



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **P.K.**, bytem ...

zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem
Sluneční náměstí 14, Praha

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 3. 2017, č. j. 612509/17/2301-80541-403350, č. j. 618851/17/2301-80541-403350, č. j. 618907/17/2301-80541-403350

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2017, č. j. 612509/17/2301-80541-403350, č. j. 618851/17/2301-80541-403350, č. j. 618907/17/2301-80541-403350 – exekučních příkazů na přikázání pohledávky z účtu – jimiž byla podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), k vymožení nedoplatku ve výši celkem 10.662.798 Kč nařízena daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtů žalobce vedených u Raiffeisenbank a. s., Raiffeisen stavební spořitelna a. s., a Československá obchodní banka, a. s.
2. Exekuční příkazy byly vydány k vymožení částky, kterou je žalobce povinen uhradit na základě zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19.7.2016, pod č. j. 1397749/16/2301-52521-404947, č. j. 1397877/16/2301-52521-404947, č. j. 1398096/16/2301-52521-404947, č. j. 1398204/16/2301-52521-404947, č. j. 1398265/16/2301-52521-404947, č. j. 1398345/16/2301-52521-404947, č. j. 1398396/16/2301-52521-404947, č. j. 1398461/16/2301-52521-404947, č. j. 1398500/16/2301-52521-404947, č. j. 1398547/16/2301-52521-404947, č. j. 1398615/16/2301-52521-404947, č. j. 1398685/16/2301-52521-404947, č. j. 1398725/16/2301-52521-404947, č. j. 1398773/16/2301-52521-404947, č. j. 1398852/16/2301-52521-404947, č. j. 1398954/16/2301-52521-404947, č. j. 1398984/16/2301-52521-404947, č. j. 1399029/16/2301-52521-404947, č. j. 1399103/16/2301-52521-404947, č. j. 1399172/16/2301-52521-404947, č. j. 1399267/16/2301-52521-404947, č. j. 1399304/16/2301-52521-404947, č. j. 1399340/16/2301-52521-404947, č. j. 1399383/16/2301-52521-404947, č. j. 1399404/16/2301-52521-404947, č. j. 1399426/16/2301-52521-404947, č. j. 1399448/16/2301-52521-404947, č. j. 1399494/16/2301-52521-404947, č. j. 1399525/16/2301-52521-404947, č. j. 1399569/16/2301-52521-404947, č. j. 1399599/16/2301-52521-404947, č. j. 1399616/16/2301-52521-404947 a č. j. 1399652/16/2301-52521-404947.

II.

Žaloba

3. Žalobce úvodem žaloby uvedl, 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.). Přitom délka tohoto prostoru musí být přiměřená poměru mezi majetkem povinného a exekuoanou částkou. Pochopitelně když bude exekuvována bagatelní částka, je časový prostor kratší. Když významnější, musí být žalobci ponechán větší časový prostor, aby případná exekuce zasáhla do jeho práva, co nejméně. Žalovaný je povinen podle základní zásady daňového řízení obsažené v § 5 odst. 3 daňového řádu zvolit jen takový prostředek, který 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 exekuoané 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, nalus.usoud.cz). 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 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále je „ZDPH“). Nový daňový řád ve své § 177 přinesl podstatné

zprůsňení přechází 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). Jak cit. autoři správně předpokládali, přinesla nová úprava nejasnosti (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. 1092). 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 stěžovatele 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 nařídit výkon rozhodnutí, plyne podstatný rozdíl vylučující aplikaci § 251 odst. 1 o.s.ř. Kdyby taková podstatná odlišnost existovala, jistě by zákonodárce nezprůsňil 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 č. 370/2011 Sb. bez jakékoliv důvodové zprávy 1, 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. Nebezpeční z prodlení lze podle názoru stěžovatele charakterizovat jako stav, kdy pouze okamžité jednání může odstranit nenahraditelnou či těžce nahraditelnou újmu 2, 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. Ale ani jedno z ustanovení (§ 167 odst. 3 daňového řádu a § 103 ZDPH) 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 § 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.

4. Žalobce namítá, že žalovaný nebyl oprávněn nařídit exekuci podle § 178 daňového řádu exekuci, protože ji vylučuje § 168 odst. 6 daňového řádu, které zní: „Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5.“ Podle názoru žalobce z ustanovení plyne, že 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 (oprávněním 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 exekucí 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.

5. Žalobce dále namítá, že žalovaný zvolil nepřiměřený a nevhodný způsob exekuce. Zásada přiměřenosti výkonu rozhodnutí je jedna z klíčových zásad, kterou obsahoval o. s. ř. již od počátku své účinnosti v § 263 a § 264 odst. 1, a která existuje v prakticky stejné podobě doposud. Zásada přiměřenosti exekuce je obsažena i v exekučním řádu, a to ode dne 15. 5. 2006, kterážto byla doplněna novelou č. 133/2006 Sb. Jde tak o zásadu tradiční, která je s jakoukoliv exekucí bytostně spojena. Lze jen připomenout, že již ve stanovisku Nejvyššího soudu ČSFR ze dne 18. 2. 1981, sp. zn. Cpj 159/79 bylo uvedeno, že nevhodnost výkonu rozhodnutí bývá spatřována zejména v tom, že vymáhaná částka je ve srovnání s hodnotou nemovitostí nízká nebo že prodej nemovitosti je pro povinného nepřiměřeně tvrdý. V tomto duchu se k této zásadě vyjadřuje i odborná literatura. 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 je při stanovování poměru 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 publikaci Exekuce v soudní praxi je k této problematice mimo jiné uvedeno, že pro posouzení, zda některý ze současně navrhovaných způsobů exekuce zřejmě postačí k uspokojení pohledávky oprávněného, bude muset soud hodnotit, zda jsou mezi nimi takové, které odůvodňují předpoklad, že pohledávka oprávněného bude uspokojena v přiměřené době, takže by se nařízení exekuce všemi navrhovanými způsoby zároveň jevílo jako šikana povinného. V publikaci Exekuce v soudní praxi (Tripes, A. Exekuce v soudní praxi. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2001, str. 100 a 101) je uvedeno, že pro posouzení, zda některý ze současně navrhovaných způsobů exekuce zřejmě postačí k uspokojení pohledávky oprávněného, bude muset soud hodnotit, zda jsou mezi nimi takové, které odůvodňují předpoklad, že pohledávka oprávněného bude uspokojena v přiměřené době, takže by se nařízení exekuce všemi navrhovanými způsoby zároveň jevílo jako šikana povinného. 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) zákona o DPH 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 (blíže výše cit. judikatura a odborná literatura). 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. 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, nebude žalobce schopen platit své řádné daňové povinnosti, které mu podnikáním budou vznikat a budou tak narůstat nejen daňové nedoplatky, ale i úroky z prodlení, což uvrhne žalobce do ještě hlušších 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.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K věci samé považuje žalovaný za potřebné zdůraznit, že exekučním titulem, který zapříčinil zahájení daňové exekuce napadeným exekučním příkazem, jsou vykonatelné zajišťovací příkazy [§ 176 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb.]. Jedná se o zajišťovací příkazy, které byly v daňovém řízení vydány nejen dle § 167 zák. č. 280/2009 Sb., ale rovněž dle § 103 ZDPH. Obavy žalovaného, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, byla totiž natolik intenzivní, že pouze aplikace § 167 zák. č. 280/2009 Sb. by v daném případě nesplnila funkci zajišťovacího příkazu jako takového, a proto žalovaný aplikoval rovněž § 103 zákona o DPH, dle kterého je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Dle § 101 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb. 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. se staly 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 co se týče existence exekučního titulu, 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 zák. č. 280/2009 Sb. V této souvislosti je potřebné zdůraznit, že zajišťovacími příkazy byla žalobci uložena povinnost uhradit částku zajištění v souhrnné výši Kč 14.580.598 (výše předpokládaného doměrku z daňové kontroly), následujícími exekučními příkazy ze dne 30. 3. 2017 se tato exekučovaná částka ponížila na Kč 10.622.798,- z důvodu částečné úhrady nedoplatku avšak toliko exekučně. O vydání Zajišťovacích příkazů byl žalobce, resp. jeho právní zástupce, telefonicky vyrozuměn; žalovaný o tomto ve smyslu § 103 zákona o DPH 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 ani 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 Kč 14.580.598,-. Následně žalovaný dne 19. 7. 2016 zahájil daňovou exekuci, a to vydáním exekučních příkazů na příkazání pohledávky z účtu. Následně byly dne 30. 3. 2017 vydány exekuční příkazy k vymožení nedoplatku ve výši Kč 10.622.798.

7. Co se týče nemovitých věcí, žalovanému bylo známo, že žalobce byl vlastníkem bytové jednotky č. 2707/3 v budově č. p. 2706 a č. p. 2707 v Plzni, bytové jednotky č. 627/3 v budově č. p. 627 v Plzni, bytové jednotky č. 627/5 v budově č. p. 627 v Plzni a bytové jednotky č. 2659/49 v budově č. p. 2659 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 osobní automobily, a to Opel Astra RZ ..., rok výroby 1999, Škoda Superb RZ ..., rok výroby 2010 a Škoda Superb RZ ..., rok výroby 2002, které kupními smlouvami datovanými dne 21. 6. 2016 prodal obchodní společnosti PALETY PLZEŇ s.r.o., IČO 29124565. 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.

8. 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 č.j. . 612509/17/2301-80541-403350 ze dne 30. 3. 2017 postihuje bankovní účty, z nichž má tak žalovaný jedinou prokazatelnou možnost zabezpečit úhradu dlužné daně. S ohledem na výše uvedené se žalovaný zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, který mj. vyslovil v rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Af 31/2016- 205 ze dne 29. března 2017, který se zabýval přezkumem jiného exekučního příkazu stejného žalobce: „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.“ Dále z jednání vedeném před krajským soudem vyplynulo a je v citovaném rozsudku uvedeno: „Žalobce v době vydání exekučního příkazu nedisponoval zásobami v takové hodnotě, aby mohly bezpečně posloužit k zajištění exekuce částky“. Nadepsaný soud se zabýval i možností vedení exekuce na přikázání jiné pohledávky. Žalovaný s jeho názorem souhlasí, neboť možnost použití exekučního příkazu na přikázání jiné peněžité pohledávky je taktéž velmi omezená a to především s ohledem na výši zajištěné částky. V tomto případě by muselo být vydáno značné množství exekučních příkazů na jednotlivé pohledávky, u nichž není nikterak zaručena jejich okamžitá dobytost, což by působilo kontraproduktivně proti institutu zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností mj. s ohledem na časovou náročnost přípravy těchto exekučních příkazů
9. 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.

Doplnění žaloby

10. Žalobce v doplnění žaloby uvedl, že exekucním titulem bylo zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až září 2013. Právo žalovaného stanovit uvedené daně zaniklo prekluzí dne 16. 11. 2016, což následně deklaroval shora označený soud v rozsudku ze dne 8. 2. 2018, č. j.: 30 A 159/2017-49. Na margo toho žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 16. 4. 2018, č.j.: 820151/18/2301-52521-401357, v němž uvedl, že jakékoliv vymáhání po dni 16. 11. 2016 bylo neoprávněné: „Částky zajištěné na základě výše zmíněných zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou DPH za zdaňovací období leden 2011 až září 2013 po dni, ve kterém uplynula lhůta pro stanovení daně za vyjmenovaná zdaňovací období dle § 148 daňového řádu, se tudíž dle § 254 daňového řádu považují za neoprávněně vymáhané.“, čímž v podstatě uznal důvodnost všech shora označených žalob. Žalobce tvrdí, že exekuční příkaz byl vydán nezákonně, protože nelze exekvovat zajištění daně, když u daně samotné již zaniklo právo žalovaného je stanovit ve smyslu § 148 daňového řádu. Žalobce se přitom odvolává na názor Ústavního soudu obsažený v nálezu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08 (podobně jako v nálezu sp. zn.: IV. ÚS 816/07), in: <http://nalus.usoud.cz>: „Základy teorie práva rozumí pod pojmem „prekluze“ stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo. V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení“ ... „Podle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Podle čl. 4 odst. 1 Listiny lze povinnosti ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. V daném případě tento zákon omezuje dobu, v níž je možné daň vyměřit, a po jejím uplynutí činí takový postup protiprávním. Postupem finančních orgánů došlo ke zkrácení stěžovatelky v právech zaručených v Listině, a správní soudy, resp. Nejvyšší správní soud sám tuto okolnost nezohlednil, přestože jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci (čl. 4 Ústavy). Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím tedy zkrátil stěžovatelku v jejích základních právech, aniž by současně zakročil proti bezdůvodnému obohacení státu.“. Žalobce je přesvědčen, že nemůže být zákonným exekuční příkaz, který dává vzniknout bezdůvodnému obohacení žalovaného.

V.

Posouzení věci soudem

11. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

VI.

Rozhodnutí soudu

12. Žaloba není důvodná.
13. Úvodem soud podotýká, že obsahem žaloby jsou žalobní námitky, jimiž se zdejší soud, resp. Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval v žalobách téhož žalobce ve skutkově a právně totožných věcech (například rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2017, č. j. 57Af 18/2016 – 49, 57Af 20/2016 – 49, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 140/2017 – 34, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018 – 24), přičemž neshledal důvod se v projednávané věci odchýlit od právních závěrů v nich vyslovených (v podrobnostech viz níže).

14. S ohledem na shora uvedené soud zaměřil svou pozornost v první řadě na posouzení žalobní námitky, kterou žalobce vznesl v doplnění žaloby ze dne 4. 5. 2018, opírající se o tvrzení, že napadená rozhodnutí (exekuční příkazy) jsou nezákonná z důvodu v mezidobí nastalé prekluze práva vyměřit daň, k jejímuž zajištění byly vydány zajišťovací příkazy (exekuční tituly).
15. Soud se žalobcem jistě souhlasí v tom směru, že v žádném případě nemůže být vedena zákonná exekuce na majetek žalobce na základě zajišťovacích příkazů v případě, v němž v souběžně probíhajícím nalézacím řízení vyjde následně najevo, že právo vyměřit daň zaniklo z důvodu prekluze. K přesně takové situaci v projednávané věci došlo. Napadenými exekučními příkazy ze dne 30. 3. 2017 byla nařízena exekuce příkázáním pohledávky z účtů žalobce za účelem vymožení dosud nestanovené daně na základě zajišťovacích příkazů ze dne 19. 7. 2016, vydaných v průběhu daňové kontroly probíhající u žalobce. Nalézací řízení, v jehož rámci byla daňová kontrola realizována, bylo ukončeno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2018, č. j. 9024/18/5300-21441-703172, kterým dodatečné platební výměry na daň (DPH za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013) zrušilo a odvolací řízení zastavilo z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
16. Soud se však s žalobcem rozchází stran posouzení právních následků shora popsané situace. Při zodpovězení otázky, zda prekluze daňové povinnosti má vliv na zákonnost exekučního příkazu, je nutné důsledně rozlišovat mezi řízením nalézacím a exekučním (jak bude vyloženo níže), přičemž podle názoru soudu má být otázka prekluze předmětem posouzení právě v rámci řízení nalézacího, její vyřešení má pak jistě svůj odraz i v řízení exekučním, ne však takový, jaký dovozuje žalobce.
17. Do pravomocného ukončení nalézacího řízení není okamžik vzniku daně postaven najisto, prekluzivní lhůta je navíc konstruována tak, že může být za splnění zákonem stanovených předpokladů na základě kvalifikovaných úkonů správních orgánů přetržena. Je tedy nepochybné, že deklarovat prekluzi práva vyměřit daň bez podrobného přezkumu průběhu daňového řízení nelze. Exekuční řízení však není ani pokračováním nalézacího řízení, ani duplicitním nalézacím řízením. K prekluzi práva tedy musí z úřední povinnosti tj. i bez odvolací námitky přihlédnout odvolací orgán v nalézacím řízení a nepravomocné prvoinstanční rozhodnutí (platební výměr) z důvodu prekluze práva vyměřit daň zrušit (k čemuž ostatně v projednávané věci došlo – viz shora). V tomto případě se tedy jedná o vadu nalézacího řízení, přičemž jakékoli námitky, jež jsou svým charakterem námitkami uplatnitelnými pouze v nalézacím řízení, jsou neslučitelné se skutečnostmi rozhodnými pro nařízení exekuce a pro vydání exekučního příkazu.
18. Je třeba si zároveň uvědomit, že právní řád žalobci poskytuje účinnou cestu, jak se v daném případě proti exekuci bránit. Podle § 181 odst. 2 písm. b) daňového řádu platí, že daňová exekuce bude zastavena „*odpadl-li důvod, pro který byla nařízena.*“ Právě k naplnění této hypotézy v projednávané věci došlo, když k zániku vymáhané pohledávky (daně) došlo dne 15. 11. 2016, tj. až po vzniku exekučního titulu (zajišťovacího příkazu ze dne 19. 7. 2016). Soud opakovaně v této souvislosti zdůrazňuje výše uvedené, a to sice že exekuční právo bezprostředně nespočívá na hmotném právu, ale na exekučním titulu; exekuční orgán není oprávněn zkoumat správnost exekučního titulu, ale je jím naopak zásadně

vázán. Proto zánik vymáhané pohledávky, jenž nastal až po vzniku exekučního titulu, je důvodem pro zastavení exekuce, nikoliv pro prohlášení exekučního příkazu za nezákonný.

19. Pokud se jedná o zbylé žalobní námitky, soud se při jejich vypořádání omezí na citaci relevantních částí rozsudků zdejšího soudu, resp. Nejvyššího správního soudu, a to s ohledem na skutečnost, že žalobce opakovaně ve skutkově totožných případech vznáší obdobnou právní argumentaci, přičemž z pohledu soudu není dán žádný důvod se od stávající judikatury odchýlovat.
20. V prvé řadě žalobce vytýká žalovanému nesprávnou aplikaci § 251 odst. 1 o. s. ř. v daňové exekuci, konkrétně zpochybňuje, že mu nebyl žalovaným poskytnut dostatečný časový prostor pro dobrovolné plnění. K této otázce se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 140/2017 – 34, v němž uvedl, že *„podle § 177 odst. 1 daňového řádu se podle občanského soudního řádu postupuje, pokud daňový řád nestanoví jinak. Daňový řád má vlastní ustanovení o podmínkách daňové exekuce v § 178 a násl., byť možnost dobrovolné úhrady výslovně neupravuje. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, jímž je zahájeno exekuční řízení, přičemž příkázání pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb je jedním z přípustných způsobů daňové exekuce vymezených v odst. 5 téhož ustanovení. Předpokladem daňové exekuce je tedy vykonatelný exekuční titul, jímž je mj. i vykonatelný zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Zajišťovací příkaz se v daňovém řízení vydává právě v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedorazí, že daň bude nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu). 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.“*
21. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku odpověděl i na další žalobní námitku týkající se žalobcem tvrzeného vztahu speciality mezi § 178 a § 168 odst. 6 daňového řádu, když uvážil, že *„pokud stěžovatel namítá, že bylo povinností správce daně zřídit zástavní právo dle § 168 odst. 6 daňového řádu namísto zahájení exekuce dle § 178 daňového řádu, Nejvyšší správní soud nad rámec shora uvedeného dodává, že ze znění § 168 odst. 6 daňového řádu nelze dovodit, jak činí stěžovatel, že zřízení zástavního práva k nemovitostem je jedinou možností zajištění splnění povinností plynoucích ze zajišťovacího příkazu. Vykonatelný zajišťovací příkaz je řádným exekučním titulem [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu] a exekuci na základě vykonatelného exekučního příkazu lze provést všemi způsoby uvedenými v § 178 odst. 5 daňového řádu. Z § 168 odst. 6 daňového řádu nelze dovozovat, že by se jednalo o ustanovení přednostní, které je třeba preferovat před jinými způsoby exekuce.“*
22. K okolnostem přiměřenosti exekuce se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018 – 24. I v tomto případě zdejší soud na jeho argumentaci v plném rozsahu odkazuje, a to včetně skutkových zjištění, neboť skutkový základ v nyní projednávané věci a ve věci souzené Nejvyšším správním soudem je zcela shodný. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„okolností případu vyplývá přiměřenost zvolené formy exekuce, a to i s ohledem na usnesení NSS ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 - 96, na které v kasační stížnosti odkazuje stěžovatel. Nelze přehlédnout, že podezření žalovaného na vyvádění majetku stěžovatelem se ukázalo jako důvodné, jelikož v návaznosti na vydání exekučních příkazů vyšlo najevo, že stěžovatel nemovité i movité věci ze svého majetku skutečně vyváděl. K návrhům na vklad zástavního práva k nemovitostem do katastru nemovitostí totiž zaslal Katastrální úřad pro Plzeňský kraj, katastrální pracoviště Plzeň-město, správci daně tři usnesení o přerušení řízení do doby ukončení řízení o předchozích návrzích podaných u něho dne 18. 7.*

2016. K žádosti správce daně předložil katastrální úřad kopii jednoho z předchozích návrhů, z něhož je zřejmé, že svěřenský fond K. smlouvou ze dne 15. 7. 2016 zřizuje ve prospěch P. K. doživotní věcné břemeno užívání bytu, přičemž tato jednotka byla na svěřenský fond P. K. převedena smlouvou z téhož dne. Krátce před vydáním zajišťovacích a exekučních příkazů daňový subjekt také převedl ze svého majetku na společnost PALETY PLZEŇ s. r. o. tři automobily. Stěžovatel přitom začal svůj majetek vyvádět poté, co byl seznámen s výsledky kontrolních zjištění.“ K výše uvedenému zdejší soud pouze doplňuje, že s ohledem na postup žalobce spočívající v cíleném vyvedení majetku z dosahu správce daně sám žalobce do značné míry vyloučil možnost žalovaného volit mezi různými formami exekuce, a správci daně nezbylo než postihnout alespoň ta aktiva žalobce, jež tento prozatím neučinil předmětem vyvedení, a zároveň byla pro správce daně dohledatelná.

23. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Náklady řízení

24. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 28. 6. 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu