

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **Vojnův Městec**, se sídlem Vojnův Městec 27, zast. JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem, se sídlem Bubeníčkova 502/42, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 29635/14/5100-41453-703460, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 10. 2016, č. j. 62 Af 20/2015 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zřídil rozhodnutím ze dne 11. 6. 2014, č. j. 1168202/14/2914-25200-703353, zástavní právo k nemovitému majetku žalobce podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 1309 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, k zajištění daňového nedoplatku na odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[2] Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal důvodné námitky

žalobce, který tvrdil, že rozhodnutí správce daně odporuje zásadě proporcionality. Nepřisvědčil ani žalobcovu tvrzení, podle nějž měl správce daně zohlednit, že žalobce je obcí, nikoli běžnou právnickou osobou. Opodstatněnými neshledal krajský soud ani námitky nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

III.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností a navrhl napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel namítal, že se krajský soud nevypořádal se všemi jeho námitkami a napadený rozsudek z tohoto důvodu označil za nepřezkoumatelný. Krajský soud podle stěžovatele opomněl vypořádat jeho námitku, podle níž je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí neuvedl, co je důvodem pro zajištění neuhrazené daně zástavním právem. Stěžovatel k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2004, č. j. 3 As 4/2004 - 79, a ze dne 21. 8. 2003, sp. zn. 6 A 96/2000, a na usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15, jež se týkají náležitostí odůvodnění rozhodnutí. Nedostatky odůvodnění rozhodnutí správce daně podle stěžovatele nenapravil ani žalovaný.

[6] Odůvodnění napadeného rozhodnutí je podle stěžovatele vedeno nesprávnými úvahami nad funkcí zástavního práva. Zástavní právo plní především funkci zajišťovací, nikoli donucovací a uhrazovací, jak nesprávně konstatovaly správní orgány. Tuto námitku krajský soud podle jeho názoru opomněl vypořádat. Krajský soud se nevypořádal ani s námitkou stěžovatele, že zřízení zástavního práva bylo nadbytečné, jelikož stěžovatel plní bez potíží dohodnutý splátkový kalendář.

[7] Správce daně pochybil, jelikož nepostupoval vůči všem daňovým subjektům stejně. Stěžovateli je totiž známo, že jiným subjektům, jimž byl stanoven ještě vyšší odvod za porušení rozpočtové kázně, správce daně majetek nezastavil. Rozhodnutí správce daně je proto projevem libovůle.

[8] Správní orgány podle stěžovatele při rozhodování nepostupovaly v souladu se zásadou proporcionality a krajský soud jim měl toto pochybení vytknout. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že zásada proporcionality chrání daňový subjekt pouze před zjevnými excesy, ke kterým v nyní projednávané věci nedošlo. Závěry krajského soudu jsou podle stěžovatele v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2006, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54.

[9] Stěžovatel zdůrazňoval, že je obcí. Tvrdil, že obec je jako veřejnoprávní subjekt ve zcela specifickém postavení, které by měl správce daně zohlednit, což neučinil. Stěžovatele nelze srovnávat s jinými dlužníky z řad fyzických a právnických osob soukromého práva, jak učinil krajský soud. Stěžovatel krajskému soudu vytýkal, že se řádně nevypořádal s jeho námitkami týkajícími se specifického postavení obce, které uplatnil v žalobě.

[10] Nesprávný je podle stěžovatele závěr krajského soudu o tom, že výše odvodu představuje dvojnásobek ročního rozpočtu obce. Do částky odvodů zahrnul krajský soud nesprávně také penále. Zástavní právo však bylo zřizováno z důvodu existence výměru samotného odvodu, nikoli kvůli penále. Výše odvodu (bez penále) tak dosahuje pouze 60 % rozpočtu obce (rozpočet obce pro rok 2015 činil 11.115.000 Kč). Soud proto vycházel z nesprávného poměru výše odvodu k výši rozpočtu. Také správce daně měl při zřizování zástavního práva přihlédnout k odvodu za porušení rozpočtové kázně a zvlášť k penále a zohlednit, zda pro zajištění úhrady dlužného odvodu je třeba zástavní právo zřídit a případně v jaké míře. Zřízením zástavního práva došlo k nepřiměřenému omezení vlastnických práv stěžovatele.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se s krajským soudem v tom, že s obcí má správce daně zacházet jako s kterýmkoli jiným subjektem. Se stěžovatelovou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný nesouhlasil. Zástavní právo má podle žalovaného jak funkci zajišťovací, tak uhrazovací, proto jsou námitky stěžovatele v tomto směru nepřípadné. Žalovaný dále uvedl, že k zajištění daňové pohledávky zástavním právem nemusí správce daně přistoupit pouze tehdy, pokud má podezření, že daňový subjekt bude úmyslně zmenšovat svůj majetek, ale i tehdy, pokud zjistí jiné důvody, pro které je zřízení zástavního práva třeba. Tvrdil, že rozhodnutí správce daně má všechny náležitosti, které mu zákon stanovuje. Ve spojení s napadeným rozhodnutím jsou důvody zajištění dluhu dostatečně osvětleny. Žalovaný zdůraznil, že zajištění daňové pohledávky se neodvíjí pouze od její výše, jak naznačoval stěžovatel, ale od celkové ekonomické situace konkrétního daňového subjektu. Srovnáním s jinými případy, v nichž šlo o vyšší daňové pohledávky, proto nelze rozporovat zákonnost správních rozhodnutí v této věci.

V.

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

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí a napadeného rozsudku. Stěžovatel tvrdil, že rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jelikož z něj není patrný důvod zřízení zástavního práva.

[15] Nejvyšší správní soud ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rozvedl důvody, pro které správce daně přistoupil ke zřízení zástavního práva (str. 4 – 5 napadeného rozhodnutí). Ačkoli je tedy odůvodnění rozhodnutí správce daně poměrně stručné, není námitka nepřezkoumatelnosti uplatněná vůči němu opodstatněná, jelikož důvody zřízení zástavního práva zřetelně vyplývají z napadeného rozhodnutí, které s rozhodnutím správce daně tvoří jeden celek (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4.

2004, č. j. 2 A 10/2002 - 269, ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 As 30/2006 - 88, ze dne 29. 7. 2010, č. j. 2 As 83/2009 - 239, ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80). Nejvyšší správní soud nadto nepřehlédl, že stěžovatel s důvody zajištění dluhu ve svých podáních polemizuje, je s nimi tedy seznámen. S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí neshledal.

[16] Ani krajský soud se uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí neopomněl zabývat. Důvody zřízení zástavního práva hodnotil na straně 7 napadeného rozsudku; dospěl přitom k závěru, že správní orgány postupovaly správně a s důvody zajištění dluhu se ztotožnil. Z tohoto hodnocení implicitně vyplývá závěr, že odůvodnění správních rozhodnutí považoval krajský soud za dostačující, tedy splňující požadavek přezkoumatelnosti.

[17] Nejvyšší správní soud připomíná, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pouze proto, že nesplňuje subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně, popř. jakým obsahem, by měl být rozsudek odůvodněn. Nepřezkoumatelný je rozsudek tehdy, pokud je zde objektivní překážka, která kasačnímu soudu znemožňuje napadený rozsudek přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Tak tomu v nyní projednávané věci nebylo. Napadený rozsudek proto nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

[18] Stěžovatel dále namítal, že žalovaný vedl nesprávné úvahy nad funkcí zástavního práva; tou je podle stěžovatele především funkce zajišťovací. Tvrdil také, že tuto námitku vznesl již v žalobě a krajský soud se k ní opomněl vyjádřit.

[19] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že takto formulovanou námitku stěžovatel v žalobě nevznesl. Namítal pouze, že uhrazovací funkci (na niž v napadeném rozhodnutí poukázal žalovaný) zástavní právo v jeho případě neplní a je proto nadbytečné. Na to krajský soud reagoval a k opodstatněnosti zřízení zástavního práva se obsáhle vyjádřil. Odůvodnění rozhodnutí krajského soudu proto ani v tomto směru nevykazuje žádné nedostatky.

[20] Jelikož námitku nesprávných úvah nad funkcí zástavního práva vznesl stěžovatel poprvé v kasační stížnosti, nemohl se jí Nejvyšší správní soud věnovat. Taková námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[21] Nejvyšší správní soud nadto konstatuje, že úvahy žalovaného nad funkcí zástavního práva nejsou součástí rozhodovacích důvodů, na nichž je rozhodnutí vystavěno. Námitkami směřujícími proti tvrzeným nedostatkům těch částí odůvodnění, které jsou pouze vysvětlující a neobsahují hlavní rozhodovací důvody, nelze s úspěchem napadat zákonnost napadeného rozhodnutí jako celku.

[22] Nepřípustnou je také námitka, v níž stěžovatel zpochybňuje závěr soudu, že výše odvodu za porušení rozpočtové kázně dosahuje výše ročního rozpočtu stěžovatele a skutečnost, zda měl správce daně při zajištění přihlížet také k penále. Stěžovatel se sice

touto argumentací snaží brojit proti napadenému rozsudku, ve skutečnosti však námitka směřuje proti závěrům žalovaného, které krajský soud pouze rekapituloval. Tuto argumentaci stěžovatel uvedl až v kasační stížnosti, ačkoli tak mohl učinit již v řízení o žalobě. Jeho postup je proto v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud námitku nemohl projednat.

[23] Podle stěžovatele se krajský soud opomněl vypořádat s žalobní námitkou týkající se vztahu zástavního práva a dohodnutého splátkového kalendáře. Nejvyšší správní soud ověřil, že na argumentaci stěžovatele splátkovým kalendářem krajský soud reagoval při hodnocení dodržení zásady proporcionality. Krajský soud shledal opodstatněným postup správce daně, který zajistil pohledávku zástavním právem i přes existenci splátkového kalendáře. Zdůraznil také, že správci daně nic nebránilo přistoupit k vymáhání daňového nedoplatku exekučně. Povolení úhrady nedoplatku ve splátkách označil krajský soud jako vstřícný krok správce daně, jímž umožnil stěžovateli řešit složitou finanční situaci. Nejvyšší správní soud se s názorem krajského soudu ztotožňuje. Nad rámec výše vysloveného uvádí, že skutečnost, že stěžovatel hradí daňový nedoplatek ve splátkách, nezaručuje, že bude pohledávka řádně a včas uhrazena v plné výši. Zajištění pohledávky zástavním právem a splátkový kalendář pro úhradu této pohledávky se proto vzájemně nevylučují a správce daně nepochybil, pokud pohledávku zástavním právem zajistil. Nejvyšší správní soud také nepřehlédl, že správce daně rozhodl o zřízení zástavního práva již dne 11. 6. 2014, přičemž stěžovatel požádal o posečkání úhrady daně teprve dne 1. 8. 2014, o čemž správce daně rozhodl teprve dne 11. 9. 2014. V době rozhodování správce daně o zřízení zástavního práva tedy úhrada nedoplatku ve splátkách nebyla povolena.

[24] Správní orgány podle stěžovatele neuvedly, na základě jakých skutečností dospěly k závěru, že u stěžovatele hrozí úmyslné zmenšování majetku. Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Jak již uvedl krajský soud na straně 7 napadeného rozsudku, k zajištění daňové pohledávky zástavním právem může dojít i v jiných případech, než pouze v těch, kdy má správce daně důvodné podezření, že daňový subjekt bude úmyslně zmenšovat svůj majetek. Totéž vyslovil žalovaný na straně 4 napadeného rozhodnutí. Správní orgány úmysl stěžovatele účelově zmenšovat svůj majetek nedovodily, nebyly proto povinny se k této otázce dále vyjadřovat. Žalovaný však přesto důvody zřízení zástavního práva v napadeném rozhodnutí vyložil. Uvedl, že vzhledem k výši neuhrazené daně nebylo v možnostech stěžovatele, aby daňový nedoplatek v plné výši neprodleně uhradil a že výše odvodu za porušení rozpočtové kázně včetně penále činila téměř dvojnásobek ročního rozpočtu obce. Přisvědčil proto správci daně, který dne 11. 6. 2014 zřídil zástavní právo k zajištění tohoto odvodu a následně k žádosti stěžovatele o posečkání úhrady daně dne 11. 9. 2014 povolil úhradu nedoplatku ve splátkách. Závěrům žalovaného krajský soud přisvědčil a upozornil, že částka odvodu za porušení rozpočtové kázně činí zhruba výši ročních rozpočtových příjmů stěžovatele (viz druhý odstavec strany 7 napadeného rozsudku). Namítá-li nyní stěžovatel, že odvod představuje 60 % ročního rozpočtu stěžovatele v roce 2015, jedná se o argumentaci mimoběžnou. Ke zřízení zástavního práva došlo totiž již v roce 2014. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že k argumentaci žalovaného ohledně důvodů zřízení zástavního práva, již následně jako věcně správnou potvrdil krajský soud, nemá výhrad.

[25] Stěžovatel stejně jako v žalobě namítal, že správce daně při zřízení zástavního práva porušil zásadu proporcionality. Krajský soud se této námitce obsáhle věnoval na straně 6-7 napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že správní orgány při svém postupu zásadu proporcionality neporušily. Nejvyšší správní soud se s úvahami krajského soudu v této otázce plně ztotožňuje. Jelikož je stěžovatel s napadeným rozsudkem seznámen, kasační soud nepovažuje za nutné úvahy krajského soudu rekapitulovat, a proto na ně pro stručnost odkazuje.

[26] Zmiňoval-li stěžovatel v této souvislosti rozpor závěrů krajského soudu s těmi, jež vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2006, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, nelze jeho úvahám přisvědčit. Podstatou uvedeného rozsudku totiž byla zcela odlišná právní otázka, a to posouzení, zda rozhodnutí správního orgánu o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva podléhá soudnímu přezkumu či nikoliv. Jakkoliv lze tedy stěžovateli obecně přisvědčit, že zřízení zástavního práva k nemovitostem k zajištění odvodu za porušení rozpočtové kázně je omezením vlastnického práva, samo o sobě to nevylučuje možnost využití uvedeného institutu, jsou-li pro to splněny zákonné podmínky. Tak tomu bylo i v souzené věci.

[27] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, podle níž by správní orgány měly při zřizování zástavního práva zohlednit specifické postavení obce jako veřejnoprávní korporace. Stěžovatelem předestřené úvahy, proč by s ním mělo být zacházeno odlišně od jiných fyzických a právnických osob, neshledal kasační soud opodstatněnými. Skutečnost, že trestní právo postihuje členy orgánů obcí přísněji a že hospodaření obce má být transparentnější než hospodaření jiných právnických osob soukromého práva, není dostatečným důvodem pro ospravedlnění odlišného zacházení, kterého se stěžovatel v tomto řízení dovolává.

[28] Shodnou námitku vznesl stěžovatel již v žalobě a krajský soud na ni dostatečně reagoval na straně 7-8 napadeného rozsudku. Stěžovatel přesto tvrdil, že odůvodnění napadeného rozsudku neobsahuje odpovědi na všechny jeho výtky, resp. není dostatečně podrobné a přesvědčivé. Nevyšší správní soud zdůrazňuje, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí část argumentace a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, 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“* (viz nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108). Požadavky na dostatečnost odůvodnění proto napadený rozsudek splňuje.

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti zcela obecně podotkl, že je mu známo, že správce daně v obdobných případech nepřistoupil k zajištění daňové pohledávky zástavním právem, byť se mělo jednat o vyšší částku daně, než o jakou jde v nyní projednávané věci. Tvrdil, že správní orgány postupovaly libovolně. Blíže však neupřesnil, v jakých případech měl správce daně takto postupovat a neoznačil konkrétní případy, s nimiž hodlal srovnávat nyní souzenou věc. Nejvyšší správní soud proto nemohl námitku pro její nekonkrétnost blíže přezkoumat; libovůli správních orgánů ani tak neshledal.

VI.

[30] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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 svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. července 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu