

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 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. 1419945/16/2301-80541-401957, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2017, č. j. 57 Af 19/2016 - 62,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (tj. exekučním příkazem) podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle § 190 odst. 1 téhož zákona, s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), nařídil vůči žalobci jako dlužníkovi daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu vedeného u Air Bank a.s. k vymožení nedoplatku ve výši 14.580.598 Kč. Žalovaný vydal exekuční příkaz k vymožení částky, kterou byl žalobce povinen uhradit na základě 33 zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016.

[2] Rozsudkem ze dne 26. 9. 2017, č. j. 57 Af 19/2016 - 62, Krajský soud v Plzni zamítl žalobu proti uvedenému exekučnímu příkazu. V odůvodnění rozsudku soud shrnul,

že pokud bylo exekuční řízení zahájeno na základě exekučního titulu, který má všechny předepsané náležitosti a je vykonatelný, neexistoval nepoměr mezi výší vymáhané pohledávky a postiženou hodnotou a byl zvolen zákonem připuštěný způsob exekuce (přikázáním pohledávky z účtu žalobce namísto žalobcem požadovaného zřízení zástavního práva), pak se vydání exekučního příkazu nejeví být nijak nestandardním či překvapivým postupem. Krajský soud v této souvislosti nepřisvědčil ani odkazu žalobce na judikaturu ohledně překvapivých rozhodnutí. Žalobce totiž netvrdil ani neprokazoval, že by správce daně v obdobných případech obvykle postupoval jinak. Za důvodnou nelze považovat ani námitku, že žalovaný neposkytl žalobci dostatek času pro dobrovolné splnění vymáhané pohledávky. Krajský soud v této souvislosti poukázal na § 177 odst. 1 daňového řádu a § 178 odst. 1 téhož zákona, přičemž dovodil, že z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by byl správce daně povinen poskytnout za všech okolností povinnému prostor pro dobrovolné plnění. Přímou aplikaci § 251 o. s. ř., které se pro oblast správy daní domáhá žalobce, nadto vylučuje i odlišná povaha soudního výkonu rozhodnutí, při němž je poskytnutí prostoru pro dobrovolné plnění odůvodněno i zcela odlišným vymezením subjektů oproti daňové exekuci.

[3] K argumentaci žalobce ohledně ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu krajský soud uvedl, že správce daně je sice vůči daňovým subjektům povinen využít co nejméně zatěžující prostředky, které však ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Lhůtu k dobrovolnému plnění správce daně obvykle poskytne v případech, kdy je to vhodné v rozhodnutí, kterým se stanoví daňová povinnost, nikoliv neformálně otálením se zahájením exekuce. Krajský soud uzavřel, že nebyl oprávněn řešit, jestli byly splněny podmínky pro vydání okamžitě vykonatelných zajišťovacích příkazů podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť zajišťovací příkazy nebyly předmětem žalobního řízení. 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 § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítl, že u krajského soudu napadl jak rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům, tak exekuční příkazy, které žalovaný vydal k postižení nedoplatku vzniklého neuhrazením zajišťovacích příkazů; tyto přitom společně tvoří jeden celek. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 - 40, a uvedl, že krajský soud měl řízení o zmíněných žalobách spojit do jediného řízení podle § 39 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že krajský soud řízení nespojil, zatížil jej vadou dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel v této souvislosti odmítl odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39. Vysvětlil, že v případě zajišťovacích příkazů musel ve smyslu § 5 s. ř. s. využít před podáním žaloby odvolání, zatímco exekuční příkazy mohl napadnout správní žalobou ihned. Rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím

příkazům přitom daňový orgán vydal až tři dny poté, co marně uplynula lhůta pro podání žaloby proti exekučním příkazům.

[5] Stěžovatel zmínil usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 181/1998, a závěry komentářové literatury k užití občanského soudního řádu při daňové exekuci, přičemž namítl, že krajský soud nesprávně posoudil postup žalovaného, který mu nedal možnost uhradit dluh dobrovolně. Uvedl, že daňový řád ve znění § 178 odst. 1 stanoví, jakým úkonem je zahájeno exekuční řízení, nikoliv však, jaké jsou jeho podmínky. Za těchto okolností bylo podle stěžovatele na místě aplikovat § 251 odst. 1 o. s. ř. Podle stěžovatele se krajský soud dovolával smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, aniž by jej sám objasnil. Zajišťovací příkaz může být splatný do tří dnů nebo okamžikem jeho doručení adresátovi podle § 167 odst. 3 daňového řádu, či ještě dříve, a to okamžikem jeho vydání podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňové zákony zmateně, se stejným rizikem dobytnosti spojují jak možnost splatnosti zajištěné daně okamžikem vydání, tak okamžikem doručení, přičemž není zřejmé, kdy je možné jedno nebo druhé, což ovšem zakládá zvláště nebezpečnou libovůli státní moci. Stěžovatel doplnil, že nebezpečí z prodlení představuje stav, kdy pouze okamžité jednání může odstranit nenahraditelnou či těžce nahraditelnou újmu, což jistě nebude újma v penězích, která je nahraditelná vždy. Ostatně, před zašantročením majetku správce daně chrání institut relativní neúčinnosti právního jednání podle § 589 až § 599 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Stěžovatel namítl, že § 167 odst. 3 daňového řádu ani § 103 zákona o dani z přidané hodnoty nic neříká o rychlosti, s jakou musí být proti vůli povinného získán nedoplatek vzniklý neuhrazením zajišťovacích příkazů. Naopak, § 168 odst. 6 daňového řádu spojuje s neuhrazením zajišťovacích příkazů jediný následek, a to vznik oprávnění správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva. Daňový řád tak podle stěžovatele nepředpokládá, že nedoplatky na zajištěných částkách budou primárně podléhat exekuci, což odporuje právnímu závěru krajského soudu, že § 103 zákona o dani z přidané hodnoty vylučuje možnost povinného uhradit dluh primárně dobrovolně v souladu s § 252 o. s. ř.

[6] Krajský soud se podle stěžovatele také nedostatečně vypořádal s námitkou, že vydání exekučních příkazů bylo překvapivé. Stěžovatel touto námitkou mínil, že vydání exekučního příkazu jako výsledku postupu správce daně má být předvídatelné. Zajišťovací i exekuční příkazy byly vydány v týž den pouze s několikahodinovým odstupem, aniž byl stěžovatel předem s nějakým nedoplatkem seznámen. Stěžovatel znovu poukázal na znění § 168 odst. 6 daňového řádu a § 5 odst. 3 téhož zákona preferující zřízení zástavního práva.

[7] Stěžovatel se ve zbytku kasační stížnosti vymezil proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39. Zpochybnil, že by věděl o existenci vysokého nedoplatku na základě výzvy k předložení evidencí majetku ze dne 23. 6. 2016, výzvy k předložení evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, evidence zásob, evidence finančních prostředků a evidence pohledávek, neboť ta byla doručena jiné osobě. Hrozbu vysokého nedoplatku stěžovatel nemohl zjistit ani z pozvánky k projednání výsledků daňové kontroly za období leden 2011 až duben 2013 a červen až září 2013, a za období květen 2013, neboť správce daně v zajišťovacích příkazech na výsledky kontroly za tato zdaňovací období neodkázal, a sám tak její relevanci zpochybnil. Stěžovatel se ohradil proti závěru Nejvyššího správního soudu, že vyváděl

majetek. Žalovaný v den vydání exekučních příkazů nevěděl o převodu tří bytů ve vlastnictví stěžovatele do svěřeneckého fondu, a proto takto nelze odůvodnit překvapivost exekučních příkazů. Nadto, krajský soud v této souvislosti odmítl výslech JUDr. S., kterým by bylo prokázáno, že stěžovatel nevyváděl majetek, ale uspořádával své majetkové poměry ve prospěch dětí, avšak s pojistkou proti jejich případnému nevděku. Hodnota celkového majetku stěžovatele (nad 20 milionu Kč) měla být nadto podstatně vyšší než hodnota majetku, který měl být vyveden (5 milionu Kč), přičemž na bankovních účtech stěžovatele byl ke dni 19. 7. 2016 zůstatek ve výši 3.324,02 milionu Kč a ke dni sepsání kasační stížnosti byly všechny zajišťovací příkazy uhrazeny. Stěžovatel vysvětlil, že majetek, který evidoval v účetnictví, převyšoval předpokládaný nedoplatek na dani o částku 4.960.839,43 Kč.

[8] Stěžovatel konstatoval, že se v rozporu s tvrzeními Nejvyššího správního soudu dovolával přednosti § 168 odst. 6 daňového řádu před postižením finančních prostředků exekucí s tím, že žalovaný měl v odůvodnění exekučních příkazů uvést, proč tuto přednost nerespektuje. Namítl, že je třeba upřednostnit zachování provozu podnikatele, aby měl možnost ze svého podnikání získat příjmy na úhradu nedoplatků. Postup, kdy žalovaný zlikviduje stěžovatele, je v rozporu s nejrozumnějším uspořádáním celospolečenských vztahů. Stěžovatel odmítl závěr krajského soudu, že v posuzovaném případě nelze vycházet ze závěrů uvedených v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 - 96, přičemž uvedl, že předmětem uvedeného usnesení bylo omezení práva daňových orgánů zabavit majetek daňovou exekucí v případě, kdy postačovalo zřízení zástavního práva k existujícímu majetku. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že právě tímto způsobem měl vzhledem ke shodným skutkovým okolnostem v posuzovaném případě postupovat žalovaný. Vzhledem ke všem uvedeným námitkám stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný odkázal na vyjádření ke kasační stížnosti ve věci sp. zn. 4 Afs 250/2017.

## III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]*asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[12] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]*asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí,*

*popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově a právně totožnou věcí téhož stěžovatele se zabýval již v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39, a také v rozsudku ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 250/2017 - 29. Nyní projednávaná kasační stížnost přitom obsahuje v podstatném rozsahu totožné námitky, jako kasační stížnosti v uvedených věcech. Jelikož Nejvyšší správní soud v právě posuzované věci neshledává důvod k tomu, aby se od právních závěrů vyslovených v těchto rozsudcích odchýlil, bude z nich vycházet.

[15] Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. „[s]*amostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání*.“

[16] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39, vysvětlil, že význam závěru o nezbytnosti společného posouzení všech zajišťovacích příkazů není spojen s hospodárností soudního řízení, ale s nezbytností 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 stěžovatele dopadají. Všechny zajišťovací i exekuční příkazy jsou obsahem spisu, krajský soud v rozsudku jejich existenci vyslovil 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 však v posuzovaném případě nebylo. Tvrzení stěžovatele, že nemohl napadnout jednou žalobou zároveň exekuční příkazy i zajišťovací příkazy, nejsou s ohledem na uvedené závěry relevantní.

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že měl dostat možnost dobrovolně daň uhradit, což dovodil 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 daňového řádu se podle občanského soudního řádu postupuje, pokud daňový řád nestanoví jinak. Daňový řád má však vlastní ustanovení o podmínkách daňové exekuce v § 178 a násl., byť možnost dobrovolné úhrady výslovně neupravuje. Zajišťovací 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 daňového řádu). To za určitých okolností může bránit, aby byla nejprve učiněna výzva k dobrovolnému plnění, zejména tehdy, když je patrné, že daňový subjekt svůj majetek vyvádí. Tak tomu bylo také v posuzovaném případě, jak je uvedeno níže. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovateli nic nebránilo, aby i po zajištění majetku a vydání exekučních

příkazů dobrovolně splnil povinnosti uložené zajišťovacími příkazy (třeba za pomoci půjčky či úvěru), což by jistě mělo za následek zastavení exekuce.

[18] Podle § 178 odst. 1 daňového řádu 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 zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu].

[19] 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 stěžovatele ke sdělení, kdy a kde došlo skutečně k převodu práva nakládat jako vlastník se zbožím vypočteným ve dvou obsáhlých tabulkách za období únor až 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 dne 8. 2. 2016 sdělil, že svá tvrzení o nakládání se zbožím v tuzemsku považuje za prokázaná a jakými důkazními prostředky. Dne 27. 4. 2016 správce daně sepsal úřední záznam č. j. 1600984038/16/2301-70462-401674 obsahující zjištění o existenci bytových jednotek daňového subjektu č. 2707/3 v Hřímalého ulici v Plzni, č. 2659/49 v Radyňské ulici v Plzni a č. 627/3 a č. 627/5 v Jablonského ulici v Plzni. 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 správce daně pozval daňový subjekt 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. Podle úředního záznamu ze dne 23. 6. 2016 žalovaný tohoto dne provedl po předchozí telefonické komunikaci se stěžovatelem i jeho zástupcem místní šetření v kanceláři účetní stěžovatele paní K. za účelem předání účetních evidencí. Paní K. účetní evidenci žalovanému odmítla předat. Žalovaný jí proto předal výzvu k předložení evidencí ve lhůtě 8 dnů. Dne 30. 6. 2016 požádala paní K. žalovaného o prodloužení lhůty o 30 dnů.

[20] Dne 19. 7. 2016 bylo 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 zajišťovacích příkazů 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 těchto příkazů pak jsou vždy uvedena konkrétní zjištění toho kterého měsíce a dále správce daně popsal majetkové poměry daňového subjektu s tím, že peníze na účtu jsou ohroženy odčerpáním a ostatní majetek k úhradě daně nebude stačit. Žalovaný zde vycházel z toho, že stěžovatel nejen, že podniká jako fyzická osoba, ale je také jediným společníkem a jednatelem společnosti PALETY PLZEŇ s.r.o. Dále je

jediným společníkem a jednatelem společnosti PALETY-KUPKA GROUP s.r.o. Tyto společnosti vyvíjejí stejnou podnikatelskou činnost jako stěžovatel. V návaznosti na jednání paní K. žalovaný dospěl k závěru, že existuje důvodná obava, že by mohl být majetek převeden na některou z obchodních společností, ve kterých je stěžovatel společníkem, konkrétně PALETY PLZEŇ s.r.o.

[21] Z vlastní činnosti ve věci sp. zn. 4 Afs 250/2017 je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že správce daně vydal současně dne 19. 7. 2016 podle § 178 odst. 1 daňového řádu a § 190 téhož zákona devět exekučních příkazů poskytovatelům platebních služeb k vymožení nedoplatku ve výši 14.580.598 Kč (mezi nimi i příkaz č. j. 1419945/16/2301-80541-401957 vůči Air bank a. s., který je předmětem tohoto soudního řízení a je součástí spisu krajského soudu) 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 zajišťovacích příkazů a jejich doručování do datové schránky telefonicky vyrozuměn stěžovatelův zástupce, který byl k dotazu informován o jejich okamžité vykonatelnosti. Dne 20. 7. 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.

[22] Z obsahu spisu je zřejmé, že zajišťovací příkazy byly vykonatelné. Správce daně přitom užil § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, 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 tvrzení o nesplnění podmínek vyplývajících z § 167 odst. 3 daňového řádu; toto ustanovení nebylo v daném případě použito 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, 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*."

[23] Lze také uvést, 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 povinností plynoucích ze zajišťovacího příkazu. To je zřejmé z dalších ustanovení, podle nichž je vykonatelný zajišťovací příkaz 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 rovněž nelze dovozovat, že by se jednalo o ustanovení přednostní, které je třeba preferovat před jinými způsoby exekuce.

[24] 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 stěžovatele správcem daně (stěžovatel byl seznámen s výsledky kontrolních zjištění) 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 (zajišťované jistoty). 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 o tom, že movitý a nemovitý majetek nebude stačit k jeho úhradě a bude nutno postihnout i finanční prostředky na účtech, pak je logický rychlý postup, který znemožní jejich převod mimo dispozici správce daně. Ve vztahu k finančním prostředkům na účtu by stěžovatelem tvrzená ochrana institutem relativní neúčinnosti podle § 589 občanského zákoníku byla pouze iluzorní.

[25] Stěžovatel také 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 následující. 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 spojeného 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.*“

[26] Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu tedy plyne, že v zásadě nemá být zajišťovací příkaz vykonáván 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. Správce daně 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. Žalovaný měl také podezření na vyvádění majetku stěžovatele. 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.

[27] Nejvyšší správní soud tedy zdůrazňuje, že z okolností případu vyplývá přiměřenost zvolené formy exekuce, a to i s ohledem na usnesení Nejvyššího správního soudu 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.

[28] Z kasační stížnosti přitom vyplývá, že stěžovatel vyvádění majetku nijak nepopírá, pouze bagatelizuje jeho rozsah a význam. Vyváděnou částku ve výši 5.000.000 Kč (tj.

čtvrtinu tvrzeného podnikatelského majetku stěžovatele) však Nejvyšší správní soud nepovažuje za bagatelní a význam tohoto jednání v žádném případě nelze relativizovat. Je pravděpodobné, že stěžovatel by ve vyvádění majetku pokračoval, pokud by nebyly vydány dotčené zajišťovací a exekuční příkazy. Co se týče námitky, že krajský soud neprovedl výslech JUDr. S., Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel jeho provedení v řízení před krajským soudem nenavrhoval. Na výše uvedených závěrech nic nemění ani námitka, že majetek evidovaný v účetnictví převyšoval předpokládaný nedoplatek na dani, přičemž odkazovaný výkaz zisků a ztrát není součástí spisu krajského soudu a z vlastní činnosti ve věci sp. zn. 4 Afs 250/2017 je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že není součástí ani spisové dokumentace.

## IV. Závěr

[29] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. prosince 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu