



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **Trivanger, s. r. o.**, se sídlem V Podvrší 1361/2, 182 00 Praha 8, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Panská 895/6, 110 00 Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 81/2020-39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 81/2020-39, **se ruší** a věc se mu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, č. j. 56891-3/2020-900000-314 a rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 2. 10. 2020, č. j. 483380/2020-530000-42 a č. j. 483354/2020-530000-42 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Žalovaný svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně podaná proti prvostupňovým rozhodnutím Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“), kterými bylo zřízeno k zajištění nedoplatku ve výši 3 250 000 Kč z titulu pokuty uložené rozhodnutím Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský kraj a Zlínský kraj č. j. 32107/9.30/19-9 (dále jen „rozhodnutí inspektorátu práce“) ve znění rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce ze dne 2. 7. 2020, č. j. 2288/1.30/20-5 (dále jen „rozhodnutí

Státního úřadu inspekce práce“), zástavní právo k nemovitým věcem evidovaným na LV č. X v k. ú. Libeň, a dále k vozidlu PORSCHE CAYENNE S EB22 9YA, RZ: X.

[2] V **žalobě** žalobkyně zdůraznila, že stěžovatel nerespektoval usnesení krajského soudu ze dne 2. 10. 2020, č. j. 29 Ad 16/2020-93, kterým soud přiznal odkladný účinek správní žalobě proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce. Podle ní nebyly splněny zákonné podmínky pro zřízení zástavního práva, neboť daňový nedoplatek nebyl v okamžik vydání prvostupňových rozhodnutí splatný. Žalobkyně rovněž zdůraznila, že pokud byly účinky pokuty usnesením krajského soudu sistovány, nelze k jeho vymáhání ani zajištění konat žádné úkony dle daňového řádu.

[3] **Krajský soud** shledal žalobu důvodnou a zrušil rozhodnutí stěžovatele a současně též obě prvostupňová rozhodnutí. Krajský soud především řešil otázku, zda odkladný účinek žalobě přiznaný usnesením krajského soudu č. j. 29 Ad 16/2020-93 brání zajištění pohledávky z titulu pokuty uložené Státním úřadem inspekce práce. Dospěl přitom k závěru, že odkladný účinek žaloby je širší než pouhé odložení vykonatelnosti napadeného rozhodnutí; pojem „účinky“ ve smyslu § 73 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v sobě zahrnuje všechny možné důsledky, před kterými má být žalobkyně usnesením o přiznání odkladného účinku žalobě chráněna.

[4] Pro danou věc nebylo dle krajského soudu stěžejní, že v daňovém řádu je institut zajištění daně systematicky oddělen od části týkající se vymáhání daně. Podstatnější totiž, je, že zástavní právo je zřizováno v přímé souvislosti s rozhodnutím Státního úřadu inspekce práce, a že se toto zástavní právo jednoznačně negativně projevuje v právní sféře žalobkyně tím, že ji zásadním způsobem omezuje ve výkonu vlastnického práva. Svě úvahy odůvodnil též tím, že občanský soudní řád řadí zřízení soudcovského zástavního práva mezi způsoby výkonu rozhodnutí. Krajský soud považuje možnost zřízení zástavního práva na základě správního rozhodnutí za účinek spojený s právní mocí tohoto rozhodnutí (následek), jehož hrozba může být dle znění § 73 odst. 2 s. ř. s. důvodem pro přiznání odkladného účinku žalobě.

[5] Podle krajského soudu není možné zajištění dosud nesplatné daně přímo na základě § 170 daňového řádu. Stěžovatel pochybil, pokud odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím zamítl, ačkoli v době jeho rozhodování nabylo právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce. Krajský soud dále konstatoval, že přiznání odkladného účinku žalobě působí zpětně (*ex tunc*). Ačkoliv tedy celní úřad rozhodoval v době, kdy žaloba proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce neměla odkladný účinek, stěžovatel již měl v rámci odvolacího řízení zohlednit usnesení krajského soudu č. j. 29 Ad 16/2020-93. Proto měl stěžovatel na prvostupňová rozhodnutí hledět jako na nezákonná a tuto nezákonnost napravit.

[6] V **kasací stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že odkladný účinek přiznaný usnesením krajského soudu č. j. 29 Ad 16/2020-93 neumožňoval zajištění pohledávky z titulu pokuty uložené rozhodnutím Státního úřadu inspekce práce. Svůj názor stěžovatel opírá o rozhodnutí krajského soudu ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 Af 49/2013-84, z něhož plyne, že přiznáním odkladného účinku žalobě dle § 73 odst. 2 s. ř. s. dochází toliko k odkladu výkonu

pokračování

rozhodnutí; správce daně nemůže přistoupit k jejich vymáhání, avšak zajištění předmětných pohledávek zástavním právem je možné. Na tuto argumentaci však krajský soud nijak nereagoval.

[7] Podle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně vyložil § 170 odst. 1 daňového řádu. Zmíněné ustanovení nepodmiňuje zřízení zástavního práva odůvodněnou obavou správce daně z budoucí nedobytnosti, nebo značně obtížného budoucího vybrání daně, ani nestanoví povinnost zkoumat ekonomickou situaci daňového subjektu.

[8] Pojem „neuhrazená daň“ ve smyslu § 170 odst. 1 daňového řádu dle stěžovatele nelze zaměňovat s pojmem nedoplatek; aby se daň stala nedoplatkem, musí se jednat o částku daně, která nebyla dosud uhrazena a zároveň musí uplynout poslední den její splatnosti. Ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu hovoří o neuhrazené dani, přičemž tento institut nelze vykládat restriktivně tak, že se jedná o nezaplacenou daň, která je po dni splatnosti. V takovém případě by se zástavní právo změnilo na institut exekuční, nikoliv zajišťovací. To však odporuje mj. systematické daňového řádu, jenž zástavní právo řadí mezi instituty zajišťovací a nikoliv mezi instituty vymáhání daní. Stěžovatel shrnuje, že ke zřízení zástavního práva dle § 170 odst. 1 daňového řádu postačuje existence stanovené a neuhrazené (tedy nezaplacené) daně.

[9] Stěžovatel podotýká, že rozhodnutí celního úřadu o zřízení zástavního práva k nemovitostem a o zřízení zástavního práva k movitým věcem (prvostupňová rozhodnutí) byla vydána dříve, než krajský soud doručil žalobkyni usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce. V době rozhodování celního úřadu tedy neexistovalo omezení v podobě usnesení krajského soudu o přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce, a tedy neexistoval žádný důvod, proč by prvoinstanční rozhodnutí nemohlo být vydáno.

[10] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že přiznání odkladného účinku působí zpětně (*ex tunc*). Dle jeho názoru se účinky správního rozhodnutí v důsledku přiznání odkladného účinku žalobě pozastavují *pro futuro* počínaje okamžikem, kdy se usnesení soudu o přiznání odkladného účinku stane vykonatelným, a to až do chvíle, než bude soudem pravomocně rozhodnuto o merituu věci. Jde-li o následky suspenzivního účinku, vyvolaného přiznáním odkladného účinku žalobě, tyto rovněž směřují do budoucna. To platí i tehdy, pokud se právní účinky správního (napadeného) rozhodnutí již projeví; v takovém případě nemůže rozhodnutí o odkladném účinku ovlivnit to, co již podle vykonatelného správního rozhodnutí v mezidobí nastalo. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[12] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřená osoba s náležitým právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil též důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat touto námitkou, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje takovou vadu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, respektive jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Nutno zdůraznit, že otázku nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud posuzuje zdrženlivě (viz rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-23). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, nebo nesrozumitelností.

[16] V kasační stížnosti stěžovatel krajskému soudu vyčítá, že se nevypořádal s rozsudkem krajského soudu ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 Af 49/2013-84, na který odkázal jak ve svém rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoliv krajský soud zaujal o předmětné otázce opačný názor než stěžovatel, svůj postoj vysvětlil a své úvahy podpořil odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Tento postup se zdá zdejšímu soudu jako dostačující, neboť z napadeného rozsudku je zřejmé, k jakému závěru se krajský soud přiklonil a své úvahy též odůvodnil. Ačkoliv se tedy krajský soud nezabýval výše zmíněným rozhodnutím, pro posouzení toho, zda napadený rozsudek je či není přezkoumatelný, je směrodatné, jestli jej soud dostatečně odůvodnil, zda jsou jeho závěry konzistentní a logické vzhledem k použité argumentaci a zda výrok není v rozporu s odůvodněním; tyto požadavky napadený rozsudek splňuje. Zhodnocení toho, zda krajský soud rozhodl správně z hlediska merita věci, je již otázkou právního posouzení, kterou se kasační soud bude zabývat níže.

[17] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nevysvětlil, proč přistoupil ke zrušení též prvostupňových rozhodnutí. Z obsahu napadeného rozsudku je však zřejmé, že tento postup soud zvolil kvůli vlastnímu přesvědčení o tom, že v důsledku odkladného účinku, který byl usnesením krajského soudu č. j. 29 Ad 16/2020-93 přiznán žalobě proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce, neměla být tato rozhodnutí pro jejich nezákonnost vydána. Z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku je tedy zřejmé, proč krajský soud rozhodl o zrušení též prvostupňových rozhodnutí.

[18] Nutno uznat, že krajský soud nijak nerozvedl své úvahy o tom, že usnesení o odkladném účinku působí zpětně, tj. *ex tunc*. Krajský soud tento závěr toliko konstatoval, aniž by § 73 odst. 3 s. ř. s. podrobil výkladu, a to navzdory tomu, že tento závěr z dikce předmětného ustanovení jednoznačně nevyplývá. Nejvyšší správní soud tedy

pokračování

připouští, že v této dílčí části je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Jak však bude vysvětleno níže, otázka působení odkladného účinku z hlediska časového není pro posouzení merita této věci důležitá. Lze tedy shrnout, že uvedený dílčí deficit v odůvodnění krajského soudu nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[19] Spornou otázkou mezi žalobkyní a stěžovatelem zůstává, jaké následky plynou z usnesení o přiznání odkladného účinku o pokutě ve vztahu k rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Jinak řečeno, zda odkladný účinek přiznaný žalobě proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce brání zřízení zástavního práva celním úřadem za účelem zajištění uložené pokuty. Pro zodpovězení této otázky je nutné nejprve zjistit, jaké následky v dané věci vyvolalo usnesení o přiznání odkladného účinku č. j. 29 Ad 16/2020-93.

[20] Přiznání odkladného účinku žalobě má za následek prolomení obecného pravidla, že žaloba odkladný účinek nemá (§ 73 odst. 1 s. ř. s.). Jedná se o výjimečný institut, který sistuje účinky správního rozhodnutí, především pak možnost jeho výkonu. Jeho cílem je chránit žalobkyni před neodvratitelnou újmou, která by jí v důsledku výkonu rozhodnutí vznikla. Nutno zdůraznit, že přiznáním odkladného účinku soud nijak nepředjímá důvodnost žaloby. I přes přiznání odkladného účinku napadené rozhodnutí správního orgánu stále existuje (rozhodnutí o pokutě nebylo zrušeno) a formálně je též v právní moci, leč uložené povinnosti nelze vynucovat.

[21] Povinnost tvrdit a prokázat vznik nenahraditelné újmy má žalobce (§ 73 odst. 2 s. ř. s.). Ten je povinen předestřít konkrétní a individualizované tvrzení o tom, že mu v důsledku napadeného rozhodnutí vznikne nepoměrně větší újma než jiným osobám, a vysvětlit, v čem tato újma spočívá a uvést její rozsah (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2015, č. j. 2 As 218/2015-50). Důvodem pro přiznání odkladného účinku žalobě usnesením ze dne 2. 10. 2020, č. j. 29 Ad 16/2020-93 vzhledem k tvrzeným důvodům žalobkyně, byla ochrana před negativními projevy v její ekonomické sféře, které jí hrozily v důsledku případné okamžité úhrady uložené pokuty. Nejvyšší správní soud je proto přesvědčen o tom, že odkladný účinek žalobě byl přiznán za účelem ochrany žalobkyně před následky, které by u ní nastaly v důsledku okamžitého splnění povinnosti, jež jí byla žalobou napadeným rozhodnutím uložena. Tato povinnost spočívala v zaplacení uložené pokuty, což by pro žalobkyni mohlo mít v konečném důsledku likvidační konsekvence. Lze tedy shrnout, že odkladný účinek byl v tomto případě přiznán proto, aby dočasně osvobodil žalobkyni od povinnosti zaplatit uloženou pokutu, popř., aby zabránil výkonu předmětného rozhodnutí za pomoci vynucovacích nástrojů dle příslušných právních předpisů v případě, že by žalobkyně uloženou povinnost řádně a včas nesplnila dobrovolně.

[22] Tímto nejsou nijak popřeny závěry, jež Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-35, a na něž krajský soud odkazuje. Obecně vzato, má odkladný účinek ve smyslu § 73 s. ř. s. širší dopad, než na pouhou vykonatelnost rozhodnutí a je tomu tak i nyní. Stejně jako tomu bylo ve věci sp. zn. 7 Afs 354/2019, tak i nyní nebyla v důsledku přiznání odkladného účinku odložena pouze vykonatelnost napadeného rozhodnutí, ale též povinnost žalobkyně po dobu soudního řízení pravomocně uloženou pokutu zaplatit. Právě tyto dva následky jsou podstatou přiznání

odkladného účinku vůči pravomocnému rozhodnutí o přestupku. Má-li totiž žalobkyně povinnost prokázat, v čem spočívá *nepoměrně větší újma, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám* (viz § 73 odst. 2 s. ř. s.), musí odkladný účinek dopadat právě na ty následky rozhodnutí, kterým se žalobkyně svým návrhem na přiznání odkladného účinku snaží předejít.

[23] Odkladný účinek však v daném případě nijak nedopadá na možnost zřídit zástavní právo podle § 170 daňového řádu. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se tzv. správcovské zástavní právo řadí mezi zajišťovací instituty a nikoliv mezi nástroje daňové exekuce (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8 Afs 73/2019-84, na který dále navázal kasační soud rozsudkem ze dne 4. 6. 2021, č. j. 5 Afs 337/2020-64; tyto závěry byly potvrzeny usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2174/21 ze dne 20. 3. 2022). S ohledem na právě uvedené je nadbytečné zabývat se otázkou, zda odkladný účinek působí *ex tunc*, či *ex nunc*.

[24] Zástavní právo má funkci zajišťovací a uhrazovací. Zajišťovací funkce se projevuje tím, že motivuje dlužníka k uhrazení dluhu a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat; až následně, pokud by nebyla neuhrazená daň vymožena či zaplacená, nastupuje funkce uhrazovací. Tyto dvě funkce je nutné od sebe odlišovat, neboť zřízení zástavního práva automaticky nevede k jeho realizaci, tj. zpeněžení zástavy a uspokojení věřitele z výtěžku prodeje.

[25] Stěžovatel přiléhavě upozorňuje na to, že zástavní právo je systematicky řazeno k zajišťovacím institutům do Hlavy V. a Dílu 4. Naproti tomu způsob vymáhání daní upravuje daňový řád v Hlavě V., Dílu 5; mezi způsoby, kterými správce daně může vymáhat nedoplatek, patří daňová exekuce, či exekuce prostřednictvím soudního exekutora, popř. prostřednictvím insolvenčního řízení, nebo přihlášením do veřejné dražby. Výkon daňové exekuce je taxativně vyjmenovaný v § 178 odst. 5 daňového řádu, který zřízení zástavního práva ve výčtu neobsahuje. Prodej nemovitých či movitých věcí je institutem exekucním zařazený do Hlavy V., Dílu 5. a Oddílu 3. Zřízení zástavního práva přitom není nutnou podmínkou k nařízení prodeje nemovitých věcí. Dle § 178 odst. 1 a 2 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, jehož výrok mimo jiné musí obsahovat odkaz na exekuční titul. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva opět nepatří mezi exekuční tituly, které jsou vyjmenované v § 176 odst. 1 daňového řádu.

[26] Z výše uvedeného vyplývá, že zástavní právo nelze zaměňovat s daňovou exekucí, respektive jej nelze řadit k nástrojům pro vymáhání daní dle § 175 a násl. daňového řádu. Zřízení zástavního práva nemá za následek výkon rozhodnutí, na jehož základě byla v přestupkovém řízení uložena pokuta. Tímto Nejvyšší správní soud nepopírá, že zástavní právo a daňová exekuce (resp. vymáhání daní) jsou v jistých ohledech blízkými instituty. Nebude-li totiž zajištěný daňový nedoplatek daňovým subjektem uhrazen, bude následně s vysokou pravděpodobností přistoupeno právě k daňové exekuci, k čemuž může dojít zpeněžením zástavy. Implicitním atributem zástavního práva je však jeho proporcionalita, kterou je nutné vnímat i v tom smyslu, že v takovém případě ještě nedochází k vlastní exekuci a zbavení vlastnických práv daňového subjektu k jeho majetku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-35). Zřízením zástavního práva tudíž nedochází k vlastnímu vymáhání neuhrazené daně. Rozhodnutí

pokračování

o zřízení zástavního práva neomezuje vlastníka věci v jeho právu věc užívat a požívat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 142/2019-39).

[27] Krajský soud přirovnal institut zástavního práva k daňové exekuci; své úvahy opřel o rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54 a rozsudek ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-442009. Jde-li o prvně zmíněný rozsudek rozšířeného senátu, v něm se kasační soud zabýval tím, zda je rozhodnutí o odvolání proti zřízení zástavního práva podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků rozhodnutím předběžné povahy, či nikoliv, a zda je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Pokud jde o rozsudek devátého senátu, v něm Nejvyšší správní soud především řešil otázku rozsahu přezkumu exekučního titulu. Ani v jednom ze zmíněných rozhodnutí se Nejvyšší správní soud nijak nevyjadřoval k možnosti zřídit zástavní právo, přestože v předcházejícím řízení o přestupku byl přiznán žalobě odkladný účinek. Rovněž z těchto rozhodnutí neplyne závěr, že zástavní právo je svou povahou *de facto* dalším nástrojem pro vymáhání daní. Odkaz krajského soudu proto není nepřiléhavý.

[28] Stěžovatel dále vznáší řadu námitek týkajících se výkladu § 170 odst. 1 daňového řádu krajským soudem.

[29] Z předloženého správního spisu vyplývá, že žalobkyně byla rozhodnutím inspektorátu práce uznána vinnou ze spáchání přestupku dle § 140 odst. 1 písm. c) zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění účinném v rozhodné době; za toto deliktní jednání jí byla uložena pokuta ve výši 3 750 000 Kč. Státní úřad inspekce práce k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak, že pokutu snížil na částku 3 250 000 Kč; zároveň prodloužil lhůtu splatnosti pokuty z 30 na 90 dnů od právní moci rozhodnutí; ta nastala dne 2. 7. 2020. Podle § 33 odst. 2 daňového řádu platí, že lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Lhůta ke splnění dané povinnosti počala běžet dnem 3. 7. 2020 a poslední den splatnosti nastal ve středu 30. 9. 2020. Uvedené vyplývá rovněž z vyrozumění o nedoplatku ze dne 1. 10. 2020, jež bylo žalobkyni celním úřadem zasláno.

[30] Nejvyšší správní soud považuje za nesporné, že ke dni vydání prvostupňových rozhodnutí (2. 10. 2020) byla daň splatná a usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě o uložení pokuty, které nabylo právní moci dne 5. 10. 2020, na tuto skutečnost nemohlo mít vliv. Dle § 170 odst. 1 daňového řádu je podmínkou pro zřízení zástavního práva neuhrazená daň, kterou se zcela jistě rozumí též daň, u níž uběhl den splatnosti a dosud nebyla uhrazena, tj. daňový nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že zřízení zástavního práva dle § 170 odst. 1 daňového řádu není podmíněno odůvodněnou obavou správce daně z budoucí nedobytnosti, nebo značně obtížného budoucího vybrání daně. Nic takového z předmětného ustanovení nevyplývá. Celnímu úřadu nic nebránilo v tom, aby zástavní právo zřídil. Usnesení krajského soudu o odkladném účinku č. j. 29 Ad 16/2020-93 především brání vykonatelnosti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce a tím brání rovněž realizaci zástavního práva prodejem zajištěných věcí; k tomu by však mohlo dojít až ve fázi výkonu rozhodnutí, tj. v rámci daňové exekuce. Samotná možnost zřízení zástavního práva však nebyla dotčena.

[31] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zástavní právo vzniklo dle § 170 odst. 4 daňového řádu prokazatelně před vydáním usnesení o odkladném účinku, přičemž přiznání odkladného účinku již v žádném případě nemohlo na jeho zákonném vzniku ničeho (zpětně) změnit.

[32] S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se rozsáhlou kasační argumentací stěžovatele týkající se toho, zda pro zřízení zástavního práva postačí neuhrazená daň, která je evidovaná na osobním daňovém účtu daňového subjektu a u níž zároveň nenastala splatnost. Takové úvahy by byly pro nyní souzenou věc irelevantní a zůstaly by v rovině teoretického výkladu bez praktického dopadu.

[33] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je důvodná, a proto nezbývá, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 s. ř. s. V něm bude krajský soud vázán právní názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

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

V Brně dne 20. ledna 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu