



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce : X
sídlem X
zastoupen daňovou poradkyní X
spolupracující s X
sídlem X

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2019, č. j X,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2019, č. j. X, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2018, č. j. X a č. j. X. V obou případech šlo o rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), s použitím § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“). Rozhodnutím č. j. X bylo rozhodnuto o zřízení zástavního práva k nemovité věci evidované Katastrálním úřadem pro Liberecký kraj, Katastrální pracoviště Česká Lípa, na listu vlastnictví č. 13471 pro katastrální území Česká Lípa, parc. č. X, za účelem zajištění žalobcem nesplacené daňové pohledávky evidované správcem daně ke dni 20. 6. 2018 v celkové výši 12 911 640 Kč. Rozhodnutím č. j. X bylo zřízeno zástavní právo k movitým věcem - motorovým vozidlům v rozhodnutí specifikovaným - za účelem zajištění téže daňové pohledávky. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva byla vydána k zajištění daňové pohledávky vzniklé na základě dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 30. 4. 2018, č. j. X, žalobci doručeného dne 5. 5. 2018. Uvedeným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o 10 759 700 Kč a stanoveno penále v částce 2 151 940 Kč.
2. Dle žalovaného byla v posuzovaném případě rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydána v souladu s § 8 a § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Odvoláním napadená rozhodnutí obsahují všechny náležitosti rozhodnutí podle § 102 odst. 1 daňového řádu. Zástavní právo bylo zřízeno k majetku, který je podle § 1310 občanského zákoníku způsobilý být zástavou. Při rozhodování postupoval správce daně v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu, když za účelem zajištění úhrady daně zvolil legitimní způsob zajištění zřízením zástavního práva. Při zřízení zástavního práva je zásadní splnění dvou podmínek, a to existence daňové pohledávky (neuhrazené daně) a existence zástavy, tj. způsobilého předmětu zajištění ve vlastnictví dlužníka či třetí osoby. Tyto podmínky byly v posuzovaném případě splněny, neboť na základě dodatečného platebního výměru vznikla daňová pohledávka, a věci ve vlastnictví dlužníka, k nimž bylo zřízeno zástavní právo, jsou způsobilé být předmětem zajištění. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí nebylo vydáno rozhodnutí o odvolání proti předmětnému dodatečnému platebnímu příkazu, a proto je nutné pohlížet na tento dodatečný platební výměr jako na věcně správný a zákonný, neboť se jedná o veřejnou listinu, která je nadána tzv. presumpcí správnosti, což znamená, že taková listina se považuje za správnou a zákonnou, není-li prokázán opak; vyjma situací, kdyby se na ni hledělo, jakoby veřejnou listinou nebyla, např. pokud by byla ztížena vadou nicotnosti, k níž musí správce daně, potažmo odvolací orgán přihlížet *ex officio*. Předmětný dodatečný platební výměr vadou nicotnosti netrpí.

II. Žaloba

3. Žalobce v žalobě namítal, že dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob ze dne 30. 4. 2018, č. j. X, byl vydán na základě daňové kontroly, která však nebyla zákonným způsobem ukončena. Zpráva o daňové kontrole byla zástupci žalobce doručena prostřednictvím poštovní přepravy, což je daňovým řádem předvídatelný způsob pouze v případě bezdůvodného nepodepsání zprávy o daňové kontrole. V posuzovaném případě ale taková situace nenastala, protože nepodepsání zprávy o daňové kontrole zástupce žalobce v protokolu o ústním jednání řádně odůvodnil. Proti dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno odvolání. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva tak byla vydána za účelem zajištění nesplacené daňové pohledávky, neevidované správcem daně ke dni 20. 6. 2018. Do evidence na osobním daňovém účtu daňového subjektu se pohledávka předeписuje až ke dni nabytí právní moci rozhodnutí, kterou do dne podání žaloby dodatečný platební výměr nenabyl.
4. Žalovaný nezkoumal podmínky pro uplatnění institutu zástavního práva, který je vážným a výrazným zásahem do vlastnických práv žalobce. Ani jedna z podmínek stanovených § 170 daňového řádu přitom nebyla splněna. Vyměřená daň nebyla do doby vydání napadeného rozhodnutí splatná, proto ani nemohl být řádně a včas splněn dluh. Zřízení zástavního práva také nebylo aktem nezbytným, neboť k datu zřízení zástavního práva byl zůstatek na bankovních účtech žalobce 20 545 752,05 Kč, přičemž půl roku zpětně neklesl pod 18 000 000 Kč a nadměrné odpočty za období leden až červen 2018 činily celkem 7 252 188 Kč a za poslední kalendářní rok (leden až prosinec 2018) 17 900 730 Kč. Tyto skutečnosti byly správci daně známy z jeho vlastní činnosti.
5. Dle žalobce v rozhodnutích o zřízení zástavního práva absentuje řádné odůvodnění. Žalobce proto navrhoval, aby napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí správce daně byla zrušena a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Konstatoval, že námitky zpochybňující zákonnost dodatečného platebního výměru nejsou relevantní. Dále zdůraznil, že § 170 odst. 1 daňového řádu obsahuje pojem neuhrazená daň nikoli již splatná daň. Tyto dva pojmy nelze zaměňovat. Žalobce se mylně domnívá, že pojmem neuhrazená daň zákonodárce míní pouze daň, která je po dni splatnosti, a zástavní právo může být tudíž zřízeno jen k dani, která je po dni splatnosti (nedoplatek). Tento právní názor není správný. Zástavní právo správce daně může zřídit k zajištění neuhrazené daně. Neuhrazenou daní se míní jak daň již splatná (nedoplatek), tak daň nesplacená, jestliže již byla stanovena, což se v posuzovaném případě nepochybně stalo. Pokud by pojmem neuhrazená daň racionální zákonodárce mínil nedoplatek dle § 153 odst. 3 daňového řádu, jistě by volil v § 170 odst. 1 daňového řádu tento pojem, a to s ohledem na zásadu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu jako celku, která tím spíše musí působit v rámci jednoho právního předpisu. Pojem neuhrazená daň nelze ztotožňovat s pojmem nedoplatek, jelikož aby se daň stala nedoplatkem, musí být kumulativně splněny dvě podmínky, musí se jednat o částku daně, která nebyla dosud uhrazena, a zároveň poslední den splatnosti této daně již

marně uplynul. Každý nedoplatek proto je a musí být vždy neuhrazenou daní, ale naopak každá neuhrazená daň není vždy nedoplatkem, k tomu by totiž musela být navíc splatnou. V této souvislosti žalovaný odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 Af 49/2013-84, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016-41.

7. Žalovaný nesouhlasil s výčtem podmínek, které dle žalobce obsahuje § 170 daňového řádu, a které musí být splněny pro případ vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Trval na tom, že z uvedeného ustanovení vyplývá, že zřízení zástavního práva je odvislé od splnění dvou podmínek, existence daňové pohledávky (neuhrazené daně) a existence zástavy, tj. způsobilého předmětu zajištění ve vlastnictví dlužníka či třetí osoby. Ohledně zásady přiměřenosti citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2016, č. j. 4 Afs 48/2015-32. Navrhoval žalobu v plném rozsahu zamítnout.

III. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s.
9. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54, Nejvyšší správní soud konstatoval, že: *„rozhodnutí o zřízení zástavního práva, respektive rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, není ani dle své povahy nezpůsobilé k soudnímu přezkumu. Právě naopak. Toto rozhodnutí obsahuje odůvodnění (§ 32 odst. 3 d. ř.), z něhož musí být zejména patrné, že jsou splněny podmínky pro zřízení správcovského zástavního práva vyplývající z § 72 d. ř., tedy především to, že je zde daňová pohledávka (její příslušenství) ve výši zajištěné zástavním právem a že se jedná o věc ve vlastnictví daňového dlužníka. Při zřízení správcovského zástavního práva by rovněž měly být respektovány základní zásady daňového řízení, zejména pak zásada proporcionality, popř. minimalizace zásahů do práv vyjádřená v § 2 odst. 2 d. ř. Všechny tyto zákonné předpoklady pro zřízení správcovského zástavního práva mohou, resp. mají být podrobeny soudnímu přezkumu.“* Uvedený závěr byl sice přijat ve vztahu k § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak při prakticky stejné úpravě daňového zástavního práva v § 170 daňového řádu, je plně aplikovatelný i na posuzovanou věc. Z uvedeného rozhodnutí tak vyplývá, že rozhodnutí o zřízení daňového zástavního práva musí obsahovat odůvodnění, z něhož musí být zejména patrné, že jsou splněny podmínky pro zřízení daňového zástavního práva, tedy především to, že je zde daňová pohledávka (její příslušenství) ve výši zajištěné zástavním právem a že se jedná o věc ve vlastnictví daňového dlužníka (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15).

10. Daňovou pohledávkou je třeba obecně rozumět právo správce daně požadovat po daňovém subjektu daň. Daňová pohledávka může být doposud nesplatná (u níž neuplynula lhůta pro její zaplacení), popř. splatná (u které již uplynula lhůta pro její zaplacení). V případě splatné nezaplacené daňové pohledávky se jedná o daňový nedoplatek. Z výše uvedeného tak vyplývá, že je třeba rozlišovat daň stanovenou, daň neuhrazenou a daň splatnou.
11. Stanovenou daní je třeba rozumět daň, která je správcem daně zapsána v daňové evidenci, tedy na určitém osobním daňovém účtu daňového subjektu a jedná se tak o výsledek vyměřovacího řízení. K takové dani je správcem daně vydán platební výměr. Daň již splatná je daň, u které nastala doba její splatnosti. Daň neuhrazená je daň stanovená, která nebyla doposud zaplacená bez rozdílu toho, zda u ní lhůta splatnosti již uplynula či nikoliv. V případě, že lhůta splatnosti daně již marně uplynula, jedná se o daňový nedoplatek. Nelze tudíž obecně ztotožňovat pojem neuhrazená daň a daňový nedoplatek.
12. Daňové zástavní právo lze zřídit rozhodnutím správce daně k zajištění neuhrazené daně. Jak již bylo výše uvedeno, nelze vykládat pojem neuhrazená daň úzce, tedy že jde pouze o daň, která je nezaplacená po dni splatnosti. Bylo by totiž zcela mimo zajišťovací funkci zástavního práva, pokud by jím mohla být zajištěna pouze již splatná a neuhrazená daň. Takový institut by pak již nebyl institutem zajišťovacím, ale byl by regulérním institutem exekucním.
13. Ke zřízení zástavního práva dle § 170 odst. 1 daňového řádu tedy postačuje existence stanovené a neuhrazené daně, u níž není podmínkou, aby marně uplynula doba její splatnosti. Ke shodným závěrům došel např. Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci v žalovaném zmiňovaném rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016-41.
14. Jak také uvedl Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci ve shora citovaném rozsudku: „Podmínkou pro zřízení zástavního práva podle § 170 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není odůvodněná obava správce daně z budoucí nedobytnosti daně, nebo značně obtížného budoucího vybrání daně. Při zřízení zástavního práva není správce daně povinen zkoumat ekonomickou situaci daňového subjektu.“ Neobstojí proto ani žalobcová námitka, že zřízení zástavního práva nebylo v posuzované věci nezbytné s ohledem na ekonomické poměry žalobce.
15. Pro úplnost soud odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval principem přiměřenosti. Zdůraznil, že princip přiměřenosti má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. Možnost zřídit zástavní právo tudíž vylučuje ty případy, „v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci - činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v řádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň

ubradit“. Nic takového však v posuzované věci zjištěno nebylo a žalobce to ostatně ani netvrdil.

16. Správce daně byl proto oprávněn k zajištění žalobcem neuhrazené daně zástavní právo zřídit.
17. Námitky, kterými žalobce zpochybňuje řádné ukončení daňové kontroly, není soud v tomto řízení oprávněn vypořádávat. Soudní přezkum rozhodnutí o zřízení zástavního práva je totiž do určité míry omezený. V zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

18. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s., a to bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
19. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho

internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 5. srpna 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu