

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové 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 (exekučnímu příkazu) žalovaného ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419953/16/2301-80541-401957, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2017, č. j. 57 Af 20/2016 - 49,

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 shora uvedeným exekučním příkazem nařídil vůči žalobci jako dlužníkovi exekuci podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř."), přikázáním pohledávky z účtu vedeného u Komerční banky a.s. k vymožení nedoplatku ve výši 14.580.598 Kč. Exekuční příkaz byl vydán k vymožení částky, kterou byl žalobce povinen uhradit na základě 33 zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Žalobce v žalobě namítal, že nedostal prostor k dobrovolnému uhrazení dlužné částky podle § 251 o. s. ř. Žalovaný měl přitom s ohledem na § 5 odst. 3 daňového řádu zvolit k vymožení částky takový prostředek, který žalobce nejméně zatíží. Exekuční příkaz byl pro žalobce zcela překvapivý.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Krajský soud uvedl, že samotný exekuční titul nebyl žalobcem nijak zpochybněn, a proto se soud při přezkumu exekučního příkazu musel řídit pouze hledisky, která vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 – 75, tj. zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. 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), pak se vydání exekučního příkazu nejeví být nijak nestandardním či překvapivým jednáním.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku neposkytnutí dostatečného času pro dobrovolné splnění vymáhané pohledávky. Pro rozhodovanou věc je zásadní § 177 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu*." V tomto případě však daňový řád obsahuje vlastní úpravu, tedy stanoví jinak, a to v § 178 odst. 1 „*daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení*." Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by bylo nutno za všech okolností poskytnout povinnému prostor pro dobrovolné plnění. Postup podle § 251 o. s. ř. potom není možný také z toho důvodu, že v exekučním řízení podle o. s. ř. a daňového řádu jsou subjekty v něm vystupující vymezeny odlišně. V případě daňové exekuce je zde daňový subjekt, tj. povinný, a správce daně, který je zároveň oprávněným a vykonává rozhodnutí.

[5] Krajský soud uzavřel, že 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel") napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel předně namítá, že krajský soud přezkoumával tři exekuční příkazy vydané k postižení nedoplatku vzniklého neuhrazením zajišťovacích příkazů. Rovněž u něj byly napadeny zajišťovací příkazy, které s exekučními příkazy tvoří jeden celek. Stěžovatel proto namítá, že krajský soud měl řízení spojit postupem podle § 39 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 - 40. Pokud krajský soud řízení nespojil, je řízení zatíženo vadou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel se v této souvislosti vymezuje proti závěru Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39, kde v souvisejícím případě téhož stěžovatele zdejší soud konstatoval, že sám stěžovatel mohl proti všem zajišťovacím i exekučním příkazům brojit společnou žalobou, což neudělal. Stěžovatel zde poukazuje na

to, že v případě zajišťovacích příkazů musel využít odvolání, zatímco exekuční příkazy mohl napadnout správní žalobou přímo. Rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům byla přitom vydána až tři dny po uplynutí lhůty k podání žalob proti exekučním příkazům, tj. 22. 9. 2016.

[8] 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 daňového řádu). 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 o. s. ř. 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 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Ze žádného ustanovení neplyne rychlost, s jakou musí být nedoplatek získán proti vůli povinného. 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 exekučně vymáhány. Je třeba proto umožnit, aby byly dobrovolně uhrazeny.

[9] 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 poukazuje na znění § 168 odst. 6 a § 5 odst. 3 daňového řádu preferující zřízení zástavního práva.

[10] Stěžovatel se dále v kasační stížnosti vymezuje proti závěrům v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39. Zpochybňuje zde skutkové závěry Nejvyššího správního soudu ohledně povědomí stěžovatele o existenci vysokého nedoplatku na základě výzvy k předložení evidencí majetku ze dne 23. 6. 2016. Pokud měl hrozbu vysokého nedoplatku stěžovatel dále dovozovat z projednání výsledků daňové kontroly za období leden 2011 až duben 2013 a červen až září 2013, a za období květen 2013, správce daně v zajišťovacích příkazech na výsledky kontroly za tato zdaňovací období neodkázal.

[11] Stěžovatel se také ohrazuje proti tomu, že jej Nejvyšší správní soud v dotčeném rozsudku nařknul z toho, že svůj majetek vyváděl. Žalovaný ale o převodu tří bytů ve vlastnictví stěžovatele do svěřenského fondu v den vydání exekučních příkazů nevěděl. Krajský soud měl také k této okolnosti odmítnout výslech JUDr. S. Hodnota celkového majetku žalobce měla být podstatě vyšší než hodnota majetku „vyvedeného“. Ta byla ve srovnání s celkovým majetkem bagatelní (20 milionů a 5 milionů Kč.).

[12] K závěru Nejvyššího správního soudu, že vysoký předpokládaný nedoplatek na dani přesahoval majetek stěžovatele, stěžovatel uvádí, že zaúčtoval dluhy v podobě zajišťovacích příkazů ve výši 14.580.598 Kč, takže jeho vlastní kapitál ve výši 4.960.839,43 Kč tuto částku zohledňoval, jak plyne z řádku č. 27 Výkazu zisku a ztráty druhovém členění v plném rozsahu (F.3. Daně a poplatky 14.642.070,00 Kč). Správný je proto přesně opačný závěr, a to, že majetek evidovaný v účetnictví (bez zohlednění dalšího soukromého majetku stěžovatele) o 4.960.839,43 Kč převyšoval předpokládaný nedoplatek na dani.

[13] Stěžovatel se dovolával přednosti § 168 odst. 6 daňového řádu před exekucí postižením finančních prostředků exekucí a žalovaný musel v odůvodnění exekučních příkazů uvést, proč tuto přednost nerespektuje. Stěžovatel namítá, že přednost musí mít zachování provozu podnikatele, aby měl možnost ze svého podnikání získat příjmy na úhradu svých nedoplatků. Postup, kdy žalovaný zlikviduje stěžovatele, je v rozporu s nejrozumnějším uspořádáním celospolečenských vztahů, k čemuž by soudy měly směřovat primárně.

[14] Stěžovatel nakonec nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že závěry v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 - 96, na posuzovaný případ nedopadají. V řízení před Nejvyšším správním soudem byla předmětem sporu otázka důvodnosti vydání zajišťovacího příkazu (tj. exekučního titulu), přičemž právě možné nepříznivé dopady takto zpochybněného exekučního titulu do sféry žalobce motivovaly Nejvyšší správní soud k prozatímní úpravě poměrů spočívající v uložení povinnosti žalovanému zdržet se provádění daňové exekuce, přičemž posuzovaná situace je odlišná. Podle stěžovatele předmětem usnesení bylo právě omezení práva daňových orgánů zabavit majetek daňovou exekucí, přičemž postačovalo zřízení zástavního práva k existujícímu majetku.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na vyjádření podané ke skutkově a právně obdobné věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 4 Afs 250/2017. V tomto vyjádření uvedl, že u stěžovatele hrozilo nebezpečí z prodlení, neboť během krátké doby, po té co mu byly doručeny výsledky kontrolního zjištění (dne 7. 6. 2016), začal podnikat kroky k tomu, aby svůj nemovitý a movitý majetek vyvedl ze svého vlastnictví. V době tohoto svého jednání dobře věděl, že bude povinen hradit daňové povinnosti stanovené mu na základě výsledku daňové kontroly, proto žalovaný jako správce daně byl nucen zajistit úhradu dosud nestanovené daně, a to vydáním zajišťovacích příkazů a bezprostředně navazujících exekučních příkazů. Vydání exekučních příkazů také nikterak nebrání dobrovolné úhradě daně.

[16] Co se týče námitky překvapivosti exekučních příkazů, žalovaný se v případě této námitky ztotožňuje s názorem krajského soudu, který vyslovil v napadeném rozsudku, neboť v případě, kdy je vydán exekuční titul, lze přinejmenším očekávat, že budou činěny kroky k tomu, aby byla dlužná částka vymožena. V daném případě, jak již bylo řečeno výše, je žalovaný jako správce daně povinen zajistit úhradu dosud nestanovené daně.

[17] K dalším skutečnostem uváděným stěžovatelem žalovaný uvádí, že jsou z velké většiny bezpředmětné nebo nepravdivé. Žalovaný jako správce daně se v žádném případě nemůže ztotožnit s názorem stěžovatele, kdy částku 5 mil. Kč (hodnota nemovitých věcí

převedených do svěřenského fondu) označil za bagatelní. To vše s ohledem na celkový majetek stěžovatele, který bylo možno v danou chvíli (na základě zajišťovacích příkazů) exekučně postihnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s., přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížností stěžovatele ve skutkově a právně totožné věci téhož stěžovatele se zabýval již v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39. Posuzovaná kasační stížnost přitom obsahuje v podstatném rozsahu totožné námitky, jako kasační stížnost posuzovaná zdejším soudem ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2017. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od právních závěrů vyslovených v tomto rozsudku odchýlit.

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

[22] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39, význam právního názoru o nezbytnosti společného posouzení všech zajišťovacích příkazů 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.

[23] 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 to relevantní.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, 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 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 tomu, aby nejprve byla 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 zajišťovacími příkazy uložené (třeba za pomoci půjčky či úvěru), což by jistě mělo za následek zastavení exekuce.

[25] 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].

[26] 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 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. ulici v P., č. X v R. ulici v P. a č. X a X v J. 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 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. 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.

[27] 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 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. Žalovaný zde vycházel z toho, že stěžovatel kromě toho, že podniká jako fyzická osoba, 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. dospěl žalovaný 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.

[28] 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. 1419953/16/2301-80541-401957 vůči Komerční bance a.s., 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 zajišťovacích 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.

[29] 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 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, 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*.“

[30] 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 povinností plynoucích 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. Z § 168 odst. 6 daňového řádu rovněž nelze dovozovat, že by se jednalo o ustanovení přednostní, které je třeba preferovat před jinými způsoby exekuce.

[31] 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.

[32] 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 NSS 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*.“

[33] 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.

[34] Nejvyšší správní soud tedy zdůrazňuje, že z okolností případu vyplývá přiměřenost zvolené formy exekuce, a to i s ohledem na usnesení NSS ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 - 96, na které v kasační stížnosti odkazuje stěžovatel. Nelze přehlédnout, že podezření žalovaného na vyvádění majetku stěžovatelem se ukázalo jako důvodné, jelikož v návaznosti na vydání exekučních příkazů vyšlo najevo, že stěžovatel nemovité i movité věci ze svého majetku skutečně vyváděl. K návrhům na vklad zástavního práva k nemovitostem do katastru nemovitostí totiž zaslal Katastrální úřad pro Plzeňský kraj, katastrální pracoviště Plzeň-město, správci daně tři usnesení o přerušení řízení do doby ukončení řízení o předchozích návrzích podaných u něho dne 18. 7. 2016. K žádosti správce daně předložil katastrální úřad kopii jednoho z předchozích návrhů, z něhož je

zřejmé, že svěřenský fond K. smlouvou ze dne 15. 7. 2016 zřizuje ve prospěch P. K. doživotní věcné břemeno užívání bytu, přičemž tato jednotka byla na svěřenský fond P. K. převedena smlouvou z téhož dne. Krátce před vydáním zajišťovacích a exekučních příkazů daňový subjekt také převedl ze svého majetku na společnost PALETY PLZEŇ s. r. o. tři automobily. Stěžovatel přitom začal svůj majetek vyvádět poté, co byl seznámen s výsledky kontrolních zjištění.

[35] 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 ani správního spisu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[37] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 18. dubna 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu