



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jířího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **P. Š.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2015, č. j. 31 Af 2/2014 – 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2015, č. j. 31 Af 2/2014 – 32, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 6. 11. 2013, č. j. 27047/13/5000-14503-711090 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Novém Bydžově ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422352/13/2701-25200-608353, č. j. 422395/13/2701-25200-608353 a č. j. 422397/13/2701-25200-608353 a rozhodnutí ze dne 11. 4. 2013, č. j. 424787/13/2701-25200-608353 a č. j. 424719/13/2701-25200-608353, jimiž bylo rozhodnuto o zřízení zástavního práva dle ustanovení § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s použitím § 152 a násl. občanského zákoníku k zajištění neuhrazené daně a jejího příslušenství. Zástavní právo bylo zřízeno k nemovitostem žalobce, k obchodnímu podílu v obchodní společnosti ZE-KOV METAL s.r.o., k vozidlům žalobce. Žalovaný se neztotožnil s námitkou žalobce, že v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 již uplynula lhůta pro placení daně, a že tudíž rozhodnutí k zajištění daňové pohledávky nemohlo být vydáno. Počátek běhu lhůty pro placení daně určil

shodně se žalobcem dnem původní splatnosti daně, tj. 31. 3. 2005, Avšak poukázal na to, že v mezidobí byl učiněn úkon, který vyhovuje podmínkám ustanovení § 70 odst. 2 a 3 ZSDP, resp. § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu, a to rozhodnutí o posečkání daně ze dne 24. 6. 2009, který uznává i judikatura Nejvyššího správního soudu jako úkon přerušující běh promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP.

[2] Žalovaný nesouhlasil ani s názorem, že by daňový řád byl nepřímou novelizací zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), protože daňový řád nestanoví, že pokud zvláštní zákon obsahuje skutečnosti ovlivňující běh lhůty pro placení daně, bude postupováno dle daňového řádu. Bez této formulace pak není možné považovat § 160 daňového řádu za nepřímou novelizaci § 41 s. ř. s., neboť dle žalovaného musí daný zákon obsahovat (alespoň obecný) odkaz na ten zákon, který je tímto nepřímo novelizován. Aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. v případě placení daní připouští i judikatura správních soudů. Mezi lhůty pro zánik práva ve věcech daní podle citovaného ustanovení s. ř. s. patří nejen lhůty pro vyměření daně, ale i lhůty pro placení daně. Použití citovaného ustanovení je však možné pouze tehdy, pokud se řízení před soudem týkalo skutečností, které mají na danou prekluzivní lhůtu vliv. Předmětem soudního přezkumu byl v minulosti platební výměr, proto mělo dle žalovaného toto soudní řízení vliv na běh lhůty pro vyměření daně. Žalovaný však zdůraznil, že i tak neuběhla lhůta pro placení daně, neboť bylo vydáno rozhodnutí o posečkání daně, jímž došlo k přerušování běhu lhůty, která tak skončí teprve dne 31. 12. 2015.

[3] Žalovaný v neposlední řadě nepovažoval za důvodnou námitku žalobce, v níž uváděl, že postup správce daně je v rozporu se základními zásadami správy daní a se zákonnými požadavky na provádění daňového výkonu, protože žalobce se v tomto ohledu dovolává úpravy, která se vztahuje na exekuční řízení, nikoli na řízení zajišťovací, o které v posuzované věci jde. Ač oba tyto druhy řízení spadají pod řízení při placení daní, jedná se o jednotlivá dílčí řízení ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu, která je od sebe nutno odlišovat. Řízení zajišťovací má vlastní úpravu v §167 a násl. daňového řádu, právní úprava zástavního práva je pak úpravou speciální, v níž pouze, pokud není stanoveno jinak, užije se úprava obsažená v zákonu č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Ačkoliv daňový řád nestanoví, že zajišťovaný majetek musí odpovídat výši nedoplatku, je nepochybné, že správce daně je povinen postupovat při užití tohoto institutu v souladu se zásadou přiměřenosti. Žalobce však otázku nepřiměřenosti uvedl pouze ve vztahu k rozhodnutí, jímž byl zastaven jeho obchodní podíl. V tomto ohledu žalovaný odkázal na to, že v předmětném rozhodnutí je zajišťována celková částka 10.235.482 Kč, přičemž žalobce přehlíží, že předmětné zástavní právo se vztahuje i na příslušenství zajištěné pohledávky. Výše nedoplatku ke dni podání doplnění předmětného odvolání činí 15.154.392 Kč a vzhledem k neuhrazení jistiny se nadále zvyšuje. Rozsah zajištění tedy není nepřiměřený, protože předmětný nedoplatek se v současné chvíli pohybuje ve výši o cca 5.000.000 Kč výše, než v době vydání prvostupňového rozhodnutí. Toto navýšení nepochybně několikanásobně převyšuje hodnotu zastaveného obchodního podílu žalobce. Skutečnost, že komerční banky nyní nechtějí žalobci poskytnout akreditiv z důvodu existence zástavního práva, nemá na zákonnost rozhodnutí správce daně jakýkoli vliv. Realizace investičního záměru žalobcem za situace, kdy má u správce daně nezanedbatelný nedoplatek, je pouze v rovině jeho osobního rozhodnutí.

[4] Proti napadenému rozhodnutí žalobce brojil žalobou, která krajskému soudu došla 3. 1. 2014, v níž namítal, že mezi ním a žalovaným je sporná otázka týkající se posouzení prekluze práva pro vybrání daně, a to konkrétně otázka, zda rozhodnutí o posečkání daně vydané Finančním úřadem v Novém Bydžově vedlo k přerušování prekluzivní lhůty či nikoliv. Vyslovil přesvědčení, že právo vybrat a vymáhat daň bylo prekludováno, neboť na běh prekluzivní lhůty nemohlo mít vydání rozhodnutí o posečkání daně jakýkoli vliv. K prekluzi práva totiž došlo

pokračování

již v roce 2011. Žalobce zdůraznil, že pro vydání rozhodnutí o posečkání daně nebyly splněny podmínky, protože v minulosti žádal pouze o odklad vykonatelnosti ve smyslu § 73 odst. 9 věta první in fine ZSDP. Proti rozhodnutí o posečkání daně se nadto žalobce nemohl v minulosti bránit řádným opravným prostředkem. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nežádal správce daně o posečkání daně, nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o posečkání daně, tudíž se jedná podle žalobce o nulitní rozhodnutí.

[5] Žalobce dále tvrdil, že postup finančních orgánů byl nepřiměřený a v rozporu se základními zásadami správy daní. Dovožoval, že podle § 175 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen volit takový způsob vymáhání (zajištění), aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku a aby postupoval v souladu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti. Žalovaný se přitom s touto námitkou vypořádal jen povrchně tak, že za dobu mezi podáním odvolání a jeho vyřízením narostl nedoplatek o 5 mil. Kč. Nepřihlédl však k námitce, že nedoplatek vznikl před 1. 1. 2007, kdy ještě platila rozdílná úprava penále, tudíž výše jeho nedoplatku nemůže být tak vysoká, neboť jeho doměrek je úročen ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí, tudíž úrok z prodlení činí 0,07 % p.a. V neposlední řadě žalobce vytýkal napadenému rozhodnutí, že z něj není seznatelné, jaké kroky k ohodnocení jeho majetku žalovaný učinil. Vyslovil proto domněnku, že se žalovaný nepokusil hodnotu jeho majetku zjistit, ačkoli měl k tomu dostatečné možnosti. Zastavený nemovitý majetek přitom podle jeho názoru několikanásobně převyšuje hodnotu 15.000.000 Kč, tudíž zastavení obchodního podílu bylo nepřiměřené a vedlo ke škodám na jeho straně. Žalobce proto navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 21. 2. 2014, v němž trval na stanovisku, že v předmětné věci nedošlo k prekluzi práva vybrat a vymáhat daň. Datem splatnosti předmětné daně byl 31. prosinec 2005, šestiletá promlčecí lhůta stanovena v § 70 odst. 1 ZSDP by tak skončila dnem 31. prosince 2011, pokud by nenastala žádná ze skutečností, která by měla za následek zastavení nebo přerušování lhůty. Takovou skutečností byla žádost žalobce ze dne 11. 5. 2009. Žalobce totiž v odvolání ze dne 11. 5. 2009 žádal o odložení vykonatelnosti napadených rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), avšak nespécifikoval, že by se jednalo o žádost ve smyslu § 73 odst. 9 ZSDP, podle něhož: „*Výkon rozhodnutí může být odložen, žádá - li daňový dlužník nebo ručitel o splátky, o posečkání daně nebo o prominutí daňového nedoplatku, a i bez žádosti, sčítí - li se skutečnosti rozhodne pro částečné nebo úplné zrušení výkonu rozhodnutí. Bude - li povolen odklad, již provedené úkony zůstanou zachovány.*“ Výkonem rozhodnutí je pak míněno provedení daňové exekuce. Bylo tedy na správci daně, jak tento návrh uchopí. Žalovaný sice uznal, že žalobce výslovně neuvedl, že žádá o posečkání úhrady daně, nicméně odložení vykonatelnosti platebního výměru zcela zřejmě nelze podřadit pod ustanovení § 73 odst. 9 ZSDP. Zdůraznil přitom, že je nutné rozlišovat mezi výkonem rozhodnutí (daňovou exekucí), na které dopadá ustanovení § 73 odst. 9 ZSDP, a vykonatelností rozhodnutí jako vlastností rozhodnutí, kterou žalobce zmínil ve svém odvolání v roce 2009. Za situace, kdy se žalobcem nebyla v roce 2009 zahájena daňová exekuce a kdy samotný žalobce nepožadoval odklad výkonu rozhodnutí, nelze dovodit, že v minulosti žádal o odklad výkonu rozhodnutí. Proto byla jeho žádost posouzena jako návrh na posečkání úhrady daně. O tom, že správce daně věc v minulosti posoudil správně, svědčí i fakt, že se žalobce proti tomuto postupu nijak nebránil. Poukázal přitom na to, že pokud žalobce v minulosti trval na odkladu výkonu rozhodnutí dle § 73 odst. 9 ZSDP, měl namítnat nečinnost správce daně, což neučinil.

[7] K námitce nepřiměřenosti zajištění žalovaný vysvětlil, že částku 5 milionů uvedl jako vyčíslení příslušenství daně, kterou je nutné připočíst k sumě uvedené v rozhodnutích o zřízení zástavního práva. Žalovaný zdůraznil, že žalobce za nepřiměřené považoval zřízení zástavního

práva pouze ve vztahu k obchodnímu podílu, nikoli ve vztahu ke zbývajícím nemovitému či movitému majetku. Z toho důvodu také žalovaný neposuzoval přiměřenost zajištění vůči veškerému majetku, neboť to žalobce nerozporoval. Žalobce však údajnou nepřiměřenost ničím nedoložil. Ze zákona přitom správci daně není povinen zaznamenávat ohodnocení majetku v případě vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Na správce daně je kladeno pouze omezení v podobě dodržení zásady přiměřenosti. Avšak vzhledem k výši nedoplatku se rozsah zajištění jeví žalovanému jako přiměřený. Pokud s tímto žalobce nesouhlasí, je podle žalovaného na něm, aby prokázal, že je rozsah zajištění nepřiměřený. Žalobce přitom svá tvrzení o nepřiměřenosti postupu správce daně ničím neprokázal. Žalovaný proto navrhol, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[8] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 27. 1. 2015, č. j. 31 Af 2/2014 – 32, výrokem I. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a výrokem II. uložil žalovanému zaplatit žalobci náklady řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud vysvětlil, že žalobce ve svém odvolání z roku 2009 požadoval, aby „odvolací orgán odložil vykonatelnost napadených rozhodnutí do okamžiku pravomocného rozhodnutí soudu ve věci.“ Trval na tom, že rozhodnutí o povolení splátek je nutno považovat za úkon přerušující běh promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP, což ostatně vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud nesouhlasil s názorem žalobce, že by rozhodnutí o posečkání daně bylo nulitní, protože v minulosti skutečně požádal o úlevu při placení daně do doby rozhodnutí soudu, nicméně svůj požadavek nepřesně identifikoval, protože nevycházel z právních institutů, které mu nabízel příslušný procesní předpis. Správce daně proto tuto žádost posoudil dle jejího obsahu jako žádost o posečkání daně. Krajský soud při posouzení žádosti žalobce vycházel z faktu, že pokud žalobce požádal o odklad vykonatelnosti platebních výměrů, sledoval tím nepochybně odložení následně hrozícího výkonu rozhodnutí. Splnění tohoto požadavku umožňoval zákon třemi způsoby. Je přitom nepochybné, že žádost žalobce nelze vyložit jako žádost o prominutí daně či žádost o úhradu daně ve splátkách, což jsou podle soudu rovněž instituty, které by odložily následně hrozící výkon rozhodnutí. Soud se tudíž přiklonil k názoru, že se jednalo o žádost o posečkání daně, neboť realizace tohoto institutu znamená, že výkon rozhodnutí není možné provést do doby posečkání s úhradou daně. Správce daně tedy nepochybil, pokud rozhodl o posečkání s úhradou daně, což v konečném důsledku mělo za následek přerušování běhu promlčecí lhůty.

[9] Krajský soud se však ztotožnil s námitkou žalobce, že finanční orgány nepostupovaly v souladu se základními zásadami správy daní. Přisvědčil sice tomu, že ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně postupoval při vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, výslovně nepožaduje, aby mezi výší daňového nedoplatku a hodnotou předmětu zástavy byla zachována určitá proporcionalita, avšak s ohledem na příslušné komentáře k tomuto ustanovení považoval za nezbytné, aby správce daně hodnotu zastavovaných věcí vzal v úvahu, protože pouze tak dostojí požadavku přiměřenosti a hospodárnosti. Pouhá úvaha správce daně o tom, že rozsah zajištění považuje za přiměřený vzhledem k výši nedoplatku, není dostačující, neboť je to pouze laický odhad.

[10] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2015, č. j. 31 Af 2/2014 – 32, podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud podle názoru stěžovatele nesprávně posoudil aplikaci zásady proporcionality a hospodárnosti správními orgány, když tyto vztáhl výhradně na povinnost správce daně zvažovat hodnotu zástavy oproti výši zajišťovaného daňového nedoplatku, aniž by svou úvahu nějakým způsobem objektivizoval. Závěry soudu jdou však nad rámec smyslu a účelu základních zásad. Žádný právní předpis totiž nestanovuje závazná pravidla pro poměr hodnoty zástavy k hodnotě pohledávky. Žalovaný poukázal přitom na to,

pokračování

že v určitých případech by soudem požadovaný postup vedl k absurdním důsledkům, kdy by správce daně nemohl zřídit zástavní právo, protože by hodnota zástavy byla nepoměrně vysoká k zajišťované daňové pohledávce, zároveň by správce daně nemohl přistoupit k jinému typu výkonu rozhodnutí.

[11] Stěžovatel má naopak za to, že zásadu proporcionality je nutno v případě institutu zřízení zástavního práva chápat v intencích zásady přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a přitom ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Správce daně by měl správně podle stěžovatele postupovat tak, že by měl vždy zkoumat, zda lze v daném případě použít mírnější prostředek k uspokojení daňové pohledávky než zřízení zástavního práva. S ohledem na výše uvedené proto stěžovatel odmítá požadavek soudu na objektivizování úvahy o proporcionalitě hodnoty zástavy k hodnotě zajišťované daňové pohledávky. Vyjádřil rovněž přesvědčení, že je to právě daňový subjekt, kdo by měl prokazovat porušení těchto zásad; pouhé tvrzení o neproporcionalitě, jako se tomu stalo v dané věci, je nepřipustné. Poukázal dále na to, že vyhovění požadavku krajského soudu znamená, že by se majetek posuzoval dvakrát – jednou pro účely zřízení zástavního práva, podruhé pro vlastní exekuci. Ostatně ke zcela opačnému závěru dospěl Krajský soud v Ostravě v rozsudku sp. zn. 22 Af 117/2012. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 24. 4. 2015, v němž trval na svém názoru, že správce daně musel při zajišťování majetku zohlednit hodnotu majetku v poměru k výši nedoplatku. Obsáhle citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž dovozoval, že takový postup, tj. posouzení proporcionality, je na místě. Pokud by Nejvyšší správní soud přisvědčil argumentaci stěžovatele, mohl by správce daně i pro bagatelní daňový nedoplatek zajistit veškerý majetek dlužníka, což žalobce považuje za nepřijatelné. Žalobce považoval rovněž za správné po správci daně požadovat, aby své úvahy a závěry odůvodnil, neboť pouze takové odůvodnění rozhodnutí je v souladu se zákonem. Argumentace rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě není přiléhavá, neboť tento rozsudek se týkal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k jedné nemovité věci, nikoli k veškerému majetku daňového subjektu, jako se tomu stalo v daném případě. Žalobce proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[13] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřipustnost.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[15] Stěžovatel ve své kasační stížnosti podřadil důvody podání kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení

spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor.

[16] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Jedinou a zásadní otázkou, která je mezi stranami sporná a na níž Nejvyšší správní soud tudíž zaměřil svou pozornost, je posouzení toho, zda při rozhodování o zřízení zástavního práva dle ustanovení § 170 daňového řádu je nutné podrobně zkoumat hodnotu zastavované věci a tuto hodnotu porovnávat s výší neuhrazené daně.

[18] Podle ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu „*Správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.*“ Podle ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“

[19] Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 – 54, platí, že „*rozhodnutí o zřízení zástavního práva, respektive rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, není ani dle své povahy nezpůsobilé k soudnímu přezkumu. Právě naopak. Toto rozhodnutí obsahuje odůvodnění (§ 32 odst. 3 d. ř.), z něhož musí být zejména patrné, že jsou splněny podmínky pro zřízení správcovského zástavního práva vyplývající z § 72 d. ř., tedy především to, že je zde daňová pohledávka (její příslušenství) ve výši zajištěné zástavním právem a že se jedná o věc ve vlastnictví daňového dlužníka. Při zřízení správcovského zástavního práva by rovněž měly být respektovány základní zásady daňového řízení, zejména pak zásada proporcionality, popř. minimalizace zásahů do práv vyjádřená v § 2 odst. 2 d. ř. Všechny tyto zákonné předpoklady pro zřízení správcovského zástavního práva mohou, resp. mají být podrobeny soudnímu přezkumu.*“ Nejvyšší soud pak v rozsudku ze dne 22. 5. 2012, sp. zn. 21 Cdo 2975/2009, dospěl k závěru, že „*v daňovém řízení nesmějí postup a rozhodnutí správce daně vůči daňovým subjektům a dalším osobám zúčastněným na daňovém řízení představovat svévoli. Vymezení práv a povinností daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na daňovém řízení na straně jedné a správce daně na straně druhé se odvíjí jednak z příslušných zákonů, jednak z ústavního pořádku České republiky; správce daně musí při své činnosti vycházet z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Počíná-li si správce daně způsobem, který je projevem jeho svévole, nepožívá právní ochranu a nemůže být východiskem pro úpravu práv a povinností daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na daňovém řízení.*“

[20] Z předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422352/13/2701-25200-608353, bylo zřízeno zástavní právo k šesti pozemkům žalobce a jedné budově k zajištění neuhrazené daně ve výši 10.241.932 Kč ke dni 2. 4. 2013. Dalším rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422395/13/2701-25200-608353, bylo zřízeno zástavní právo k dalším šesti pozemkům žalobce a k jedné budově k zajištění neuhrazené daně ve výši 10.241.932 Kč ke dni 2. 4. 2013. Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422397/13/2701-25200-608353, bylo zřízeno zástavní právo k dalším osmi pozemkům žalobce a dvěma budovám k zajištění neuhrazené daně ve výši 10.241.932 Kč ke dni 2. 4. 2013. Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, č. j. 424787/13/2701-25200-608353, bylo zřízeno zástavní právo k jeho obchodnímu podílu ve výši 100 % v obchodní společnosti ZE-KOV METAL s.r.o. k zajištění neuhrazené daně ve výši 10.235.482 Kč ke dni 9. 4. 2013. Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, č. j. 524819/13/2701-25200-608353, bylo zřízeno zástavní právo k třem vozidlům k zajištění neuhrazené daně ve výši 16.303.089 Kč ke dni 9. 4. 2013. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, které v doplnění ze dne 24. 9. 2013 odůvodnil tak, že toto doplnění

pokračování

je podáváno toliko vůči jedinému rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a to zatěžující obchodní podíl žalobce ve společnosti ZE-KOV METAL s.r.o., protože v současné době je u této společnosti uskutečňována velká investiční akce, pro jejíž splnění je třeba zjistit akreditiv u komerční banky, který však nemůže být vydán z důvodu zřízení zástavního práva. Žalobce dále zdůraznil, že je připraven poskytnout součinnost za účelem prokázání hodnoty ostatního zajištěného majetku, přičemž vyslovil přesvědčení, že tento majetek zcela postačuje k úhradě vymáhaných pohledávek a jejich příslušenství, včetně nákladů exekučního řízení.

[21] Z výše citované právní úpravy (ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu) a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu jednoznačně vyplývá, že i v případě rozhodování o zřízení zástavního práva podle ustanovení § 170 daňového řádu se uplatní princip proporcionality.

[22] Princip proporcionality však nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu vykládat a aplikovat tak, že jeho prostřednictvím vytvoříme zcela novou právní úpravu spočívající v daném případě ve vytvoření povinnosti pečlivě zjišťovat hodnotu zastavovaného majetku a tu porovnávat s výší daňového nedoplatku. Základní zásady je totiž nutné vnímat jako principy, jejichž prostřednictvím je korigován ryze formální výklad práva a postup za tím účelem, aby bylo dosaženo spravedlivého výsledku s ohledem na tyto všeobecně přijímané hodnoty, které fungují jako materiální korektiv normativního právního aktu.

[23] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 12. 1993, sp. zn. Pl. ÚS 19/91, „*Ústava České republiky není založena na hodnotové neutralitě, není jen pouhým vymezením institucí a procesů, ale včleňuje do svého textu i určité regulativní ideje vyjadřující základní nedotknutelné hodnoty demokratické společnosti. Ústava akceptuje a respektuje princip legality jako součást celkové koncepce právního státu, neváže však pozitivní právo jen na formální legalitu, ale výklad a použití právních norem podřizuje jejich obsahově materiálnímu smyslu, podmiňuje právo respektováním základních konstitutivních hodnot demokratické společnosti a těmito hodnotami také užití právních norem měří.*“ V nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož „*představuje jazykový výklad pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.*“

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospívá k závěru, že ani při zachování zásady přiměřenosti nelze ustanovení § 170 daňového řádu vyložit tím způsobem, že ukládá správci daně povinnost, která v tomto ustanovení zcela zjevně obsažena není. Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci - činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v řádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.

[25] Nejvyšší správní soud tedy vyslovuje přesvědčení, že neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově.

[26] Je nutné rovněž poukázat na to, že v daném případě se jedná o zřízení zástavního práva, nikoli o samotnou exekuci, tj. výkon rozhodnutí, byť si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že se jedná o blízký institut, neboť pokud nebude dlužná daň daňovým subjektem uhrazena, bude následně s největší pravděpodobností přistoupeno k daňové exekuci. Aplikaci principu proporcionality je totiž nutné vnímat i v tom smyslu, že v takovém případě ještě nedochází k vlastní exekuci a zbavení vlastnických práv daňového subjektu k takovému majetku. S ohledem na to, že zřízením zástavního práva dochází k menšímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce, je tedy přípustná míra ingerence správce daně větší, než je tomu u samotné daňové exekuce.

[27] Postup správce daně v předmětné věci nelze v žádném případě označit za neproporcionální, ale za souladný se zákonem. Nejvyšší správní soud v tomto směru totiž musí zdůraznit, že je to daňový subjekt, který porušil své povinnosti a který neuhradil svou daňovou povinnost. Byť tedy s postupem správce daně takový daňový subjekt nebude s největší pravděpodobností souhlasit, samotný nesouhlas daňového subjektu neznámá, že správce daně jedná neproporcionálně, resp. nezákonně. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že proporcionalitu nelze vnímat jednostranně tím způsobem, že se přihlédne pouze k výši majetku, kterého se zásah správce daně týká, ale je nutné zohlednit i ty skutečnosti, které správce daně k takovému jednání vedly. To znamená, že neproporcionálním není a priori takové jednání správce daně, které se týká majetku značné hodnoty, protože je zejména nutné zohlednit i výši neuhrazené daně, kvůli níž správce daně takové jednání učinil.

[28] V tomto směru je nutné zdůraznit, že žalobce svá tvrzení ohledně vysoké hodnoty zastaveného majetku, který údajně několikanásobně převyšuje výši jeho daňového nedoplatku, nijak nedoložil, ač tak podle názoru Nejvyššího správního soudu mohl učinit již v průběhu daňového řízení minimálně tím, že by předložil odhad tamější realitní kanceláře ohledně předpokládané výše prodejní ceny dotčených nemovitostí. Za situace, kdy vysoká hodnota zastavených nemovitostí není zřejmá na první pohled, jak tomu je v projednávané věci, a kdy žalobce v tomto směru ničeho bližšího nedoložil, případně ani nenavrhl provedení jakéhokoli dokazování, lze považovat postup správce daně, resp. stěžovatele, za souladný se zákonem, neboť nic nenasvědčuje, že by zřízení zástavního práva bylo neproporcionální. Nejvyšší správní soud tu připomíná zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*, kterou je třeba na daný případ aplikovat tak, že to byl právě žalobce, kdo měl povinnost tvrzení a důkazní stran hodnoty zastaveného majetku a údajného nepřiměřeného postupu správce daně při jeho zastavení ve vztahu k výši daňového nedoplatku. Jestliže zůstal nečinný, nelze nad rámec znění ustanovení § 170 daňového řádu vytvořit pravidlo, že správce daně byl sám ex offio povinen obsáhle hodnotu zastavovaného majetku zkoumat.

[29] Přijetí závěru krajského soudu by navíc znamenalo, že by správce daně musel obsáhle zkoumat hodnotu zastavovaných věcí v určitých případech i dvakrát, neboť v případě následného nařízení daňové exekuce prodejem movitých nebo nemovitých věcí by musel opětovně hodnotu věcí zjišťovat (srov. ustanovení § 209 a 221 daňového řádu). Pokud by správce daně musel hodnotu majetku obsáhle zjišťovat, není rovněž vyloučené, aby daňový subjekt zjistil, že se správce daně zajímá o jeho majetek, který by tak mohl účelově převést na jiné osoby, případně s ním jinak naložit takovým způsobem, který by zřízení zástavního práva, případně následné provedení daňové exekuce, vyloučil. V takovém případě by zřízení zástavního práva bylo fakticky neproveditelné a ztratilo by své opodstatnění.

[30] Takové nebezpečí podle názoru Nejvyššího správního soudu v dané věci i hrozilo, neboť společnost ZE-KOV METAL s.r.o., nemá ve veřejném rejstříku (dříve obchodním

pokračování

rejstříku) žádné účetní zprávy, ani jakékoli jiné informace o její činnosti. Pokud by správce daně měl zjišťovat hodnotu podílu žalobce v této společnosti, musel by ji, resp. žalobce kontaktovat, a vyžádat si od ní příslušné podklady, což by žalobce nepochybně informovalo o tom, že tu existuje nebezpečí zřízení zástavního práva, tudíž by měl možnost účel vedeného řízení o zřízení zástavního práva zmařit – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2010, č. j. 2 Afs 52/2010 - 103.

[31] Vycházejí z těchto zásad Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že postup správce daně, resp. stěžovatele, nebyl neproporcionální. Z obsahu daňového spisu totiž vyplývá, že žalobce má neuhrazenou daň včetně příslušenství ve výši několika desítek milionů korun, kterou neuhradil ani po několika letech, přičemž tento dluh i podle samotného žalobce neustále narůstá. Pokud správce daně za takové situace rozhodne o zřízení zástavního práva k majetku, který je větší hodnoty a pravděpodobně převyšuje výši daňového nedoplatku, nelze pouze na základě této skutečnosti dovozovat nezákonnost takového postupu, zvláště když samotný žalobce neuvedl žádný relevantní důkazní prostředek, který by prokázal, že postup správce daně je skutečně nepřiměřený.

[32] K opačnému závěru by bylo možné dospět pouze tehdy, pokud by bylo na první pohled zřejmé, že hodnota zastaveného majetku zcela zjevně několikanásobně převyšuje nedoplatek, což není posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud připouští, že množství zastavovaného majetku je poměrně značné a jeho pravděpodobná hodnota je vysoká, avšak jak již bylo výše vysvětleno, samotná výše hodnoty zastaveného majetku nedokládá, že by postup správce daně byl neproporcionální. Nejvyšší správní soud v tomto směru souhlasí se stěžovatelem, že to byl právě žalobce, kdo v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (práva náležejí bdělým) měl a mohl prokazovat, že obecné úvahy správce daně o velikosti a hodnotě zastavovaného majetku a o přiměřenosti jeho postupu při zřízení zástavního práva jsou nesprávné.

[33] Pokud v tomto směru v daňovém řízení uváděl, že ve vztahu k jeho obchodní společnosti ZE-KOV METAL s.r.o. je postup správce daně nepřiměřený, protože mu brání v získání akreditivu u komerční banky, a že je připraven poskytnout správci daně součinnost za účelem prokázání hodnoty svého majetku, je takový postup zcela nedostatečný. Podle názoru Nejvyššího správního soudu mu totiž nic nebránilo již v době této nabídky prokázat, jakou hodnotu má zastavovaný majetek, případně jeho část, která by byla způsobilá k úhradě celé výše daňového nedoplatku. Svá tvrzení ohledně výše hodnoty zastaveného majetku žalobce rovněž neprokázal ani v řízení před soudem, ačkoli na něm spočívalo břemeno tvrzení a břemeno důkazní podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného usnesení krajského soudu k závěru, že byl naplněn tvrzený důvod pro podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aniž by bylo třeba aplikovat ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost je proto důvodná a Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[35] Podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. „*zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*“ Nejvyšší správní soud totiž dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že správce daně nepostupoval nepřiměřeně, pokud zastavil výše specifikovaný majetek

žalobce, protože nebylo ničím prokázáno, že postup správce daně byl nepřiměřený, neboť hodnota zastavovaného majetku zcela zjevně řádově nepřevyšuje výši daňového nedoplatku.

[36] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu