

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **P. K.,** zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419743/16/2301-80541-401957, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2017, č. j. 30 Af 31/2016 – 205,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Plzni, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného - exekučnímu příkazu ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419743/16/2301-80541-401957 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým

žalovaný nařídil podle § 178 odst. 1, 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“) a s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též „o. s. ř.“), daňovou exekuci přikázáním z účtu žalobce vedeného u Raiffeisenbank a. s. Exekuční příkaz byl vydán na základě 33 zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016, jejichž účinnost a vykonatelnost byla stanovena okamžikem vydání. Dne 24. 8. 2016 byla tato exekuce zčásti zastavena po úhradě části dlužné částky ve výši 2 353 890,47 Kč.

I.1. žaloba a rozhodnutí krajského soudu

[2] Stěžovatel v žalobě namítal nedostatek prostoru k dobrovolnému splnění daňové povinnosti, překvapivost rozhodnutí a nepřiměřený způsob exekuce. Žalovaný obstavil účty nezbytné pro žalobcovo podnikání, které tím bylo paralyzováno, a současně bylo znemožněno i plnění dalších řádných žalobcových povinností.

[3] Krajský soud po provedeném jednání žalobu zamítl. V důvodech poukázal na 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 (všechny zde citované rozsudky tohoto soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), z něhož plyne následnost a provázanost jednotlivých fází daňového řízení a rozhodování. Krajský soud se nemohl zabývat podmínkami pro vydání zajišťovacích příkazů – ty byly vykonatelné, a jako takové byly řádným podkladem pro exekuční příkazy. Negativně se vyjádřil k možnosti rozšíření žaloby; ke včasně a řádně uplatněným žalobním námitkám zaujal názor, že daňový řád obsahuje samostatnou úpravu daňové exekuce a neuplatní se právní úprava občanského soudního řádu, konkrétně podmínka možnosti pro dobrovolné uhrazení dluhu. Exekuční příkazy nemohly být při existenci zajišťovacích příkazů nestandardními a překvapivými. Způsob exekuce nebyl nepřiměřený ani nevhodný, nehledě na nekonkrétnost žalobní argumentace. Při celkové výši nedoplatku 14 580 598 Kč se zástavní právo zřízené exekučními příkazy ze dne 19. 7. 2016 jeví jako nedostačující a exekuce přikázáním pohledávky z účtů proto byla nezbytná. Žalobci nelze přisvědčit v názoru o vhodnější exekuci zajištěním zásob, jež dosahovaly hodnoty cca 12 mil. Kč, neboť to by bylo dokonce závažnější překážkou v podnikání, než je zablokování účtů. Ostatně správce daně následně k soupisu zásob přistoupil, přičemž jejich cena činila 9 939 300 Kč a možný výtěžek byl odhadnut na 3 313 100 Kč a za tuto částku byly také v dražbě prodány. Stejně tak krajský soud neuznal, že vhodnějším způsobem exekuce by bylo přikázání jiných pohledávek od jednotlivých dlužníků žalobce, neboť správce daně musí vážit i to, aby exekuce dosáhla cíle. Pokud by se jednalo o pohledávky snadno dostupné, nic nebránilo žalobci zajistit jejich úhradu a prostředky použít k úhradě daně. Následky spojené s ohrožením podnikání jsou logickým důsledkem neuhrazení daně. K námitce užití § 322 občanského soudního řádu soud konstatoval, že se netýká exekuce přikázáním pohledávky z účtu; zde je na místě užití § 304a a 304b o. s. ř.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Doplněním kasační

stížnosti ze dne 2. 6. 2017 však výslovně vzal zpět kasační námitky ve vztahu k § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (konkrétně body 3 - 9 kasační stížnosti).

[5] Nesprávné právní posouzení stěžovatel spatřuje v akceptování postupu žalovaného, který mu nedal možnost uhradit dluh dobrovolně. K tomu poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 181/1998 a na komentářový právní názor o použití občanského soudního řádu při daňové exekuci (§ 177 d. ř.). Daňový řád v § 178 odst. 1 pouze stanoví, jakým úkonem je zahájeno exekuční řízení, nestanoví jeho podmínky – tedy je třeba užít občanského soudního řádu včetně splnění podmínek plynoucích z § 251 odst. 1. Krajský soud se také bez bližšího objasnění dovolával smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Zajišťovací příkaz může být splatný do tří dnů nebo okamžikem jeho doručení adresátovi podle § 167 odst. 3 daňového řádu, či ještě dříve okamžikem jeho vydání. To není dostatečně jasné, což zakládá libovůli při výkonu státní moci, jejímž důsledkem může být likvidace podnikatele. Přitom je správce daně chráněn před zašantročením majetku institutem relativní neúčinnosti podle § 589 - 599 občanského zákoníku. Ze žádného ustanovení neplyne rychlost, s jakou musí být nedoplatek získán proti vůli povinného, což považuje za podstatné krajský soud. Naopak z § 168 odst. 6 daňového řádu plyne jediný následek – vznik oprávnění správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva. Daňový řád tedy vůbec nepředpokládá, že nedoplatky na zajištěných částkách budou exekvovány; i z toho plyne nezbytnost možnosti dobrovolné úhrady.

[6] Krajský soud se nedostatečně vypořádal s námitkou překvapivosti vydaných exekučních příkazů, kterou odbyl názorem, že při existenci vykonatelného zajišťovacího příkazu není vydání exekučního příkazu ničím nestandardním či překvapivým. Stěžovatel ovšem námitkou mínil, že exekuční příkaz jakožto rozhodnutí musí být výsledkem předvídatelného postupu správce daně. Zajišťovací i exekuční příkazy byly vydány v týž den pouze s několikahodinovým odstupem, aniž si stěžovatel byl předem vědom nějakého nedoplatku. Stěžovatel znovu poukazuje na znění § 168 odst. 6 a § 5 odst. 3 daňového řádu preferující zřízení zástavního práva.

[7] Stěžovatel také nesouhlasí s názorem krajského soudu o významu zástavního práva nebo prodeje zásob pro další podnikání. Zástavní právo majetek blokuje a jeho další nakládání s ním podléhá souhlasu zástavního věřitele. Je-li ovšem postižen tzv. registrovaný účet, podnikání fakticky končí. Nehledě na přednost zástavního práva je dopad postižení prostředků na bankovním účtu závažnější.

[8] Krajský soud označil za nevýhodný postup přikázáním jiných pohledávek, což neodpovídá důkazům, které stěžovatel soudu navrhl. Konkrétně se jednalo o seznam všech dlužníků a dlužných částek, které dosahovaly hodnoty 17 881 999,66 Kč. Žalovaný se k tomu nevyjádřil a krajský soud neuvedl, v čem spatřuje nedostatečnost tohoto důkazu.

[9] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na v tisku prezentované názory k negativním důsledkům zajišťovacích příkazů včetně potřeby zodpovědné úvahy o přiměřených prostředcích k zajištění daně.

[10] Ze všech těchto důvodů stěžovatel požadoval zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, což modifikoval návrhem ze dne 2. 6. 2017 tak, že navrhuje i zrušení rozhodnutí žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postupoval v souladu s daňovým řádem. U stěžovatele hrozilo nebezpečí z prodlení, neboť po doručení výsledků kontrolního zjištění během krátké doby podnikal kroky k tomu, aby ze svého majetku vyvedl bytové jednotky na svěřenský fond a vozový park na společnost Palety Plzeň s. r. o. Proto bylo nutné rychlé vydání zajišťovacích i exekučních příkazů. V době vydání exekučního příkazu stěžovatel nedisponoval jiným majetkem v hodnotě odpovídající daňovému nedoplatku. K exekuci prodejem zásob žalovaný rovněž přistoupil, ovšem pouze podpůrně, neboť ani jejich objem nebyl dostatečný pro splnění daňové povinnosti. Možnost přikázání jiných peněžitých pohledávek by znamenal značné množství exekučních příkazů na jednotlivé pohledávky, u nichž není zajištěna dobytnost, což by ohrozilo okamžitou vykonatelnost a nezajistilo splnění daňové pohledávky. Žalovaný se tak ztotožnil se závěry krajského soudu. K obsahu správního spisu doplnil, že stěžovatelovu stížnost na postup správce daně při provádění kontroly ze dne 18. 5. 2017 neshledal důvodnou, o čemž ho dne 16. 6. 2017 vyrozuměl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

IV.1. Procesní podmínky

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

IV.2. Důvodnost kasační stížnosti

[13] Důvodnost přípustných kasačních námitek pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Skutečnost, že stěžovatel omezil kasační stížnost o důvody spadající pod kasační důvod podle § 109 odst. 1 písm. d) s. ř. s., má na posouzení věci Nejvyšším správním soudem pouze omezený vliv, neboť ve vztahu k tomuto kasačnímu důvodu platí, že kasační soud k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí musí přihlížet i nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Přezkoumatelností napadeného rozsudku se musí kasační soud zabývat přednostně, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71). Při posuzování nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku

č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74, a další). V daném případě však Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud dostatečným způsobem posoudil řádně uplatněné žalobní námitky a výrok rozsudku má oporu v jeho odůvodnění, v němž jsou uvedeny podstatné skutkové okolnosti i rozhodné právní úvahy. Námitky, o něž stěžovatel kasační stížnosti omezil, by nepatřily mezi ty, jež soud zkoumá z moci úřední, vyjma námitky, že krajský soud své řízení zatížil vadou, pokud řízení o všech zajišťovacích a exekučních příkazech nespojil ke společnému projednání. V tom vycházel z rozsudku tohoto soudu sp. zn. 1 Afs 4/2017. Význam právního názoru o nezbytnosti společného posouzení všech zajišťovacích příkazů ovšem není spojen s hospodárností soudního řízení, ale se zájmem na nezbytnosti kumulativního posouzení dopadu zajišťovacích příkazů (zde i exekučních příkazů) na daňový subjekt. Toho ovšem lze dosáhnout nejen spojením všech žalob ke společnému projednání, ale i tím, že v rámci řízení o jedné žalobě soud bere v úvahu existenci všech rozhodnutí, které v dané době na žalobce dopadají. Všechny zajišťovací i exekuční příkazy jsou obsahem spisu, krajský soud v rozsudku jejich existenci konstatoval a bral v úvahu. Přesto, že by zde byl dán důvod pro spojení věcí podle § 39 odst. 1 s. ř. s. pro jejich skutkovou souvislost, bylo by nespojení žalob ke společnému řízení vadou, pro kterou je třeba rozsudek krajského soudu zrušit, pouze v případě, že by důsledkem takového postupu mohla být nezákonnost vydaného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Tak tomu není. Ostatně sám stěžovatel mohl proti všem zajišťovacím i exekučním příkazům brojit společnou žalobou, když se jednalo o souvisící rozhodnutí vydaná vůči němu téhož dne, a neučinil tak.

[15] Pokud jde o kasační důvod namítající nesprávné právní posouzení, jsou rozhodné následující skutečnosti. V dané věci byl vůči stěžovateli vydán exekuční příkaz podle § 178 odst. 1, 5 daňového řádu, přičemž exekuce byla nařízena přikázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb podle § 190 d. ř.

[16] Podle § 178 odst. 1 d. ř. se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, jímž je zahájeno exekuční řízení, přičemž přikázání pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb je jedním z přípustných způsobů daňové exekuce vymezených v odst. 5 téhož ustanovení. Předpokladem daňové exekuce je vykonatelný exekuční titul, jímž je mj. i vykonatelný exekuční příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) d. ř.].

[17] Ze správního spisu žalovaného vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: daňová kontrola daně z přidané hodnoty byla Finančním úřadem pro Plzeňský kraj u stěžovatele zahájena protokolem ze dne 15. 11. 2013, č. j. 1670906/13/2301-05603-401100, za období leden 2011 až duben 2013 a červen až září 2013, a protokolem z téhož dne č. j. 1670866/13/2301-05603-401100 za období květen 2013. Správce daně dne 19. 1. 2016 vyzval daňový subjekt ke sdělení, kdy a kde došlo skutečně k převodu práva nakládat jako vlastník se zbožím vypočteným ve dvou obsáhlých tabulkách za období prosinec 2012 (tabulka 1) a leden až prosinec 2013 (tabulka 2), a to pro účely určení místa plnění

deklarovaného zboží spojeného s přepravou zajišťovanou a realizovanou označenými společnostmi. Předmětem obchodování daňového subjektu přitom byly palety a gitterboxy. Daňový subjekt k tomu sdělil dne 8. 2. 2016, že svá tvrzení o nakládání se zbožím v tuzemsku považuje za prokázaná a jakými důkazními prostředky. Dne 27. 4. 2016 byl správcem daně sepsán úřední záznam č. j. 1600984038/16/2301-70462-401674 obsahující zjištění o existenci bytových jednotek daňového subjektu č. 2707 v H. u. v P., č. 2659/49 v R. u. v P. a č. 627/3 a 627/5 v J. u. v P. K tomu je připojeno jejich ocenění provedené podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, s výslednou souhrnnou cenou ve výši 4 654 700 Kč. Dne 2. 6. 2016 byl daňový subjekt správcem daně pozván k ústnímu jednání k projednání výsledků kontroly za období leden 2011 až duben 2013 a červen až září 2013, a za období květen 2013, přičemž přílohou pozvánky byly výsledky kontrolního zjištění za tato období. V nich byla popsána skutková zjištění a vyčísleny konkrétní daňové dopady v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Dne 23. 6. 2016 správce daně vyzval daňový subjekt k předložení evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, evidence zásob, evidence finančních prostředků a evidence pohledávek k datu výzvy a za předcházejících 12 měsíců.

[18] Na to bylo dne 19. 7. 2016 správcem daně vydáno 33 zajišťovacích příkazů podle jednotlivých zdaňovacích období od ledna 2011 do září 2013 s vyčíslením předpokládané dlužné daně v tom kterém období, včetně vyslovení povinnosti složit danou částku na účet správce daně. V odůvodněních je uveden souhrn dlužné daně ve výši 14 580 598 Kč. Všechny příkazy obsahují mj. i výrok, že podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení. V důvodech pak jsou vždy konkrétní zjištění toho kterého měsíce a dále jsou popsány majetkové poměry daňového subjektu s tím, že peníze na účtu jsou ohroženy odčerpáním a ostatní majetek k úhradě daně nebude stačit.

[19] Současně bylo dne 19. 7. 2016 správcem daně vydáno podle § 178 odst. 1 a § 190 daňového řádu devět exekučních příkazů poskytovatelům platebních služeb k vymožení nedoplatku ve výši 14 580 598 Kč (mezi nimi i příkaz č. j. 1419743/16/2301-80541-401957 vůči Raiffeisenbank, který je předmětem tohoto soudního řízení) obsahující příkaz poddlužníku nevyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka a neprovádět na účtech ani další vypočtené finanční transakce. Odůvodnění exekučních příkazů obsahují výčet zajišťovacích příkazů a konstatování jejich vykonatelnosti. Téhož dne byla vydána tři rozhodnutí o zřízení zástavního práva k věcem nemovitým. Podle úředního záznamu ze dne 19. 7. 2016 byl o vydání příkazů a jejich doručování do datové schránky telefonicky vyrozuměn stěžovatelův zástupce, který byl k dotazu informován o jejich okamžité vykonatelnosti. Dne 20. 8. 2016 byl vydán exekuční příkaz na prodej movitých věcí, které byly následujícího dne sepsány (3 automobily, u jednoho z nich je konstatována změna vlastnictví), soupis byl doplněn dne 2. 12. 2016 (zásoby). O odvoláních proti zajišťovacím příkazům rozhodl žalovaný zamítavě dne 22. 9. 2016. Dne 21. 10. 2016 správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky vůči poddlužníku PERIPOLAR, s. r. o.

[20] K návrhům na vklad zástavního práva k nemovitostem do katastru nemovitostí 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.

[21] Z obsahu spisu je zřejmé, že zajišťovací příkazy byly vykonatelné. Správce daně přitom užil ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, pokud hrozí nebezpečí z prodlení. Podle tohoto ustanovení také správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu má vhodným způsobem vyrozumět o vydání zajišťovacího příkazu daňový subjekt. Jedná se o speciální ustanovení ve vztahu k daňovému řádu a určení vykonatelnosti zajišťovacích příkazů okamžikem vydání bylo podle tohoto ustanovení možné. Stěžovateli proto nelze přisvědčit v názoru ohledně nesplnění podmínek stanovených § 167 odst. 3 daňového řádu, neboť toto ustanovení nebylo v daném případě použito, a to proto, že správce daně měl dostatek podkladů opravňujících jej k užití speciálního přísnějšího postupu. V užití speciálního ustanovení nelze shledat libovůli správního orgánu za situace, kdy daňový subjekt činil úkony k vyvedení majetku, a kdy bylo třeba postihnout finanční prostředky na účtu. Navíc výtky vůči tomuto postupu, stejně jako ostatní námitky směřující vůči zajišťovacím příkazům, lze posuzovat jen v rámci žalob proti nim směřujícím. To již Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 – 74, či v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, kde uvedl: „*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.*“

[22] Lze také konstatovat, že správce daně napadeným rozhodnutím nepreferoval zajištění prostředků na účtu oproti zástavnímu právu, jak namítá stěžovatel, neboť současně zřídil zástavní právo k věcem nemovitým, a zajistil a postupně sepsal i věci movité. Takto komplexně postupoval jak při zajištění, tak při nařízení exekuce. Ze znění § 168 odst. 6 daňového řádu nelze dovodit, jak činí stěžovatel, že zřízení zástavního práva k nemovitostem je jedinou možností zajištění splnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu. To je zřejmé z dalších ustanovení, podle nichž je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem [§ 176 odst. 1 písm. c) d. ř.] a exekuci na základě vykonatelného exekučního příkazu lze provést všemi způsoby uvedenými v § 178 odst. 5 d. ř. Vzhledem k postižení všech majetkových hodnot daňového subjektu postrádala smysl úvaha krajského soudu o tom, který majetek je pro podnikání daňového subjektu užitečnější, stejně jako argumentace stěžovatele na toto téma, neboť jemu je také rozsah zajištění i exekuce znám.

[23] Otázkou však je, zda okamžitě po vydání zajišťovacích příkazů mohl správce daně přistoupit k exekuci. Stěžovatel se zde dovolává předvídatelnosti postupu správce daně s využitím odkazů na rozhodnutí Ústavního soudu k nezbytnosti předvídatelnosti soudních rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně totiž považoval za překvapivá. Předvídatelnost ovšem není zajištěna jen tím, že je daňový subjekt v předstihu informován o budoucím úkonu, ale i tím, že z určitého postupu logicky vyplývá následnost dalšího. Ostatně vědomost o předpokládaném vysokém nedoplatku na dani a zjišťování majetku daňového subjektu správcem daně (výzva z 23. 6. 2016) již učinilo zajištění daně i exekuci ve vysoké míře předvídatelnými. Vyšší míru předvídatelnosti nelze logicky požadovat tam, kde by konkrétní znalost navazujícího úkonu ohrozila vymožení daně. U určitého druhu majetku by totiž předchozí znalost okamžiku a způsobu exekuce mohla vést k jeho rychlému pozbytí. Jestliže měl správce daně poznatky o předpokládaném vysokém daňovém nedoplatku a současně i tom, že movitý a nemovitý majetek nebude stačit k jeho úhradě a bude nutno postihnout i finanční prostředky na účtech, pak je logický rychlý postup, který znemožní jejich převod mimo dispozici správce daně. Ve vztahu k finančním prostředkům na účtu by stěžovatelem tvrzená ochrana institutem relativní neúčinnosti podle § 589 občanského zákoníku byla pouze iluzorní.

[24] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že už samo zajištění majetku je závažným zásahem do podnikatelského života, a na judikaturu správních soudů nabádající k obezřetnosti a rozumnému postupu. Taková judikatura skutečně existuje a plyne z ní toto: podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, je třeba brát v úvahu schopnost daňového subjektu uhradit splatnou daň, přičemž není rozhodná samotná skutečnost, že výše budoucí daně převyšuje disponibilní prostředky daňového subjektu, neboť cílem není okamžitá likvidace daňového subjektu, ale zajištění, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Dále zde soud vyslovil, že *„(j)e-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků…*“. V usnesení ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 – 96, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„jde-li vskutku o spor o právo a s ním spojené skutkové okolnosti, má být daňovému subjektu pokud možno umožněno, aby spor vedl a dovedl do konce, ať již bude výsledek sporu jakýkoli*.“ V tomto rozsudku soud dále poukázal na obtížnou možnost zašantročení či znehodnocení zastavených nemovitostí a na zanedbatelnost dotčení státu spojeném s vyčkáním výsledku sporu a posunutím okamžiku úhrady daně na dobu po jeho skončení. Vyloučil dřívější ekonomickou likvidaci daňového subjektu, vyjma případů prokazatelných podvodů na DPH. Nakonec zde uvedl, že *„(n)a druhé straně je stejně tak legitimním a intenzívním zájmem zajistit pro případ, že výše uvedenými nástroji správce daně byla stanovena daňová povinnost daňového subjektu vskutku správně, aby majetek, jenž má být zdrojem pro uhrazení této daňové povinnosti, byl zajištěn a „zmražen“ tak, aby úhrada daně nebyla zmařena.*“

[25] Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu tedy plyne, že v zásadě nemá být exekvováno hned. Výjimkou jsou případy nezbytnosti uspokojení z majetku spočívajícího v hotovosti při pochybnostech o legálnosti podnikání a při zjištění zřetelných náznaků o zbavování se majetku. V porovnání s případy řešenými výše uvedenými soudními rozhodnutími je třeba zdůraznit, že vysoký předpokládaný nedoplatek na dani převyšoval majetek stěžovatele, což je zřejmé z jím soudu předloženého přehledu z hlavní

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

[26] Stěžovatel tvrdí, že mu měla být dána možnost dobrovolné úhrady daně, což dovozuje z nutnosti užití občanského soudního řádu na základě § 177 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel se domnívá, že měl být aplikován § 251 o. s. ř., který stanoví, že návrh na soudní výkon rozhodnutí je možný jen pokud povinný neplní dobrovolně. Neplnění dluhu je tedy předpokladem takového návrhu. Podle § 177 odst. 1 d. ř. se podle občanského soudního řádu postupuje, pokud daňový řád nestanoví jinak. Daňový řád má vlastní ustanovení o podmínkách daňové exekuce v § 178 an., byť možnost dobrovolné úhrady výslovně neupravuje. Exekuční příkaz se v daňovém řízení ovšem vydává právě v případě obav, že k dobrovolné úhradě v době splatnosti daně nedojde, že daň bude nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 d. ř.). To za určitých okolností může bránit tomu, aby nejprve byla učiněna výzva k dobrovolnému plnění, zejména tehdy když je patrné, že daňový subjekt svůj majetek vyvádí. Stěžovateli ovšem nic nebránilo, aby i po zajištění majetku a vydání exekučních příkazů dobrovolně splnil povinnosti zajišťovacími příkazy uložené (třeba za pomoci půjčky či úvěru), což by jistě mělo za následek zastavení exekuce. Správce daně také k zastavení exekuce zčásti přistoupil po dobrovolné úhradě části vymáhané částky, stejně tak jako to učinil v případě neexistence některých účtů v době vydání exekučních příkazů.

[27] Stěžovatel nakonec namítá, že správce daně zcela opomněl možnost postihu pohledávek, které měl u svých dlužníků, a které dosahovaly výše cca 17 milionů Kč. K tomu je třeba v prvé řadě poukázat na skutečnost, že tuto námitku stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač mu v tom zjevně nic nebránilo. Žaloba ze dne 19. 8. 2016 v části VI. namítá, že žalovaný zvolil nepřiměřený a nevhodný způsob exekuce, přičemž konkrétně argumentuje významem registrovaných účtů pro podnikání. O existenci pohledávek se stěžovatel

zmiňuje až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 22. 3. 2017 včetně vyjádření, že o pohledávkách informoval správce daně dne 21. 7. 2016 a detailní informace mu pak předložil dne 25. 7. 2016. Tato kasační námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Pouze obecně je k ní možno konstatovat, že krajskému soudu nelze vytýkat, jak se vypořádal s touto opožděnou žalobní námitkou, stejně tak jako nelze žalovanému vytýkat, že nezvolil exekuci postižením pohledávek, o nichž byl informován až po vydání zajišťovacích a exekučních příkazů. Jen pro úplnost kasační soud dodává, že přehled pohledávek ani seznam dlužníků správní spis neobsahuje, v soudním spise je z přehledu hlavní knihy (č. l. 120) patrná pouze jejich souhrnná výše. Bližší posouzení pro nepřípustnost kasační námitky není na místě.

V. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatelem uplatněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn a nebyly shledány ani důvody, pro které by napadený rozsudek musel být zrušen nad jejich rámec. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, které mu v tomto řízení vznikly. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. listopadu 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu