

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2017, č. j. 30 Af 36/2016 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 3. 2017, č. j. 30 Af 36/2016 – 49, zamítl jako nedůvodnou žalobu žalobce proti rozhodnutím žalovaného – exekučnímu příkazu ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419901/16/2301-80541-401957, kterým byla podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád"), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen o. s. ř.) nařízena daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtu žalobce vedeného u Československé obchodní banky, a. s. a exekučnímu příkazu ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419969/16/2301-80541-401957, kterým byla podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. e) a § 203 odst. 1 daňového řádu s použitím o. s. ř. nařízena daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtu žalobce vedeného u Fio banky, a.s. Exekuční příkazy byly nařízeny k vymožení nedoplatku ve výši celkem 14 580 598 Kč.

[2] Žalobce v žalobě namítl nezákonnost exekučních příkazů z důvodu, že mu nebyl poskytnut vůbec žádný prostor pro dobrovolnou úhradu exekvované částky, což je základní předpoklad pro zákonný výkon rozhodnutí dle § 251 odst. 1 o. s. ř. Vydání exekučních příkazů považoval žalobce za překvapivé.

[3] Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou. K rozsahu přezkumu exekučních příkazů odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, podle kterého je soudní přezkum exekučního příkazu do určité míry omezen a nelze jej směřovat na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. S ohledem na zásadu koncentrace řízení vyhodnotil krajský soud jako opožděně uplatněné tvrzení žalobce o povinnosti správce daně zřídit zástavní právo dle § 168 odst. 6 daňového řádu namísto zahájení exekuce dle § 178 daňového řádu, dále námitku nevhodnosti a nepřiměřenosti zvoleného způsobu exekuce a rovněž tvrzení, že namísto § 103 zákona o dani z přidané hodnoty mělo být užito § 167 odst. 3 daňového řádu. Pokud jde o námitku neposkytnutí možnosti dobrovolného plnění, krajský soud konstatoval, že přímá aplikace § 251 odst. 1 o. s. ř., tedy podmínky možnosti dobrovolného uhrazení dluhu, je pro oblast správy daní vyloučena. Dle krajského soudu je pro věc rozhodující § 177 odst. 1 daňového řádu: *„Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.“*. Daňový řád obsahuje samostatnou úpravu daňové exekuce a stanoví „jinak“ v § 178 odst. 1: *„Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení“*, právní úprava o. s. ř. se proto neuplatní. V době vydání napadených exekučních příkazů existovaly zajišťovací příkazy – pravomocné exekuční tituly; za této situace se vydání exekučního příkazu nejeví jako nestandardní či překvapivý postup. Pokud byla pro žalobce překvapivou skutečnost, že mu nebyl poskytnut čas na dobrovolné uhrazení dluhu, krajský soud zopakoval, že takový postup nebyl povinností žalovaného.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. Namítl, že krajský soud přezkoumával dva exekuční příkazy vydané k postižení nedoplatku vzniklého neuhrazením zajišťovacích příkazů, a to za situace, kdy byly žalobou napadeny rovněž samotné zajišťovací příkazy, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim, proto měl krajský soud spojit řízení o žalobách proti zajišťovacím a exekučním příkazům do jediného řízení, aby mohl posoudit všechny okolnosti v jejich souhrnu. Krajský soud řízení nespojil a zatížil tak řízení vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K uvedené námitce stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 4/2017 ze dne 6. 4. 2017.

[5] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o vyloučení aplikace § 251 odst. 1 o. s. ř. s ohledem na samostatnou právní úpravu v § 178 odst. 1 daňového řádu. Dle stěžovatele daňový řád v § 178 odst. 1 nestanoví, za splnění jakých podmínek může správce daně zahájit daňovou exekuci, ale jen definuje jakým úkonem, resp. jakým typem rozhodnutí je exekuční řízení zahájeno, tedy je třeba užít § 251 odst. 1 o. s. ř. Stěžovatel dále namítl, že krajský soud se 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. Z žádného ustanovení daňového řádu 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.

pokračování

Daňový řád tedy vůbec nepředpokládá, že nedoplatky na zajištěných částkách budou exekvovány; i z toho plyne nezbytnost možnosti dobrovolné úhrady.

[6] Krajský soud dle stěžovatele rovněž nedostatečně vypořádal námitku překvapivosti vydaných exekučních příkazů a dezinterpretoval tuto žalobní námitku, jestliže překvapivost vztáhl jen na skutečnost, že stěžovatel neměl možnost dluh dobrovolně zaplatit. Stěžovatel ale námitkou mínil, že exekuční příkaz jakožto rozhodnutí musí být výsledkem předvídatelného postupu správce daně. Zajišťovací i exekuční příkazy byly vydány týž den pouze s několikahodinovým odstupem, aniž si stěžovatel byl předem vědom nějakého nedoplatku. Stěžovatel znovu poukázal na znění § 168 odst. 6 a § 5 odst. 3 daňového řádu preferující zřízení zástavního práva. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení

[7] Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. K námitce nespojení věcí ke společnému řízení žalovaný podotkl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2018, č. j. 1 As 4/2017 – 40, na který stěžovatel odkázal, hovoří o spojení řízení, jejichž předmětem je více exekučních příkazů nebo zajišťovacích příkazů; k takovému spojení v projednávané věci ze strany krajského soudu došlo, neboť v řízení sp. zn. 30 Af 36/2016 byly projednány dvě žaloby proti exekučním příkazům, a to č. j. 30 Af 36/2016 a č. j. 30 Af 39/2016. Pokud jde o poskytnutí možnosti dobrovolného plnění, konstatoval žalovaný, že postupoval dle daňového řádu a v souladu s ním (§ 178 daňového řádu) zahájil daňovou exekuci po vydání exekučního titulu. Žalovaný poukázal na to, že u stěžovatele hrozilo velké nebezpečí z prodlení, neboť stěžovatel poté, co mu byly doručeny výsledky kontrolního zjištění, začal podnikat kroky k vyvedení nemovitého a movitého majetku ze svého vlastnictví. Pokud jde o překvapivost exekučních příkazů, žalovaný souhlasí s krajským soudem, že v případě vydání exekučních titulů lze očekávat, že budou činěny kroky k vymožení dlužné částky.

[8] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných v kasační stížnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud podotýká, že kasačními stížnostmi téhož stěžovatele ve skutkově a právně totožných věcech se zabýval v rozsudcích ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 – 39, a ze dne 18. 4. 2018, č. j. 4 Afs 70/2018 – 24, a neshledal důvod se v projednávané věci odchýlit od právních závěrů zde vyslovených.

[10] Námitku nezbytnosti spojení řízení o exekučních příkazech vydaných k postižení nedoplatku vzniklého neuhrazením zajišťovacích příkazů do jediného řízení s řízeními o samotných zajišťovacích příkazech postupem dle § 39 s. ř. s., shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou. 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.*“ Nutno předeslat, že posouzení důvodnosti spojení věcí závisí na úvaze předsedy senátu a jedná se o fakultativní, nikoliv obligatorní

rozhodovací pravomoc. Dále je třeba poukázat na to, že v posuzované věci krajský soud usnesením ze dne 9. 2. 2017, č. j. 30 Af 39/2016 – 22, spojil ke společnému projednání dvě do té doby samostatné žaloby proti exekučnímu příkazu ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419901/16/2301-80541-401957 a proti exekučnímu příkazu ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1419969/16/2301-80541-401957. Přestože zde byla dána skutková souvislost i se žalobami směřujícími proti samotným zajišťovacím příkazům, není nespojení těchto žalob ke společnému řízení vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozsudku. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 - 39, nezbytnost společného posouzení všech zajišťovacích příkazů není spojena s hospodárností soudního řízení, ale se zájmem na kumulativním posouzení dopadu zajišťovacích příkazů (zde i exekučních příkazů) na daňový subjekt. Tomuto požadavku krajský soud v posuzované věci dostál, když existenci všech zajišťovacích i exekučních příkazů, které na stěžovatele v dané době dopadaly, v napadeném rozhodnutí konstatoval, všechny jsou obsahem spisu a krajský soud je vzal při rozhodování v úvahu.

[11] Stěžovatel dále tvrdil, že podmínkou daňové exekuce je možnost dobrovolné úhrady dluhu a krajskému soudu vytýkal nesprávné právní posouzení aplikace § 251 o. s. ř. v daňové exekuci. Podle stěžovatele daňový řád nestanoví podmínky nařízení daňové exekuce, a v tom případě je třeba ve smyslu § 177 odst. 1 daňového řádu aplikovat § 251 o. s. ř., který stanoví, že návrh na soudní výkon rozhodnutí je možný jen pokud povinný neplní dobrovolně. Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatele nesouhlasí. Podle § 177 odst. 1 daňového řádu se podle občanského soudního řádu postupuje, pokud daňový řád nestanoví jinak. Daňový řád má vlastní ustanovení o podmínkách daňové exekuce v § 178 a násl., byť možnost dobrovolné úhrady výslovně neupravuje. 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 tedy vykonatelný exekuční titul, jímž je mj. i vykonatelný zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Zajišťovací příkaz se v daňovém řízení 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.

[12] Ze správního spisu žalovaného vyplývá, že 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

pokračování

č. j. 1600984038/16/2301-70462-401674 obsahující zjištění o existenci bytových jednotek daňového subjektu č. X v Hřímalého ulici v Plzni, č. X v Radyňské ulici v Plzni a č. X a X 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 byl daňový subjekt správcem daně předvolán k projednání výsledků kontroly za období leden 2011 až duben 2013 a červen až září 2013, a za období květen 2013, přičemž přílohou výzvy 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.

[13] 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. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů vyplývá, 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 a žalovaný pojal obavu, že by mohl být majetek převeden na některou z obchodních společností, ve kterých je stěžovatel společníkem, konkrétně PALETY PLZEŇ s.r.o. Na základě uvedených skutečností dospěl žalovaný k závěru, že existuje důvodná obava, že případná daňová povinnost stěžovatele nebude z důvodu nedostatku majetku v době její splatnosti uhrazena.

[14] 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. 1419901/16/2301-80541-401957 vůči Československé obchodní bance, a.s., a příkaz č. j. 1419969/16/2301-80541-401957 vůči Fio bance, a.s., které jsou 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.

[15] 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.

[16] Nejvyšší správní soud konstatuje, že zajišťovací příkazy coby exekuční tituly byly vykonatelné. Správce daně postupoval dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, pokud hrozí nebezpečí z prodlení. Stěžovateli nelze přisvědčit v názoru ohledně nesplnění podmínek stanovených § 167 odst. 3 daňového řádu, neboť toto ustanovení nebylo v daném případě použito, ale správce daně aplikoval speciální právní úpravu obsaženou v zákoně o dani z přidané hodnoty.

[17] Správce daně může zajišťovací příkaz vydat pouze tehdy, existují-li zákonem presumované důvody a jsou-li splněny základní podmínky, tedy, že existuje odůvodněná obava, že zajišťovaná částka bude v době její nevymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty: „*Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*“ Z uvedeného je zřejmé, že rozdíl tohoto ustanovení od podmínek vymezených v § 167 daňového řádu spočívá pouze (a právě jen) v určení okamžiku, kdy se zajišťovací příkaz stává účinným a vykonatelným. Zatímco dle § 167 daňového řádu se stává vykonatelným až okamžikem oznámení daňovému subjektu, dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty se stává účinným již v okamžiku vydání. V obou případech však musí být splněna podmínka existence odůvodněné obavy, kterou je povinen správce daně prokázat. Úvahy správce daně by se přitom neměly pohybovat v rovině spekulací, ale měly by být podloženy reálnými podklady a zjištěními, která se opírají o výpisy z veřejných rejstříků (prokazují časté personální a majetkové přesuny). Této povinnosti správce daně dle Nejvyššího správního soudu dostál.

[18] Nejvyšší správní soud podotýká, že v projednávané věci je předmětem přezkumu exekuční příkaz, nikoli zajišťovací příkaz. Soudu se tak přísluší zabývat zásadně tím, zda zde byly zákonné podmínky pro vydání exekučního příkazu: zda existoval exekuční titul pro jeho vydání, zda byla exekuce nařízena přípustným zákonným způsobem, resp. byla provedena v přípustném rozsahu etc. Tímto směrem však stěžovatel v zásadě svými námitkami nemíří. V tomto řízení tak Nejvyšší správní soud v uvedeném kontextu může přezkoumávat pouze to, zda správce daně měl dostatek zjištění pro to, aby mohl zvolit

pokračování

postup dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy vydat exekuční příkaz s okamžitou vykonatelností. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že postup správce daně nikterak nevybočil ze zákonného rámce; správní spis obsahuje dostatek podkladů, jimiž správce daně svůj postup odůvodnil.

[19] Výtky stěžovatele vůči postupu při vydání zajišťovacích příkazů, 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.*“

[20] Pokud stěžovatel namítá, že bylo povinností správce daně zřídit zástavní právo dle § 168 odst. 6 daňového řádu namísto zahájení exekuce dle § 178 daňového řádu, Nejvyšší správní soud nad rámec shora uvedeného dodává, že 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. Vykonatelný zajišťovací příkaz je řádným 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 nelze dovozovat, že by se jednalo o ustanovení přednostní, které je třeba preferovat před jinými způsoby exekuce.

[21] Stěžovatel dále namítal překvapivost exekučních příkazů a nepředvídatelnost postupu žalovaného. Jak k totožné námitce uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 – 39, předvídatelnost 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. 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 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.

[22] Stěžovatel rovněž tvrdil, že krajský soud jeho tvrzení o překvapivosti exekučních příkazů dezinterpretoval a vztáhl je jen na nemožnost dobrovolného plnění. Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud k námitce překvapivosti exekučních příkazů uvedl: *„…v situaci, kdy existuje vykonatelný zajišťovací příkaz, se vydání exekučního příkazu nejeví být nijak nestandardním či překvapivým postupem. Žalobce v žalobě neuvádí, že by byl obvyklý postup správce daně v obdobných případech odlišný, a vznikaly tak nedůvodné rozdíly. Překvapivost zřejmě spatřuje pouze v tom, že mu nebyl poskytnut čas na dobrovolné uhrazení částky, což nebylo povinností správce daně, jak je vyloženo výše.“* Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud, byť stručně, vypořádal námitku překvapivosti exekučních příkazů a nad rámec uvedeného se vyjádřil i k případné námitce překvapivosti nemožnosti dobrovolného plnění. K dezinterpretaci tedy nedošlo.

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal veškeré žalobní námitky stěžovatele a jeho rozsudek z hlediska zákona zcela obstojí. Kasační stížnost není důvodná, proto ji Nejvyšší správní sodu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. in fine zamítl.

[24] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Žalovanému žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud 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. června 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu