



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobce: **HIDECON, s.r.o.**, se sídlem Březnice 543, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 96/2018-184,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení exekučních příkazů žalovaného ze dne 18. 9. 2018, č. j. 1797491/18/3301-80542-711556, č. j. 1797526/18/3301-80542-711556, č. j. 1797700/18/3301-80542-711556, č. j. 1797709/18/3301-80542-711556, č. j. 1797949/18/3301-80542-711556 a č. j. 1797953/18/3301-80542-711556, jimiž žalovaný nařídil exekuci příkázáním pohledávky z účtů žalobce vedených u Komerční banky, a. s., a Československé obchodní banky, a. s. Exekučními tituly, na jejich základě žalovaný vydal uvedené exekuční příkazy, byly zajišťovací příkazy žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 234375/17/3301-80541-706741, č. j. 234389/17/3301-80541-706741 a č. j. 234967/17/3301-80541-706741, z nichž v době vydání exekučních příkazů vyplývaly pohledávky ve výši 326 500,95 Kč, 441 788,85 Kč a 653 221,49 Kč.

[2] Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud popsal situaci, za níž byly žalobou napadené exekuční příkazy vydány. U žalobce probíhala daňová kontrola, která vedla k vydání zajišťovacích příkazů k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty v celkové výši 16 371 765 Kč. Jelikož žalobce nesložil jistotu, kterou by úhradu daně zajistil, zahájil žalovaný daňovou exekuci příkázáním pohledávek z účtů žalobce a prodejem jeho movitých i nemovitých věcí. Současně také zřídil zástavní právo k nemovitým věcem žalobce. V rámci uvedených exekucí žalovaný opakovaně postihl oba bankovní účty žalobce, odebral žalobci finanční hotovost a firemní osobní automobil, ale naopak mu ponechal k užívání dva vysokozdvížné vozíky pro manipulaci se surovými kůžemi a pistoli (tyto věci pouze sepsal a opatřil polepkami). Dále žalovaný opakovaně provedl započtení přeplatků na jiných daních na vymáhaný nedoplatek na zajišťovacích příkazech. Ke dni 31. 7. 2018 činil nedoplatek žalobce na zajištění daně již jen 4 897 256,41 Kč. Prodeji nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce v dané době bránilo probíhající řízení o žalobě směřující proti exekučnímu příkazu na jejich prodej, v němž krajský soud vydal předběžné opatření. Žalovaný tedy vydal napadené exekuční příkazy. Dle názoru žalobce bylo vydání těchto rozhodnutí nepřiměřené, neboť budoucí daň byla dostatečně zajištěna již zřízením zástavního práva k jeho nemovitým věcem.

[3] Krajský soud v odůvodnění rozsudku poukázal na závěry, k nimž dospěl dříve v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 30 Af 16/2017-334, kterým zrušil exekuční příkaz k prodeji nemovitých věcí žalobce a proti němuž nebyla podána kasační stížnost. V uvedeném rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že prodej daných nemovitých věcí by představoval nepřiměřený zásah do práv žalobce, neboť k týmž nemovitým věcem již žalovaný zřídil zástavní právo, jež by mělo být dostatečnou zárukou, že budoucí daňovou pohledávku bude možné uspokojit. Dodal však, že okamžitou exekuci likvidních aktiv a případně dalších movitých věcí mohou naopak v posuzovaném případě dobře odůvodňovat indicie svědčící o utlumu činnosti žalobce a vyvádění jeho majetku na personálně propojenou společnost LEMAT, spol. s r.o. (dál jen „LEMAT“).

[4] V nyní posuzovaném případě tedy krajský soud argumentaci žalobce nepřisvědčil. Zdůraznil potřebu vnímat nástroje, jimiž disponuje správce daně, jako ucelený systém, jehož cílem je zajištění efektivního výběru daně při současném respektu k zájmům daňového subjektu. Jednotlivé kroky, které správce daně v exekučním řízení činí, spolu souvisí a tvoří ucelený řetězec.

[5] Krajský soud konstatoval, že za popsané procesní situace zbývalo zajistit 4 897 256,41 Kč, přičemž v dané chvíli nebylo s ohledem na soudem vydané předběžné opatření možné pokračovat v exekuci prodejem nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce. Prodej nemovitých věcí by navíc nepřipadal v úvahu ani s ohledem na závěry, které krajský soud následně přijal ve zmiňovaném rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 30 Af 16/2017-334. Žalovaný byl dle krajského soudu při úvaze o dalším postupu povinen zohlednit všechna zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly, jež vedla k důvodným pochybnostem o dobytosti daně v době, kdy bude daň stanovena. V této souvislosti tedy žalovaný postupoval správně, když zohlednil utlumování podnikatelské činnosti žalobce a její převádění na personálně propojenou společnost LEMAT. Jedinou ekonomickou činností žalobce byl v rozhodné době pronájem jeho nemovitých věcí právě této společnosti. Personální propojení obou společností a dosavadní kroky žalobce (např. snižování nerozděleného zisku a vkládání prostředků do společnosti LEMAT) svědčily

pokračování

o tom, že je zde riziko rychlého převedení veškerého majetku z vlastnictví žalobce na jiný subjekt. Proto se žalovaný oprávněně nespokojil s tím, že se mu podařilo nedoplatek na zajištění daně snížit na zhruba 5 mil. Kč, ale pokračoval v exekucích příkázáním pohledávky z účtů žalobce.

[6] Dle krajského soudu rovněž nelze tvrdit, že by postup žalovaného měl pro žalobce katastrofální ekonomické důsledky, respektive by byl likvidační. Personální propojení žalobce a společnosti LEMAT, kdy jednatel žalobce je současně jednatelem společnosti LEMAT a v obou společnostech vlastní více než 50 % podíl, umožňuje sjednání takové úpravy nájemních vztahů, aby nezbytné platby za služby spojené s užíváním nemovitých věcí byly zajištěny. K tomu také dle sdělení žalobce došlo – aby žalobce mohl dostat svým závazkům pronajímatele, uzavřel s nájemcem platební dohodu, na jejímž základě nájemce směřoval platby nájemného a služeb přímo věřitelům žalobce.

[7] Dále krajský soud reagoval na odkazy žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti nad rámec již uvedeného zejména dodal, že výše zbývajících nedoplatků na zajištění daně (zhruba 5 mil Kč ze zhruba 16 mil Kč) si přímo říkala o cílenější drobné zásahy vůči finančním zdrojům žalobce, aby budoucí daň jako celek byla zajištěna. Dosažení tohoto cíle prostřednictvím exekucí příkázáním pohledávek umožní zrušení zástavního práva na postižených nemovitých věcech a také předejde exekuci prodejem movitých a nemovitých věcí žalobce, který by představoval citelnější a potenciálně až likvidační zásah do jeho sféry. Krajský soud rovněž upozornil, že právě likvidačními dopady prodeje nemovitých věcí žalobce úspěšně argumentoval ve věci, o níž krajský soud rozhodl již zmiňovaným rozsudkem ze dne 23. 5. 2019, č. j. 30 Af 16/2017-334. Vzhledem k tomu, že v podstatě jedinou podnikatelskou činností žalobce byl v době rozhodování krajského soudu pronájem jeho nemovitých věcí personálně propojené společnosti, s níž se žalobce dohodl na zasílání části nájemného přímo jeho věřitelům, nejevilo se krajskému soudu pravděpodobným, že by exekuce vedená na účty žalobce mohla mít na něj takový ekonomický dopad, že by se nedočkal konce řízení o přezkumu jeho hmotněprávní daňové povinnosti.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejímž prostřednictvím se domáhá zrušení rozsudku krajského soudu i napadených exekučních příkazů. Stěžovatel setrval na názoru, že žalobou napadené exekuční příkazy neobstojí v testu proporcionality, a to konkrétně v kritériu potřebnosti, neboť cíle a účelu vymáhaných zajišťovacích příkazů bylo již dosaženo jiným prostředkem, konkrétně zřízením zástavního práva. V tomto ohledu se tedy stěžovatel neztotožnil se závěry krajského soudu.

[9] Stěžovatel v dané souvislosti uvedl, že dle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, publ. pod č. 3975/2020 Sb. NSS, a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), není účelem zajišťovacího příkazu ihned získat majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby jeho aktiva nezmizela před tím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky.

[10] Zřízením zástavního práva k nemovitým věcem stěžovatele v hodnotě 24 mil. Kč, zajištěním jeho movitých věcí v hodnotě 2 091 652 Kč a peněžní úhradou ve výši 11 501 001,92 Kč bylo dle stěžovatele dosaženo účelu a smyslu zajišťovacích příkazů, a to ještě před vydáním napadených exekučních příkazů, neboť žalovaný měl k zajištění částky 16 371 765 Kč pod kontrolou majetek stěžovatele v hodnotě 37 792 653,92 Kč. Zahájení exekuce příkázáním pohledávek z účtů stěžovatele tedy nebylo potřebné.

[11] K závěrům krajského soudu stěžovatel uvedl, že argumentace týkající se převedení činnosti stěžovatele na společnost LEMAT je relevantní pouze pro řízení o zajišťovacím příkazu, nikoliv v exekučním řízení. Závěr krajského soudu o tom, že postup žalovaného nebyl pro stěžovatele likvidační a nebyla jím ohrožena jeho podnikatelská činnost, se míjí s hlavní žalobní námitkou, podle níž tento postup nebyl potřebný. Argument krajského soudu, podle něhož by žalovaný, pokud by se spokojil se zřízením zástavního práva, riskoval nutnost provedení exekuce prodejem některé ze stěžovatelových nemovitých věcí, není dle stěžovatele přiléhavý, neboť řízení o žalobě ve věci doměření daně nebylo ke dni vydání nyní posuzovaného rozsudku skončeno a předpokládá se podání kasační stížnosti, ať již krajský soud rozhodne ve prospěch, či v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel dodal, že zřízením zástavního práva si žalovaný zajistil výhodné postavení pro případ, že stěžovatel zbývající částku stanovenou zajišťovacími příkazy dobrovolně neuhradí. Do okamžiku skončení sporu o doměření daně tedy dle stěžovatele není důvod pokračovat ve vymáhání zajišťované částky.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označil stěžovatelem citované rozsudky za nepřiléhavé, neboť se vztahují k okamžiku vydání zajišťovacího příkazu a bezprostředně nařízené daňové exekuci. K návrhu stěžovatele na zrušení napadených exekučních příkazů žalovaný uvedl, že daňové exekuce nařízené exekučními příkazy, které postihovaly účet stěžovatele vedený u Komerční banky, a.s., již byly zcela zastaveny v reakci na usnesení krajského soudu ze dne 1. 11. 2018, č. j. 30 Af 96/2018-127, jímž byl žalobě podané v této věci zčásti přiznán odkladný účinek. Daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtů vedených u Československé obchodní banky, a. s. byly ukončeny v souladu s § 190 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), uplynutím šesti měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučních příkazů. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěry krajského soudu.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[15] V posuzovaném případě jsou předmětem přezkumu exekuční příkazy vydané k vymožení povinnosti stanovené zajišťovacími příkazy. Podstatou kasačních námitek je to, že dle stěžovatele bylo vydání napadených exekučních příkazů nepřiměřené, neboť cíle a účelu vymáhaných zajišťovacích příkazů bylo již dosaženo před jejich vydáním, a to zřízením zástavního práva k nemovitým věcem stěžovatele.

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

[17] Dle § 167 odst. 2 daňového řádu zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

[18] Dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění, hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

[19] Dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem, správce daně ho tedy dle § 175 odst. 1 daňového řádu může vymáhat daňovou exekucí. Kromě toho, pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně dle § 168 odst. 6 daňového řádu rozhodnout o zřízením zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem.

[20] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že soudní přezkum exekučních příkazů může být zaměřen pouze na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., jeho předmětem naopak není přezkum zákonnosti samotného exekučního titulu (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, nebo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75).

[21] Možností zřízením zástavního práva dle § 168 odst. 6 daňového řádu v rámci výkonu zajišťovacího příkazu a kombinací tohoto postupu s přímou exekucí se Nejvyšší správní soud zabýval ve zmiňovaném rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, z něhož vyšel také stěžovatel ve své argumentaci. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v rámci daňové exekuce je správce daně povinen postupovat v souladu s principem proporcionality. Zřízení zástavního práva není pouhou podružnou alternativou daňové exekuce, správce daně je naopak v případě nesplnění povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem povinen tuto možnost zvážit při posuzování přiměřenosti jím zvolených procesních prostředků. Přitom při volbě procesních nástrojů k vymožení splnění povinnosti stanovené v zajišťovacích příkazech je třeba zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacího příkazu, který již sám o sobě představuje významný zásah do práv daňového subjektu, jenž v danou chvíli nemá fakticky žádný nedoplatek na řešení daňové povinnosti. Následně Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku provedl první dva kroky testu proporcionality. Třetí krok testu Nejvyšší správní soud v daném rozsudku neprovedl, jelikož tehdy posuzovaná rozhodnutí neobstála již v jeho druhém kroku vzhledem k tomu, že nařízení daňové exekuce nebylo v tehdy posuzovaném případě vhodné ani potřebné.

[22] Právě nenaplněním kritéria potřeby argumentuje také stěžovatel v nyní posuzovaném případě. Ve vztahu k druhému kroku testu proporcionality Nejvyšší správní soud především uvedl, že nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacích příkazech neznamená ještě bez dalšího nutnost bezprostředního vymáhání této povinnosti daňovou exekucí, a to ani v případě zajišťovacích příkazů vykonatelných okamžikem jejich vydání v důsledku hrozícího nebezpečí z prodlení. Správce daně musí při volbě prostředků k zajištění či vymáhání povinnosti brát ohled na povahu a účel užití zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz je prostředek dočasný, což ovšem také znamená, že má zaručit co nejrychlejší návrat zajištěných finančních prostředků daňovému subjektu v případě, že uhradí daňovou pohledávku správci daně. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatoval, že v praxi je ve většině případů zajišťovací příkaz s vykonatelností v okamžiku jeho vydání doručován daňovému subjektu zároveň s exekučním příkazem, který je odůvodněn tím, že daňový subjekt nezaplatil správci daně vykonatelné nedoplatky uvedené v zajišťovacím příkaze. Daňovému subjektu je tedy v takovém případě stanovena povinnost, která je po něm bezprostředně vymáhána, aniž by měl jakýkoliv prostor k jejímu dobrovolnému splnění. Nejvyšší správní soud popsal, že daňová exekuce, která takto bezprostředně navazuje na vydání zajišťovacího příkazu, může v praxi vést k náhlé ekonomické likvidaci úspěšně podnikajícího daňového subjektu, který po celou dobu své existence řádně a včas plní své daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dále k možnosti bezprostředního vymáhání povinnosti stanovené zajišťovacími příkazy uvedl následující:

„Ačkoliv je za určitých okolností zajišťovací příkaz jediným efektivním prostředkem, který je s to zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26), a jako takový má svou legitimitu, ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce prodejem majetku by se mělo jednat o vůbec nejzazší prostředek při správě daní. Snadno totiž může zapříčinit likvidaci daňového subjektu, a to i přesto, že zajišťovací příkaz má prozatímní charakter za účelem zajištění potenciálního daňového nedoplatku a daňový subjekt má mnohdy i vůli daňový nedoplatek, byť postupně ve splátkách, dobrovolně zaplatit bez nařízení daňové exekuce, pokud by o této své povinnosti ovšem věděl. Je nutné také zohlednit, že následek nařízení exekuce, a v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí, pokud by došlo k jeho realizaci, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav a jediný způsob, jak jej napravit, by byla finanční kompenzace. To přímo odporuje předstižnému charakteru institutu zajišťovacího příkazu.

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

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

Zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem podle § 168 odst. 6 daňového řádu má povahu zajišťovací a působí na daňový subjekt tak, aby svou

pokračování

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

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

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

I když existuje obava, že k dobrovolné úhradě částky stanovené zajišťovacími příkazy nedojde, je správce daně povinen strategicky zvažovat, zda je nezbytné splnění povinnosti okamžitě vymáhat, nebo je-li v daném případě vhodnější zajistit splnění prozatímní a předstírně stanovené povinnosti v zajišťovacích příkazech jiným způsobem, který daňový řád umožňuje. Není totiž obvykle namístě nevratně odčerpat zdroje daňového subjektu, což může ochromit jeho činnost, existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu se zajištěním prostřednictvím zástavního práva před okamžitým uspokojením s rizikem ekonomické likvidace subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků. Volba vhodného postupu musí být pochopitelně založena

na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření daňového subjektu a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány, a případně i potvrzena správním soudem.“

[23] Z výše uvedeného je patrné, že se v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud především vymezil proti praxi daňových orgánů, které použitím nepřiměřeně tvrdých postupů v rámci bezprostředního výkonu zajišťovacích příkazů způsobovaly ekonomickou likvidaci daňových subjektů, a to ještě před konečným stanovením daňové povinnosti. Soud konstatoval, že při volbě postupu k vymáhání povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem je zapotřebí zohlednit předstižnou a dočasnou povahu tohoto exekučního titulu a že zřízení zástavního práva může být pro dosažení účelu zajišťovacího příkazu za určitých okolností vhodnější a přiměřenější, než bezprostředně navazující exekuce, současně však zdůraznil, že je vždy nutno zvážit konkrétní okolnosti posuzovaného případu. Podstatou závěrů, které Nejvyšší správní soud přijal v citovaném rozsudku, je tedy to, že při volbě nástrojů k zajištění a výkonu povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem je obzvláště zapotřebí postupovat tak, aby nedocházelo k podstatným a těžko napravitelným zásahům do podnikání daňového subjektu, a to zejména prodejem jeho majetku.

[24] Nelze tedy přisvědčit zkratkovité argumentaci stěžovatele interpretující závěry citovaného rozsudku tak, že má-li správce daně splnění povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem zajištěno zástavním právem k majetku daňového subjektu v dostatečné hodnotě, pak nemůže přistoupit k vymáhání této povinnosti daňovou exekucí. Zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu nepřestavuje samo o sobě vymožení ani úhradu dlužné částky vyplývající ze zajišťovacího příkazu, nýbrž pouze její zajištění. Postavení správce daně pro případ neuhrazení vymáhané částky je tedy nepochybně posíleno, daňové orgány však ani v případě, že hodnota majetku, na němž vázne zástavní právo, pokrývá výši dlužné částky, nemohou bez dalšího rezignovat na snahu stanovenou částku vymoci. Při zvážení svých dalších kroků je však správce daně povinen v rámci úvah o přiměřenosti dostupných procesních nástrojů zvážit také záruky vyplývající ze zřízeného zástavního práva. Pokud by vedení exekuce vůči některému majetku daňového subjektu bylo nepřiměřené vzhledem k okolnostem konkrétního případu (např. vzhledem k povaze daného majetku a jeho významu pro podnikání daňového subjektu) a k míře jistoty ohledně úhrady částky vyplývající ze zajišťovacího příkazu, která může být nepochybně posílena rovněž existujícím zástavním právem k majetku daňového subjektu, pak k takovému způsobu exekuce nelze přistoupit.

[25] V posuzovaném případě je spornou otázkou přiměřenosti exekučních příkazů příkázáním pohledávky z účtů stěžovatele. Stěžovatel přitom nezpochybňuje, že daná rozhodnutí sledují legitimní cíl (první krok testu proporcionality), má však za to, že obdobně jako v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem ve výše citovaném rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, nesplňují požadavek potřebnosti. S tímto názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit, neboť nyní posuzované exekuční příkazy byly vydány za podstatně odlišné skutkové situace.

[26] Sporné exekuční příkazy nebyly vydány bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů či současně s nimi, jako tomu bylo v případě, o němž Nejvyšší správní soud

pokračování

rozhodoval v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, nýbrž déle než devatenáct měsíců po vydání zajišťovacích příkazů, k jejichž vymáhání sloužily. Nelze tedy především říci, že by stěžovatel neměl příležitost k dobrovolné úhradě stanovené částky. V době vydání napadených exekučních příkazů přesto zbývalo uhradit necelých 5 mil. Kč z celkové částky 16 371 765 Kč stanovené těmito zajišťovacími příkazy. Již v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 28/2017, jehož předmětem byl přezkum samotných zajišťovacích příkazů, bylo prokázáno, že stěžovatel postupně utlumuje svou činnost a převádí obchodní majetek na personálně propojenou společnost LEMAT; správnost těchto zjištění následně potvrdil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 9 Afs 154/2019-36, jímž zamítl kasační stížnost stěžovatele ve věci zákonnosti zajišťovacích příkazů žalovaného. V žalobě již stěžovatel jako svou jedinou ekonomickou činnost uvedl pronájem svých nemovitých věcí, které tedy zjevně představovaly jediný podstatný zdroj jeho příjmů.

[27] Žalovaný měl zbývající dlužnou částku zajištěnu zástavním právem k nemovitým věcem stěžovatele, jejichž hodnota sice byla mezi účastníky řízení sporná, tato skutečnost však není pro posouzení přiměřenosti napadených exekučních příkazů rozhodná. Podstatné totiž je, že, jak již bylo uvedeno výše, zřízením daného zástavního práva ještě nebyla částka stanovená v zajišťovacích příkazech vymožena, byť postavení žalovaného jako dlužníka bylo nepochybně výrazně posíleno. Od vymáhání dané částky tedy nebylo možné bez dalšího zcela upustit.

[28] Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl dostatek času k dobrovolné úhradě částky stanovené v zajišťovacích příkazech, přičemž žalovaný si byl vědom postupného převádění podnikatelských aktivit stěžovatele na personálně propojenou společnost a útlumu jeho vlastní ekonomické činnosti, nelze mu vytýkat, pokud se nespolehl na případný budoucí prodej nemovitých věcí zatížených jemu svědčícím zástavním právem, které byly navíc v době vydání napadených exekučních příkazů v podstatě jediným stěžovatelovým zdrojem příjmů, a namísto toho se rozhodl postihnout exekucí likvidnější majetek stěžovatele v podobě peněžních prostředků na jeho bankovních účtech, které stěžovatel nezbytně nepotřeboval k výkonu své ekonomické činnosti. Stěžovatel v průběhu řízení před krajským soudem ani následně v kasační stížnosti neuvedl, že by mu tímto postupem vznikla jakákoliv podstatná újma, přičemž ani ze spisové dokumentace taková skutečnost nevyplývá. Úhradu nákladů spojených s prováděním nezbytných oprav a údržby daných nemovitých věcí a platby za energie mohl stěžovatel zajistit za použití odpovídající smluvní úpravy prostřednictvím společnosti LEMAT, které byly dané nemovité věci pronajímány. Ze spisového materiálu je navíc patrné, že stěžovatel takové úpravy smluvního vztahu se společností LEMAT přinejmenším v určité míře využil. Zvoleným způsobem exekuce nedošlo již z jeho podstaty k nevratné či těžko napravitelné změně majetku stěžovatele, jak tomu bývá zejména v případě exekuce prodejem majetku daňového subjektu, k němuž se především vztahoval opakovaně zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48. Peněžní prostředky exekurované z účtů stěžovatele naopak mohly být případně vráceny stěžovateli zcela neprodleně. Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s argumentací stěžovatele, podle něhož nebylo vydání sporných exekučních příkazů přiměřené, neboť nesplňovalo kritérium potřebnosti.

[29] K dalším stěžovatelovým dílčím argumentům Nejvyšší správní soud již jen v krátkosti uvádí, že stěžovatelem obecně zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, se týká přezkumu samotných

zajišťovacích příkazů, nikoliv exekučních příkazů k jejich vymožení. Z tohoto rozsudku jsou tedy pro posouzení nyní projednávané věci relevantní nanejvýš obecné úvahy týkající se podstaty a účelu zajišťovacích příkazů, které však na výše uvedených závěrech nic nemění. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že poznatky o postupném převodu jeho podnikatelské činnosti na personálně propojenou společnost nejsou pro nyní posuzovanou věc relevantní. Uvedená skutečnost je relevantní pro vyhodnocení rizika budoucí nedobytnosti daně, které je podstatné pro posouzení přiměřenosti vydání napadených exekučních příkazů. Ačkoliv stěžovatel v žalobě nenamítal, že by pro něj bylo vydání sporných exekučních příkazů likvidační, krajskému soudu nelze vyčítat, pokud se k této otázce vyjádřil, neboť nepochybně jde o skutečnost podstatnou pro posouzení přiměřenosti jím přezkoumávaných exekučních příkazů žalovaného. Nevyššímu správnímu soudu konečně vůbec není zřejmé, kam stěžovatel směřuje, když v reakci na závěry krajského soudu ohledně rizik, jimž by se žalovaný vystavil, pokud by se spokojil se zřízením zástavním právem, poukazuje na to, že v době podání kasační stížnosti nebylo rozhodnuto ve věci doměření daně a že v této věci lze bez ohledu na výsledek řízení očekávat podání kasační stížnosti (pozn. NSS: řízení o kasační stížnosti stěžovatele proti zamítavému rozsudku krajského soudu ve věci doměření daně je vedeno Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 10 Afs 179/2021).

IV.

Závěr a náklady řízení

[30] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. ledna 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu