



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., 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 spojených žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 7. 2016, čj. 1419914/16/2301-80541-401957, a ze dne 20. 7. 2016, čj. 1423330/16/2301-80541-401957,

t a k t o :

I. Žaloba proti exekučnímu příkazu Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 7. 2016, čj. 1419914/16/2301-80541-401957, **s e z a m í t á .**

II. Žaloba proti exekučnímu příkazu Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 7. 2016, čj. 1423330/16/2301-80541-401957, **s e z a m í t á .**

III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobami došlými soudu dne 27. 9. 2016 žalobce brojil proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 7. 2016, čj. 1419743/16/2301-80541-401957, a ze dne 20. 7. 2016, čj. 1423330/16/2301-80541-401957. Jedná se o exekuční příkazy k vymození nedoplatku ve výši celkem 14.580.598,- Kč. Rozhodnutím ze dne 19. 7. 2016, čj. 1419743/16/2301-80541-401957, se podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 daňového řádu s použitím občanského soudního řádu nařizuje daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobce vedeného u MONETA Money Bank, a.s. Rozhodnutím ze dne 20. 7. 2016, čj. 1423330/16/2301-80541-401957, se podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. e) a § 203 odst. 1 daňového řádu s použitím občanského soudního řádu nařizuje daňová exekuce prodejem movitých věcí.

Exekuční příkazy byly vydány k vymození částky, kterou je žalobce povinen uhradit na základě zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016, čj. 1397749/16/2301-52521-404947, 1397877/16/2301-52521-404947, 1398096/16/2301-52521-404947, 1398204/16/2301-52521-404947, 1398265/16/2301-52521-404947, 1398345/16/2301-52521-404947, 1398396/16/2301-52521-404947, 1398461/16/2301-52521-404947, 1398500/16/2301-52521-404947, 1398547/16/2301-52521-404947, 1398615/16/2301-52521-404947, 1398685/16/2301-52521-404947, 1398725/16/2301-52521-404947, 1398773/16/2301-52521-404947, 1398852/16/2301-52521-404947, 1398954/16/2301-52521-404947, 1398984/16/2301-52521-404947, 1399029/16/2301-52521-404947, 1399103/16/2301-52521-404947, 1399172/16/2301-52521-404947, 1399267/16/2301-52521-404947, 1399304/16/2301-52521-404947, 1399340/16/2301-52521-404947, 1399383/16/2301-52521-404947, 1399404/16/2301-52521-404947, 1399426/16/2301-52521-404947, 1399448/16/2301-52521-404947, 1399494/16/2301-52521-404947, 1399525/16/2301-52521-404947, 1399569/16/2301-52521-404947, 1399599/16/2301-52521-404947, 1399616/16/2301-52521-404947 a 1399652/16/2301-52521-404947. V souladu s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), byla účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů stanovena okamžikem jejich vydání.

II. Žaloby

1) Žalobce namítá, 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 exekvovanou částkou. Pochopitelně když bude exekvována 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 zatěžuje a ještě umožňuje dosáhnout cíle správy daní, přičemž podle § 1 odst. 2 téhož zákona 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 exekvované částky, což se stalo v tomto případě, a proto je exekuční příkaz nezákonný.

2) Žalobce dále namítá, že exekuční příkaz je pro něj z výše uvedených důvodů zcela překvapivý. V nálezů Ústavního soudu ze dne 13. 3. 2013, sp. zn. I. ÚS 1312/11, Ústavní soud prohlásil: „Ústavní soud z poměrně rozsáhlé judikatury vztahující se k překvapivým

rozhodnutím připomíná alespoň jedno z posledních rozhodnutí [usnesení ze dne 5. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4809/12 (ve SbNU nepublikováno, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>)], ve kterém zdůraznil, že: „Postup soudu při poskytování soudní ochrany a také jeho následné rozhodnutí ve věci jako výsledek soudního řízení nesmí být pro účastníky překvapivé, pokud mají legitimní důvod očekávat určitý postup ... Předvídatelnost soudního rozhodování lze chápat v několika smyslech. Za prvé soudní rozhodnutí musí být výsledkem předvídatelného postupu soudu, kdy účastníci nemohou být s ohledem na dosavadní průběh řízení překvapeni rozhodnutím soudu ...“. Dále obdobně nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03. Na daňové řízení byly uvedené závěry adaptovány rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 59/2005-83: „... dle názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybně vztáhnout (myšleno judikaturu Ústavního soudu k zákazu překvapivých soudních rozhodnutí) i na řízení správní. Za explicitní vyjádření této kautely v jednoduchém právu lze považovat ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu z roku 2004 (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád); ve smyslu ustanovení § 177 odst. 2 tohoto zákona se uplatní i v řízeních vedených v procesním režimu daňového řádu. Přestože řízení před žalovaným probíhalo ještě před nabytím účinnosti této úpravy, nelze nalézt rozumný důvod, pro který by se na něj předmětný požadavek jen pro neexistenci jeho explicitní transpozice do jednoduchého práva neměl vztahovat.“. Exekuční příkaz je tak nezákonný i s ohledem na svou překvapivost.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám ze dne 4. 11. 2016 předně 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 zákona o DPH. Obavy žalovaného, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, byla 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 zákona o DPH, 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 exekučním titulem. Existence exekučního titulu pak odůvodňuje zahájení daňové exekuce, která, aby splnila svoji zajišťovací funkci, musí být zahájena prakticky bezprostředně po vydání exekučního titulu.

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. 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.

K žalobcem namítané překvapivosti napadeného rozhodnutí, kterou odůvodňuje odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 13. 3. 2013, sp. zn. I. ÚS 1312/11, a potažmo též odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 59/2005-83, žalovaný uvádí, že zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se týkal naprosto odlišného skutkového stavu, a to náležitostí výzvy k zahájení vytykácího řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a následného dalšího průběhu vytykácího řízení. Žalovaný se proto domnívá, že argumentovat výše uvedenými rozhodnutími není v dané věci namístě. V dané věci je podstatné, jak již bylo zdůrazněno výše, že exekucním titulem, který odůvodňoval vydání žalobou napadeného rozhodnutí, je zajišťovací příkaz, a to zajišťovací příkaz vydaný nejen podle § 167 daňového řádu, ale též podle § 103 zákona o DPH. Za situace, kdy existují skutečnosti odůvodňující vydání takového typu zajišťovacího příkazu, lze pouze v případě, kdy je daňová exekuce zrealizována bezprostředně po vydání zajišťovacího příkazu, očekávat, že v daňovém řízení dojde k reálnému naplnění účelu institutu zajišťovacího příkazu.

IV. Replika

V replice ze dne 22. 3. 2017 žalobce upozorňuje na skutečnost, že převážná část vyjádření žalovaného se týká samotného exekucního titulu, což jsou okolnosti, které žalobce napadá v jiném soudním řízení a s projednávanou věcí v podstatě nesouvisí. Pro posouzení důvodnosti žaloby je tak nerozhodné, jak exekucní titul vznikl, na podkladě jakých oprávnění žalovaného správce daně vznikl, či jak si žalobce počínal po vydání exekucního příkazu.

Žalobce opakuje, že mu měl správce daně poskytnout časový prostor, aby mohl své závazky uhradit dobrovolně, a odkazuje na § 251 odst. 1 o. s. ř. Žalobce uvádí, že zajišťovací příkaz je uveden jako speciální exekucní titul v § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu, ač poněkud nadbytečně, když by pro něj postačovalo vymezení obsažené v § 176 odst. 1 písm. b). Žádné další ustanovení neupravuje exekuci nedoplatku vzniklého zajišťovacím příkazem odchylně od exekuce jiného vykonatelného rozhodnutí, kterým správce daně stanoví peněžitě plnění. Podle zásady enumerace veřejnoprávních pretenzí tak nemůže exekuce zajišťovacího příkazu probíhat jinak, než jiné exekuce. O tom, jaký časový prostor má dostat dlužník dostat k úhradě svého dluhu, vzniklého vydáním zajišťovacího příkazu, daňový řád nepojednává. Uplatní se proto § 177 odst. 1 daňového řádu ukládající správci daně postupovat podle občanského soudního řádu. Legislativně není upraveno, že by se podle občanského soudního řádu postupovalo přiměřeně, což by umožňovalo správci daně uzpůsobit exekuci specifikům exekuce nedoplatku vzniklého zajišťovacím příkazem, ale daňový řád nepřipouští jinou variantu, než že správce daně postupuje podle občanského soudního řádu. Proto je namístě dostát zákonné povinnosti dané § 251 odst. 1 o. s. ř., který jako nezbytnou podmínku zahájení výkonu rozhodnutí žalovaného stanoví dostatečný časový prostor pro daňového dlužníka, aby mohl své závazky uhradit dobrovolně. Pokud by měl mít správce daně možnost neposkytnout daňovému dlužníkovi žádný časový prostor pro úhradu jeho dluhu, musel by mu tuto kompetenci svěřit zákon, což ale nečiní. Nejde ani o mezeru v právu, protože § 251 odst. 1 o. s. ř. stanoví jasně, že tu prostor pro dobrovolnou úhradu dluhu být musí.

V další části repliky žalobce dochází k závěru, že názor žalovaného, že bylo nezbytné zahájit exekuci bezprostředně po vydání zajišťovacího příkazu, značně oslabuje speciální

právní norma obsažená v § 168 odst. 6 daňového řádu. Ta naopak 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 exekuvovat. 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 (ve smyslu základní zásady dle § 5 odst. 3 daňového řádu a § 322 odst. 3 o. s. ř.) a nikoliv postup správce daně, který exekuci žalobce zlikvidoval.

Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný 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. (Pozn. soudu: Tuto námitku žalobce v žalobě neuplatnil.) Žalovaný tak 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. Žalobce namítá, že se toto riziko plně potvrdilo, když v důsledku nevhodného způsobu exekuce došlo k neuhrazení daňové povinnosti vyplývající z podaného přiznání za zdaňovací období červenec 2016. Žalovaný na to reagoval tím, že zahájil s žalobcem řízení o prohlášení za nespolehlivého plátce, což pro žalobce bude znamenat absolutní zničení jeho podnikání. A to přesto, že celé zajištění daně již bylo uhrazeno.

V. Vyjádření účastníků při jednání soudu

Při jednání před soudem dne 29. 3. 2017 zástupce žalobce zdůraznil, že měl správce daně poskytnout žalobci možnost částky stanovené v zajišťovacích příkazech dobrovolně uhradit v souladu s § 251 odst. 1 o. s. ř. Dále se ohradil proti tomu, že žalovaný původně odůvodnil nebezpečí z prodlení při vydání zajišťovacích příkazů tím, že žalobce je společníkem též v dalších korporacích, které mají shodný předmět podnikání, a seznať riziko možného převedení movitého a nemovitého majetku na tyto korporace, zatímco ve vyjádření k žalobě žalovaný zdůrazňuje, že žalobce převedl automobily na třetí osobu a založil svěřenecký fond.

Dále žalobce uvedl, že upravuje-li § 167 odst. 3 daňového řádu vykonatelnost zajišťovacího příkazu určitým způsobem a tuto otázku upravuje též § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, není zřejmé, které z těchto ustanovení má být použito. Žalobce to považuje za mezeru v právu, která by měla být s pomocí § 251 o. s. ř. překlenuta výkladem ve prospěch žalobce.

Žalobce uvedl, že zajišťovací příkazy nebyly vydány s ohledem na výsledek kontrolního zjištění, neboť se o něm v zajišťovacích příkazech nehovoří. Dále se žalobce podrobněji vyjádřil k okolnostem, předcházejícím vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce má

za to, že zajišťovací příkazy byly vydány v situaci, kdy nehrozilo nebezpečí z prodlení. Proto hodnotí vydání zajišťovacích příkazů jako překvapivé.

Dále se žalobce rozsáhleji zabýval otázkou vhodnosti a přiměřenosti zvoleného způsobu exekuce.

Žalovaný při jednání odkázal na své vyjádření k žalobě a setrval tedy na výše uvedené argumentaci.

Žalobce při jednání navrhl k důkazu následující dokumenty: řádná účetní závěrka za rok 2015, daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, kontrolní hlášení DPH za leden až květen 2016, mimořádná účetní závěrka z července 2017, výzva účetní paní K. k předložení informací o účetnictví žalobce a rozhodnutí o prodloužení lhůty, poddlužnická exekuce vůči společnosti Peripolar, a některé další účetní evidence.

VI. Posouzení věci krajským soudem

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 oprávněným 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).

Současně soud zdůrazňuje, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.).

K tomu se Nejvyšší správní soud vyjádřil takto: „Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Soud při přezkoumání správního rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).“ (rozsudek ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004–69).

Žalobce namítal nezákonnost napadených rozhodnutí z důvodu, že mu nebyl poskytnut čas pro dobrovolné uhrazení exekvované částky, a uvedl, že z výše uvedených důvodů považuje rozhodnutí za překvapivá. Rozšíření žalobní argumentace v replice ze dne 22. 3. 2017 a při jednání dne 29. 3. 2017 nemůže soud s ohledem na zásadu koncentrace řízení ve svém rozhodnutí reflektovat. Za opožděně uplatněné námitky považuje soud tvrzení žalobce o povinnosti správce daně postupovat primárně dle § 168 odst. 6 daňového řádu, a tedy zřídit zástavní právo podle tohoto ustanovení, namísto zahájení exekuce dle § 178 daňového řádu, dále námitku nevhodnosti a nepřiměřenosti zvoleného způsobu exekuce a též tvrzení žalobce, že zajišťovací příkazy byly vydány v situaci, kdy nehrozilo nebezpečí z prodlení, resp. že namísto § 103 zákona o DPH mělo být užito § 167 odst. 3 daňového řádu.

K včas uplatněným žalobním bodům zaujal zdejší soud tento názor:

Možnost dobrovolného plnění

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 zákona o DPH, není soud v tomto řízení oprávněn zkoumat, neboť žalobce žalobami napadá nikoliv zajišťovací příkazy, ale až navazující exekuční příkazy. 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 zákona o DPH. 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.*

Tento žalobní bod tudíž nebyl shledán důvodným.

Překvapivost exekučních příkazů

Jak bylo uvedeno výše, správce daně vydal napadené exekuční příkazy na základě zajišťovacích příkazů vykonatelných okamžikem jejich vydání (tedy vykonatelných „bez varování“). Tyto zajišťovací příkazy existovaly v době vydání napadených exekučních příkazů, následně podané odvolání nebylo úspěšné a v soudním řízení o žalobách, které proti nim směřují, dosud nebylo rozhodnuto. Zajišťovací příkazy tedy dosud nebyly zrušeny, změněny nebo nahrazeny jiným rozhodnutím, a soud z nich proto při svém rozhodování vychází. Případná překvapivost zajišťovacích příkazů nemůže být posuzována v tomto řízení. Co se týče překvapivosti exekučních příkazů, v situaci, kdy existuje vykonatelný zajišťovací příkaz, se vydání exekučního příkazu nejvíce jeví být nijak nestandardním či překvapivým postupem. Žalobce v žalobě neuvádí, že by byl obvyklý postup správce daně v obdobných případech odlišný, a vznikaly tak nedůvodné rozdíly. Překvapivost zřejmě spatřuje pouze v tom, že mu nebyl poskytnut čas na dobrovolné uhrazení částky, což nebylo povinností správce daně, jak je vyloženo výše.

Ani tento žalobní bod tudíž neshledal soud důvodným.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož žádnou z včas uplatněných námitek neshledal důvodnou, každou z žalob podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo třeba k posouzení důvodnosti žalob.

Soud v dané věci shledal závažné důvody pro přednostní projednání a rozhodnutí věci. Žalobce brojil proti exekučním příkazům vydaným na základě zajišťovacích příkazů, kdy v důsledku těchto rozhodnutí probíhá exekuce na částku 14.580.598,- Kč (zastavena v rozsahu 2.353.890,47 Kč). Soudní přezkum provedený po delším časovém odstupu by již nemusel mít praktický význam. Zároveň v daném případě povaha napadených rozhodnutí nepřipouští přiznání odkladného účinku žalobě (k tomu více viz usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 9. 2016, čj. 30 Af 31/2016-82, a ze dne 21. 12. 2016, čj. 30 Af 31/2016-106). Proto soud v souladu s § 56 s. ř. s. přistoupil k projednání věci mimo pořadí.

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. Žalovanému správnímu orgánu však žádné zvláštní náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e 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 29. března 2017

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

Za správnost: Kovářiková