



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **PneuMAX s.r.o.**, „v likvidaci“, se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zast. Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 219/438, Ostrava – Mariánské Hory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 22. 12. 2010, č. j. 7762/10-1500-807169, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 11. 2012, č. j. 22 Af 16/2011 - 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 22. 12. 2010, č. j. 7762/10-1500-807169. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 7. 2010, č. j. 180971/10/379941804776, jímž správce daně dle ustanovení § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 152 a násl. zákona č. 40/1964, občanský zákoník, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „občanský zákoník“), zřídil zástavní právo na nemovitosti stěžovatele k zajištění daňového nedoplatku ve výši 530 456 Kč.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství v Ostravě, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

Správce daně evidoval ke dni 19. 7. 2010 daňový nedoplatek stěžovatele ve výši 530 456 Kč vzniklý na základě dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2003 ze dne 13. 12. 2006, č. j. 276420/06/379912/4124, a dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2004 ze dne 13. 12. 2006, č. j. 276539/06/379912/4124 (dále též „zajišťovaná rozhodnutí“ nebo „dodatečné platební výměry“). K zajištění výše uvedené splatné daňové pohledávky a jejího příslušenství zřídil správce daně rozhodnutím ze dne 19. 7. 2010, č. j. 180971/10/379941804776, zástavní právo na nemovitosti stěžovatele – zemědělské stavbě v katastrálním území Vysoká u Hustopečí nad Bečvou, parc. č. 302, evidované na LV 527.

Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva podal stěžovatel včasné odvolání, jímž namítal, že vymáhání daní podle předmětných zajišťovaných rozhodnutí zřízením zástavního práva není v souladu s právními předpisy, Ústavou ČR a komunitárním právem. Zajišťovaná rozhodnutí jsou založena na existenci kupní smlouvy, o jejíž platnosti je vedeno řízení před civilními soudy. Rozsudky civilních soudů, o které se zajišťovaná rozhodnutí opírala, byly zrušeny rozsudkem Nejvyššího soudu ČR ze dne 30. 4. 2009, č. j. 23 Cdo 1247/2005 – 77. Dle odvolání je rozhodnutí o zřízení zástavního práva v rozporu s bezprostředně aplikovatelnou Směrnicí Rady ES č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a se zákonem o správě daní a poplatků. Za situace, kdy v civilním soudním řízení byla zrušena rozhodnutí sloužící jako podklad pro vydání zajišťovaných rozhodnutí a lze předpokládat, že v rámci přezkumného řízení budou tato rozhodnutí zrušena, představuje zřízení zástavního práva k nemovitosti stěžovatele nepřiměřené zatížení daňového subjektu. Jedná se tak o zásah do ústavně chráněného práva na vlastnictví. Rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, č. j. 7762/10-1500-807169, Finanční ředitelství v Ostravě odvolání stěžovatele zamítlo a potvrdilo rozhodnutí správce daně.

III. Řízení před krajským soudem

Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného dne 10. 2. 2011 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), v níž namítal, že při správě a výběru daní je třeba se řídit nejen vnitrostátními předpisy ale také předpisy komunitárními. V oblasti nepřímých daní bylo tedy dle stěžovatele zapotřebí se řídit Směrnicí Rady ES č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Správní orgány se tedy měly zabývat aplikací této směrnice. Žalobou bylo zdůrazněno, že zajišťovaná rozhodnutí byla vydána na základě skutečností, které se v řízení před civilními soudy ukázaly být nepravdivými. Skutečnost, z níž správní orgány dovozovaly existenci zdanitelného plnění (kupní smlouva mezi stěžovatelem a společností BRANO a.s.), tak nikdy nenastaly. Vymáhání daní zástavním právem na nemovitosti stěžovatele na základě takových zajišťovaných rozhodnutí je dle žaloby nespravedlivé, proti dobrým mravům a základním ústavním principům o vyměřování a způsobu výběru daní. Na podporu těchto tvrzení odkázal stěžovatel na judikaturu Ústavního soudu. V doplnění žaloby stěžovatel poukázal na skutečnost, že Vrchní soud v Olomouci rozsudkem ze dne 13. 9. 2011, sp. zn. 7 Cmo 73/2011, potvrdil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 10. 2010, sp. zn. 21 Cm 102/2004. Dle stěžovatele z uvedených rozhodnutí vyplývá, že k uzavření předmětné kupní smlouvy nedošlo a nedošlo tedy ani ke zdanitelnému plnění, na jehož základě jsou postavena zajišťovaná rozhodnutí.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na úvod krajský soud korigoval úvahu žalovaného. Dle judikatury ESD se totiž lze dovolávat přímého účinku směrnice, neboť jednotlivci nemůže být na újmu, pokud stát svou povinnost k implementaci směrnice porušil. Argumenty aplikace stěžovatelem citované směrnice však shledal krajský soud velmi obecnými, přičemž dovodil, že žádné její ustanovení nepřikazuje daňovým orgánům v zajišťovacím řízení přezkoumávat správnost a zákonnost podkladových pravomocných rozhodnutí. Absolutní většina

pokračování

žalobních námitek dle napadeného rozsudku směřovala proti zajišťovaným - tedy v daném řízení podkladovým - rozhodnutím. Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva není součástí vyměřovacího řízení ale řízení zajišťovacího (vymáhacího). Krajský soud na základě judikatury Nejvyššího správního soudu poukázal na shodné znaky zajišťovacího a vykonávacího řízení. Ve vykonávacím řízení a jeho soudním přezkumu lze dle krajského soudu přezkoumávat jen samotnou existenci exekučního titulu, vhodnost zvoleného postupu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci, otázku prekluze apod. Stejně tak při přezkumu rozhodnutí vydaného v zajišťovacím řízení se soud nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly ve vyměřovacím řízení. K tvrzenému rozporu s dobrými mravy a ústavními principy krajský soud uvedl, že je třeba vycházet z principu presumpce správnosti správních rozhodnutí a právní jistoty. Ve vykonávacím řízení dle ústavně konformních obecných právních předpisů nelze přezkoumávat správnost exekučního titulu; obdobně v řízení zajišťovacím. S odkazem na judikaturu Nejvyššího soudu krajský soud dovedl, že rozpor s dobrými mravy lze konstatovat pouze u výkonu hmotných práv a nikoliv u možností daných procesními pravidly. Nařízení výkonu rozhodnutí, resp. v posuzovaném případě zajištění, je však procesněprávním institutem. Stěžovatelem citovaná judikatura Ústavního soudu se dle odůvodnění napadeného rozsudku vztahuje pouze k řízení vyměřovacímu a nemá žádný vztah k posuzované věci.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností.

Stěžovatel uvedl, že lze souhlasit s obecným závěrem krajského soudu, že v rámci vykonávacího řízení nelze přezkoumávat správnost podkladového rozhodnutí, které je vykonáváno. Krajský soud však dle kasační stížnosti nepřihlédl k tomu, že zajišťovaná rozhodnutí jsou založena na předpokladu, který byl civilními soudy popřen, tj. že k uzavření kupní smlouvy a vzniku zdanitelného plnění nedošlo. Krajský soud dále nevzal v potaz, že daňové orgány ignorují rozhodnutí civilních soudů; ani cestou mimořádných opravných prostředků neumožnily zrušení exekučních titulů, pokračují ve vykonávacím řízení, i když má stěžovatel za to, že se jedná o zjevný exces při vybírání daní. Vůči stěžovateli je tak vedeno nespravedlivé vykonávací řízení v rozporu s principem právního státu. Orgány veřejné moci lpěním na formální stránce zasahují do ústavou zaručeného vlastnického práva, což krajský soud nezkontroloval. Přílišný formalismus je přitom v rozporu s principy spravedlnosti a porušuje základní práva a svobody. Při vyměřování a vybírání daní nelze tolerovat doslovný výklad příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, neboť tím by mohlo dojít k nezákonnému a nepřijatelnému omezení vlastnického práva. Dle stěžovatele je třeba i ve vykonávacím daňovém řízení minimalizovat zásahy do vlastnického práva. Na podporu svých tvrzení stěžovatel uvedl několik rozhodnutí Ústavního soudu. Závěrem kasační stížnosti je namítáno, že nenastala-li skutečnost, s níž správní orgány spojily vznik daňové povinnosti, pak měl krajský soud tuto skutečnost reflektovat. Dále měl přerušit řízení až do pravomocného skončení soudních řízení týkajících se obnovy daňového řízení a prominutí daně vedených u Městského soudu v Praze.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 18. 12. 2012, v němž se ztotožnil s vypořádáním věci krajským soudem. Dle žalovaného je třeba důsledně oddělovat vyměřovací řízení od řízení zajišťovacího. Bylo-li před civilními soudy prokázáno, že nedošlo ke zdanitelnému plnění, nemá to vliv na řízení o zajištění daně, dokud nebyla zrušena zajišťovaná rozhodnutí. Žalovaný neshledal ve svém postupu přílišný formalismus ani rozpor s ústavními principy. Ústavně garantovaná zásada proporcionality a minimalizace zásahů do vlastnického práva by mohla mít význam pouze při posuzování vhodnosti prostředku, který byl správcem daně zvolen k zabezpečení

úhrady stanovené daně. Nedodržení těchto zásad nemůže dle žalovaného spočívat pouze v tom, že byly činěny kroky k zajištění daně.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu z těchto důvodů, přičemž shledal, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nebylo stíženo žádnou výše popsanou vadou. Napadený rozsudek krajského soudu tedy přezkoumal v rozsahu stěžovatelem uplatněných námitek.

Stěžovatel předně namítá, že krajský soud nevzal v potaz absolutní neplatnost kupní smlouvy, na jejímž základě byly vydány dodatečné platební výměry. Nevážil ani skutečnost, že daňové orgány ignorují rozhodnutí Nejvyššího soudu údajně vyslovujícího neplatnost uvedené kupní smlouvy tím, že stěžovateli neumožnily přezkum ani obnovu daňového řízení. Stěžovatel má tak za to, že je zatížen daňovou povinností, která je zjevným excesem, neboť je založena na neplatném právním úkonu. Postup státních orgánů, které odmítají v projednávané věci přezkoumat zajišťovaná rozhodnutí, představuje dle stěžovatele nepřipustný a protiústavní přepjatý formalismus.

Uvedené námítka stěžovatele směřují vůči pravomocným dodatečným platebním výměrům, které byly vydány ve vyměřovacím řízení upraveném v části třetí zákona o správě daní a poplatků. Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je však upraveno v části šesté zákona o správě daní a poplatků týkající se placení daní, konkrétně v ustanovení § 72 tohoto zákona. Dle prvního odstavce uvedeného ustanovení *ke zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo. Ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle § 15. V ostatním platí ustanovení občanského zákoníku, pokud tento zákon nestanoví jinak.* Jak z prosté logiky určené posloupností fází daňového řízení, tak i ze systematiky zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění daňové pohledávky se vydává v jiném řízení než dodatečné platební výměry. Část šestá shrnuje problematiku placení daní včetně institutů jako např. ručení, promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, prominutí daňového nedoplatku, zajištění úhrady na nesplacenou nebo dosud nestanovenou daň či vymáhání daňových nedoplatků. Z uvedeného tedy vyplývá, že vyměřovací řízení a řízení zajišťovací jsou dvě samostatné fáze daňového řízení.

Zajišťovací řízení ze své podstaty vždy navazuje na řízení vyměřovací, neboť je zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně potvrzené ve vyměřovacím řízení. Povahou rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle § 72 zákona o správě daní a poplatků se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 – 54, ve kterém uvedl: „Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. K tomu je třeba poznamenat, že i v rámci civilní exekuce, jejíž předpisy se při daňové exekuci použijí přiměřeně (§ 73 odst. 7 d. ř.), se zřízení soudcovského zástavního práva systematicky řadí k způsobům provedení výkonu rozhodnutí (srov. § 338b a násl. o. s. ř.).“

pokračování

Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu podobné daňové exekuci. V obou případech se jedná o další fázi daňového řízení navazující na vyměřovací řízení, podmínkou jejichž vedení je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení. V projednávané věci je tak na místě aplikovat i judikaturu vztahující se k vykonávacímu řízení. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, „*je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod. [...]*“. Obdobně se k otázce přezkumu exekučního titulu zdejší soud vyjádřil v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, kde vyslovil, že v exekučním řízení „*může být následný soudní přezkum 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 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.*“

Nejvyšší správní soud se s odkazem na uvedené ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu, který konstatoval, že v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. K tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, neboť pouze na základě těchto opravných prostředků lze zpochybnit správnost a zákonnost platebního výměru. V posuzované věci, tj. v řízení, kde bylo napadeným rozhodnutím zřízeno zástavní právo k nemovitosti stěžovatele, již není prostor pro zpochybnění správnosti zajišťovaných rozhodnutí. S odkazem na výše uvedené lze ve shodě s krajským soudem vyslovit, že v řízení o zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva, resp. v řízení odvolacím, lze pouze napadat existenci zajišťovaného rozhodnutí, jeho vykonatelnost, vhodnost zvoleného způsobu zajištění a případnou prekluzi práva vybrat daň. Skutečnost namítaná stěžovatelem, tj. vyslovení závěru o tom, že nedošlo k uzavření kupních smluv, ze kterých bylo správcem daně dovozováno zdanitelné plnění, nemá v žádném případě za následek nicotnost příslušného platebního výměru, přičemž pouze nicotnost rozhodnutí by mohla být v daném řízení zohledněna, neboť v takovém případě by neexistovalo zajišťované rozhodnutí. Závěry Nejvyššího soudu, na které stěžovatel poukázal, neovlivňují existenci ani platnost vydaných a platebních výměrů. Jak bylo stěžovateli sděleno již žalovaným v rozhodnutí o odvolání, na základě těchto závěrů měl možnost nechat platební výměry přezkoumat prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. Řízení o mimořádných opravných prostředcích je přímo určeno k prověření, zda nově zjištěné skutečnosti mají či nemají vliv na výrok dříve vydaných rozhodnutí. Pokud se stěžovatel nedomohl zpochybnění platebních výměrů v rámci obnovy řízení, vyčerpal tím zákonem stanovené prostředky pro tyto situace.

K otázce přepjatého formalismu ve správním soudnictví Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 – 56, konstatoval, že „*soudy jsou nezávislé a nestranné státní orgány, které usilují o nalezení spravedlnosti rozhodováním v konkrétních věcech a které nemohou odmítnout zabývat se určitou věcí ze zcela formálních či spíše formalistických důvodů, ale pouze z takových příčin, které poskytování soudní ochrany skutečně vylučují.*“ Shodný názor vyslovil i Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 110/06. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel měl možnost napadnout správnost a zákonnost dodatečných platebních výměrů řádnými i mimořádnými opravnými prostředky, což dle svých vlastních tvrzení také učinil a tento prostor pro ochranu byl tedy vyčerpán. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli nebyla odepřena možnost uplatnit jím tvrzené skutečnosti a prověřit zákonnost a platnost napadených rozhodnutí na základě nově uvedených hledisek. Nemožnost zohlednit tato tvrzení v následném zajišťovacím řízení není možno označit za přepjatý formalismus ve správním soudnictví.

Kasační námitky stěžovatele směřující vůči zajišťovaným rozhodnutím je proto s ohledem na výše uvedené potřeba odmítnout, neboť měly být vzneseny v řízení o opravných prostředcích proti pravomocným dodatečným platebním výměrům a nikoliv až v řízení zajišťovacím, v němž již ani správce daně ani správní soud nemohou přezkoumávat správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. Těmito kasačními námitkami by se Nejvyšší správní soud mohl zabývat jen v řízení, kde by předmětem soudního přezkoumání byly právě ony dodatečné platební výměry. Ty však byly na základě daňové kontroly a vyměřovacího řízení vydány dne 13. 12. 2006, a ačkoliv stěžovatel v jiných řízeních jejich správnost a zákonnost napadal, k jejich zrušení nedošlo a jsou stále pravomocné a je na ně nutno pohlížet jako na existující rozhodnutí zakotvující povinnost stěžovatele uhradit zde uvedenou částku. V postupu správních orgánů ani v postupu krajského soudu s ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud přepjatý formalismus neshledal.

Stěžovatel dále namítal, že krajský soud se nezabýval nespravedlivým vykonávacím řízením vůči jeho osobě, které je vedeno v rozporu s principem právního státu. Při vyměrování a vybírání daní nelze dle stěžovatele tolerovat doslovný výklad příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, neboť tím by mohlo dojít k nezákonnému a nepřipustnému omezení vlastnického práva. Zásahy do vlastnického práva i ve vykonávacím daňovém řízení je třeba minimalizovat.

K této námitce Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelem citovaná rozhodnutí Ústavního soudu České republiky, o která opírá své závěry, se týkají pouze vyměřovacího řízení, resp. zákonného stanovení předmětu a výše daně. Nepolemizuje se v nich s úpravou či aplikací zajišťovacích či vymáhacích institutů. Z uvedených judikátů taktéž nevyplývá povinnost správce daně či správního soudu přezkoumávat v zajišťovacím řízení správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí ani protiústavnost jejich postupu v projednávané věci.

Česká republika je dle čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky demokratický právní stát. Princip právního státu vychází mimo jiné z ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), dle něhož *státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*. Obdobné ustanovení obsahuje i čl. 2 odst. 3 Ústavy. Dle Ústavního soudu *„Materiální pojetí právního státu znamená, že orgány veřejné moci jsou povinny se pohybovat nejen z hlediska formálního v hranicích svých pravomocí a kompetencí stanovených ústavním pořádkem (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), ale že výkon těchto pravomocí musí být také po obsahové (materiální) stránce v souladu se základními principy, vyjádřenými v ustanoveních ústavního pořádku (srov. nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, stejně jako veškerá další zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu)*. Výběr daní je zakotven článkem 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Jedná se tedy přímo o ústavní zmocnění k omezení vlastnického práva, s regulativem, se tak může díť pouze v zákonem stanovených mezích.

Stěžovateli byla v posuzované věci dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost, k jejímuž zajištění správce daně rozhodnutím zřídil zástavní právo k nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele. Mohou-li s ohledem na ústavní principy správní orgány uplatňovat státní moc pouze na základě zákonného zmocnění, pak má Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě tuto podmínku za splněnou. Pravomoc správce daně ke zřízení správcovského zástavního práva je zakotvena v ústavně konformním ustanovení § 72 zákona o správě daní a poplatků. Požadavek zákonného zmocnění pro postup správního orgánu je tak v souladu s principem právního státu splněn.

K námitce stěžovatele, že zřízení zástavního práva k jeho nemovitosti představovalo v posuzované věci nepřipustný zásah do jeho vlastnického práva, zdejší soud odkazuje na výše uvedené, tj. že tato pravomoc správce daně vychází ze zákonného zmocnění. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že zásahy do vlastnického práva jako práva základního je potřeba

pokračování

co nejvíce minimalizovat. Stejně se ostatně vyjádřil i Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého „*interpretace a aplikace daňového práva procesního i hmotného, tedy práva, které již samo legitimizuje jisté omezení vlastnického práva, nesmí vést k porušení tohoto základního práva tím, že nerespektuje z principu proporcionality plynoucí příkaz k co největší minimalizaci zásahu do základního práva.*“ Stěžovatelova argumentace se obecně vztahuje k tomu, že existují-li pochybnosti o výkladu daňového práva, ať už procesního či hmotného, je vždy třeba v souladu s výše uvedeným požadavkem minimalizace zásahů do základních práv použít výklad pro daňový subjekt výhodnější. Tento postup plyne i z četné judikatury Ústavního soudu.

V posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud neshledal dva či více rovnocenných výkladů ustanovení § 72 zákona o správě daní a poplatků. Ze zákona zřetelně plyne, že k zajištění daňové pohledávky může správce daně rozhodnutím zřídit zástavní právo. Správce daně zřídil zástavní právo na základě dodatečných platebních výměrů, které nabyly právní moci. Námitku stěžovatele je možno spíše klasifikovat jako námitku směřující proti způsobu zajištění daňové pohledávky. V posuzovaném případě byla daňová povinnost pravomocně stanovena dodatečnými platebními výměry a jednalo se o daň splatnou. Postup dle ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků tedy nebyl na místě. Správce daně proto mohl z dostupných institutů využít buď zřízení zástavního práva, nebo vymáhání daňových nedoplatků. Podle § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se daňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu na příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky, srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., prodej movitých věcí či prodej nemovitostí. Uvedený postup bezprostředně zasahuje do vlastnického práva stěžovatele, neboť na jeho základě může správce daně daňovou exekucí přímo postihnout finanční obnos, příjem či věci ve vlastnictví stěžovatele.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, uvedl, že „*rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva dle § 72 d. ř. je nepochybně rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Takové rozhodnutí znamená podstatný zásah do právní sféry dotčeného jednotlivce. Jmenovitě je dotčeno jeho právo na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod.*“

Nejvyšší správní soud má však za to, že postupoval-li v projednávané věci správce daně tak, že rozhodnutím zřídil zástavní právo k nemovitosti stěžovatele, nezvolil nepřiměřený způsob pro omezení vlastnických práv stěžovatele a postupoval v souladu s výše citovanou judikaturou Ústavního soudu o minimalizaci zásahů do vlastnictví. Zřízením zástavního práva nebyl stěžovatel přímo postižen na svém vlastnickém právu tím nejzávažnějším způsobem, tj. majetek stěžovateli nebyl přímo odebrán. Zástavním právem postižená nemovitost se i nadále nachází ve vlastnictví stěžovatele. Vlastníkovi věci, na níž bylo zřízeno zástavní právo, je umožněno věc užívat a požívat, dokonce může formálně s věcí i disponovat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54). Pod ústavně konformní doktrínou, dle níž mohou orgány státní moci činit jen to, co jim zákon ukládá, byla správcem daně s ohledem na výše uvedené v posuzované věci vybrána varianta, která nejméně zasahuje do ústavně zaručeného práva stěžovatele na vlastnictví. Ve shodě s žalovaným pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že zajištění daňových nedoplatků zřízením zástavního práva k nemovitosti stěžovatele pro něj má nepochybně méně intenzivní negativní dopad než daňová exekuce.

Zástavním právem byla postižena nemovitost ve vlastnictví stěžovatele, přičemž ze správního spisu vyplývá, že se jedná o zemědělskou stavbu bez čísla popisného či evidenčního. Ve vztahu k značně vyšší daňových nedoplatků (cca 500.000 Kč) se jeví postup zřízením zástavního

práva k nemovitosti stěžovatele přiměřeným. Zdejší soud považuje za vhodné také připomenout, že zřízení zástavního práva má kromě uhrazovací funkce také funkci motivační, neboť zřízením zástavního práva správce daně pouze zajišťuje její splacení, nicméně zastavená věc zůstává i nadále ve vlastnictví stěžovatele. Stěžovatel je tak motivován k zaplacení daňového nedoplatku, neboť jeho splacením zástavní právo na nemovitosti zaniká. Naopak nesplní-li stěžovatel svou povinnost včas, dojde ke zpeněžení předmětu zástavy, čímž bude zajištěno zaplacení daně a také veřejný zájem na placení daní.

Konečně stěžovatel namítal, že krajský soud měl přerušit řízení až do pravomocného skončení soudních řízení týkajících se obnovy daňového řízení a prominutí daně vedených u Městského soudu v Praze.

Podmínky pro přerušování řízení stanoví § 48 s. ř. s. Dle odstavce 3 písm. d) uvedeného ustanovení *předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá*. Ze zákonného znění vyplývá, že krajský soud byl oprávněn a nikoliv povinen přerušit řízení do pravomocného skončení věci vedených před Městským soudem v Praze (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2012, č. j. 5 As 83/2011 – 273). Krajský soud soudním uvážením, které v napadeném rozsudku řádně odůvodnil, dospěl k závěru, že není třeba řízení přerušovat, neboť dle jeho názoru vedení těchto řízení nemůže ovlivnit závěry krajského soudu o tom, zda žalovaný v sobě vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva rozhodl v souladu se zákonem či nikoliv. Nejvyšší správní soud se s uvedeným závěrem krajského soudu ztotožnil. Jak již bylo výše uvedeno, zajišťovací řízení je odlišné od řízení vyměřovacího. Žalovaný vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva na základě pravomocných dodatečných platebních výměrů a v souladu se zákonem. Vyjde-li z řízení před Městským soudem v Praze najevo, že dodatečné platební výměry jsou nezákonné a budou následně správcem daně zrušeny, bude na místě zrušit i zástavní právo váznoucí na nemovitosti stěžovatele. V právě posuzované věci však Nejvyšší správní soud uzavírá, že v napadeném rozsudku a postupu krajského soudu neshledal pochybení, pro něž by bylo zapotřebí napadený rozsudek zrušit.

VI. Závěr a náklady řízení

Kasační námitky uplatněné stěžovatelem nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 109 odst. 4 s. ř. s., jenž Nejvyšší správní soud provádí vždy z úřední povinnosti, nevyplýnul důvod, pro který by měl být napadený rozsudek krajského soudu zrušen. Kasační stížnost proto byla v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., větou poslední, zamítnuta.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 31. července 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu