ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **A. P.**, zast. Mgr. Zuzanou Kožnárkovou, advokátkou, se sídlem Komenského 1586/23, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4278/19/5100-41456-712736, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 29. 4. 2020, č. j. 65 Af 1/2019-36,

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 Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vyzval žalobce jako ručitele výzvou ze dne 28. 8. 2018, č. j. 1699833/18/3106-70462-803549 (dále jen „rozhodnutí ze dne 28. 8. 2018“), k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 97.200 Kč (dále jen „daňový nedoplatek“) podle § 41 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“), ve spojení s § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Důvodem bylo neuhrazení tohoto daňového nedoplatku daně z nabytí nemovitých věcí ve lhůtě jeho splatnosti poplatníkem EFEKTA ESTATE s.r.o., v likvidaci, se sídlem třída Kpt. Jaroše 1922/3, Brno (dále jen „daňový subjekt“).

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Žalobce brojil proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 29. 4. 2020, č. j. 65 Af 1/2019-36 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud předeslal, že smyslem a účelem institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daně jinou osobou namísto daňového subjektu, který daň nezaplatil. Ohledně hmotněprávních podmínek pro vznik ručení odkázal na § 41 odst. 2 zákonného opatření, podle kterého náleželo žalobci postavení ručitele za zaplacení daně z nabytí nemovitých věcí daňovým subjektem. V kupní smlouvě ohledně prodeje nemovitých věcí se žalobce s daňovým subjektem nedohodli, že poplatníkem této daně bude nabyvatel, tedy žalobce. Procesní podmínky vzniku povinnosti žalobce v postavení ručitele zaplatit daňový nedoplatek za daňový subjekt podle krajského soudu vyplývají z § 171 odst. 1 a 3 daňového řádu a jsou jimi: 1) neuhrazení daňového nedoplatku daňovým subjektem, 2) bezvýsledné upomenutí daňového subjektu o úhradu nedoplatku, 3) neuhrazení nedoplatku ani při vymáhání na daňovém subjektu, což lze nahradit alternativně zjištěním, že by takové vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné a 4) doručení písemné výzvy ručiteli. Tyto podmínky měl krajský soud také za splněné.

[5] Krajský soud nesouhlasil s námitkou o nesprávném pochopení žalobcova odvolání ze strany žalovaného. Žalobci vytknul, že zaměňuje situaci, kdy nedoplatek na dani není uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, s případem, kdy správce daně k vymáhání nedoplatku na daňovém subjektu vůbec nepřistoupí, neboť je předem zřejmé, že by takové vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. V projednávané věci však správce daně ani žalovaný závěr o prokazatelně bezvýsledném vymáhání neučinili. Naopak uvedli, že k vymáhání daňového nedoplatku po daňovém subjektu došlo, avšak bezúspěšně.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce porušení zásady rychlosti řízení podle § 7 odst. 1 daňového řádu. Podle něj správce daně musí postupovat bez zbytečných průtahů, ať už se jedná o postupy v daném řízení i mimo něj. Ve vztahu k placení daní má správce daně stanovenu v § 160 daňového řádu nejzazší lhůtu pro vymáhání daňového nedoplatku, avšak dané ustanovení neuvádí, v jaké době po splatnosti daně musí správce daně přistoupit k samotnému vymáhání. Krajský soud tudíž poté, co shrnul kroky a úkony učiněné správcem daně z účelem vymáhání daňového nedoplatku ve vztahu k daňovému subjektu, shledal, že tyto probíhaly v rychlém a logickém sledu.

[7] K žalobní námitce týkající se možnosti dosáhnout alespoň částečné úhrady daňového nedoplatku za předpokladu, že by exekuci prováděl správce daně, a nikoliv soudní exekutor, krajský soud uvedl, že správce daně by v daňové exekuci postupoval podle § 229 daňového řádu, který mu stanovuje uspokojit z výtěžku nejdříve exekuční náklady a následně pak ostatní pohledávky podle jejich pořadí. V dané věci prováděl exekuci soudní exekutor. Ten zjistil, že rozdělovanou podstatu tvoří pouze nejvyšší podání v dražbě nemovitých věcí ve vlastnictví daňového subjektu ve výši 400.000 Kč. Z ní byly prvotně uspokojeny náklady exekučního řízení ve výši 75.502 Kč a následně pohledávka zástavního věřitele R. H., zajištěná zástavním právem na základě zástavní smlouvy uzavřené dne 8. 3. 2016 mezi ním a jednatelem daňového subjektu, s datem vzniku zástavního práva ke dni 9. 3. 2016 (dále jen „zástavní smlouva“). Právě uvedená pohledávka

byla uspokojena ve výši 324.498 Kč z celkové přihlášené částky ve výši 905.241,95 Kč. Druhá byla přihlášena pohledávka oprávněného innogy Energie, s. r. o. s rozhodným datem 9. 2. 2017 ve výši 18.957,08 Kč a teprve další v pořadí byl daňový nedoplatek s rozhodným datem 12. 4. 2017 (den vydání rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva č. j. 795849/17/3106-00540-700737; dále jen „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“).

[8] Na základě toho krajský soud dovodil, že za předpokladu, že by probíhala daňová exekuce na místo exekuce prováděné soudním exekutorem, by sice byly nižší exekuční náklady, avšak s ohledem na datum vzniku jednotlivých uspokojovaných pohledávek a jejich výši by ani při seberychlejším postupu správce daně nebylo možné dosáhnout lepšího pořadí při jejich uspokojení. Zástavní právo zřízené ve prospěch R. H. totiž vzniklo ještě před splatností neuhrazené daně z nabytí nemovitých věcí (ještě přede dnem povinnosti daňového subjektu podat daňové přiznání; k tomu byl povinen do 2. 5. 2016). Daňový nedoplatek se stal vymahatelným k 3. 11. 2016. Ani daňová exekuce by tudíž nevedla k jeho byť částečnému vymožení.

[9] Krajský soud za důvodnou nepovažoval ani námitku, podle níž se měl správce daně zabývat neplatností zástavní smlouvy a tuto posoudit jako absolutně neplatnou, neboť v takovém případě by v daňové exekuci došlo k úhradě daňového nedoplatku. Krajský soud zde poukázal na závěry vyplývající rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46. Podle něj má správce daně činit takové kroky, které jsou rozumné a přiměřené povaze daňově-právního vztahu. V daném případě však za takové kroky nelze považovat posuzování platnosti zástavní smlouvy, popřípadě domáhání se určení její neplatnosti s cílem zajistit lepší pořadí daňové pohledávky při uspokojování z výtěžku rozdělované podstaty. Upozornění věřitelů v dražební vyhlášce soudního exekutora ze dne 25. 8. 2018, týkající se možnosti popření přihlášené pohledávky co do její pravosti, výše, zařazení do skupiny a pořadí nezakládá povinnost správce daně takový postup zvolit před vydáním výzvy daňovému ručiteli. Nadto v době vymáhání daňového nedoplatku u daňového subjektu neměl správce daně zjevně k dispozici žádné informace, které by jej mohly vést k závěru o tvrzené absolutní neplatnosti předmětné zástavní smlouvy. Skutečnost, zda je statutární orgán daňového subjektu trestně stíhán, není skutečností, kterou by byl správce daně povinen zjišťovat při vyhledávací činnosti podle § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu. O trestním stíhání jednatele daňového subjektu v souvislosti se zřízením zástavního práva k nemovitosti daňového subjektu ve prospěch R. H. se tak správce daně dozvěděl až dne 10. 10. 2018 z odvolání žalobce. To však bylo až po vydání rozvrhového usnesení soudním exekutorem, k čemuž došlo dne 15. 8. 2018. V té době již nebylo možné popírat pořadí pohledávek.

[10] Závěrem se krajský soud vyjádřil nesouhlasně i k námitce, podle níž měl správce daně povinnost uplatnit nárok na úhradu daňového nedoplatku vůči jednateli daňového subjektu z titulu náhrady škody podle § 2910 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“) a § 2952 téhož zákona. Měl-li žalobce za to, že mu jednatel daňového subjektu způsobil škodu, pak to byl jedině žalobce, kdo byl vůči němu legitimován k uplatnění nároku na náhradu škody v občanském soudním řízení.

III.

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel má za to, že krajský soud nevzal v potaz zásadu rychlosti, hospodárnosti, přiměřenosti a princip šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně, kterými byl postup správce daně v daném řízení vázán. V kasační stížnosti shrnuje časovou posloupnost skutečností, které nastaly před tím, než byl stěžovatel jako ručitel vyzván k úhradě daňového nedoplatku. Z toho dovozuje, že správce daně nepostupoval ve věci bez zbytečných průtahů, nečinil veškeré úkony v přiměřeném čase ani hospodárně, což vedlo k tomu, že nesprávně vyhodnotil skutkový stav ve vztahu k otázce možnosti vymáhání daňového nedoplatku po daňovém subjektu.

[13] Stěžovatel zdůrazňuje, že platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 8. 9. 2016, č. j. 1677182/16/3106-70462-803549 (dále jen „platební výměr“), byl vydán až pět měsíců poté, kdy nastala splatnost zálohy na předmětnou daň (30. 4. 2016). O existenci daňového nedoplatku byl pak daňový subjekt vyrozuměn písemností ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1977550/16/3106-00540-700 (dále jen „vyrozumění“), doručenou dne 19. 11. 2016, tedy za zhruba další dva měsíce ode dne vydání platebního výměru. Podle stěžovatele mohl správce daně přistoupit k zajišťování majetku daňového subjektu o několik měsíců dříve a provést daňovou exekuci. Stěžovatel správci daně vytýká i to, že šetření v evidenci Českého úřadu katastrálního a zeměměřičského poprvé provedl až 11. 4. 2017, tudíž téměř s roční prodlevou od okamžiku, kdy takto mohl postupovat poprvé. Zástavní právo k nemovitosti daňového subjektu správce daně zřídil až po zahájení exekuce soudním exekutorem dne 2. 3. 2017 a také exekuční příkaz na prodej nemovitosti daňového subjektu č. j. 1819776/17/3106-00540-700737 (dále jen „exekuční příkaz správce daně“) vydal správce daně až dne 9. 10. 2017, tedy až po zahájení exekuce soudním exekutorem. Stěžovatel má za to, že pokud by správce daně dostál zásadě rychlosti řízení a postupoval v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu, mohl zjistit dříve, zda je daňový subjekt vlastníkem nemovitostí či dalšího majetku a následně provést daňovou exekuci. Závěr krajského soudu, že by přesto nedošlo ani k částečné úhradě vymáhaného daňového nedoplatku, proto nebylo možné učinit, aniž byla vzata v potaz možnost realizace daňové exekuce správcem daně, která mohla mít zcela odlišný výsledek, konal-li by správce daně bez zbytečných průtahů. Úkony správce daně neprobíhaly v logickém a rychlém sledu, jak tvrdil krajský soud. Povinnost ručitele je navíc subsidiární povahy a zásah do práv stěžovatele byl s ohledem na průtahy správce daně nepřiměřený.

[14] Stěžovatel nakonec za správné nepovažuje ani závěry krajského soudu týkající se posouzení neplatnosti zástavní smlouvy. Podle stěžovatele musí správce daně přihlédnout ke skutečnosti, že je určité právní jednání neplatné, z úřední povinnosti, což vyplývá z § 588 občanského zákoníku. Na zástavní smlouvu měl tedy správce daně nahlížet jako na neplatnou a bylo jeho povinností zjišťovat i další relevantní okolnosti ve vztahu k otázce možnosti vymáhat daňový nedoplatek na daňovém subjektu. To byla mimo jiné i skutečnost, že byl jednatel daňového subjektu odsouzen trestním příkazem za trestněprávní jednání ve vztahu k zástavní smlouvě. Na ni bylo nutno hledět jako na absolutně neplatnou i s ohledem na § 1343 občanského zákoníku, podle kterého může zástavce dát jako zástavu cizí věc jen se souhlasem vlastníka. Pokud by tedy správce daně

realizoval daňovou exekuci sám, pak by dospěl k závěru o absolutní neplatnosti předmětné zástavní smlouvy a na místo uspokojení zástavního věřitele R. H. by uspokojil předmětný daňový nedoplatek.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvádí, že krajský soud posoudil postup správce daně a žalovaného správně. Odkazuje na napadený rozsudek a své vyjádření k žalobě a navrhuje kasační stížnosti zamítnout.

[16] Správce daně aktivně vymáhal daňový nedoplatek daně z nabytí nemovitých věcí na daňovém subjektu, avšak z důvodu nedostatečného majetku daňového subjektu nedošlo k jeho vymožení. Důvodem však nebylo prodlení správce daně s jeho vymáháním, nýbrž skutečnost, že jediným zajištěným majetkem daňového subjektu byly nemovité věci zatížené zástavním právem s datem vzniku ke dni 9. 3. 2016, tedy v době před vznikem povinnosti daňového subjektu podat daňové přiznání k uvedené dani. Nemovitosti byly soudním exekutorem vydraženy za částku 400.000 Kč, která nepostačovala ani k úhradě pohledávky přihlášené do dražby zástavním věřitelem. Z uvedeného důvodu by ani dřívější aktivita správce daně nemohla vést k úhradě daňového nedoplatku.

[17] Z opatrnosti žalovaný dodává, že pokud by i přes uvedené Nejvyšší správní soud dovodil, že se správce daně dopustil průtahů při vymáhání daňového nedoplatku, odkazuje na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004-57. Podle něj lze zrušit rozhodnutí z důvodu průtahů v řízení před správním orgánem pouze tehdy, jednalo-li se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jelikož však v posuzovaném případě nebyla daňovým řádem stanovena žádná lhůta pro úkony správce daně při vymáhání daňového nedoplatku, ani případné průtahy by zákonnost rozhodnutí správce daně a napadeného rozhodnutí nezpůsobily.

[18] Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že měl správce daně přihlédnout k neplatnosti zástavní smlouvy z úřední povinnosti. Takové posuzování správci daně nepřísluší. Povinnost vyplývající z § 588 občanského zákoníku není stanovena správci daně, nýbrž soudu. Žalovaný odkazuje na závěry obsažené v odstavcích 15. a 16. napadeného rozsudku a doplňuje, že podle § 167 občanského zákoníku ve spojení s § 436 odst. 1 téhož zákona, je jednání jednatele za společnost přímo přičitatelné této společnosti, které vznikají práva a povinnosti plynoucí z takového jednání a sama společnost je za jednání svého zástupce také odpovědna. Společnost zavazuje i protiprávní čin, kterého se dopustil jednatel při výkonu funkce, a tudíž nelze souhlasit ani se závěrem stěžovatele o absolutní neplatnosti předmětné zástavní smlouvy.

[19] Závěrem se žalovaný vyjadřuje k námitce stěžovatele o odlišném průběhu zpeněžení majetku daňového subjektu v případě, pokud by dražbu prováděl na místo soudního exekutora správce daně. Podle žalovaného by se nic nezměnilo, neboť by se dostalo přihlášeným věřitelům stejného poučení o možnosti popřít přihlášené pohledávky, přičemž ani v dražbě provedené soudním exekutorem nikdo z přihlášených věřitelů přihlášenou pohledávku zajištěnou zástavním právem vzniklým ze zástavní smlouvy nepopřel. Pohledávka R. H. tak byla jako jediná v rámci rozvrhu výtěžku dražby částečně

uspokojena v pořadí bezprostředně následujícím po pohledávce představující náklady soudního exekutora.

V.

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

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Správce daně vyzval stěžovatele k uhrazení daňového nedoplatku jakožto ručitele daňového subjektu za daň z nabytí nemovitých věcí, neboť se mu nepodařilo daňový nedoplatek vymoci ani v exekučním řízení vedeném soudním exekutorem. Spornou je zde především otázka, zda se správce daně dopustil průtahů v řízení, jež vedly k tomu, že se mu nepodařilo vymoci ničeho na daňovém nedoplatku od daňového subjektu. Uvedené průtahy měly mít podle stěžovatele za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nesprávným postupem správce daně došlo k nepřiměřenému zásahu do práv stěžovatele. Zároveň činí stěžovatel spornou i skutečnost, zda měl správce daně z úřední povinnosti zohlednit tvrzenou absolutní neplatnost zástavní smlouvy, kterou uzavřel jednatel daňového subjektu se svým věřitelem (tedy zástavním věřitelem) bez souhlasu společnosti, čímž se dopustil trestného činu, za který byl odsouzen. Na základě posouzení její neplatnosti měl správce daně popírat pravost přihlášené pohledávky zástavního věřitele R. H. a dosáhnout uspokojení daňového nedoplatku právě na daňovém subjektu.

[23] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že dne 25. 3. 2015 byla uzavřena smlouva mezi daňovým subjektem a stěžovatelem ohledně koupě nemovitostí daňového subjektu na pozemku parc. č. XA a XB v katastrálním území P., vedených na listu vlastnictví č. X (dále jen „nemovitosti“). Právní účinky zápisu změny vlastníka nemovitostí do katastru nemovitostí nastaly ke dni 27. 3. 2015. K těmto nemovitostem vzniklo ke dni 9. 3. 2016 zástavní právo podle zástavní smlouvy ze dne 8. 3. 2016 ve prospěch R. H. (zástavní věřitel). Správce daně platebním výměrem ze dne 8. 9. 2016 vyměřil daňovému subjektu daňový nedoplatek. Následně vydal dne 16. 11. 2016 vyrozumění, kterým upozornil daňový subjekt na neuhrazený daňový nedoplatek splatný na základě platebního výměru dne 3. 11. 2016. Dne 2. 3. 2017 byla zahájena exekuce rozhodnutím soudního exekutora, který následně vydal dne 10. 3. 2017 exekuční příkaz k prodeji nemovitých věcí č. j. 137 Ex 2596/17-12. Dne 11. 4. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva a podal návrh na jeho vklad do katastru nemovitostí. Toto rozhodnutí se stalo vykonatelným dne 12. 4. 2017. Následně dne 21. 9. 2017 vyzval správce daně daňový subjekt k podání prohlášení o majetku, což však daňový subjekt neučinil. Dne 9. 10. 2017 byl pak vydán exekuční příkaz správce daně. Dne 19. 12. 2017 poskytl soudní exekutor správci daně k jeho výzvě ze dne 8. 12. 2017 informace týkající se soudní exekuce, včetně exekučního příkazu č. j. 137 Ex 2596/17-12. Správce daně poté přihlásil dne 28. 6. 2018 daňové pohledávky za daňovým subjektem do exekuce vedené soudním exekutorem. Usnesením ze dne 15. 8. 2018, č. j. 137Ex 2596/17-83, rozhodl soudní exekutor o rozdělení podstaty daňového subjektu ve výši 400.000 Kč, a to tak, že částka 75.502 Kč sloužila k uspokojení pohledávky soudního exekutora na náklady exekučního řízení, ze zbytku (324.498 Kč) byla částečně uspokojena pohledávka věřitele R. H. Na ostatní pohledávky,

mimo jiné i pohledávku správce daně, již finanční prostředky z majetkové podstaty nestačily, a tyto tudíž nebyly uspokojeny. Na to správce daně svým rozhodnutím ze dne 28. 8. 2018 (viz odst. [1]) vyzval stěžovatele k zaplacení daňového nedoplatku z titulu jeho ručení za daňový nedoplatek. Stěžovatel k odvolání proti tomuto rozhodnutí přiložil usnesení Policie České republiky, Městského ředitelství policie Brno, 1. oddělení hospodářské kriminality ze dne 15. 1. 2017, č. j. KRPB-244250-57/TČ-2016-060281-FK (dále jen „usnesení o zahájení trestního stíhání"), o zahájení trestního stíhání vůči jednateli daňového subjektu související se zřízením zástavního práva k nemovitostem ve prospěch R. H.

[24] Ze správního spisu se dále podává, že v mezidobí správce daně činil úkony směřující k šetření majetku daňového subjektu, a to šetření v katastru nemovitostí ve dnech 11. 4. 2017, 9. 10. 2017, 8. 12. 2017 a 27. 6. 2018, šetření týkající se vlastnictví účtů daňového subjektu výzvami učiněnými v době od 14. 12. 2016 do 31. 7. 2018 a obstaral výpis z databáze vozidel ke dni 2. 7. 2018. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje i na velmi podrobný popis skutkových okolností případu a jednotlivých úkonů správce daně obsažený v odstavcích 10. až 12. napadeného rozsudku, o nichž ostatně nepanuje mezi účastníky řízení spor.

[25] Podle § 7 odst. 1 daňového řádu, *správce daně postupuje bez zbytečných průtahů*.

[26] Podle § 160 odst. 1 daňového řádu, *daň nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně.*

[27] K porušení zásady rychlosti a hospodárnosti a k průtahům řízení se již v minulosti vyjádřil Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 2 Afs 51/2004-57. V něm uzavřel, že *„důvodem ke zrušení rozhodnutí mohou být průtahy v řízení před správním orgánem pouze tehdy, jednalo-li se v konkrétním případě o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a mohlo-li to mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé."*

[28] V rozsudku ze dne 17. 3. 2015, č. j. 8 Afs 63/2014-68, pak tyto závěry rozvinul ve vztahu k zásadám řízení podle daňového řádu. Dovodil, že *„[z]ásada rychlosti a hospodárnosti postupu správce daně je zakotvena v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu. Liknavý postup a bezdůvodná nečinnost představují porušení zásady rychlosti, podle níž má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Důsledkem může být i odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem (...). Liknavý postup správce daně však může být důvodem ke zrušení rozhodnutí pouze tehdy, pokud by představoval podstatné porušení ustanovení o řízení před správními orgány a mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s."*

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na právě uvedené závěry, se kterými se ztotožňuje, aniž považuje za potřebné se od nich odchýlit, přitakává úvahám krajského soudu, které učinil ve vztahu k posouzení postupu správce daně v nynější věci z hlediska dodržení zmíněných zásad rychlosti a hospodárnosti řízení. Krajský soud tedy nepochybil, shledal-li s ohledem na obsah správního spisu, že správce daně v daném případě postupoval rozumně, v souladu se zákonem a jednotlivé jeho kroky se zjevně odvíjely od těch předchozích ve

vzájemných souvislostech a v návaznosti na postupně zjišťované skutečnosti. Jak také krajský soud správně upozornil, daňový řád nestanovil správci daně povinnost provést některý z uvedených kroků a úkonů v určité lhůtě. Jedinou limitou tak byla v § 160 daňového řádu zakotvená povinnost správce daně vybrat a vymáhat daň před uplynutím lhůty pro její placení, která činí šest let ode dne její splatnosti. Toto ustanovení daňového řádu v posuzovaném případě správce daně zjevně neporušil. V posuzovaném případě byla daň splatná dne 3. 11. 2016 a úkony směřující k jejímu vymožení započal správce daně již dne 16. 11. 2016 (viz v podrobnostech odst. [23]). Skutečnost, že stěžovatel nabyl dojem, že správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů, ještě neznamená, že tomu tak skutečně bylo. Ostatně ani on sám neuvedl, z čeho tyto tvrzené průtahy správce daně dovozuje. Zákonnost rozhodnutí správce daně tudíž nebyla dotčena, neboť správce daně svým postupem podstatně neporušil žádné ustanovení o řízení před správními orgány.

[30] Uvedená stížnostní námitka by přesto mohla být důvodná tehdy, pokud by stěžovatel prokázal, že správce daně zavinil nemožnost plnění či vymožení daňového nedoplatku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2015, č. j. 8 Afs 63/2014-68). To stěžovatel nepřímo namítal, když tvrdil, že správce daně mohl provést daňovou exekuci dříve než soudní exekutor, čímž by došlo k uspokojení daňového nedoplatku.

[31] Ani tomuto tvrzení však Nejvyšší správní soud v dané věci s ohledem na dále uvedené nedává za pravdu. V této souvislosti považuje za vhodné porovnat právní úpravu týkající se pořadí vymáhaných pohledávek soudním exekutorem podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“) a správcem daně v daňové exekuci podle daňového řádu.

[32] Podle § 337c odst. 1 o. s. ř., *z rozdělované podstaty se uspokojují postupně podle těchto skupin: a) pohledávky* ***nákladů*** *vzniklých státu v tomto řízení, b) pohledávky související se správou domu a pozemku vůči vlastníku jednotky, a to do výše jedné desetiny výtěžku z prodeje jednotky, c) pohledávky z hypotečních úvěrů sloužící ke krytí dluhů z hypotečních zástavních listů v oběhu, d)* ***pohledávka oprávněného, pohledávka toho, kdo do řízení přistoupil jako další oprávněný, a pohledávky zajištěné zástavním právem nebo zajišťovacím převodem práva****, e) pohledávky nedoplatků výživného, f) pohledávky daní a poplatků, pojistného na veřejné zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení, pohledávky za náhradní výživné podle jiného zákona, g) pohledávky náhrady újmy na zdraví způsobené trestným činem, h) ostatní pohledávky*. Podle odst. 5, *pro pořadí je rozhodující u pohledávky zajištěné zástavním právem* ***den vzniku zástavního práva*** (důraz přidán soudem).

[33] Podle § 229 odst. 1 daňového řádu, *z výtěžku dražby se uspokojí nejprve exekuční náklady. Dále se uspokojí věřitelé, jejichž pohledávka byla zajištěna zadržovacím právem. Ostatní pohledávky se uspokojí podle jejich pořadí.* Podle odst. 2 tohoto ustanovení je pro pořadí pohledávek rozhodující *u pohledávky zajištěné zástavním právem* ***den vzniku zástavního práva*** (důraz přidán soudem).

[34] Z uvedených citací relevantní právní úpravy vyplývá, že bez ohledu na to, zda by v posuzované věci exekuci prováděl soudní exekutor či správce daně, pořadí, v jakém by došlo k uspokojování pohledávek, by bylo totožné. S ohledem na sled časových událostí

uvedených výše (viz odst. [23] tohoto rozsudku) a data vzniku jednotlivých pohledávek přihlášených do exekučního řízení je zcela správný závěr krajského soudu, že by v první řadě byly uspokojeny náklady exekučního řízení (soudního exekutora či správce daně) a následně by byla v obou případech prováděné exekuce uspokojena nejprve pohledávka věřitele R. H. ze zástavní smlouvy, neboť toto zástavní právo vzniklo jako první (ke dni 9. 3. 2016). Poté by následovalo uspokojení v pořadí další pohledávky (společnosti innogy Energie, s. r. o.) a teprve další v pořadí by byla pohledávka, jejímž předmětem byl daňový nedoplatek. S ohledem na výši majetkové podstaty daňového subjektu (400.000 Kč) a přihlášené pohledávky R. H. (905.241,95 Kč s příslušenstvím) by tudíž nedošlo k uspokojení pohledávky správce daně (daňového nedoplatku ve výši 97.200 Kč) ani v případě, pokud by exekuci prováděl právě on.

[35] Ze skutečností tvrzených stěžovatelem ani z těch vyplývajících ze spisu tudíž nelze dovodit, že by k nemožnosti vymožení daňového nedoplatku došlo zaviněním správce daně. Naopak podle kasačního soudu činil správce daně veškeré úkony směrem k tomu, aby daňový nedoplatek po daňovém subjektu vymohl, neboť poté, co ji sám daňový subjekt ve lhůtě původní splatnosti (2. 5. 2016) neuhradil, vydal platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí, posléze upomenul daňový subjekt o její úhradu a následně přihlásil pohledávku spočívající v daňovém nedoplatku do již probíhajícího exekučního řízení. K uspokojení, tedy k úhradě daňového nedoplatku daňovým subjektem, přesto nedošlo.

[36] Stěžovatel se mýlí i v tom, že to byl správce daně, který měl povinnost přihlédnout k absolutní neplatnosti zástavní smlouvy z úřední povinnosti podle § 588 občanského zákoníku. Především z uvedeného ustanovení vyplývá, že taková povinnost je uložena soudům. Ani tak však tato povinnost není všeobjímající. Vždy je totiž třeba, aby v tom kterém konkrétním případě byly známy či k dispozici takové skutečnosti, které potenciálně mohou vést soud k úvahám o tom, že posuzovanou smlouvu nelze považovat za platnou. Tyto skutečnosti však vždy nemusí být *prima facie* či z okolností věci rozeznatelné (viz neplatnost právního jednání v důsledku trestného činu, o němž nemusí mít soud povědomost). Stěží pak lze požadovat, aby v každém jednotlivém případě, nelze-li ze skutkových okolností věci usuzovat na možnou neplatnost zkoumané smlouvy, vždy byly zjišťovány všechny myslitelné okolnosti, které by mohly vést k závěru o neplatnosti smlouvy. Tím spíše pak nelze takové „šetření“ požadovat po správci daně. Námitky stěžovatele ohledně absolutní neplatnosti zástavní smlouvy tudíž nejsou v dané věci relevantní. Správce daně jednak povinnost zjišťovat skutečnosti týkající se okolností uzavření zástavní smlouvy a její případné absolutní neplanosti z úřední povinnosti neměl a absolutní neplatnost zástavní smlouvy nebyla v posuzované věci ani předmětem řízení. Případným úvahám o možné neplatnosti zástavní smlouvy by tak musely předcházet indicie známé správci daně, aniž však tento měl povinnost za účelem jejich zjištění sám provádět rozsáhlá šetření, jak se zřejmě domnívá stěžovatel.

[37] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že správce daně nepochybil ani v tom, že z úřední povinnosti nepřihlédl k absolutní neplatnosti zástavní smlouvy v důsledku jednání jednatele daňového subjektu (o okolnostech týkajících se jeho trestního jednání se správce daně dozvěděl až dodatečně z odvolání stěžovatele proti rozhodnutí ze dne 28. 8. 2018, tedy v době, kdy již nebylo možné pořadí pohledávek v soudní exekuci popírat). V dané

věci tudíž byly splněny všechny zákonné podmínky, za nichž bylo možno úhradu daňového nedoplatku uplatnit u stěžovatele jako ručitele daně z nabytí nemovitých věcí podle § 41 odst. 2 zákonného opatření a § 171 odst. 1 a 3 daňového řádu. Daňový subjekt neuhradil daňový nedoplatek i přes upomenutí správce daně, při vymáhání v rámci exekuce vedené soudním exekutorem nebylo vymoženo nic a stěžovateli bylo řádně doručeno rozhodnutí správce daně ze dne 28. 8. 2018, kterým byl vyzván k úhradě tohoto daňového nedoplatku jako ručitel. Stěžovateli tudíž vznikla povinnost daňový nedoplatek uhradit.

[38] Měl-li dále stěžovatel za to, že mu trestným činem spáchaným jednatelem daňového subjektu vznikla škoda, lze opět přisvědčit krajskému soudu v tom, že to byl právě a jen stěžovatel, který mohl tento svůj nárok na náhradu škody uplatnit v civilním řízení.

[39] Nejvyšší správní soud tudíž neshledal pochybení v právním posouzení věci provedeném krajským soudem, a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

VI.

[40] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[41] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 31. října 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu