



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Ing. J. Z.**, zastoupený JUDr. Vladimírem Jaškem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Pařížská 67/11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2019, č. j. 9 Af 2/2017 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Dvěma rozhodnutími ze dne 14. 10. 2016, č. j. 45489/16/5100-41458-710158 a č. j. 45593/16/5100-41458-710158, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí ze dne 14. 3. 2016, jimiž Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 2 (dále též „správce daně“) zřídil zástavní právo k nemovitým věcem žalobce k zajištění neuhrazené daně ve výši 415 409,57 Kč.

II.

[2] Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného obsahově totožnými žalobami u Krajského soudu v Brně, který je usneseními ze dne 4. 1. 2017 postoupil Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“). Ten obě žaloby spojil ke společnému projednání a následně nadepsaným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že rozhodnutí žalovaného jsou přezkoumatelná a srozumitelná. Je z nich zcela zřejmé, proč bylo zástavní právo zřízeno

a proč byly odvolací námitky nedůvodné. Žalobce nadto polemizoval se závěry žalovaného toliko v obecné rovině. Nespecifikoval, v jakých případech správce daně nesprávně vyměřil daň, jaké finanční prostředky stržené v rámci exekuce neodečetl od daňových nedoplatků, a na jakých účtech „záměrně“ ponechal finanční prostředky. Tyto namítané skutečnosti ani nijak nedoložil. Městský soud se proto nemohl danými obecnými námitkami blíže zabývat. Doplnil však, že správnost výše daňových nedoplatků není předmětem řízení ve věci rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Krom toho tato rozhodnutí reflektovala výši daňové povinnosti, jak byla pravomocně stanovena v odvolacím řízení. Žalobcem vedené soudní řízení ve věci daňové povinnosti nemůže mít vliv na zákonnost zajišťovacího rozhodnutí. Co se týče finančních prostředků, které byly strženy při daňové exekuci, žalovaný detailně popsal jednotlivé srážky, které byly zohledněny ve výši zajišťované daně. Odpovědnost za řádné sražení prostředků z účtů v souladu s exekučním příkazem přitom nese peněžní ústav. Správce daně není schopen ovlivnit výši peněžních prostředků, které mu budou tímto způsobem zaslány. Ani žádost daňového dlužníka o povolení splátek není zákonnou překážkou pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Žalobce nadto žádal o splátky opakovaně, přičemž podmínky předchozího rozhodnutí nedodržel. Městský soud zdůraznil, že žalobce měl v průběhu téměř čtyř let dostatek času k tomu, aby nedoplatky na dani dobrovolně uhradil. Jestliže tak neučinil, přistoupil správce daně zcela v souladu se zákonem nejen k zahájení daňové exekuce, ale též k zajištění neuhrazené daně formou zřízení zástavního práva. Nejednalo se o žádné překážky znemožňující žalobci jeho snahu o úhradu daňových nedoplatků. Z hlediska předmětu řízení jsou zcela irelevantní námitky proti samotným exekučním příkazům. Jedná se o samostatná a na sobě nezávislá řízení. Protože se správci daně nepodařilo dosáhnout úhrady dlužné daně ani nařízením exekuce příkázáním pohledávky z účtů žalobce, přistoupil k zajištění neuhrazené daně zřízením zástavního práva k nemovitým věcem ve vlastnictví žalobce. Souběh zajišťovacího a exekučního řízení daňový řád ostatně předpokládá. Není rovněž pravdou, že by ke dni vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva existoval přeplatek na dani z příjmů fyzických osob. Jednalo se o daňový bonus za rok 2015, který vznikl až po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva a který správce daně použil na umoření části neuhrazené daňové povinnosti žalobce. Stejně správce daně odečetl další částky, které byly strženy z bankovních účtů žalobce po vydání napadených rozhodnutí. Veškeré tyto změny výše neuhrazené daně je třeba zohlednit při případném výkonu zástavního práva. Z následné částečné úhrady dlužné daně, k níž došlo až po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, však nelze dovozovat nezákonnost těchto rozhodnutí.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že mu byla vyměřena nesprávná výše daňových nedoplatků, o čemž svědčí jeho aktivní obrana v odvolacím a soudním řízení. Zároveň nebyly odečteny všechny prostředky stržené z bankovních účtů, respektive na nich byla část prostředků ke dni vydání rozhodnutí záměrně ponechána. Městský soud pochybil tím, že aproboval závěry žalovaného založené na nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Dále se městský soud řádně nevypořádal s námitkami týkajícími se nezákonnosti exekučních příkazů, na jejichž základě byla

pokračování

zahájena daňová exekuce. Toliko odkázal na výsledky jiného soudního řízení. Nesprávně pak posoudil otázku, zda bylo v posuzované věci přiměřené zřídit zástavní právo k nemovitým věcem za situace, kdy bylo možné využít pro úhradu pohledávky správce daně jiné prostředky, pro stěžovatele méně zatěžující. Takový postup je podle stěžovatele v rozporu s § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení, případně aby zrušil též rozhodnutí žalovaného.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že správce daně zřídil zástavní právo za situace, kdy stěžovatel neuhradil řádně daňovou povinnost. Z 25 platebních výměrů přitom napadl odvoláním pouze 2 a výsledky odvolacího řízení byly promítnuty do rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Nadto je námitka nesprávného stanovení daně z hlediska předmětu řízení irelevantní. Stěžovatel rovněž nikdy nijak konkrétně nerozporoval rozsah úhrad nedoplatků z prostředků stržených z bankovních účtů ani nespecifikoval na nich údajně ponechané prostředky. Žalovaný doplnil, že zajišťované částky se mohou v průběhu času měnit např. v důsledku dobrovolných úhrad či úspěšného vymožení. Tyto skutečnosti však nemají vliv na samotnou zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Zohledňují se pouze v případě realizace zástavy. Dle žalovaného se městský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, včetně námitky poukazující na nezákonnost exekučních příkazů. Rovněž správně posoudil otázku přiměřenosti postupu správce daně. Zabýval se možností posečkání úhrady daně, její dobrovolnou úhradou i jejím vymožením. Je absurdní uvažovat vůbec o tom, že by zřízení zástavního práva mohlo být považováno za nepřiměřený prostředek za situace, kdy k dosažení cíle výběru daní nevedl ani jeden z nejinvasivnějších způsobů - daňová exekuce prováděná příkázáním pohledávky z účtu stěžovatele. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v nevypořádání žalobní námitky týkající se nezákonnosti exekučních příkazů z důvodu jejich duplicity. Není totiž pravdou, že by městský soud toliko odkázal na jiné řízení, které bylo vedeno u stejného soudu pod sp. zn. 10 Af 77/2015. Stěžovatel zcela přehlíží, že městský soud odkázal na rozsudek vydaný v uvedené věci, aby podrobně neopakoval důvody, pro které nelze považovat exekuční příkazy za duplicitní. Hlavní důvod, pro který se blíže námitkami nezákonnosti exekučních příkazů nezabýval, však městský soud uvedl o odstavec výše (32). Zcela jasně zde vysvětlil, že zákonnost exekučních příkazů není předmětem tohoto řízení, a příslušné

námítky jsou proto zcela irelevantní. Proto stěžovatele - nad rámec souzené věci - odkázal na výsledky řízení, jehož předmětem byly právě vydané exekuční příkazy. Rozsudek městského soudu je v tomto ohledu plně srozumitelný a řádně zdůvodněný. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

[8] Ze stejného důvodu, tj. pro irelevanci z hlediska předmětu řízení, se městský soud nezabýval ani údajným nesprávným vyměřením daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty, tj. zajišťovaných nedoplatků. Stěžovatel v tomto ohledu ostatně v kasační stížnosti prakticky pouze doslovně reprodukuje žalobní námitku, aniž by na argumentaci městského soudu jakkoliv reagoval. Takové kasační námítka jsou nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2020, č. j. 5 Azs 14/2020 - 23, ze dne 23. 9. 2020, č. j. 3 Azs 246/2019 - 26, ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 34/2018 - 33, ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 As 63/2020 - 31, či ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Ads 243/2020 - 1415). Pouze na okraj Nejvyšší správní soud dodává, že závěr městského soudu o nemožnosti napadat v zajišťovacím řízení věcnou správnost „zajišťovaného“ rozhodnutí, má plnou oporu v judikatuře (srov. např. městským soudem citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016 - 28, nebo ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 142/2019 - 39).

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti dále opakuje svou výtku, že správce daně řádně neodečetl z daňových nedoplatků všechny prostředky stržené z bankovních účtů a že na nich ke dni vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva záměrně ponechal peněžní prostředky. I těmito námitkami se však městský soud již řádně zabýval. Upozornil přitom stěžovatele na to, že dané námítka vedl ve zcela obecné rovině a nijak konkrétně nespecifikoval částky, které měly zůstat ze strany správce daně při odečtu z daňových nedoplatků opomenuty, resp. byly ponechány na bankovním účtu (a na kterém). Ani v kasační stížnosti přitom stěžovatel nenabízí k těmto tvrzením nějaká konkrétní. Stěžovatel opět prakticky doslovně opakuje svá žalobní tvrzení. Uvedení konkrétních kasačních námitek však nelze zpravidla nahradit zopakováním námitek uplatněných v předchozích podáních nebo pouhým odkazem na tato podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 - 74). Povinností stěžovatele tudíž je sdělit, z jakých důvodů závěry městského soudu (a to i skutkové) považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s jeho rozhodnutím. Obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Úkolem Nejvyššího správního soudu není nahrazovat činnost městského soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí žalovaného, jako kdyby rozsudek městského soudu neexistoval. Co se týče obecných skutkových výhrad stěžovatele, nelze odhlédnout rovněž od toho, že měl příležitost prokázat svá tvrzení při jednání, které městský soud ve věci nařídil. Žádné relevantní důkazní prostředky však k prokázání svých tvrzení nenabídl. K důkazu navrhl pouze bankovní výpisy, z nichž mělo plynout, že v *dalším* průběhu exekučního řízení byla velká část dluhu uhrazena. Tyto důkazní prostředky shledal městský soud s ohledem na obsah správního spisu a rozhodný skutkový stav nadbytečnými. V kasační stížnosti ostatně stěžovatel s tímto závěrem ani nijak nepolemizuje.

pokračování

[10] Zbývá tak posoudit otázku přiměřenosti dodržení principu přiměřenosti v případě zřízení zástavního práva k nemovitým věcem stěžovatele k zajištění jím neuhrazené daně. Dle stěžovatele bylo možné využít namísto zřízení zástavního práva jiných, pro něj méně zatěžujících prostředků. Žádné takové prostředky přitom v kasační stížnosti nespecifikuje.

[11] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vydal dne 21. 10. 2015 celkem 6 exekučních příkazů k vymožení částky 492 121,52 Kč a úroků z prodlení od uvedeného data do zaplacení. Těmito příkazy uložil šesti poskytovatelům platebních služeb, jako poddlužníkům, nevyplácet stěžovateli z účtu peněžní prostředky ani s nimi jinak nenakládat a tyto až do výše nedoplatku vyplácet na účet správce daně; to se týká i peněžních prostředků, které dojdou na dané účty do 6 měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučního příkazu. K nařízení daňové exekuce přistoupil správce daně poté, co se mu nepodařilo prostřednictvím předchozí daňové exekuce prováděné stejným způsobem vymoci na stěžovateli daňový nedoplatek ve výši 366 213,30 Kč (daňová exekuce byla nařízena exekučními příkazy ze dne 2. 12. 2013 a skončila podle § 190 odst. 2 daňového řádu uplynutím 6 měsíců ode dne doručení exekučních příkazů poddlužníkům). Na základě exekučních příkazů ze dne 21. 10. 2015 poukázali poskytovatelé platebních služeb správci daně následující částky: 323,33 Kč a 18,44 Kč dne 9. 11. 2015, 471,68 Kč dne 10. 11. 2015, 61,93 Kč dne 11. 11. 2015, 7 450,74 Kč dne 9. 12. 2015 a 397,55 Kč dne 22. 1. 2016, celkem tedy 8 723, 67 Kč. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydal správce daně dne 14. 3. 2016.

[12] Z uvedeného je zřejmé, že správce daně rozhodl o zřízení zástavního práva za situace, kdy u stěžovatele nadále evidoval splatné a vykonatelné nedoplatky na daních v řádu několika jednotek statisíců, které stěžovatel dobrovolně neuhradil. Rovněž opakovaná daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatelů platebních služeb, tedy nucený výkon rozhodnutí, přitom nevedla během 4 měsíců jejího trvání ani zdaleka k vymožení dlužné částky v celém rozsahu. Ke dni vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva vymohl správce daně pouze 8 723,67 Kč. Většina plateb byla přitom z účtů stržena bezprostředně po nařízení daňové exekuce (v listopadu 2015). Poté došlo pouze k dvěma platbám, přičemž od 22. 1. 2016 správce daně již žádnou platbu déle než 7 týdnů neobdržel.

[13] Za popsanych okolností se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem městského soudu, že podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem stěžovatele byly naplněny a že zřízení zástavního práva bylo zcela přiměřené okolnostem. Na přiměřenost zřízení zástavního práva nelze nahlížet perspektivou událostí, jež se odehrály *ex post* (po jeho zřízení), ale těch, které mu předcházely. Z výše provedeného popisu přitom jasně plyne, že správce daně neměl žádné rozumné indicie, na jejichž základě by se mohl domnívat, že daňové nedoplatky budou v dohledné době ze strany stěžovatele plně uhrazeny. Právě naopak. Jejich uhrazení v rozhodné době nic nenasvědčovalo. Správce daně na základě vydaných exekučních příkazů obdržel pouze zlomek dlužné částky a po prvotním stržení zůstatků na účtech probíhaly úhrady ve prospěch jeho účtu již jen zcela sporadicky. Stěžovatel nepředložil žádný rozumný a legitimní důvod, proč by se měl správce daně za popsanych okolností spoléhat na to, že tímto způsobem daňové exekuce bude daňový nedoplatek reálně do 6 měsíců (viz § 190 odst. 2 daňového řádu) umořen. Správce daně proto vydáním rozhodnutí

o zřízení zástavního práva nepochybil. Uplatnil svoji pravomoc k tomu účelu, k němuž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a nijak ze zákonných mantinelů při vydání napadených rozhodnutí nevybočil. Postupoval zcela v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu a za účelem zajištění úhrady daně zvolil legitimní způsob zajištění zřízením zástavního práva. Z ničeho neplyne, že by byl jeho postup v rozporu s principem přiměřenosti, jak jej vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 - 32: *„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 § 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.“* Stěžovatel ostatně např. ani nenamítal, že by správce daně zajistil majetek zjevně převyšující hodnotu neuhrazené daně, a to řádově.

[14] Nutno dodat, že zřízením zástavního práva nedochází k vlastnímu vymáhání neuhrazené daně, ale pouze k zajištění dluhu a jeho příslušenství za podmínek stanovených občanským zákoníkem tím, že v případě prodlení dlužníka s plněním jeho závazku se může zástavní věřitel (v daném případě správce daně) domáhat uspokojení své pohledávky ze zástavy. Zástavní právo tak primárně plní funkci zajišťovací, motivuje dlužníka k uhrazení dluhu a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat; až následně, pokud by nebyla neuhrazená daň vymožena či uhrazena, nastupuje funkce uhrazovací. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva také vlastníka věci nikterak neomezuje v jeho právu věc užívat a požívat. Dokonce ani právo nakládat s věcí není zástavním právem znemožněno. Naopak je třeba zdůraznit, že tím, že zástavní právo výrazně neomezuje výkon vlastnických práv, je institutem zajištění daně, který nejméně zatěžuje daňový subjekt a ještě umožňuje dosáhnout cíle správy daní.

[15] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[16] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 17. prosince 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu