



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Mgr. Ing. Pavla Buxbaumová**, se sídlem Masarykovo nám. 37, Uničov, insolvenční správkyňe dlužníka Energetika Návší s. r. o., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti**: Energetika Návší s. r. o., se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zastoupená Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 438/219, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2019, č. j. 64 Af 3/2019 – 24,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 14. 7. 2017, č. j. 1493445/17/3101-80542-800629 a č. j. 1493606/17/3101-80542-800629, zřídil na základě platebního výměru ze dne 19. 5. 2016, č. j. 946486/16/3100-31471-801817, jímž správce daně společnosti Energetika Návší s. r. o. (úpadci) vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně, zástavní právo k movité věci a k nemovitým věcem úpadce jakožto daňového dlužníka.

[2] Správce daně následně rozhodnutím ze dne 9. 4. 2018, č. j. 742789/18/3101-80541-800629, zřídil dle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v relevantním znění (dále jen „občanský zákoník“), zástavní právo k hromadné věci úpadce v podobě jeho obchodního závodu, a to na základě zmiňovaného platebního výměru ze dne 19. 5. 2016, č. j. 946486/16/3100-31471-801817, a dále platebních výměrů správce daně ze dne

21. 6. 2017, č. j. 1396964/17/3100-31471-804121, a ze dne 4. 8. 2017, č. j. 1589909/17/3100-31471-804121, přičemž celková výše daňových nedoplatků činila 2 498 361 Kč.

[3] Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu brojil úpadce odvoláním. Rozhodnutím ze dne 12. 11. 2018, č. j. 50501/18/5100-41453-712140, žalovaný odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[4] Dne 8. 11. 2018 podal úpadce dlužnický návrh na zahájení insolvenčního řízení spojený s návrhem na řešení úpadku ve formě konkursu. Usnesením Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 14. 12. 2018, č. j. KSOL 20 INS 18371/2018 - A12, byl zjištěn úpadek a na majetek úpadce byl prohlášen konkurs. Žalobkyně, určená jako insolvenční správce úpadce, se žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě dne 11. 1. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i správce daně ve věci zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu úpadce. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2019, č. j. 64 Af 3/2019 – 24, byla její žaloba zamítnuta.

[5] Krajský soud odmítl argument žalobkyně, podle něhož finanční orgány pochybily, pokud se zřízením zástavního práva nevyčkaly rozhodnutí o žalobách v řízeních vedených Krajským soudem v Ostravě, pobočkou v Olomouci pod sp. zn. 65 Af 45/2017, sp. zn. 65 Af 18/2018 a sp. zn. 65 Af 28/2018, které směřují proti odvolacím rozhodnutím žalovaného a výše uvedeným platebním výměrům správce daně, jimiž byly úpadci vyměřeny odvody za porušení rozpočtové kázně a penále a na jejichž základě bylo následně zřízeno zástavní právo k obchodnímu závodu úpadce. Krajský soud zdůraznil, že žaloba proti pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správních orgánů nemá odkladný účinek ze zákona a návrh na jeho přiznání ve zmiňovaných řízeních nebyl podán. Vzhledem k výjimečnosti institutu přiznání odkladného účinku, kterou ve své judikatuře akcentuje i Nejvyšší správní soud, nebylo dle krajského soudu možné přisvědčit názoru žalobkyně, podle něhož měly finanční orgány zohlednit skutečnost, že platební výměry správce daně a jim odpovídající odvolací rozhodnutí žalovaného byly napadeny žalobami.

[6] Krajský soud dále posoudil námitku žalobkyně, podle níž byla porušena zásada přiměřenosti, neboť správce daně již dříve ve prospěch týchž platebních výměrů zřídil zástavní práva k movité věci i nemovitým věcem úpadce a hodnota dříve zajištěných věcí je dle žalobkyně schopna platební výměry zajistit dostatečně. Dle krajského soudu je relevantní, že žalovaný při přezkumu zřízení zástavního práva na obchodní závod úpadce zvažoval skutečnost, že na dříve zajištěné věci se již vztahuje zástavní právo jiného věřitele s lepším pořadím, a také to, že správce daně nepřikročil k exekuci zpeněžením závodu, ale pouze k jeho zatížení zástavním právem.

[7] Krajský soud vyzdvihl skutečnost, že v daném případě jde o zřízení zástavního práva, nikoliv o samotnou daňovou exekuci. Jedná se tedy o méně intenzivní zásah do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce. Přípustná míra ingerence správce daně je zde tudíž větší. Jakkoliv se princip přiměřenosti uplatní i na zřizování zástavního práva dle daňového řádu, krajský soud dospěl k závěru, že jej nelze vykládat ani aplikovat tak, že by jeho prostřednictvím byla vytvořena zcela nová právní úprava spočívající v 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 správce daně za tím účelem, aby bylo dosaženo spravedlivého výsledku s ohledem na tyto všeobecně přijímané hodnoty, které fungují jako materiální korektiv normativního právního aktu.

pokračování

## II.

### Obsah kasační stížnosti

[8] Úpadce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že při respektování zásady uvedené v § 5 odst. 3 daňového řádu měli správce daně, žalovaný i krajský soud vyčkat pravomocných rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci, ve věcech týkajících se předmětných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného k odvodům za porušení rozpočtové kázně a penále. Pokud i přesto bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí ve věci zřízení zástavního práva, mělo být dle stěžovatele dostatečně odůvodněno, z jakého důvodu se tak stalo, a dostatečně určitě měla být odůvodněna naléhavost takového postupu. Stěžovatel zdůraznil, že již dřívějšími rozhodnutími správce daně bylo zřízeno zástavní právo k movité věci a ke všem nemovitým věcem stěžovatele a těmto zástavním právům předchází smluvní zástavní právo banky zřízené k obchodnímu závodu stěžovatele jako k hromadné věci k zajištění pohledávky, jež přesahuje 100 mil. Kč.

[10] Stěžovatel odkázal na náleze ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž Ústavní soud zdůraznil povinnost státních orgánů při stanovení a vymáhání daní šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat ve prospěch daňového subjektu (respektovat zásadu *in dubio mitius*).

[11] V dané věci dle stěžovatele zůstává sporné, zda zřizování dalších zástavních práv může vést k naplnění účelu správy daní, jestliže zřízenému zástavnímu právu předchází jiná zástavní práva ve výhodnějším pořadí pro pohledávky zjevně převyšující hodnotu zastavené hromadné věci.

## III.

### Vyjádření žalovaného a žalobkyně

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dle jeho názoru jsou námitky stěžovatele pouze parafrází námitek uplatněných v předchozích řízeních, se kterými se již vypořádal.

[13] Žalovaný konstatoval, že je povinností správce daně činit kroky vedoucí k úhradě či zajištění daňové pohledávky, a je logické, že jeho rozhodovací činností vždy dochází k zásahu do ekonomické sféry daňových subjektů. Stejně je, aby postup správce daně byl proveden v souladu se zákonem a se zásadami, na nichž je zákon založen. Nelze spatřovat nezákonnost v jeho postupu, kdy v zákonem stanoveném rámci požadoval a zajišťoval splnění daňových povinností.

[14] Žalovaný odkázal na platební výměr správce daně ze dne 19. 5. 2016, č. j. 946486/16/3100-31471-801817, s tím, že stěžovatel neuhradil vyměřenou částku odvodu za porušení rozpočtové kázně, ačkoliv uplynul den její splatnosti. Dle žalovaného tudíž byly naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k hromadné věci stěžovatele. Správce daně přitom dle žalovaného nijak nevybočil ze zákonných mantinelů. Žalobou napadené rozhodnutí ve věci zřízení zástavního práva dle názoru žalovaného splňuje veškeré náležitosti dle § 102 odst. 1 daňového řádu, zastavený majetek byl dle § 1310 občanského zákoníku způsobilý stát se zástavou a správce daně postupoval v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť zvolil legitimní způsob zajištění daňové pohledávky.

[15] Žalovaný dále podotkl, že podání žaloby proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně není skutečností, která by bránila zřízení zástavního práva nebo vedla k jeho zrušení, neboť zástavní právo bylo zřízeno v souladu se zákonem. Podmínkou pro zřízení zástavního práva je existence daňového nedoplatku, přičemž příslušná daňová povinnost již byla v tomto případě stanovena, bez ohledu na její splatnost. Žalovaný poukázal na zásadu presumpce správnosti a zákonnosti rozhodnutí správních orgánů a zdůraznil, že v tomto smyslu mu nepřislušelo předjímat výsledek soudního přezkumu rozhodnutí, kterými byla daňová povinnost stanovena.

[16] Žalovaný dále nesouhlasil se závěrem stěžovatele, podle něhož postup správce daně byl nepřiměřený. Zástavní právo jako institut občanského práva působící k zajištění dluhu pouze motivuje dlužníka a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat, až posléze nastupuje funkce uhrazovací. Zástavní právo ani neomezuje výkon vlastnických práv k věci. Z uvedených důvodů dle žalovaného nejméně zatěžuje daňový subjekt. Požadavky na naplnění principu proporcionality tak budou dle žalovaného mírnější, než je tomu u daňové exekuce. Žalovaný se také ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle něhož zásadu přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu nelze vnímat jako imperativ stanovící povinnost správce daně posuzovat hodnotu zástavy v poměru k výši zajišťované pohledávky, ale jako povinnost zvažovat, zda v daném případě nelze užít jiný vhodnější způsob zajištění či úhrady daňové pohledávky, tedy užití jen takových prostředků, které co nejméně zatěžují daňový subjekt, ale zároveň správci daně umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[17] K argumentu stěžovatele, že k části jeho zastaveného majetku již byla zřízena jednotlivá zástavní práva, žalovaný uvedl, že došlo ke zřízení vespolečného zástavního práva dle § 1345 občanského zákoníku, bylo tedy zřízeno několik zástav za účelem zajištění téhož dluhu.

[18] Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelem, že by celková hodnota předmětu zástavního práva byla nepřiměřená výši všech zajištěných pohledávek, neboť není postaveno najisto, zda by vůbec z případného výtěžku z prodeje bylo možné zajištěné daňové pohledávky uspokojit. Situaci, kdy hodnota předmětu zástavního práva přesáhne výši zajišťované pohledávky, dle žalovaného nelze považovat za nezákonnou bez dalšího. Přiměřenost zástavního práva je dle něj třeba posuzovat také s ohledem na další pohledávky zajištěné zástavním právem zřízeným k danému majetku, ale i k existenci jiného majetku daňového subjektu.

[19] Žalovaný poukázal na to, že správce daně se pokusil před zřízením zástavního práva postihnout daňovou exekucí finanční prostředky stěžovatele na účtech u bank, což však bylo bezvýsledné, neboť účty u PPF banky a. s. jsou zastaveny ve prospěch této banky a účet vedený u jiné banky byl zrušen. Zástavní právo k těmto účtům ve prospěch PPF banky a. s. spolu se smlouvou o zástavě pohledávek z obchodního styku, smlouvou o zástavě pohledávek, smlouvou o zastavení obchodního podílu ve výši 100 %, zástavní smlouvou k nemovitým věcem a zástavou hromadné věci – obchodního závodu stěžovatele zajišťují pohledávku banky vůči stěžovateli ve výši 105 000 000 Kč.

[20] Žalovaný dále konstatoval, že žádné další příjmy či majetek vhodný k úhradě nedoplatků nebyly u stěžovatele zjištěny. Správce daně při zřizování zástavního práva musel také vzít v úvahu výhodnější pořadí zástavního práva banky a tedy skutečnost, že pokud by byl nucen přistoupit k dražbě, budou z výtěžku uspokojování věřitelé se zástavním právem dle pořadí jeho zřízení a současně budou přednostně hrazeny náklady na nařízení daňové exekuce, náklady na výkon prodeje a hotové výdaje. Vyvolávací cena bude při případné dražbě u nemovitých věcí dosahovat maximálně 2/3 ceny obvyklé (u movitých věcí 1/3) a vzhledem ke specifické činnosti stěžovatele nebude okruh zájemců pravděpodobně nijak početný.

pokračování

[21] Pokud jde o odkaz stěžovatele na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dle žalovaného jej nelze vztáhnout na projednávanou věc, neboť se týká proporcionality ve vztahu k dvojímu zdanění téže věci.

[22] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

#### IV.

#### **Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda jsou v předmětné věci splněny veškeré podmínky řízení o kasační stížnosti stěžovatele. Pokud jde o jeho procesní legitimaci k podání kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je podána oprávněnou osobou. Stěžovatel nebyl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo, avšak lze jej považovat za osobu zúčastněnou na tomto řízení, která tak byla rovněž oprávněna podat proti rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost (§ 102 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud hodnotil specifickou procesní situaci, kdy došlo k úpadku stěžovatele, k jehož obchodnímu závodu bylo předtím zřízeno zástavní právo, a žalobu v dané věci podala jeho insolvenční správce, avšak kasační stížnost již Nejvyššímu správnímu soudu předložil prostřednictvím svého zástupce samotný úpadce, ačkoliv v předchozím řízení o žalobě nevystupoval jako účastník či osoba zúčastněná na řízení.

[25] Nejvyšší správní soud si je však vědom skutečnosti, že došlo ke změně právního názoru Nejvyššího správního soudu ohledně vztahu insolvenčního řízení a soudního řízení správního. Dle původní praxe Nejvyššího správního soudu bylo na příslušném správním soudu, aby posoudil, zda se v jím projednávané věci rozhoduje o právech a povinnostech, které se týkají majetkové podstaty nebo které mají být uspokojeny z majetkové podstaty [§ 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), v relevantním znění (dále jen „insolvenční zákon“)]. V takovém případě by bylo nejpozději rozhodnutím o prohlášení konkursu již zahájené soudní řízení správní ze zákona přerušeno (§ 263 odst. 1 insolvenčního zákona) a bylo by možné v něm pokračovat jen na návrh insolvenčního správce (§ 264 odst. 1 insolvenčního zákona). Pouze v případě, nepodal-li insolvenční správce ve stanovené lhůtě návrh na pokračování v řízení, mohl takový návrh podat dlužník (§ 264 odst. 2 insolvenčního zákona). Obdobně praxe správních soudů vycházela z toho, že nejpozději po prohlášení konkursu mohl dle § 249 odst. 1 insolvenčního zákona žalobu či jiný návrh ve správním soudnictví ohledně nároku dlužníka, jenž se týkal majetkové podstaty, podat pouze insolvenční správce, nikoliv dlužník samotný.

[26] V případech, kdy úpadce nabyt alespoň částečně oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, především v rámci řešení úpadku formou reorganizace, Nejvyšší správní soud již dříve shledal, že vzhledem ke vztahu úpadce a insolvenčního správce, především pokud jde o dohled insolvenčního správce nad úkony úpadce, je insolvenční správce osobou, která má na výsledku soudního řízení správního zájem a které je nutno přiznat postavení osoby zúčastněné na řízení [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, publ. pod č. 3686/2018 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz))].

[27] V rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, publ. pod č. 3767/2018 Sb. NSS, potom rozšířený senát Nejvyššího správního soudu postoj ke vztahu insolvenčního řízení a řízení před správními soudy přehodnotil. Obecně shledal, že pokud je vedeno insolvenční řízení s dlužníkem, který je zároveň účastníkem soudního řízení správního, nemá taková skutečnost

na řízení ve správním soudnictví vliv. Ustanovení § 140a, § 140b ani § 140c insolvenčního zákona, která se týkají přerušení řízení, respektive dalších právních účinků již rozhodnutí insolvenčního soudu o úpadku dlužníka, se podle rozšířeného senátu na správní soudnictví nevztahují. Pokud jde o postavení úpadce, resp. dlužníka, vůči správním orgánům, rozšířený senát dospěl k závěru, že by bylo „i v rozporu s požadavky na soudní kontrolu veřejné správy zakotvenými v čl. 36 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod, aby v důsledku případných specifik insolvenčního řízení byl dlužník připraven o možnost, že nezákonný postup veřejné správy vůči jeho osobě bude zjištěn a autoritativně konstatován a že dlužník za něj získá patřičnou satisfakci“. Na uvedené rozšířený senát dále navázal závěrem v odstavci [70] zmiňovaného rozsudku: „Je zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony.“

[28] Stěžovatel, tedy úpadce, podáním kasační stížnosti zřejmě reagoval na tuto změnu právního názoru Nejvyššího správního soudu (byť tak mohl učinit již podáním žaloby) a přestože byla či stále je vedena u zdejšího soudu řada sporů, v nichž kasační stížnost podala insolvenční správkyňe stěžovatele (žalobkyně), rozhodl se v projednávané věci podat kasační stížnost sám.

[29] Stěžovatel nebyl účastníkem řízení před krajským soudem, jeho procesní legitimaci k podání kasační stížnosti je však dle Nejvyššího správního soudu možné dovodit z výše uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42. S ohledem na jeho závěr, podle něhož insolvenční správce je oprávněn vystupovat jako osoba zúčastněná na řízení ve věci návrhu úpadce vedené před správními soudy, lze obdobně dovodit právo úpadce na postavení osoby zúčastněné na řízení v případech, kdy je účastníkem řízení ve věci týkající se majetkové podstaty úpadce její insolvenční správce.

[30] Nejvyšší správní soud následně zkoumal, zda je kasační stížnost podána včas. Krajský soud se stěžovatelem jako s osobou zúčastněnou na řízení nejednal, resp. nevyzval ho dle § 34 odst. 2 s. ř. s. k tomu, aby soudu sdělil, zda bude v řízení uplatňovat práva osoby na něm zúčastněné. Stěžovateli tudíž nebyl krajským soudem doručen ani kasační stížností napadený rozsudek. Nejvyšší správní soud proto včasnost kasační stížnosti stěžovatele posuzoval dle § 106 odst. 2 věty druhé s. ř. s., neboť stěžovatele lze považovat za osobu, která práva osoby zúčastněné na řízení uplatnila teprve po vydání napadeného rozhodnutí krajského soudu. Dle § 106 odst. 2 s. ř. s. tak stěžovateli počala lhůta k podání kasační stížnosti běžet ode dne doručení rozhodnutí krajského soudu posledního z účastníků, tedy ode dne 11. 4. 2019, kdy bylo toto rozhodnutí doručeno žalobkyni i žalovanému. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost stěžovatel podal dne 25. 4. 2019, byla dvoutýdenní lhůta zachována a kasační stížnost lze tudíž považovat za včasnou.

[31] Stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.), jeho kasační stížnost je přípustná (§ 104 s. ř. s.) a byl Nejvyšším správním soudem osvobozen od soudních poplatků. Veškeré podmínky pro věcné posouzení kasační stížnosti jsou tedy splněny.

[32] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zároveň zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu 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.

[33] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že krajský soud, jak již bylo konstatováno, v rozporu s § 34 odst. 2 s. ř. s. stěžovatele nevyzval k tomu, aby soudu oznámil, zda v řízení bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, což v každém případě představuje vadu řízení před krajským soudem. Je však otázkou, zda se jedná o vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.,

pokračování

kteřá mohla mít v daném případě za následek nezákonné rozhodnutí krajského soudu o věci samé a pro niž by tedy Nejvyšší správní soud musel dle § 109 odst. 4 s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu z úřední povinnosti zrušit i přesto, že ji stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal.

[34] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu porušení procesní povinnosti soudu vyplývající z § 34 odst. 2 s. ř. s. je obvykle považováno za takovou vadu řízení, pro niž je třeba rozsudek krajského soudu bez dalšího zrušit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 1 As 39/2004 – 75, publ. pod č. 1479/2008 Sb. NSS, ze dne 2. 5. 2007, č. j. 5 As 3/2007 – 68, ze dne 17. 1. 2014, č. j. 5 As 140/2012 – 22, či ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 As 256/2016 – 92). Jak ovšem uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 4. 2017, č. j. 2 Asz 343/2016 – 44 (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2017, č. j. 2 Asz 331/2017 – 33, či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30), „[v]ýjimečně, a to z různých důvodů a za různých procesních konstelací, však uvedená vada řízení před krajským soudem ke zrušení jeho rozhodnutí vést nemusí, a sice tehdy, je-li z okolností věci patrné, že tato vada nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.“

[35] Mezi tyto případy patří dle Nejvyššího správního soudu i nyní posuzovaná věc. Z poskytnutého spisového materiálu totiž vyplývá, že insolvenční správkyň (žalobkyně) a úpadce (stěžovatel) v projednávaném případě postupují ve shodě. Tato skutečnost se dle Nejvyššího správního soudu podává mj. z toho, že žalobkyně svou žalobou navázala na odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva na obchodní závod stěžovatele a stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil obdobné argumenty jako žalobkyně v žalobě. Materiálně tak nelze dospět k závěru, že by byl stěžovatel zkrácen na svých právech tím, že s ním krajský soud nejednal jako s osobou zúčastněnou na řízení. Nelze tak vycházet z toho, že by v tomto případě opominutí stěžovatele jakožto potenciální osoby zúčastněné na řízení o žalobě představovalo vadu, která mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí krajského soudu.

[36] Nejvyšší správní soud tedy dále posuzoval jednotlivé kasační námitky stěžovatele.

[37] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že správce daně, žalovaný i krajský soud měli vyčkat rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci, týkajících se žalob podaných proti rozhodnutím žalovaného a správce daně ve věcech vyměření odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně, na jejichž základě vznikly daňové pohledávky zajištěné zástavním právem k obchodnímu závodu stěžovatele. V daném případě je však nutno přisvědčit krajskému soudu v jeho hodnocení dopadů procesní nečinnosti stěžovatele, resp. žalobkyně. Jestliže nebyly podány návrhy na přiznání odkladného účinku žalob směřujících proti uvedeným rozhodnutím, není zde žádný zákonný podklad pro odklad vymáhání daňových nedoplatků vzniklých na základě těchto pravomocných rozhodnutí, resp. pro odklad zřízení zástavního práva, které tyto daňové pohledávky zajišťuje. Naopak, pokud by tyto daňové pohledávky správce daně přehlížel, dopustil by se porušení principů řádné správy daní, neboť, jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření, povinností správce daně je činit kroky vedoucí k úhradě daňových pohledávek, vyzývat ke splnění daňových povinností a zajišťovat placení daní.

[38] V předmětné věci neexistuje ani žádný zákonný podklad pro tvrzení stěžovatele, že posečkat se svým rozhodnutím měl krajský soud. Krajský soud by mohl přerušit řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., pokud by shledal, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé. Posouzení této otázky je však výlučně v dispozici krajského soudu a nepřerušování řízení v této věci rozhodně nelze považovat za vadu řízení, která by mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí krajského soudu.

[39] Pokud jde o stěžovatelem namítanou nepřiměřenost zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu stěžovatele, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 – 32, podle něhož z § 5 odst. 3 daňového řádu a z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu jednoznačně vyplývá, že i v případě rozhodování o zřízení zástavního práva dle § 170 daňového řádu se uplatní princip proporcionality. Zároveň však Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku konstatoval, že tento princip nelze „*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*“.

[40] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil, že princip přiměřenosti má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. Možnost zřídit zástavní právo tudíž vylučuje ty případy, „*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*“.

[41] V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru jako žalovaný a krajský soud v nyní projednávané věci. Zřízení zástavního práva je institut blízký daňové exekuci, neboť pokud nebude daňový nedoplatek daňovým subjektem uhrazen, bude následně s největší pravděpodobností přistoupeno právě k daňové exekuci, resp. ke zpeněžení zástavy, avšak zřízením zástavního práva dochází k méně intenzivnímu zásahu do práv daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce. Přípustná míra ingerence správce daně je tak v daném případě větší, než je tomu u samotné daňové exekuce.

[42] Tyto závěry lze plně uplatnit i na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyslovil již zmiňovaný závěr, podle něhož je nepřiměřený takový postup, kdy správce daně postihne zástavním právem majetek, jehož hodnota zjevně přesahuje výši daňového nedoplatku, a to řádově, což však v tomto případě konstatovat nelze. Nejvyšší správní soud zohlednil skutečnosti, které správce daně vedly ke zřízení zástavního práva, a dospěl k závěru, že zástavní právo k obchodnímu závodu stěžovatele bylo zřízeno v souladu se zásadou proporcionality. Nejvyšší správní soud vzal v potaz také skutečnost, že správce daně se nejdříve pokusil postihnout bankovní účty stěžovatele, jakož i to, že správce daně při zřízení zástavního práva zvažoval dobytost daňových pohledávek s ohledem na již existující zástavní právo zajišťující významnou pohledávku jiného věřitele, které rovněž postihuje movitý a nemovitý majetek stěžovatele a také jeho obchodní závod jako celek a které má lepší pořadí, než zástavní právo zřízené správcem daně. Za daných okolností dle Nejvyššího správního soudu nelze považovat případný rozdíl mezi výší zajišťovaných daňových pohledávek a hodnotou zastaveného majetku za nepřiměřený.

[43] Nejvyšší správní soud konstatuje, že zástavní právo k obchodnímu závodu stěžovatele bylo zřízeno v souladu s § 170 daňového řádu i se soukromoprávní úpravou zástavního práva, a to ve vztahu k jednomu z platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně nejprve k movité věci a k nemovitým věcem stěžovatele a následně ve vztahu k tomuto daňovému nedoplatku jako vespolečné zástavní právo (§ 1345 občanského zákoníku) k celému obchodnímu závodu stěžovatele (§ 1347 občanského zákoníku). Zástavní právo k obchodnímu závodu stěžovatele navíc zajišťuje nejen uvedenou daňovou pohledávku, ale také další daňové



pokračování

pohledávky vzniklé na základě odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále pravomocně stanovených dalšími dvěma platebními výměry.

[44] S přihlédnutím k pravděpodobnosti uspokojení uvedených daňových pohledávek ze zástavy, jak vyplývá ze zjištění správce daně týkajících se stavu majetku stěžovatele a zástavních práv ho již zatěžujících, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nelze přisvědčit názoru stěžovatele, že by původní zástavní právo správce daně postačovalo k uspokojení daňových pohledávek za stěžovatelem. Je též nutné v daném ohledu podotknout, že z původních zástav by bylo možné uspokojit pouze daňovou pohledávku, která byla zástavním právem k movité věci a k nemovitým věcem zajištěna, nikoliv daňové pohledávky vzniklé na základě dalších dvou platebních výměrů. Postup finančních orgánů přitom byl srozumitelně a úplně odůvodněn. S ohledem na uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v daném případě nelze zástavní právo zřízené k hromadné věci stěžovatele v podobě jeho obchodního závodu považovat za nepřiměřené.

## V.

### Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi či účastníkům, kteří ve věci úspěch neměli. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady v tomto řízení nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. ledna 2020

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu