je jen zajistit, že bude uhrazen pozdější závazek žalobce na dani. Žalovaný je tak povinen volit jen takový prostředek, který je ve vztahu k popsanému charakteru vymáhaného dluhu nejšetrnější. Tím je bezesporu pouze blokáce majetku žalobce formou zřízení zástavního práva k majetku žalobce a nikoliv jeho zabavení. Takže i kdyby krajský soud nepovažoval za správný názor žalobce uvedený v předchozí žalobní námitce (přednost aplikace § 168 odst. 6 daňového řádu před nařízením exekuce podle § 178 téhož řádu), tak zřízení zástavních práv má prioritu i coby prostředek šetrnější k majetku žalobce, který žalovaný musí použít ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce nepřežije bez finančních prostředků na obchodování se zbožím, ale dobře snese obstavení části majetku zástavním právem.

Nevhodnost přikázání pohledávky z účtu u peněžního ústavu je v konkrétní situaci dána tím, že jakékoliv úhrady za prodej zboží – obsahující i DPH – budou používány dle § 152 daňového řádu na úhradu dluhů vzniklých ze zajištění daně, a tak nebude žalobce schopen řádně platit své daňové povinnosti, které mu podnikáním budou vznikat a budou tak narůstat nejen daňové nedoplatky, ale i úroky z prodlení, což uvrhne žalobce do ještě hlubších ekonomických problémů a učiní jeho podnikání neprovozovatelným, čímž dojde k zásahu do

práva podnikat garantovaného čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. To je konečně i odpověď na poznámky krajského soudu objevující se v jeho dřívější judikatuře ve věci přezkumu jiných exekučních příkazů téhož žalobce, proč žalobce jen neprodá své skladové zásoby a z výtěžku neuspokojí žalovaného. Vznikly by mu tím nové nedoplatky na všech daních (DPH i daň z příjmů), které by jen prohloubily jeho ekonomické těžkosti.

V doplnění žaloby žalobce dále uvedl, že se zabýval otázkou, zda lze prekluzi namítat i v exekučním řízení, a zjistil, že použitelná judikatura je rozporná. Žalobce v první řadě poukazuje na závěry Ústavního soudu v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, když za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu žalobce poukazuje především na rozsudek ze dne 18. 1. 2017, č.j. 6 Afs 185/2016-37, a v něm uvedenou judikaturu, která je podle názoru 6. senátu ustálená. Možností uplatnit námitku prekluze vzdor existujícímu platebnímu výměru v řízení o vrácení přeplatku se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č.j. 9 Afs 72/2012-76, a s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ji připustil, ač tamní stěžovatel nepodal odvolání proti platebnímu výměru vydanému po prekluzi a neuplatnil tak námitku prekluze v nalézacím řízení. Stejně postupoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2014, č.j. 7 Afs 68/2013-36. Podle názoru žalobce představují významově nejsilnější judikaturu nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn.: IV. ÚS 816/07. V nich se Ústavní soud zabýval významem prekluze z hlediska řešení otázky, zda správní soudy přihlížejí k prekluzi z moci úřední či jen k žalobní námitce. Žalobce je tak přesvědčen, že k námitce prekluze se přihlíží i v exekučním řízení, aby se předešlo bezdůvodnému obohacení státu.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

V písemném vyjádření k žalobě Finanční úřad pro Plzeňský kraj uvedl, že Krajský soud v Plzni dne 29. 3. 2017 již přezkoumal zákonnost exekučních příkazů ve věci stejného žalobce, a to ve věcech vedených pod č.j. 30Af 31/2016-205, 30Af 37/2016-44 a 30Af 36/2016-49, kde dospěl k závěru, že exekuční příkaz byl vydán v souladu se zákonem, když žádný z uplatněných žalobních bodů, které jsou i v případě této žaloby obdobné, nebyl shledán důvodným. Jelikož žalovaný se s názorem soudu zcela ztotožňuje, odkazuje na argumentaci soudu obsaženou v odůvodnění výše uvedených rozsudků.

K věci samé žalovaný zdůrazňuje, že exekučním titulem, který zapříčinil zahájení daňové exekuce napadeným exekučním příkazem, jsou vykonatelné Zajišťovací příkazy [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Jedná se o Zajišťovací příkazy, které byly v daňovém řízení vydány nejen dle § 167 daňového řádu, ale rovněž dle § 103 ZDPH. Obavy žalovaného, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, byly totiž natolik intenzivní, že pouze aplikace § 167 daňového řádu by v daném případě nesplnila funkci zajišťovacího příkazu jako takového, a proto žalovaný aplikoval rovněž § 103 ZDPH, dle kterého je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Dle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. V daném případě byly Zajišťovací příkazy doručovány zástupci žalobce, a to do datové schránky; vydány tedy byly okamžikem odeslání do datové schránky, tj. dne 19. 7.

2016. Tímto dnem se Zajišťovací příkazy zároveň staly vykonatelnými, tzn. staly se i exekučním titulem.

V žádném případě nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že základním předpokladem pro zákonný výkon rozhodnutí žalovaného je dostatečný časový prostor pro žalobce, aby mohl své závazky uhradit dobrovolně (§ 251 odst. 1 o. s. ř.). Základním předpokladem pro zákonnou daňovou exekuci je existence exekučního titulu. Jak je zřejmé z výše uvedeného, tato podmínka byla splněna, neboť Zajišťovací příkazy jsou vykonatelné, žalovaný byl tedy oprávněn daňovou exekuci zahájit. Existence exekučního titulu pak odůvodňuje zahájení daňové exekuce, která, aby splnila svoji zajišťovací funkci, musí být zahájena prakticky bezprostředně po vydání exekučního titulu. Otálení s vydáním exekučního příkazu ze strany správce daně by popíralo smysl ustanovení § 103 ZDPH; tento názor vyslovil krajský soud ve své dosavadní judikatuře ve věci přezkumu jiných exekučních příkazů téhož žalobce a žalovaný se s tímto názorem ztotožňuje a dále uvádí, že vydání dotčených exekučních příkazů nikterak nebrání dobrovolné úhradě na depozitní účet správce daně. Pro úplnost žalovaný uvádí, že v tomto nedošlo k žádné změně, a to i přesto, že proti všem výše uvedeným Zajišťovacím příkazům podal žalobce dne 26. 8. 2016 odvolání. Odvolací finanční ředitelství, jakožto orgán odvolací, totiž o předmětných odvoláních rozhodlo dne 22. 9. 2016 tak, že odvolání byla zamítnuta a napadená rozhodnutí, tedy Zajišťovací příkazy, byly potvrzeny.

Zásada přiměřenosti výkonu rozhodnutí, kterou žalobce ve své žalobě rovněž zmiňuje, je pro daňové řízení obsažena v § 175 daňového řádu. V této souvislosti je potřebné zdůraznit, že Zajišťovacími příkazy byla žalobci uložena povinnost uhradit částku zajištění v souhrnné výši Kč 14.580.598,- Kč (výše předpokládaného doměrku z daňové kontroly). Exekučními příkazy ze dne 30. 3. 2017 se tato exekučovaná částka ponížila na 10.622.798,- Kč z důvodu částečné úhrady nedoplatku, avšak toliko exekučně. O vydání Zajišťovacích příkazů byl žalobce, resp. jeho právní zástupce, telefonicky vyrozuměn; žalovaný o tom ve smyslu § 103 ZDPH sepsal úřední záznam č.j. 1424961/16/2301-62563-401100. Jak je z úředního záznamu zřejmé, zástupce žalobce se dotazoval, zda předmětné Zajišťovací příkazy jsou vykonatelné okamžikem jejich vydání nebo až v den jejich doručení. Na tento dotaz pracovník kontrolního oddělení žalovaného sdělil, že jsou vykonatelné okamžikem jejich vydání.

Žalovaný zvolil způsob vymáhání s ohledem na výši nedoplatku a samozřejmě také s ohledem na to, jakými informacemi, týkajícími se aktiv žalobce, disponoval. V daném případě tedy žalovaný zvolil jako způsob provedení daňové exekuce daňovou exekuci na příkazání pohledávky z účtů u různých bankovních ústavů, které konkrétně uvádí níže a zároveň níže uvádí skutečnosti týkající se movitých a nemovitých věcí. S ohledem na žalobní námitku nelze pominout skutečnost, že s výsledky kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 7. 6. 2016, tzn. že byl informován o tom, že žalovaný hodlá daňovou kontrolu ukončit a žalobci vyměřit daň ve výši 14.580.598,- Kč. Následně žalovaný dne 19. 7. 2016 zahájil daňovou exekuci, a to vydáním exekučních příkazů na příkazání pohledávky z účtu (žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí výčet dalších vydaných exekučních příkazů).

Co se týče nemovitých věcí, žalovanému bylo známo, že žalobce byl vlastníkem čtyř bytových jednotek v Plzni. Tyto bytové jednotky žalobce notářským zápisem NZ 89/2016, N 85/2016, sepsaným dne 15. 7. 2016 převedl na svěrenský fond K... Žalobce dále vlastnil tři

osobní automobily, které kupními smlouvami datovanými dne 21. 6. 2016 prodal obchodní společnosti PALETY PLZEŇ s.r.o. Pro úplnost se uvádí, že jediným společníkem této obchodní společnosti je žalobce. Tyto movité a nemovité věci však již žalovaný daňovou exekucí postihnout nemohl, neboť v okamžiku získání exekučního titulu žalobce již vlastníkem těchto věcí nebyl.

Žalovaný se tedy domnívá, že i způsob exekuce zvolil přiměřený a zcela vhodný. Žalobce během krátké doby, poté co mu byly doručeny výsledky kontrolního zjištění s výší předpokládaného doměrku na dani z přidané hodnoty za kontrolované období, začal podnikat kroky k tomu, aby svůj nemovitý a movitý majetek vyvedl ze svého vlastnictví, přičemž v okamžiku tohoto svého jednání již dobře věděl, že bude povinen hradit daňové povinnosti stanovené mu na základě výsledku daňové kontroly. Žalovaný proto začal činit kroky vedoucí k tomu, aby byla zajištěna úhrada dosud nestanovené daně, a to v podobě vydání Zajišťovacích příkazů a bezprostředně navazujících exekučních příkazů, mj. tedy i exekučního příkazu, který je napaden touto žalobou. Jelikož ve vlastnictví žalobce zůstaly pouze bankovní účty, postihl žalovaný zjištěné bankovní účty daňovou exekucí. Některé z postižených bankovních účtů již žalobce po zjištění předpokládaného doměrku na dani z přidané hodnoty zrušil, a proto ze strany žalovaného došlo k zastavení daňové exekuce na tyto zrušené bankovní účty. Závěrem lze zkonstatovat, že žalobou napadený exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu ze dne 30. 3. 2017, č.j. 619053/17/2301-80541-403350, postihuje bankovní účty, z nichž má tak žalovaný jedinou prokazatelnou možnost zabezpečit úhradu dlužné daně.

K argumentaci žalobce stran zásahu do práva podnikat, které je garantováno čl. 26 Listiny základních práv a svobod, žalovaný uvádí, že ústavní zákon sice každému subjektu práva garantuje právo podnikat, neřeší však již další práva a povinnosti, která s podnikatelskou činností souvisí a která jsou uzákoněna v dalších právních předpisech. V daném případě se jedná konkrétně o povinnosti daňové, které jsou uzákoněny v hmotněprávních předpisech, přičemž jejich nedodržení způsobuje důsledky uvedené v daňových zákonech, případě i v zákonech trestních. Vydáním exekučního příkazu, jímž je vynucována úhrada nedoplatku vzniklého na základě zajišťovacího příkazu, je sledován základní cíl správy daní, a to mj. zabezpečení úhrady dosud nestanovené daně.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 22. 8. 2018 účastníci řízení setrvali na svých předchozích argumentacích obsažených v žalobě, vyjádření žalovaného správního orgánu k žalobě a doplnění žaloby. Zástupce žalobce se přitom věnoval dopadu ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu, možnosti uplatnit námitku prekluze (kdy oponoval názoru vyjádřenému v rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 6. 2018, č.j. 57Af 13/2017-65) a prostoru pro dobrovolnou úhradu nedoplatku na dani (blíže viz zvukový záznam jednání před soudem).

V. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

K ochraně proti exekučním příkazům se Nejvyšší správní soud vyslovil takto: „*Námítka podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Proto je žaloba ve správním soudnictví proti exekučnímu příkazu správce daně vydanému podle § 178 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 5 s. ř. s. přípustná, i když daňový subjekt námitku proti exekučnímu příkazu správce daně před podáním správní žaloby neuplatnil.*“ (rozsudek ze dne 26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32, publikovaný pod č. 3381/2016 Sb. NSS).

K rozsahu přezkumu exekučních příkazů zaujal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tento názor: „... soudní přezkum v těchto případech samozřejmě nemůže zpochybňovat souslednost a logickou provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce. Jak již ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, „je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“ (rozsudek ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54, publikovaný pod č. 791/2006 Sb. NSS).

V minulosti podal žalobce u zdejšího soudu žaloby proti obdobným rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, např. proti rozhodnutí ze dne 19. 7. 2016, č.j. 1419743/16/2301-80541-401957. Rozsudkem ze dne 29. 3. 2017, č.j. 30Af 31/2016-205, Krajský soud v Plzni žalobu proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 7. 2016, č.j. 1419743/16/2301-80541-401957, zamítl. Proti tomuto rozsudku zdejšího soudu podal žalobce kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2017, č.j. 30Af 31/2016-205, zamítl. Proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu podal žalobce ústavní stížnost. Usnesením ze dne 7. 8. 2018, sp. zn. I. ÚS 264/18, Ústavní soud ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39, odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

V tomto svém usnesení Ústavní soud mimo jiné uvedl, že v nyní posuzované věci je zřejmé, že ústavní stížnost představuje především pokračující polemiku se závěry správních soudů ohledně přípustnosti daňové exekuce, vedenou v rovině práva podústavního, a

stěžovatel - nepřípadně - předpokládá, že na jejím základě Ústavní soud podrobí napadená rozhodnutí běžnému instančnímu přezkumu. Aniž by se uchýlil k hodnocení „podústavní“ správnosti stížností konfrontovaných právních názorů, pokládá Ústavní soud za adekvátní se omezit na sdělení, že ve výsledku kvalifikovaný exces či libovůli nespátuje. Mimořádný odklon od zákonných zásad ovládajících postupy soudů v řízení soudním, stejně jako vybočení z pravidel ústavnosti, traktovaných v judikatuře Ústavního soudu, jež by odůvodňovaly jeho případný kasační zásah, zde neshledal. Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku dostatečně posoudil jednotlivé žalobní body a srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že správní žalobě nelze vyhovět; obdobně se i kasační soud podrobně vypořádal s kasačními námitkami stěžovatele. Skutečnost, že se stěžovatel s jejich hodnocením neztotožňuje, ještě nečiní ústavní stížnost opodstatněnou. Jak krajský, tak i Nejvyšší správní soud na námitky stěžovatele náležitě reagovaly a své závěry patřičně odůvodnily. Jejich konkluze pokládá Ústavní soud za racionální a obhajitelné. Ústavní soud v této souvislosti připomíná argumentaci, v níž Nejvyšší správní soud věnoval dostatečnou pozornost vysvětlení institutu daňové exekuce, podmínek jejího uplatnění podle § 178 odst. 1 daňového řádu, jakož i vztahu k naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH. Nejvyšší správní soud přitom vycházel ze své ustálené judikatury (srov. rozsudky č.j. 1 Afs 47/2004-74, č.j. 2 Afs 239/2015-66 nebo rozsudek rozšířeného senátu č.j. 2 Afs 81/2004-54). V odůvodnění napadeného rozhodnutí se zabýval též otázkou, zda finanční úřad mohl přistoupit k exekuci okamžitě po vydání zajišťovacích příkazů. Došel k závěru, že „jestliže měl správce daně poznatky o předpokládaném vysokém daňovém nedoplatku a současně i o tom, že movitý a nemovitý majetek nebude stačit k jeho úhradě, a bude nutno postihnout i finanční prostředky na účtech, pak je logický rychlý postup, který znemožní jejich převod mimo dispozici správce daně.“ Takovou argumentaci Ústavní soud akceptuje, neboť zohledňuje intenzitu zásahu do základních práv daňového subjektu, vůči němuž byl exekuční příkaz vydán, jakož i doloženou snahu stěžovatele převést majetek na třetí osoby (mimo dispozici finančního úřadu) a znemožnit tak účel daňové exekuce. K námitce stěžovatele týkající se překvapivosti postupu správce daně Ústavní soud konstatuje, že správní soudy se nezpronevěřily imperativům formulovaným ve své judikatuře stran přesvědčivosti odůvodnění svých rozhodnutí, na niž stěžovatel odkazuje (srov. sp. zn. I. ÚS 1312/11). Nelze jej považovat za překvapivý, jakož ani za projev svévole či přepjatého formalismu.

K jednotlivým žalobním bodům zaujal zdejší soud tyto názory:

Dobrovolné plnění

V rozsudku ze dne 29. 3. 2017, č.j. 30Af 31/2016-205, zdejší soud uvedl, že občanský soudní řád upravuje řízení před civilními soudy, kdežto řízení před správcem daně je upraveno v daňovém řádu. Přímá aplikace ustanovení § 251 odst. 1 o. s. ř. je pro oblast správy daní vyloučena. Mezi řízením před civilními soudy a řízením před správcem daně jsou podstatné rozdíly. Nápadně se liší subjekty řízení podle občanského soudního řádu a subjekty řízení podle daňového řádu. V řízení před civilními soudy je tu nezávislý soud, oprávněný a povinný. Ustanovení § 251 odst. 1 o. s. ř., že *nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí*, stanovuje podmínku přístupu k soudu ve věci výkonu rozhodnutí. V případě daňové exekuce je zde daňový subjekt – povinný a správce daně, který zároveň vykonává rozhodnutí a zároveň je

oprávněným. Pro rozhodovanou věc je zásadní ustanovení § 177 odst. 1 daňového řádu, které zní: *Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.* V tomto případě však daňový řád obsahuje vlastní úpravu, tedy stanoví jinak, a to v § 178 odst. 1: *Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.* Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by bylo nutno za všech okolností poskytnout povinnému prostor pro dobrovolné plnění. Žalobce opírá svou argumentaci o § 5 odst. 3 daňového řádu. Toto ustanovení zavazuje správce daně, aby používal při vyžadování plnění povinností daňových subjektů co nejméně zatěžujících prostředků, ovšem pouze pokud ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Pokud jde o poskytnutí lhůty pro dobrovolné plnění, bude tak obvykle, v případech, kdy je to vhodné, učiněno v rozhodnutí, kterým se stanoví daňová povinnost, nikoliv neformálně otálením správce daně se zahájením exekuce. Zda byly splněny podmínky pro vydání okamžité vykonatelných zajišťovacích příkazů na základě § 103 ZDPH, není soud v tomto řízení oprávněn zkoumat, neboť žalobce žalobou napadá nikoliv zajišťovací příkazy, ale až navazující exekuční příkaz. Pro posouzení zákonnosti exekučního příkazu je rozhodné, že byl vydán na základě vykonatelného exekučního titulu, přičemž vykonatelnost spočívá právě v možnosti započít s nuceným výkonem správního rozhodnutí. Otálení s vydáním exekučního příkazu ze strany správce daně by popíralo smysl ustanovení § 103 ZDPH. K tomu třeba ještě dodat, že pokud žalobce, jak to opakovaně uváděl při jednání před soudem, disponoval dostatečnými finančními prostředky, vydání exekučních příkazů mu nebránilo, aby částku, která dosud nebyla uhrazena, dobrovolně uhradil na depozitní účet správce daně.

K této námitce se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39, vyslovil tak, že stěžovatel tvrdí, že mu měla být dána možnost dobrovolné úhrady daně, což dovozuje z nutnosti užití občanského soudního řádu na základě § 177 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel se domnívá, že měl být aplikován § 251 o. s. ř., který stanoví, že návrh na soudní výkon rozhodnutí je možný jen pokud povinný neplní dobrovolně. Neplnění dluhu je tedy předpokladem takového návrhu. Podle § 177 odst. 1 d. ř. se podle občanského soudního řádu postupuje, pokud daňový řád nestanoví jinak. Daňový řád má vlastní ustanovení o podmínkách daňové exekuce v § 178 an., byť možnost dobrovolné úhrady výslovně neupravuje. Exekuční příkaz se v daňovém řízení ovšem vydává 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 d. ř.). To za určitých okolností může bránit tomu, aby nejprve byla učiněna výzva k dobrovolnému plnění, zejména tehdy když je patrné, že daňový subjekt svůj majetek vyvádí. Stěžovateli ovšem nic nebránilo, aby i po zajištění majetku a vydání exekučních příkazů dobrovolně splnil povinnosti zajišťovacími příkazy uložené (třeba za pomoci půjčky či úvěru), což by jistě mělo za následek zastavení exekuce. Správce daně také k zastavení exekuce zčásti přistoupil po dobrovolné úhradě části vymáhané částky, stejně tak jako to učinil v případě neexistence některých účtů v době vydání exekučních příkazů.

K žalobnímu bodu týkajícímu se dobrovolného plnění zdejší soud tedy opětovně konstatuje, že pro daňovou exekuci bylo a je stanoveno subsidiární použití občanského soudního řádu. Ustanovení § 73 odst. 7 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, znělo: *Pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského soudního řádu.* Ustanovení § 177 odst. 1 daňového řádu zní:

Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu. Určitá odlišnost citovaných ustanovení vyplývá podle názoru zdejšího soudu především z toho, že zákon o správě daní a poplatků upravoval daňovou exekuci daleko rámcověji, než tak činí daňový řád. Jak za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tak za účinnosti daňového řádu byl však při daňové exekuci postup podle občanského soudního řádu vyloučen, jestliže zákon o správě daní a poplatků nebo daňový řád stanovil jinak. V daném případě ustanovení § 178 odst. 1 daňového řádu stanovuje jinak: zatímco občanský soudní řád v § 251 odst. 1 větě první stanovuje podmínku přístupu k soudu ve věci výkonu rozhodnutí („*Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.*“), ustanovení § 178 odst. 1 („*Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.*“) ani jiné ustanovení daňového řádu poskytnutí prostoru pro dobrovolné plnění nepožaduje. Poskytnutí prostoru pro dobrovolnou úhradu nedoplatku tedy není podmínkou pro nařízení daňové exekuce. To samozřejmě neznamená, že daňový subjekt nemůže dobrovolně plnit ať už před vydáním exekučního příkazu nebo po jeho vydání. Je třeba rozlišovat podmínku nařízení daňové exekuce a oprávnění (možnost) daňového subjektu uhradit nedoplatek. Ač mu to žalobce podsouvá, senát 30 zdejšího soudu rozhodně nemá za to, že možnost dobrovolné úhrady je popřena § 178 odst. 1 daňového řádu a odporuje smyslu § 103 ZDPH. V ostatním se odkazuje na příslušné části rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2017, č.j. 30Af 31/2016-205, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39.

Zástavní právo versus daňová exekuce

Hlava V části třetí daňového řádu, která upravuje placení daní, se skládá z pěti dílů. Zřízení zástavního práva, které je upraveno v § 168 odst. 6 (a pak v § 170 a 170a) daňového řádu, náleží do dílu 4 – zajištění daní. Způsoby provedení daňové exekuce, které jsou stanoveny v § 178 odst. 5 daňového řádu, náleží do dílu 5 – daňová exekuce. Jde o instituty na tomtéž stupni zobecnění. Nemůže se tu tedy jednat o vztah obecné a speciální normy. Z tohoto důvodu se mezi nimi neuplatňuje zásada *lex specialis derogat generali*. Oba instituty tudíž v našem právním řádu platí zároveň. Je na správci daně, zda v případě nesplnění povinnosti uložené daňovému subjektu v zajišťovacím příkazu – za dodržení zákonných podmínek – zřídí zástavní právo k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem nebo k vymáhání nedoplatku nařídí daňovou exekuci (*in concreto*: příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb). K téže interpretaci došla odborná literatura: „*Odstavec 6 [§ 168] tedy rozšiřuje formu zajištění stanovenou v § 167 odst. 1, a to tak, že připouští kromě složení určité částky na depozitní účet správce daně zřízení zástavního práva na základě zajišťovacího příkazu. Tak vzniká správci daně klasická otázka, zda jít cestou zřízení zástavního práva či využít možnosti nařízení exekuce s exekučním titulem, kterým je ve smyslu § 176 odst. 1 písm. c) zajišťovací příkaz.*“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 838). Shodný názor zaujal i Nejvyšší správní soud „*Ze znění § 168 odst. 6 daňového řádu nelze dovodit, jak činí stěžovatel, že zřízení zástavního práva k nemovitostem je jedinou možností zajištění splnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu. To je zřejmé z dalších ustanovení, podle nichž je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem [§ 176 odst. 1 písm. c) d. ř.] a exekuci na základě vykonatelného exekučního příkazu lze provést všemi způsoby uvedenými v § 178 odst. 5 d. ř.*“ (rozsudek ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39). Na tom nic nemění ani to, že

zřízení zástavního práva zpravidla představuje menší zásah do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce.

Zásada přiměřenosti

Žalobní bod týkající se způsobu exekuce v právě projednávané a rozhodované věci se ve značné míře shoduje s žalobním bodem uplatněným v žalobě proti exekučnímu příkazu Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 7. 2016, č.j. 1419743/16/2301-80541-401957.

K tomu se zdejší soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2017, č.j. 30Af 31/2016-205, vyjádřil takto:

„Žalobce namítá, že žalovaný zvolil nepřiměřený a nevhodný způsob exekuce. Žalobce v žalobě odkazuje na stanovisko Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 18. 2. 1981, sp. zn. Cpj 159/79, a odbornou literaturu. Předkládané závěry se týkají především posuzování poměru mezi vymáhanou pohledávkou a cenou předmětu výkonu rozhodnutí, v případě exekuce příkázáním pohledávky z bankovního účtu tedy nejsou relevantní. Dále žalobce konstatuje, že Ústavní soud pojednává o zásadě přiměřenosti exekuce ve více svých rozhodnutích a přijal závěr, že jeden ze základních principů exekučního řízení je zákonná ochrana majetku povinného v rozsahu převyšujícím vymáhanou pohledávku s příslušenstvím, který se na ústavní úrovni odvozuje z čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Napadeným exekučním příkazem však nemůže dojít k ohrožení majetku povinného přesahujícím vymáhanou částku, neboť dochází k zajištění peněžních prostředků na bankovním účtu.

Soud neshledal, že by v daném případě správce daně zvolil nepřiměřený či nevhodný způsob exekuce ve vztahu k výši zajištěné částky. Co se týče nepřiměřenosti a nevhodnosti zvoleného způsobu oproti jiným možným způsobům, je třeba konstatovat, že žalobní argumentace není dostatečně konkrétní. Žalobce nepředestřel ani v žalobě, ani ve svých dalších vyjádřeních jednoznačným způsobem, jak měl podle něj správce daně postupovat, aby bylo možné exekuci označit za provedenou přiměřeně a vhodně. Soud nemá povinnost domýšlet argumentaci za žalobce, proto předestře pouze základní úvahy o možných jiných způsobech exekuce zajištěné částky.

Správce daně vydal dne 19. 7. 2016 mj. exekuční příkazy, kterými zřídil zástavní právo k nemovitostem, jejichž celková hodnota byla oceněna na 4.654.700,- Kč. Tento způsob exekuce se v daném případě jeví jako pravděpodobně nejméně zasahující do práv povinného. Celková výše nedoplatku však činila 14.580.598,- Kč, bylo tedy evidentní, že tento krok nepostačuje. (Informaci o změně v osobě vlastníka nemovitosti získal správce daně až později.) Dalšími exekučními příkazy z téhož dne byla proto zahájena exekuce na příkázání pohledávky z účtu, která se týkala několika bankovních účtů u různých bank.

V návrhu na přiznání odkladného účinku ze dne 23. 11. 2016 žalobce uváděl, že správce daně mohl zříditi zástavní právo ke skladovým zásobám žalobce. Následně při jednání dne 29. 3. 2017 zástupce žalobce znovu zdůraznil, že v době vydání napadeného exekučního příkazu disponoval žalobce zásobami v uváděné hodnotě okolo 12 mil. Kč. Pokud žalobce uvádí, že zablokování veškerých tzv. registrovaných účtů vedlo k paralyzování jeho podnikání, zřízení zástavního práva nebo prodej movitých zásob žalobce je pak ještě závažnější překážkou pokračování v podnikatelské činnosti. Dispozice se zásobami umožňuje podnikateli plnění dodávek, ke kterým se zavázal, umožňuje mu prodej zásob a tedy získání prostředků na uhrazení vymáhaného nedoplatku. K soupisu zásob žalobce (na základě

exekučního příkazu k prodeji movitých věcí ze dne 20. 7. 2016) správce daně nakonec přistoupil, a to dne 2. 12. 2016, kdy došlo k sepsání zboží v ceně 9.939.300,- Kč, přičemž možný výtěžek byl odhadnut na 3.313.100,- Kč. Pro zajištění dosud nestanovené daně je rozhodná hodnota zásob při jejich potenciálním zpeněžení v dražbě, která je výrazně nižší než hodnota účetní. Ostatně i právní zástupce žalobce při jednání dne 29. 3. 2017 uvedl, že zboží žalobce bylo v dražbě prodáno za vyvolávací (tj. třetinovou) cenu. Žalobce tedy v době vydání exekučního příkazu nedisponoval zásobami v takové hodnotě, aby mohly bezpečně posloužit k zajištění exekvované částky. Zároveň ani není možné tento způsob exekuce označit za na první pohled šetrnější pro povinného, neboť (obzvlášť v případě zřízení zástavního práva ke všem zásobám žalobce) výrazně ztěžuje pokračování v podnikání.

Dále zástupce žalobce při jednání uvedl, že se správce daně mohl obracet na jednotlivé dlužníky žalobce a vést exekuci přikázáním jiné pohledávky. Ani tuto variantu není možné označit za zřetelně vhodnější (alespoň v rozsahu informací, které byly soudu poskytnuty). Správce daně musí volit takové prostředky, které nejen že nejméně zatěžují daňový subjekt, ale též ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Úhrada exekvované částky poddlužníkem není s jistotou zaručena, přičemž správce daně nemůže ověřovat solventnost dlužníků daňového subjektu. V případě velkého počtu drobných pohledávek se navíc jedná o způsob značně neefektivní a časově náročný. (Exekuce byla zahájena na základě zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení.) Tento způsob exekuce tedy může být v některých případech správcem daně upřednostněn před exekucí přikázáním pohledávky z účtu, nelze však přehlížet obvyklé nevýhody tohoto způsobu exekuce. Ostatně pokud by byly pohledávky žalobce snadno dostupné, mohl se žalobce sám obrátit na své dlužníky (případně převést pohledávky na třetí subjekt) a následně uhradit exekvovanou částku na depozitní účet správce daně. Soud má za to, že správci daně musí být ponechána určitá možnost volby, existuje-li několik vhodných a přiměřených způsobů exekuce. V daném případě nepředestřel žalobce taková tvrzení a důkazy, ze kterých by vyplývaly jednoznačné důvody pro upřednostnění jiného způsobu exekuce než exekuce přikázáním pohledávky z účtu.

Obecně lze konstatovat, že není-li možné pozdější vymahatelnost vysokého daňového nedoplatku zajistit zřízením zástavního práva na dostatečně hodnotných věcech dlužníka (nejlépe nemovitostech, nebo jiných věcech, které nejsou určeny k oběhu), není možné označit exekuci přikázáním pohledávky z účtu za nevhodný nebo nepřiměřený způsob.

Žalobce uvádí, že v důsledku napadeného rozhodnutí nebude schopen řádně plnit své daňové povinnosti, které mu podnikáním budou vznikat a budou tak narůstat nejen daňové nedoplatky, ale i úroky z prodlení, což uvrhne žalobce do ještě hlubších ekonomických problémů. Tyto skutečnosti jsou bohužel logickým následkem stavu před uhrazením celé exekvované částky. Nejsou důsledkem výběru konkrétního způsobu exekuce, ale vyplývají ze skutečnosti, že exekvovaná částka je v poměru k (rychle dosažitelnému) majetku žalobce vysoká.“.

K této námitce se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39, vyslovil mimo jiné tak, že ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že v zásadě nemá být exekvováno hned. Výjimkou jsou případy nezbytnosti uspokojení z majetku spočívajícího v hotovosti při pochybnostech o legálnosti podnikání a při zjištění zřetelných náznaků o zbavování se majetku. V porovnání s případy řešenými výše uvedenými soudními rozhodnutími je třeba zdůraznit, že vysoký předpokládaný nedoplatek na dani

převyšoval majetek stěžovatele, což je zřejmé z jím soudu předloženého přehledu z hlavní knihy za období od 1. 1. 2016 do 19. 7. 2016 (č. l. 120 soudního spisu), což vyžadovalo i nezbytnost postižení prostředků na účtech, tedy prostředků lehce vyveditelných z majetku. Zástavní právo k nemovitostem, ač zřízeno, bylo zřejmě zmařeno tím, že nedlouho před jeho zřízením stěžovatel tyto nemovitosti vyvedl ze svého majetku, což žalovaný doložil v soudním řízení notářským zápisem ze dne 15. 7. 2016 (č. l. 70 – 73 soudního spisu). Krátce před vydáním zajišťovacích a exekučních příkazů daňový subjekt také převedl ze svého majetku na společnost Palety Plzeň s. r. o. tři automobily (kupní smlouvy ze dne 21. 6. 2016 založeny na č. l. 77 a 78 soudního spisu). V případě stěžovatele se také v otázce výše daňové povinnosti nejedná o pouhý výklad práva. Pokud jde o vědomost o podvodném jednání, je ze spisu patrné, že ve věci bylo podáno trestní oznámení, přičemž výsledek šetření policie není znám. Správce daně ovšem charakter jednání daňového subjektu při úvaze o nezbytnosti zajištění či nezbytnosti exekuce zajištěného majetku posuzuje na základě vlastních zjištění, která musí nasvědčovat vysoké pravděpodobnosti nelegálnosti postupu. Vyšší míru jistoty v okamžiku tohoto rozhodování nelze po správci daně vyžadovat. V daném případě z výsledku kontrolního zjištění plyne, že někteří konkrétně označení obchodní partneři daňového subjektu popřeli vykazované obchodní vztahy s daňovým subjektem a že daňový subjekt v rozporu s faktickým stavem vykazoval místo plnění při dodávkách palet z Polska. Přitom všechny tyto zjištěné skutečnosti měly dopad na výši odpočtu DPH. Ze všeho zde uvedeného je dostatečně zřejmé, že se u stěžovatele nejedná o období skutkových okolností, které v citovaných rozhodnutích vedly soud k závěru o nepřiměřenosti zajištění či exekuce majetku, naopak zde vystupují do popředí okolnosti oprávněnost exekuce podporující.

K žalobnímu bodu týkajícímu se přiměřenosti exekuce zdejší soud konstatuje, že podstata sporu zůstala stejná jako ve věci vedené pod sp. zn. 30Af 31/2016. Že také v daném případě postupoval přiměřeně, žalovaný odůvodnil zejména ve vyjádření k žalobě. Soud se s názorem žalovaného správního orgánu ztotožňuje. V této souvislosti nutno zdůraznit, že závěr Nejvyššího správního soudu, že „jestliže měl správce daně poznatky o předpokládaném vysokém daňovém nedoplatku a současně i o tom, že movitý a nemovitý majetek nebude stačit k jeho úhradě, a bude nutno postihnout i finanční prostředky na účtech, pak je logický rychlý postup, který znemožní jejich převod mimo dispozici správce daně“, byl akceptován i Ústavním soudem, neboť zohledňuje intenzitu zásahu do základních práv daňového subjektu, vůči němuž byl exekuční příkaz vydán, jakož i doloženou snahu stěžovatele převést majetek na třetí osoby (mimo dispozici finančního úřadu) a znemožnit tak účel daňové exekuce. V ostatním se odkazuje na příslušné části vyjádření žalovaného k žalobě, rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2017, č.j. 30Af 31/2016-205, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č.j. 2 Afs 203/2017-39, a usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 8. 2018, sp. zn. I. ÚS 264/18.

Námítka prekluze

Možností uplatnit námitku prekluze se Nejvyšší správní soud aktuálně zabýval v rozsudku ze dne 18. 1. 2017, č.j. 6 Afs 185/2016-37:

„... daňový proces se rozpadá do několika etap (srov. § 134 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), mezi něž mj. patří řízení nalézací (do něž spadá i řízení vyměřovací) a řízení při placení daní (kam patří i exekuční řízení). Nejvyšší správní soud má za to, že nelze mezi těmito etapami volně a jednoduše přecházet,

nýbrž je nutné dodržet zákonem stanovený postup spočívající v tom, že nejdříve je daň vyměřena (doměřena), tj. je postaveno na jisto, zda stát má od daňového subjektu právo na určitou daň, teprve následně, pokud nedojde k dobrovolnému zaplacení daně, může stát za splnění příslušných podmínek přistoupit k exekuci v podobě nuceného splnění povinnosti, která byla předchozím rozhodnutím postavena na jisto.

V posuzované věci byla stěžovateli daň z příjmů fyzických osob vyměřena platebním výměrem Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 11. 8. 2004, č.j. 146001/04/293912/0883, ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 5. 2006. Toto vyměření daně z příjmů fyzických osob bylo k žalobě stěžovatele soudně přezkoumáno, přičemž žaloba byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č.j. 31 Ca 115/2006-32. Kasační stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 19. 2. 2009, č.j. 5 Afs 46/2008-57. Ústavní stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 1173/2009. Právě v tomto soudním řízení stěžovatel měl napadat otázku vyměření daně s ohledem na skutkové okolnosti daného případu. Jestliže argumentace stěžovatele týkající se vyměření daně nebyla v tomto soudním řízení shledána důvodnou, a to ani ze strany Ústavního soudu, který nadto rozhodoval poté, co podle stěžovatele došlo k podstatnému posunu v jeho judikatuře stran nazírání na daňovou prekluzi, nemůže Nejvyšší správní soud tam uvedené názory znovu přezkoumávat, neboť tím by popřel formální i materiální právní moc těchto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud by nadto v takovém případě přezkoumával i závěry Ústavního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 1173/2009, k čemuž Nejvyšší správní soud není v jakémkoli případě oprávněn.

Ke stejnému závěru ohledně nemožnosti nového přezkoumávání otázky daňové prekluze pro vyměření daně dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2015, č.j. 2 Afs 7/2015-73, v němž uvedl, že „s námitkou prekluze práva vyměřit daň by se soud musel zabývat i v situaci, kdy by nebyla uplatněna před krajským soudem, neboť k prekluzi práva musí soud přihlídnout z úřední povinnosti. Nicméně v souzené věci se soud námitkou prekluze práva vyměřit spotřební daň zabývat nemohl, neboť v souzené věci nebylo přezkoumáváno rozhodnutí o doměření spotřební daně. Zákonost vyměření spotřební daně byla v případě dotčených vybraných výrobků přezkoumávána mimo jiné i Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 8/2009, ve které zdejší soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2010 zamítl kasační stížnost shodného stěžovatele a potvrdil správnost závěrů jak Krajského soudu v Hradci Králové, tak i Celního ředitelství v Hradci Králové a shledal vyměření spotřební daně stěžovateli jako zákonné.“

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se jedná o stabilní rozhodovací praxi správních soudů, která je nadto aprobována i Ústavním soudem, jak bude dále poukázáno, pokud je rozlišováno mezi vyměřovacím řízením a exekučním řízením. Tato řízení jsou totiž ovládána jinými lhůtami pro jejich vedení a je v nich rozhodováno o jiném předmětu řízení, byť jsou tyto předměty spojeny tím, že se týkají „daně v nejširším slova smyslu“. Na vyměřovací řízení tedy dopadá prekluzivní lhůta pro stanovení daně obsažená v ustanovení § 148 daňového řádu, která činí 3 roky, kdežto řízení při placení daní je vázáno jinou lhůtou podle § 160 daňového řádu, která zásadně činí 6 let. Lhůtu pro vyměření daně a lhůtu pro placení daně není možné zaměňovat, neboť každá z nich dopadá na jinou část daňového procesu. V exekučním řízení je tedy nutné zkoumat podmínky, které zákon (zde daňový řád) stanoví pro toto řízení jako část daňového procesu, neboť jeho smyslem je vynutit splnění povinnosti uložené v předchozím řízení – vyměřovacím řízení.

Nejvyšší správní soud dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č.j. 3 As 138/2014-39, v němž bylo ve vztahu ke zcela obdobným námitkám konstatováno, že „při nařízení exekuce již nelze přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu (zde platebních výměrů), příp. zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo ... Nejvyšší správní soud zde však uvádí, že i pokud by skutečně došlo k vyměření nebo doměření cla či daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty, jak namítá stěžovatel, jednalo by se sice o vadu rozhodnutí, že by však mělo povahu prosté nezákonnosti, nejednalo by se tedy o vadu tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci, resp. nicotnost platebních výměrů, a tedy nemožnost provedení exekuce (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem)“.

Tyto závěry Nejvyššího správního soudu byly přitom aprobovány Ústavním soudem v usnesení ze dne 16. 2. 2016, sp. zn. III. ÚS 1938/15, který uvedl, že „pokud stěžovatel svojí ústavní stížností vyjádřil současně i nesouhlas s podkladovými rozhodnutími, tj. výše citovanými platebními výměry, nelze než poukázat na ustálenou judikaturu obecných soudů potvrzovanou standardní judikaturou kasačního soudu, stejně jako v civilních věcech Nejvyššího soudu České republiky (srov. mj. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 8. 2008, sp. zn. 20 Cdo 4548/2007, dostupné na <http://www.nsoud.cz>), dle které v exekučním řízení není soud oprávněn přezkoumávat věcnou správnost podkladového rozhodnutí, jeho obsahem je vázán a je povinen z něho vycházet. Stejně tak ve stadiu nařízení výkonu rozhodnutí soud nezjišťuje, zda povinný uloženou povinnost splnil; v tomto směru vychází z tvrzení oprávněného. Jestliže povinný uloženou povinnost splnil, může se bránit jen návrhem na zastavení výkonu rozhodnutí, případně žádat náhradu škody.“

Nejvyšší správní soud má za to, že závěry Ústavního soudu obsažené v tomto usnesení vyvrací názor stěžovatele, že daňová prekluze představuje zcela specifický institut, ke kterému je nutné přihlížet v jakékoli fázi daňového procesu (zde v exekučním řízení). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že neshledal jakýkoli důvod se odchýlit od své výše nastíněné, ustálené rozhodovací praxe stran nemožnosti opakovaného soudního přezkumu daňové prekluze v exekučním řízení, která je rovněž aprobována Ústavním soudem.“

Zdejší soud spatřuje podstatu výše uvedené argumentace v tom, že „při nařízení exekuce již nelze přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu ..., příp. zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo“ a že „v exekučním řízení není soud oprávněn přezkoumávat věcnou správnost podkladového rozhodnutí, jeho obsahem je vázán a je povinen z něho vycházet“. Na tom nic nemění ani to, že v daném případě exekučním titulem není vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžitě plnění [§ 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu], nýbrž vykonatelný zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Stejně tak nemůže být rozhodné to, zda daňový subjekt proti exekučnímu titulu brojil v řízení před správními soudy a pak i v řízení před Ústavním soudem nebo ne.

K možnosti krajského soudu odchýlit od právního názoru Nejvyššího správního soudu je na místě uvést, že podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Tu je však třeba rozlišovat věc, rozhodnutí o níž bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno a která byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení, a (jinou) obdobnou věc. K možnosti výjimečného odchýlení se od právního názoru Nejvyššího správního soudu zaujala stanovisko soudní praxe

i odborná literatura. Sám Nejvyšší správní soud se k této záležitosti vyjádřil takto: „*Krajský soud se může odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k určité otázce, jestliže není v dané věci přímo zavázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) [nyní: § 110 odst. 4 s. ř. s.] a jestliže svůj odlišný právní názor podepře komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentací. Jsou-li tyto podmínky splněny, pak krajský soud zaujetím odlišného právního názoru neporuší § 12 s. ř. s.*“ (rozsudek ze dne 1. 6. 2011, č.j. 1 As 6/2011-347, publ. pod č. 2368/2011 Sb. NSS). Ve shodě s tím se k uvedené záležitosti vyslovila také odborná literatura: „*Skrze mechanismus závaznosti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu in concreto se realizuje také do praxe z hlediska působení konkrétních rozhodnutí funkce Nejvyššího správního soudu coby sjednocovatele judikatury správních soudů. Zatímco předmětné ustanovení je důvodem bezesporné konkrétní (individuální) závaznosti instančního typu pro konečné (resp. jakékoliv další) soudní rozhodnutí ve věci, § 12 SŘS je zdrojem široce diskutované kvaziprecedenční závaznosti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu je nepochybně § 110 odst. 4 ... SŘS nutnou podmínkou kvaziprecedenčního působení judikatury largo sensu, tedy jejího sjednocování cestou rozhodování o kasačních stížnostech, příp. s využitím řešení rozporů v judikatuře cestou rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. V rovině závaznosti (a to nejen kasačního) rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pro obdobné kauzy řešené krajskými soudy lze hovořit o tzv. argumentační (či materiální) závaznosti, která je do značné míry odvislá od analogického úsudku krajského soudu stran aplikovatelnosti právního názoru na rozhodovaný případ, jakož transparentnosti, přesvědčivosti a srozumitelnosti odůvodnění takového právního názoru Nejvyšším správním soudem. Pokud se ale chce krajský soud odchýlit od takto vyjádřeného právního názoru v jiné obdobné věci, musí své odlišné rozhodnutí založit na konkurenční právní argumentaci, která se od právního názoru Nejvyššího správního soudu v obdobné věci vědomě odchyluje na základě ústavněkonformních, racionálních a přesvědčivých důvodů.*“ (Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2014, str. 1074). Za přísně stanovených podmínek se tudíž možnost výjimečného odchýlení se od právního názoru Nejvyššího správního soudu připouští. To však není právě projednávaný a rozhodovaný případ. V daném případě žalobcova argumentace, ať už sama o sobě nebo doplněná o další argumenty, podle názoru zdejšího soudu nepředstavuje onu komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentaci k eventuální změně ustálené soudní praxe garantované Nejvyšším správním soudem.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žádný z žalobních bodů nebyl shledán důvodným, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 22. srpna 2018

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.