



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **KOPALEN, s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Roháčova 188/37, zastoupené JUDr. Janem Kubálkem, Ph.D, advokátem se sídlem Praha 1, Opatovická 159/17, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 2. 2023, č. j. 61 Af 1/2022-46,

**t a k t o :**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný rozhodnutími ze dne 10. 12. 2021, č. j. 46078/21/5100-41456-711929 a č. j. 46178/21/5100-41456-711929 změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2020, č. j. 2349871/20/2201-80542-301583 a č. j. 2349030/20/2201-80542-301583, jimiž bylo za účelem zajištění daňové pohledávky v celkové výši 5 281 010 Kč (žalobkyně ke dni 10. 12. 2020 neuhradila daň z přidané hodnoty

splatnou dne 3. 12. 2020 a daň z nemovitých věcí splatnou dne 30. 11. 2020), zřízeno zástavní právo k movité věci a nemovitostem žalobkyně (konkrétně k osobnímu automobilu MERCEDES-BENZ, registrační značky 6C7 9236 a pozemkům žalobkyně v katastrálním území Libnič parc. č. 11/5, 473/2 a dále k pozemku parc. č. 473/81, jehož součástí je stavba č. p. 165); změna se týkala části obsahujících výčet neuhrazených daňových povinností, ve zbytku bylo ponecháno prvoinstanční rozhodnutí beze změny.

[2] Proti rozhodnutím žalované brojila žalobkyně u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobami; krajský soud je shora označeným rozsudkem jako nedůvodné zamítl.

[3] V odůvodnění svého rozsudku krajský soud předně uvedl, že žalobkyně značnou část žalobních námitek ponechala pouze v obecné rovině, čemuž odpovídá i rozsah jejich vypořádání. K namítané *zmatečnosti* krajský soud uvedl, že žalobkyně neuvedla, v čem ji spatřuje. Pokud jde o tvrzenou předčasnost vydání prvoinstančních rozhodnutí z důvodu dosud probíhajícího soudního řízení ve věci stanovení daňové povinnosti, krajský soud konstatoval, že tato skutečnost neznamená, že by správce daně musel se zřízením zástavního práva vyčkávat výsledku soudního rozhodnutí. I kdyby bylo soudem rozhodnutí ve věci samotné daňové povinnosti zrušeno, stále platí, že v nynější věci musí soud vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.

[4] Jako nedůvodnou vyhodnotil krajský soud též námitku nepřezkoumatelnosti. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že správce daně nedostatečně odůvodnil, proč zvolil právě shora uvedené způsoby zajištění, zda neexistoval vhodnější způsob a z jakého důvodu se tak stalo. Nezdůvodnil taktéž přiměřenost a naléhavost takového postupu vůči žalobkyni. Krajský soud uvedl, že rozhodnutí správce daně jsou sice stručná a uvedeným otázkám se nevěnují, tento nedostatek však zhojil ve svých rozhodnutích žalovaný v odstavcích 19 a 20 odůvodnění svých rozhodnutí. Žalovaný navíc s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že princip přiměřenosti má chránit daňový subjekt toliko před zjevnými excesy v postupu daňových orgánů. Vedle hodnoty zajištěného dluhu pak vzal v potaz i skutečnost, že zřízení zástavního práva představuje nejmírnější zajišťovací prostředek dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a taktéž zohlednil, že na zajištěných nemovitostech vázla další zástavní práva s výhodnějším pořadím. Jakkoli daňové orgány explicitně neprovedly odhad hodnoty zástavy, samo o sobě to zrušení žalobou napadených rozhodnutí neopodstatňuje. Žalovaný uvedl, že zřízení zástavního práva činnost žalobkyně nijak výrazně neomezuje, a nebyl tak ani důvod, pro který by se měl podrobněji zabývat její finanční situací.

[5] Krajský soud nepřijal též argumentaci stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Uvedl, že veškerá žalobní argumentace v této souvislosti směřuje ke zpochybnění samotného stanovení daňové povinnosti. Žalovaný však přílehavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 214/2020-54, dle něhož *„v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost ‚zajišťovaného‘ rozhodnutí (zde dodatečného platebního výměru na daň z příjmů), neboť k tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky směřující proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň vyměřena“*.

[6] Námitkám porušení zásady přiměřenosti a zjevné nespravedlnosti výkonu rozhodnutí správce daně krajský soud rovněž nepřisvědčil. K námitce porušení zásady

pokračování

přiměřenosti (potažmo zdrženlivosti) uvedl, že žalobkyně v tomto ohledu v podstatě nic konkrétního nenamítá; není tak ani patrné, v čem by tato nepřiměřenost měla spočívat. Krajský soud poukázal na již žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, dle něhož princip přiměřenosti 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.“ Žalovaný dle názoru krajského soudu správně uvedl, že samotné zřízení zástavního práva ekonomickou činností žalobkyně v podstatě nikterak zásadně nelimituje. Jakkoli by taková úvaha v obecné rovině postačovat nemusela, v nynější věci nelze přehlédnout, že na zastavených nemovitostech dřívější zástavní práva již vázla. Dopad rozhodnutí správce daně v podobě zřízení zástavního práva jako dalšího v pořadí je tak již zanedbatelný. Není rovněž patrné, jak konkrétně by mohlo činnost žalobkyně ovlivnit zřízení zástavního práva k osobnímu vozidlu.

[7] Dále krajskému soudu nebylo zřejmé, jaký mírnější zajišťovací institut měl správce daně dle žalobkyně zvolit, pokud i pouhé zřízení zástavního práva ke shora uvedeným věcem na neuhrazenou daň ve výši přesahující 5 milionů korun považuje za nepřiměřené. Z ničeho neplyne (a žalobkyně to ani netvrdí), že by hodnota zastavených věcí jakkoli (či dokonce výrazně) převyšovala částku neuhrazené daně. Taktéž z pohledu hodnoty zástavy je velmi podstatná skutečnost, že správce daně zřídil zástavní právo vedle jednoho osobního vozidla ke třem nemovitostem, které však již byly zatíženy zástavními právy s dřívějším pořadím, což efektivitu zástavního práva pro účely zajištění daně velmi podstatně omezuje. Žalobkyně popsala svou situaci způsobenou pandemií nemoci COVID-19, avšak neuvedla, jak se tato argumentace vztahuje k nyní projednávané věci. Krajský soud opět pouze konstatoval, že zřízení zástavního práva žalobkyni v ekonomické činnosti významně nebrání.

[8] Ke zbylým námitkám porušení zásad daňového řízení a povinností správce daně, žalobkyně pouze odkázala na některá ustanovení daňového řádu („§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3, § 8 a další“). Krajský soud poznamenal, že pouhý poukaz na porušení zákonných ustanovení nelze považovat za řádně uplatněný žalobní bod; takto formulované námitky neumožňují věcný přezkum.

[9] Až v replice k vyjádření žalovaného žalobkyně nově namítla, že žalovaný nemohl napravit pochybení správce daně spočívající v uvedení nesprávných dat vydání rozhodnutí, jimiž stanovil daňovou povinnost žalobkyně. Tuto námitku krajský soud vyhodnotil jako opožděnou a pouze obecně poznamenal, že žalovaný nikterak nevybočil z limitů stanovených v § 114 až § 116 daňového řádu, upravujících postup odvolacího orgánu.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně, dále jen „stěžovatelka“ kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka především setrvává na své námitce, že rozhodnutí o zřízení zástavních práv, včetně rozhodnutí žalovaného, jsou nesprávná, nezákonná a nepřezkoumatelná. Napadený rozsudek považuje za nedostatečně odůvodněný, protože se krajský soud nevypořádal s porušením povinností správce daně vyplývajících zejména z ustanovení § 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3, § 8 daňového řádu, jak to uvedla již v žalobě.

[12] Stěžovatelka se domnívá, že v rámci namítané *zmatečnosti*, má krajský soud přihlížet též k procesním vadám, které jsou ze spisu zřejmé. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že správce daně vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva na základě nesprávně označených rozhodnutí o stanovení daně. Tato vada nemohla být zhojena v rámci změny prvostupňových rozhodnutí. Krajský soud též pochybil, pokud uvedenou argumentaci považoval za dosud neuplatněný žalobní bod. Stěžovatelka souhlasí s jeho názorem, že rozhodnutí o zřízení zástavních práv jsou velice stručná a nevěnují se stěžovatelkou uvedeným otázkám; správce daně tedy zejména nedostatečně odůvodnil, proč zvolil právě dané způsoby zajištění, nezabýval se tím, zda neexistoval přiměřený vhodnější způsob zajištění apod. Krajský soud ale dospěl k nesprávnému závěru, že výše vytykané skutečnosti nezpůsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Je nezbytné vzít v úvahu skutečnost, že tato rozhodnutí jsou zásahem do vlastnického práva a jako taková musí být právně bezvadná a řádně odůvodněna.

[13] Dále stěžovatelka namítá, že se žalovaný i krajský soud nedostatečně vypořádali s námitkami stran porušení zásady přiměřenosti. Pokud nebyla zhodnocena finanční situace stěžovatelky, nemohlo být přistoupeno k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva; tato rozhodnutí jsou proto nesprávná a nezákonná.

[14] Stěžovatelka rovněž uvádí, že mělo být přihlédnuto k tomu, že daňová povinnost, na základě které byla vydána napadená rozhodnutí, nebyla doposud nezvratně stanovena. V současné době je stran uvedené daňové povinnosti vedeno řízení před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 30/2023. Výsledkem tohoto řízení může být nejen skutečnost, že žalovaným vydaná rozhodnutí o zřízení zástavního práva „*pozbydou hmotněprávní titul*“, ale stěžovatelce bude navíc svědčit nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že zde nebyl důvod, pro který se měl žalovaný podrobněji zabývat její finanční situací, a že není zřejmé, jaký mírnější zajišťovací institut měl správce daně zvolit. Dle stěžovatelky správce daně disponuje jinými nástroji se zajišťovací funkcí, jejichž využití by mělo být zváženo před tím, než dojde k zásahu do vlastnického práva daňového subjektu (například splátkový kalendář nebo ručení třetí osobou). K principu proporcionality stěžovatelka cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, dle kterého dodržení principu proporcionality v případě zřízení zástavního práva znamená, že je nutno porovnávat hodnotu zastavované věci s výší neuhrazené daně tak, aby nedošlo ke zjevnému nepoměru mezi těmito dvěma veličinami. Žalovaný k porovnávání hodnoty zastavované věci s výší neuhrazené daně v daném případě vůbec nepřistoupil. Jeho uvedená úvaha o počtu zajišťovaných věcí ničeho nevypovídá o hodnotě zajišťované věci a jejím poměru k výši daňové povinnosti. Žalovaný se tedy nezabýval hodnotou zajišťované věci (případně potenciálního výnosu z jejího zpeněžení).

pokračování

[16] Žalovaný v podrobném vyjádření ke kasační stížnosti předeslal, že považuje napadený rozsudek za zákonný a námitky stěžovatelky za nedůvodné. Poukázal na § 75 odst. 2 a § 71 odst. 2 s. ř. s. a nemožnost rozšiřovat žalobu o nové žalobní body, přičemž námitka, podle které nemohl žalovaný z pozice odvolacího orgánu vady rozhodnutí o zřízení zástavního práva odstranit, byla uplatněna až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Navíc, rozhodnutí o zřízení zástavního práva tvoří jeden celek s případným rozhodnutím o odvolání a mohou být v odvolacím řízení měněna. Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou, že nebyly dostatečně vypořádány námitky ohledně přiměřenosti a zdrženlivosti, pokud jde o dopady pandemie koronaviru COVID-19 a ekonomické situace stěžovatelky.

[17] Skutečnost, že ve věci daňové povinnosti, jejíž úhrada byla zajištěna zástavním právem, je dosud vedeno řízení před správními soudy, nemá dle žalovaného vliv na zákonnost žalobami napadených rozhodnutí. Proti argumentaci, kterou krajský soud výše uvedený právní názor odůvodnil, stěžovatelka nikterak nebrojí, pouze obecně uvádí, že správní soud měl k výše uvedenému *přihlédnout*. Podmínkou pro zřízení zástavního práva je existence pravomocně stanovené daně, nikoliv daně „*nezvratně stanovené*“. Samotné zřízení zástavního práva coby zajišťovacího institutu z povahy věci nemá za následek nevratný zásah do majetkových poměrů daňového subjektu. Stěžovatelka má patrně za to, že zhoršení ekonomické situace (v důsledku pandemie onemocnění COVID-19) představuje skutečnost, která brání zřízení zástavního práva k zajištění dosud neuhrazené daně; taková úvaha nemá oporu v daňovém řádu. Zejména je však žalovaný přesvědčen o vhodnosti zajištění neuhrazené daně zástavním právem právě v případě zhoršení ekonomické situace daňového subjektu. Princip proporcionality, tj., aby nedošlo ke zjevnému nepoměru hodnoty zastavované věci k výši neuhrazené daně, byl žalovaným v žalobou napadených rozhodnutích respektován. Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[18] Stěžovatelka v reakci na vyjádření žalovaného zaslala soudu doplnění kasační stížnosti, ve kterém setrvala na svých předchozích námitkách. K námitce *zmatečnosti* doplnila odkaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003-39, z nějž dovozuje, že měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit, neboť se jedná o vadu ze spisu zřejmou. K principu proporcionality doplnila odkaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54, a uvedla, že považuje za nesprávné tvrzení žalovaného, že není namístě podrobněji zjišťovat hodnotu zastavených věcí.

[19] Žalovaný v replice doplnil, že ani z odkazovaného rozsudku druhého senátu Nejvyššího správního soudu nelze dovodit povinnost krajského soudu přihlédnout ke každé procesní vadě, která je zřejmá ze spisu, ale pouze k takové, která by bránila přezkoumání rozhodnutí. To však není tento případ, kdy vada byla odstraněna v rámci odvolacího řízení. K povinnosti porovnat hodnotu zastavené věci a výši neuhrazené daně žalovaný trvá na tom, že úvahu o přiměřenosti zástavního práva lze učinit i bez výslovného vyčíslení odhadované hodnoty zastavených věcí. Stěžovatelka navíc konkrétní hodnotu zastavených věcí netvrdila a neprokazovala.

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se musel předně zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem dalšího přezkumu. Při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí lze vycházet z ustálené judikatury Ústavního soudu (například nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, například nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, in [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán či soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. O nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak lze hovořit typicky v případech, kdy správní orgán či soud opomene na námítku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námítkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelený právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, který konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námítek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

[23] Nyní napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, či ze dne 29. 4. 2010,

pokračování

č. j. 8 As 11/2010-163). Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[24] V projednávané věci stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že rozsudek krajského soudu není dostatečně odůvodněn, jelikož se nevypořádal s jí namítaným porušením „§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3, § 8 a další daňového řádu“. K tomu lze uvést, že krajský soud uvedené žalobní tvrzení nepřehlédl a věnoval se mu v odst. 50 odůvodnění napadeného rozsudku, nicméně je nepovažoval za řádně uplatněný žalobní bod, umožňující věcný přezkum rozhodnutí žalované. Uvedený postup je zcela v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Otázkou náležitého vymezení žalobních bodů se Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již zabýval opakovaně. Jeho rozšířený senát se například v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. [835/2006](#) Sb. NSS, vyjádřil tak, že *„[l]ičení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. [...] Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“* (zvýrazněni – i dále v textu – doplněno). Na tyto závěry navázal rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, na nějž odkázal také krajský soud. V něm rozšířený senát uvedl, že je nutné „za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož by i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymežit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.“ V rozsudku ze dne 24. 5. 2016, č. j. 4 Azs 47/2016-41, pak Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že za žalobní bod nelze považovat „*pouhý výčet ustanovení správního řádu a zákona [...], které měl žalovaný porušit, a obecné tvrzení, že žalovaný nedostal zásadám správního řízení, zjištěný skutkový stav nesprávně právně kvalifikoval a neposoudil jej podle § 12 zákona o azylu*“. Je tedy zřejmé, že pouhý odkaz na ustanovení právního předpisu, který měl být postupem správního orgánu porušen, bez toho, že by jej žalobce (zde stěžovatelka) alespoň v minimální míře propojil s popisem skutkového děje, nelze považovat za žalobní bod (viz též usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 10 Azs 65/2017-72 a na něj navazující usnesení ze dne 18. 4. 2018, č. j. 10 Azs 65/2017-83). Lze tak uzavřít, že pokud krajský soud nepovažoval pouhý výčet ustanovení daňového řádu za řádně uplatněný žalobní bod a uvedenou „argumentací“ se věcně nezabýval, postupoval v souladu s ustálenou rozhodovací praxí kasačního soudu.

[25] Nejvyšší správní soud s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné dále připomenout, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby tedy byla způsobilá věcného projednání, musí v ní stěžovatelka cíleně reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho argumentaci (srov. usnesení tohoto soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Nepostačuje, je-li kasační stížnost pouhým opakováním žalobních námitek. Převzít do kasační stížnosti argumentaci ze žaloby je možné, avšak pouze v rámci cílené polemiky se závěry krajského soudu, případně v rámci poukazu na to, že argumentace v žalobě nebyla krajským soudem vypořádána (a jeho rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné). Účelem kasační stížnosti není ještě jednou, před vyšší instancí, opakovat vypořádání žalobních bodů, kterými se již zabýval krajský soud, nýbrž polemizovat se závěry samotného krajského soudu, a tím prověřit jejich zákonnost (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, a judikaturu citovanou v jeho odstavci [140], usnesení ze dne 23. 11. 2022, č. j. 3 Afs 207/2020 - 74 a ze dne 24. 1. 2023, č. j. 10 Afs 132/2021 - 38, nebo rozsudek ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022 - 47). Nejvyšší správní soud dále uvádí, že „*podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku*“ (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 2 Afs 32/2021-36, a ze dne 10. 6. 2021, č. j. 7 As 20/2021-72). Jelikož stěžovatelka v převážné většině kasační stížnosti nevede argumentaci proti závěrům krajského soudu vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozsudku, nýbrž jen bez dalšího opakuje (parafrázuje) žalobní argumentaci, která již byla krajským soudem řádně vypořádána, a vyjadřuje s ní pouze nijak neodůvodněný nesouhlas, nebo (stejně jako v podané žalobě) se často uchyluje k obecným floskulím, aniž by blíže individualizovala konkrétní dopady rozhodnutí vydaných v dané věci do jejích veřejných subjektivních práv, budou stížnostní body vypořádány optikou výše uvedených závěrů, tedy spíše obecně.

[26] Nejprve je vhodné vypořádat námitku zmatečnosti řízení před krajským soudem. K výkladu tohoto pojmu v oblasti správního soudnictví se Nejvyšší správní soud vyjádřil zejména v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 29/2008-50, kde uvedl, že „[p]od tento pojem [...] v řízení podle soudního řádu správního spadají jen vady taxativně vypočtené v zákoně – tedy případy, kdy chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce. (srov. naproti tomu občanský soudní řád, který pod zmatečnost zahrnuje i jiné porušení procesních práv účastníka – konkrétně práva jednat před soudem podle § 229 odst. 3 o. s. ř. Definice zmatečnosti v soudním řádu správním je však komplexní, a ostatně soudní řád správní nepřipouští ani přiměřené použití ustanovení čtvrté části občanského soudního řádu, v níž je upravena žaloba pro zmatečnost, resp. vymezen pojem zmatečnost.)“ Z uvedeného je evidentní, že stěžovatelkou namítaná vada, podle které krajský soud nesprávně vyhodnotil její námitku, dle které žalovaný nemohl „*napravit*“ vadná prvostupňová rozhodnutí, jako opožděnou, nemůže pojmově zakládat zmatečnost řízení před krajským soudem [kasační důvod dle § 103 odst. 1 c) s. ř. s.], za určitých okolností by však mohla naplnit znaky procesního pochybení soudu, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

pokračování

[27] Stěžovatelka zmatečnost řízení spojuje jednak s tvrzením, že její námitka, podle které žalovaný nemohl „napravit“ deficity prvostupňových rozhodnutí v odvolacím řízení, nebyla uplatněna opožděně (a měla být proto věcně projednána), jednak namítá, že tato vada daňového řízení je natolik závažná, že zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, protože měl krajský soud tuto skutečnost zohlednit *ex officio*, neboť jednoznačně plyne ze spisu.

[28] Pokud jde o otázku opožděnosti uvedené žalobní námitky, stěžovatelka se v kasační stížnosti omezila fakticky jen na prostý nesouhlas s uvedeným závěrem krajského soudu. Postačí proto uvést, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatelka podala žalobu dne 14. 2. 2022, tj. v poslední den lhůty (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož předmětnou námitku uplatnila až v doplnění žaloby ze dne 22. 2. 2023, učinila tak více než rok po uplynutí lhůty, po kterou měla možnost žalobu rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); z tohoto důvodu nebylo možné tuto námitku věcně projednat. Tomuto závěru není co vytknout; stěžovatelka jeho správnost věcně nerozporuje. S ohledem na uvedené nemůže být stěžovatelka logicky úspěšná ani s rozvedením této námitky v podané kasační stížnosti.

[29] Co se týče povinnosti krajského soudu přihlídnout *ex officio* (tzn. i bez řádného uplatnění odpovídající námitky) k některým procesním pochybením, která zatížila předcházející správní řízení, krajský soud má tuto povinnost pouze pokud jde o nicotnost (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) či nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí; jinými vadami řízení se může zabývat jen v mezích žalobních bodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 3 As 220/2020-30). Stěžovatelkou naříkaná vada však nedosahuje ani intenzity nepřezkoumatelnosti ani nicotnosti a představuje toliko chybu spočívající v uvedení data účinnosti rozhodnutí o stanovení daně, namísto data jejich vydání; k uvedeným rozhodnutím o stanovení daně bylo uvedeno správné číslo jednacích spolu s vyčíslenou daňovou povinností, protože bylo možné identifikovat, o jaká konkrétní rozhodnutí správce daně se jedná. Tato vada pak byla žalovaným v odvolacím řízení napravena. I pokud by byl takový postup v odvolacím řízení vyloučen, nešlo by o žádný z výše uvedených důvodů, pro které by měla být přezkumná pravomoc soudu aktivována z moci úřední. Krajský soud tak nezatížil řízení ani jinou vadou dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[30] Stěžovatelka setrvává také na svých žalobních tvrzeních, podle kterých se žalovaný a potažmo krajský soud nesprávně vypořádali s námitkou porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti. Jejich porušení shledává v tom, že daňové orgány vedle pandemie COVID-19 nezohlednily její finanční situaci a nezabývaly se možností využití mírnějšího zajišťovacího institutu (splátkový kalendář nebo ručení třetí osobou). K zásadě proporcionality také uvádí, že dle judikatury tohoto soudu je povinností daňových orgánů porovnat hodnotu zastavované věci s vyšší neuhrazené daně, což se v nyní projednávané věci nestalo. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný tuto vadu zhojil v odst. 19 a 20 svých rozhodnutí.

[31] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že obsahově totožné námitky stran porušení zásad přiměřenosti a zdrženlivosti již vypořádal krajský soud a kasační soud se s jeho závěry ztotožňuje. Stěžovatelka ostatně kromě opakování žalobní argumentace pouze obecně

zpochybňuje krajským soudem vyslovené závěry, aniž by předložila konkrétní polemiku s nosnými argumenty napadeného rozsudku.

[32] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, na který odkazoval jak krajský soud, tak stěžovatelka, vyplývá, že „[p]rincip 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 rádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.“ Z citovaného rozsudku je zřejmé, že dodržení principu proporcionality v případě zřizování zástavního práva znamená, že je nutno porovnávat hodnotu zastavované věci s výší neuhrazené daně tak, aby nedošlo ke zjevnému nepoměru mezi těmito dvěma veličinami. Neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek zjevně převyšující hodnotu neuhrazené daně, a to řádově. Krajský soud však v návaznosti na výše citované závěry rozvedl, z jakých důvodů byla dle jeho názoru zásada přiměřenosti v daném případě naplněna a proč nedošlo k porušení § 5 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud připomíná, že zástavním právem zajištěná daňová povinnost stěžovatelky přesahující částku 5 milionů Kč nepředstavuje pohledávku v bagatelní výši, u které by mohl správce daně rezignovat na snahu o zabezpečení její úhrady. Povinností správce daně je učinit dostatečné kroky k zabezpečení úhrady daně. Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva na nemovitostech, na nichž již vázla další zástavní práva k zajištění jiných stěžovatelčiných dluhů, nepředstavuje dle Nejvyššího správního soudu nepřiměřený a již vůbec ne excesivní zásah do práv stěžovatelky. Jako zjevný exces nelze vyhodnotit ani zřízení zástavního práva k motorovému vozidlu. Stěžovatelka navíc ani neuvádí, že by hodnota zastavovaných nemovitostí a motorového vozidla řádově převyšovala zajišťovanou částku. Jí odkazovaný rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54, nadto ve svých závěrech nejde nijak nad rámec předchozí judikatury ohledně poměrování hodnoty zastavované věci a zajišťované daňové povinnosti, a nelze z něj jakkoli dovozovat povinnost správce daně podrobně zjišťovat hodnotu zastavovaných věcí. Zároveň se uvedený rozsudek lišil od nyní posuzované věci v tom, že zřízení zástavního práva bylo shledáno nezákonným proto, že zajišťovaná daňová povinnost nebyla stanovena pravomocně.

[33] Za situace, kdy stěžovatelka porušení zásady proporcionality blíže nekonkretizovala, nemohly se daňové orgány ani soud jejími tvrzeními zabývat, respektive poměřované veličiny přesně vyčíslit a následně je dokazovat, ale postačovalo jejich obecné porovnání. Z již výše citovaného rozsudku č. j. 4 Afs 48/2015-32 navíc plyne, že povinnost tvrzení a důkazní stran hodnoty zastaveného majetku a údajného nepřiměřeného postupu správce daně při jeho zastavení ve vztahu k výši daňového nedoplatku stíhá daňový subjekt a nikoli správce daně. Pokud stěžovatelka uplatnila pouze obecná tvrzení o nepřiměřenosti

pokračování

zástavního práva (přičemž zcela pominula skutečnost, že nemovité věci již byly zatíženy dalšími zástavními právy), nelze považovat posouzení přiměřenosti zástavního práva v napadeném rozsudku za nedostatečné. Ačkoli krajský soud konstatoval, že se správce daně zásadou proporcionality explicitně nezabýval, rovněž zjistil, že byl tento nedostatek zhojen v odvolacím řízení (odst. 19 a 20 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, proč shledal zřízení zástavního práva přiměřené, čímž vyjádřil svou úvahu stran přiměřenosti výše daně a hodnoty zastavovaných věcí. Uvedená námitka je proto nedůvodná.

[34] V této souvislosti lze rovněž poukázat na to, že zástavní právo je v systematice daňového řádu řazeno mezi instituty zajištění daní, jež má primárně funkci zajišťovací a teprve následně uhrazovací, vytvářející správci daně podpůrný zdroj uspokojení v případě, že daňový subjekt stanovenou (a zástavním právem zajištěnou) daňovou pohledávku řádně a včas nesplní. Motivuje tak daňový subjekt k plnění daňových povinností a jejich řádnému a včasnému zaplacení. Zřízení zástavního práva navíc představuje nejmírnější zajišťovací prostředek dle daňového řádu, který může správce daně využít *ex officio*. Instituty spojené s mírnějším zásahem do práv daňového dlužníka (ručení třetí osoby, zřízení zástavního práva na majetek třetí osoby apod.) nejsou plně v gesci správce daně, ale jsou podmíněny aktivitou daňového dlužníka, popřípadě třetí osoby, k čemuž ale v posuzované věci nedošlo. Posečkání úhrady daně (splátkový kalendář) pak nepředstavuje samo o sobě nástroj k zajištění neuhrazené daně a již z tohoto titulu tedy nejde o srovnatelný institut. S ohledem na uvedené tak nebylo nezbytné odůvodňovat, proč byl k zajištění daně využit právě tento institut, neboť, jak to již uvedl žalovaný, daňový řád nezná jiný institut, který by v dané situaci mohl správce daně využít a který by stěžovatelku v jejich právech omezil v menší míře.

[35] K námitce, že daň nebyla prozatím stanovena nezvratně a k jejímu zajištění proto došlo předčasně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno v případě existence daňové pohledávky zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení. „*Podmínkou vedení řízení o zřízení zástavního práva je tedy existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení*“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28 a ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44).

[36] Namítá-li tedy stěžovatelka, že krajský soud (ani daňové orgány) nezohlednily, že daňová povinnost ještě nebyla stanovena *nezvratně*, neboť rozhodnutí o ní bylo předmětem probíhajícího soudního přezkumu, a že jí byl nezákonně odepřen daňový odpočet na DPH, jde o tvrzení liché. V projednávané věci byla daň stanovena pravomocně po proběhnuvším vyměřovacím řízení. Následné soudní řízení nemá na možnost zřízení zástavního práva žádný vliv. Ke zdůraznění správnosti tohoto závěru lze poukázat rovněž na to, že „*(p)rávní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej*“ (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225; v judikatuře Nejvyššího správního soudu viz například rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005-188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt zákonem předvídané právní následky. Nejvyšší správní soud nadto již

dříve dovodil, že v řízení o zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva, respektive v řízení odvolacím, „*již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. K tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, neboť pouze na základě těchto opravných prostředků lze zpochybnit správnost a zákonnost platebního výměru*“. V řízení zajišťovacím tak „*lze pouze napadat existenci zajišťovaného rozhodnutí, jeho vykonatelnost, vhodnost zvoleného způsobu zajištění a případnou prekluzi práva vybrat daň*“ (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 9 Afs 92/2012-44, a dále rozsudky tohoto soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. j. 791/2006 Sb. NSS).

[37] Lze dodat, že ani samotné zřízení zástavního práva nepředstavuje nevratný zásah do majetkových práv stěžovatelky. V případě (pozdějšího) zániku zajištěné daňové povinnosti zástavní právo zaniká a fakticky tak dojde k navrácení poměrů do stavu před jeho zřízením. Nejvyšší správní soud pouze nad rámec rozhodovacích důvodů poznamenává, že mu je z úřední činnosti známo, že kasační stížnost stěžovatelky, jíž brojila právě proti stanovení daňové povinnosti zajištěné zástavním právem, byla zamítnuta jeho rozsudkem ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023-73. Nejvyšší správní soud tedy aproboval závěr, že zástavním právem zajištěná daňová povinnost byla stěžovatelce stanovena v souladu s právními předpisy.

[38] Závěrem kasační soud konstatuje, že námitku, dle které měly daňové orgány zohlednit též finanční situaci stěžovatelky v kontextu důsledků pandemie COVID-19, stěžovatelka vůbec nekonkretizovala ani v kasační stížnosti, ani v řízení před krajským soudem. Krajský soud se k ní vyjádřil tak, že není zřejmé, jak se tato argumentace vztahuje k posuzované věci. Stejný závěr zastává i Nejvyšší správní soud. Jak již bylo uvedeno, samotné zřízení zástavního práva, jakožto nejmírnějšího zajišťovacího institutu, na osobním automobilu a na nemovitostech, na kterých již vážla další zástavní práva s dřívějším pořadím, samo o sobě do ekonomické sféry stěžovatelky nebylo s to významně zasáhnout.

[39] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[40] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. srpna 2024

Mgr. Radovan Havelec

pokračování

předseda senátu