ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **P. K.,** zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj,** se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 7. 2016, čj. 1419884/16/2301-80541-401957, a ze dne 19. 7. 2016, čj. 1419930/16/2301-80541-401957, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2017, čj. 30 Af 34/2016-54, ve znění opravného usnesení ze dne 9. 6. 2017, čj. 30 Af 34/2016-71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení napadeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále „krajský soud“), kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného specifikovaným v záhlaví. Těmito rozhodnutími žalovaný nařídil podle § 178 odst. 1, 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2016 (dále jen „daňový řád“) a s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2016 (dále jen „o. s. ř.“), daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtů stěžovatele vedeného u České spořitelny, a. s., a UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a. s. Exekuční příkazy byly vydány na

základě 33 zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016, jejichž účinnost a vykonatelnost byla stanovena okamžikem vydání. Rozhodnutími ze dne 8. 8. 2016, čj. 1519598/16/2301-80541-401957 a čj. 1519652/16/2301-80541-401957 byly daňové exekuce vedené na základě exekučních příkazů zastaveny, jelikož účty stěžovatele vedené u výše uvedených společností byly ještě před vydáním exekučních příkazů zrušeny, tudíž nebyly splněny zákonné podmínky k nařízení daňové exekuce.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS, z něhož plyne následnost a provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Krajský soud se nemohl zabývat podmínkami pro vydání zajišťovacích příkazů – ty byly vykonatelné, a jako takové byly řádným podkladem pro exekuční příkazy. Ke včasně a řádně uplatněným žalobním námitkám zaujal názor, že daňový řád obsahuje samostatnou úpravu daňové exekuce a v tomto rozsahu se proto neuplatní právní úprava občanského soudního řádu, konkrétně podmínka poskytnutí možnosti pro dobrovolné uhrazení dluhu. Exekuční příkazy nemohly být při existenci zajišťovacích příkazů nestandardními a překvapivými, jelikož existoval vykonatelný zajišťovací příkaz. 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. Krajský soud stěžovateli nepřisvědčil 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. Následky spojené s ohrožením podnikání jsou logickým důsledkem neuhrazení daně. K námitce užití § 322 o. s. ř. soud konstatoval, že se netýká exekuce přikázáním pohledávky z účtu. Toto ustanovení je zařazeno v hlavě páté, která upravuje výkon rozhodnutí prodejem movitých a nemovitých věcí. Ustanovení § 322 o. s. ř. se netýká exekuce přikázáním z účtu. V projednávané věci bylo na místě užít § 304a a 304b o. s. ř.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud přezkoumával exekuční příkazy vydané k postižení nedoplatku vzniklého neuhrazením zajišťovacích příkazů. Rovněž u něj byly napadeny zajišťovací příkazy, které s exekučními příkazy tvoří jeden celek. Podle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017-40, měl krajský soud řízení spojit postupem podle § 39 s. ř. s. Pokud krajský soud řízení nespojil, je řízení zatíženo vadou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[4] Krajský soud se nedostatečně vyjádřil k námitce nepřiměřenosti a nevhodnosti zvoleného způsobu výkonu rozhodnutí. Stěžovatel měl dle krajského soudu nejen zformulovat právní důvod, proč je napadené rozhodnutí nezákonné, ale i uvést postup, který by byl zákonný. Pokud krajský soud dospěl k takovému závěru, měl postupovat dle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzvat stěžovatele k odstranění vad žaloby. Námitka však byla dostatečná. Krajský soud se rovněž mýlí v tom, že stěžovatel neuvedl, jak měl správce daně postupovat. V replice k vyjádření žalovaného totiž uvedl, že § 168 odst. 6 daňového řádu vylučuje možnost správce daně zajištěnou částku exekvovat, jelikož přednost má zřízení

zástavního práva. Není ani povinností stěžovatele tvrdit, jakým způsobem měl výkon rozhodnutí probíhat.

[5] Nesprávné právní posouzení stěžovatel spatřuje v akceptování postupu žalovaného, který mu nedal možnost uhradit dluh dobrovolně. Daňový řád v § 178 odst. 1 stanoví, jakým úkonem je zahájeno exekuční řízení. Nestanoví však jeho podmínky. Je tedy 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon 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. Rozlišení mezi těmito možnostmi není dostatečně jasné, což zakládá libovůli při výkonu státní moci, jejímž důsledkem může být likvidace podnikatele. Správce daně je chráněn před zašantročením majetku institutem relativní neúčinnosti podle § 589 - 599 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník"). Z 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 vypořádal námitku překvapivosti vydaných exekučních příkazů tvrzením, 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] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí se závěry krajského soudu. 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 znamenala značné množství exekučních příkazů na jednotlivé pohledávky, u nichž není zajištěna dobytnost, což by ohrozilo okamžitou vykonatelnost a nezajistilo

splnění daňové pohledávky. 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.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se v podstatě totožnou věcí stěžovatele zabýval již v rozsudcích ze dne 16. 11. 2017, čj. 2 Afs 203/2017-39, ze dne 18. 4. 2018, čj. 4 Afs 70/2018-24, ze dne 14. 6. 2018, čj. 5 Afs 140/2017-34, a ze dne 31. 10. 2018, čj. 4 Afs 250/2017-29, ve kterých soud přezkoumával exekuční příkazy ze stejného dne na přikázání pohledávky z účtů vedených u jiných bank. Jelikož se právě projednávaná věc v podstatě neliší od výše uvedených věcí a osmý senát se závěry uvedenými v těchto rozhodnutích souhlasí, bude v následujícím posouzení z citovaných rozsudků vycházet.

[12] Námitka, že správce daně zcela opomněl možnost postihu pohledávek, které měl u svých dlužníků a které dosahovaly výše cca 17 milionů Kč, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatel tuto námitku neuplatnil v žalobě. V žalobě ze dne 12. 9. 2016 v části VI. pouze namítá, že žalovaný zvolil nepřiměřený a nevhodný způsob exekuce, avšak nijak ji dále nekonkretizoval v podobě, kterou nyní v kasační stížnosti namítá.

[13] Stěžovatel namítal, že se krajský soud nedostatečně vyjádřil k námitce nepřiměřenosti a nevhodnosti zvoleného způsobu výkonu rozhodnutí. Tuto námitku koncipoval jako námitku nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Dle Nejvyššího správního soudu ji krajský soud posoudil dostatečně a jeho úvahy jsou přezkoumatelné. Krajský soud uvedl, že exekučními příkazy bylo zřízeno zástavní právo k nemovitostem, jejichž celková hodnota byla oceněna na 4 654 700 Kč. Celková výše nedoplatku však činila 14 580 598 Kč. Jelikož tyto exekuční příkazy nepostačovaly, vydal správce daně další exekuční příkazy ze stejného dne (19. 7. 2016). Krajský soud dále vyslovil názor, že pokud nelze zajistit vymahatelnost daňového nedoplatku zřízením zástavního práva, nelze označit exekuci přikázáním pohledávky z účtu za nevhodný nebo nepřiměřený způsob výkonu rozhodnutí. Krajský soud tímto dostatečně reagoval na stěžovatelovy námitky.

[14] Krajský soud uvedl, že stěžovatel měl předestřít, jak měl správce daně postupovat. S tímto stěžovatel nesouhlasí, dle něj byla námitka o nepřiměřenosti a nevhodnosti zvoleného způsobu výkonu rozhodnutí vznesena dostatečně konkrétně. V kasační stížnosti však nijak nerozporuje přezkoumatelnost vypořádání této námitky krajským soudem, které bylo rekapitulované výše v bodě [13] tohoto rozsudku. Tento názor krajského soudu kritériím přezkoumatelnosti dostojí. I kdyby měl stěžovatel pravdu v tom, že jeho námitka vznesená v žalobě byla dostatečně konkrétní, krajský soud ji vypořádal, jak plyne

z předchozího bodu tohoto rozsudku. Jakékoliv další důvody rozporující přezkoumatelnost úvah týkajících se nepřiměřenosti a nevhodnosti způsobu výkonu rozhodnutí jsou proto nedůvodné.

[15] Námitka, že krajský soud své řízení zatížil vadou, protože řízení o všech zajišťovacích a exekučních příkazech nespojil ke společnému projednání, je nedůvodná. 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 správního spisu, krajský soud v rozsudku jejich existenci konstatoval a bral v úvahu.

[16] V posuzované věci byl vůči stěžovateli vydán exekuční příkaz podle § 178 odst. 1 a odst. 5 daňového řádu, přičemž exekuce byla nařízena přikázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb podle § 190 daňového řádu. 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 exekuční příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu].

[17] Z obsahu správního spisu zjistil soud následující podstatné informace. 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 z přidané hodnoty v tom kterém období, včetně vyslovení povinnosti složit danou částku na účet správce daně. V odůvodněních všech 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 pak jsou vždy konkrétní zjištění týkající se 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.

[18] Současně byly dne 19. 7. 2016 správcem daně vydány podle § 178 odst. 1 a § 190 daňového řádu exekuční příkazy poskytovatelům platebních služeb k vymožení nedoplatku ve výši 14 580 598 Kč (mezi nimi i právě přezkoumávané příkazy) 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).

[19] Z obsahu spisu je zřejmé, že zajišťovací příkazy byly vykonatelné. Správce daně přitom užil ustanovení § 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 má správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu 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 v § 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, čj. 1 Afs 47/2004-74, či v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54, 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."*

[20] Lze také konstatovat, že správce daně napadenými rozhodnutími 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. 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) daňového řádu] a exekuci na základě vykonatelného exekučního příkazu lze provést všemi způsoby uvedenými v § 178 odst. 5 daňového řádu. 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. Nad rámec uvedeného lze poznamenat, že Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jakým způsobem mohly exekuční příkazy v nyní posuzované věci zasáhnout do práv stěžovatele na podnikání, jelikož účty postihnuté exekučním příkazem byly ještě před vydáním samotného exekučního příkazu zrušeny.

[21] K námitce nepředvídatelnosti lze uvést, že 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. Ostatně vědomost o předpokládaném vysokém nedoplatku na dani a zjišťování majetku daňového subjektu správcem daně (výzva ze dne 23. 6. 2016 k předložení evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného

majetku, evidence zásob, evidence finančních prostředků a evidence pohledávek k datu výzvy a za předcházejících 12 měsíců) 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.

[22] 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. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 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, čj. 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 dani z přidané hodnoty. 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.“*

[23] Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu tedy plyne, že v zásadě nemá být exekvováno ihned. Výjimkou jsou případy nezbytnosti uspokojení z majetku spočívajícího v peněžních prostředcích 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 daně z přidané hodnoty. 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.

[24] 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 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. 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. 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 přistoupil pro neexistenci účtů v době vydání exekučních příkazů.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úředních povinností.

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

V Brně 28. listopadu 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu