



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **M. a.s.**
sídlem x
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 11. 10. 2017, č. j. 43809/17/5100-41453-712140,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2017, č. j. 43809/17/5100-41453-712140, a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 2. 1. 2017, č. j. 333320/16/4000-50715-050768 a č. j. 333574/16/4000-50715-050768, se zrušují.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou odeslanou dne 18. 12. 2017 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 1. 2017, č. j. 333320/16/4000-50715-050768 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí č. 1“) a č. j. 333574/16/4000-50715-050768 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí č. 2“; obě rozhodnutí souhrnně jako „prvostupňová rozhodnutí“), a tato rozhodnutí byla potvrzena. Prvostupňovými rozhodnutími bylo ve prospěch správce daně zřízeno zástavní právo k podílům žalobkyně v obchodní společnosti F., spol. s r.o., IČO x (dále jen „F.“), a v obchodní společnosti A. B. s.r.o., IČO x (dále jen „A. B.“), pro neuhrazené daňové pohledávky ve výši 42 635 430 Kč evidované správcem daně ke dni 27. 12. 2016, a to na základě ustanovení § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“), za použití § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 27. 2. 2017 (dále jen „občanský zákoník“).
2. V prvním ze žalobních bodů žalobkyně namítá, že jí nebyla stanovena žádná daň, kterou by neuhradila, jelikož ani daň tvrzená v jejích dodatečných daňových přiznáních ještě nebyla (v důsledku zahájení daňové kontroly správcem daně) splatná. Dle žalobkyně vydal správce daně rozhodnutí, ačkoliv pro jeho vydání ještě nebyly splněny zákonné podmínky, neboť daň nebyla stanovena ani neuplynul den splatnosti dodatečně tvrzené daně, a daňový subjekt tak byl oprávněn uhradit dodatečně tvrzenou daň ještě dne 2. 1. 2017 bez rizika zahájení daňové exekuce či zřízení zástavního práva. Žalobkyně na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28, a komentářovou literaturu k ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A. a Šimek, K. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011), dle které *„podmínkou pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva je jednak skutečnost, že splatná daň nebyla uhrazena, vedle toho však správce daně musí vážit, zda zřízení zástavního práva je aktem nezbytným. Musí být přitom veden úvahou o dosažení legitimního cíle, jímž je zde zabezpečení úhrady správně zjištěné a stanovené daně, výlučně legitimními prostředky. Správce daně je obecně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (srov. § 5 odst. 3).“* Současně žalobkyně uvádí, že žalovaný nevycházel z náležitě zjištěného skutkového stavu, protože ze spisového materiálu nevyplývá, že zajišťovaná daň byla stanovena. Ani v době podání předmětné žaloby nebyla stále ukončena daňová kontrola za zdaňovací období let 2013 až 2015. Prvostupňová rozhodnutí dle žalobkyně neobsahují údaje prokazující, že daň byla stanovena, její splatnost ani to, že splatná stanovená daň nebyla uhrazena. Žalobkyně je toho názoru, že pojmy „neuhrazená daň“ a „nedoplatek“ jsou synonyma, přičemž odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 8. 2016, č. j. 57 Af 45/2013-176, a zdůrazňuje, že pro zřízení zástavního práva musí existovat základní zákonný předpoklad v podobě exekučního titulu, jímž je pouze a jen nedoplatek (není-li vydán zajišťovací příkaz).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

Pokud správce daně hodlal vydat prvostupňová rozhodnutí ještě před stanovením zajišťované daně a před uplynutím dne splatnosti, musel by tak učinit jedinež prostřednictvím zajišťovacího příkazu při splnění striktních zákonných podmínek. Žalovaný tvrdil, že „*odvolatelem zmiňované ust. § 168 odst. 6 daňového řádu je speciálním ustanovením vůči ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu a upravuje zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem, který, jak již bylo uvedeno výše, lze aplikovat pouze u daně nesplatné*“. Pokud ale žalovaný *de facto* tvrdí, že § 168 odst. 6 daňového řádu slouží pro účely zřízení zástavního práva k dani nesplatné (zajišťované na základě zajišťovacího příkazu), znamená to, že s ohledem na jím tvrzenou aplikovatelnost § 170 odst. 1 daňového řádu v této situaci by bylo ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu obsoletní. Pokud by totiž správce daně čistě teoreticky mohl zřídit zástavní právo již k nesplatné dani, nebylo by racionální tak učinit komplikovanou cestou prostřednictvím zajišťovacího příkazu jakožto „zástavního titulu“ dle § 168 odst. 6 daňového řádu, toto ustanovení by bylo nadbytečné. Podle žalobkyně, pokud správce daně chtěl zřídit zástavní právo k nesplatné a nestanovené dani, musel nejprve využít institut zajišťovacího příkazu dle § 167 a násl. daňového řádu a teprve následně vydat rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle § 168 odst. 6 daňového řádu, což ovšem neučinil.

3. Druhým žalobním bodem je pak námitka žalobkyně, že rozsah zajištění daně prostřednictvím zřizování zástavních práv byl v dané situaci nepřiměřený. Napadené rozhodnutí ani prvostupňová rozhodnutí úvahy ohledně této otázky ani neobsahují, čímž jsou dle názoru žalobkyně nepřezkoumatelná. Správce daně vydal rozhodnutí o zřízení zástavních práv k zásobám, rozhodnutí o zřízení zástavních práv k ochranným známkám a rozhodnutí o zřízení zástavních práv k nemovitým věcem (vše dne 29. 12. 2016) a následně dne 2. 1. 2017 i prvostupňová rozhodnutí postihující její obchodní podíly v dceřiných společnostech. Žalobkyně odkazuje na účetní závěrky dostupné v obchodním rejstříku, z nichž vyplývá, že disponovala aktivy ve vysoké výši (miliardy Kč), konkrétně pozemky v hodnotě desítek milionů Kč, ocenitelnými právy (ochrannými známkami) v hodnotách stovek milionů Kč či zásobami a jinými oběžnými aktivy v hodnotách miliard Kč. Navíc z obsahu měsíčních daňových přiznání k dani z přidané hodnoty bylo rovněž zřejmé, jaké obchody a v jaké hodnotě žalobkyně realizuje i v dalších obdobích. Správce daně rovněž nezohlednil, že žalobkyně disponovala značným množstvím vozidel vysoké hodnoty, což bylo možné ověřit z daňových přiznání k silniční dani či z registru vozidel. Správce daně zřídil zástavní práva k majetku žalobkyně, kterými *de facto* zajistil daň ve výši cca 42 milionů Kč. Pokud tedy správce daně zřídil dne 29. 12. 2016 zástavní právo k zásobám, které se za poslední čtyři roky pohybovaly v průměru ve výši cca 1,26 miliardy Kč, přičemž částka převyšovala zajišťovanou daň téměř 30x, nelze způsob zajištění daně zřizováním zástavních práv považovat za přiměřený a proporcionální. Obdobným způsobem lze argumentovat ve vztahu k ochranným známkám či nemovitým věcem. Správce daně již na základě rozhodnutí o zřízení zástavních práv ze dne 29. 12. 2016 zřídil zástavní práva k věcem žalobkyně v hodnotě převyšující výši zajišťované daně více než 40x. Nadto průměrná výše celkových aktiv žalobkyně převyšovala hodnotu zajišťované daně více než 65x a průměrná hodnota ročního obrátu dokonce více než 80x. Správce daně se v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí dokonce ani nezabýval tím, proč zvolil právě předmětný zajišťovací prostředek, když pouze uvedl, že „*typickým příkladem takového nesprávného postupu by 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 českých [...]“. Pokud by však orgány finanční správy postupovaly dle „zdravého rozumu“, zjistily by si veškeré podstatné ekonomické údaje a nemohly by nepřiměřeným způsobem zajistit daň prostřednictvím zástavních práv k majetku, který zjevně (i bez nutnosti provádění znaleckého zkoumání) zajišťovanou daň převyšoval mnohonásobně. Žalobkyně je tak přesvědčena o nepřiměřenosti postupu správce daně, který neusiloval o minimalizaci zásahu do její právní sféry, byť potřebu přiměřenosti zásahů do vlastnického práva zdůraznil v minulosti i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15. Názor žalovaného, že *„zástavní právo je pouze zajišťovací instrument, který nijak neomezuje výkon vlastnických práv daňového subjektu“*, je nesprávný, nepřezkoumatelný a nikterak nezohledňuje, že zřízení zástavních práv má vliv na možnost získání úvěrů či jiných bankovních produktů, na důvěryhodnost žalobkyně v očích zákazníků, obchodních partnerů, investorů či bankovních institucí a omezují se jím možnost dispozice s jejím majetkem i celkový chod jejích obchodních závodů. Žalovaný si navíc v rámci svých tvrzení odporoval, když v bodě 32 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„každé uložení platební povinnosti představuje ve své podstatě určitý zásah do majetkové sféry [...]“*, aby následně v bodě 34 konstatoval, že *„zástavní právo je pouze zajišťovací instrument, který nijak neomezuje výkon vlastnických práv daňového subjektu“*. V tomto ohledu je tvrzení žalovaného, že zástavní právo *„nijak neohrožuje soběstačnost či dokonce konkurenceschopnost v obchodních jednáních“*, dle žalobkyně zarážející, účelové a v příkrém rozporu se skutečností a základními principy podnikání. Žalobkyně tedy odkazuje na zásadu přiměřenosti presumovanou v § 5 odst. 3 daňového řádu, která ukládá správci daně volit jenom takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní co nejméně zatěžují, ale zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. S ohledem na výše uvedené je dle žalobkyně dodatečně tvrzená a zajišťovaná daň mnohonásobně „přezajištěna“. Navíc žalobkyně uvádí, že s ní správce daně nespolečně pracoval a nijak s ní neprojednal možnosti zajištění dodatečně tvrzené nestanovené a nesplatné daně.

4. Žalovaný v první řadě uvádí, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené a na obsah správního spisu, neboť žalobní body jsou shodné s odvolacími důvody. K prvnímu ze žalobních bodů žalovaný zejména uvádí, že žalobkyně podala dne 30. 11. 2016 dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 až 2015 a tentýž den, tj. před uplynutím náhradní lhůty splatnosti dodatečně tvrzené daně, požádala zároveň o povolení rozložení úhrady dodatečně tvrzené daně z příjmů právnických osob (za zdaňovací období 2014 a 2015) včetně úroků z prodlení na splátky, což odůvodnila vysokými výdaji na předzásobení v souvislosti s blížící se hlavní prodejní částí roku. Žalobkyně dodatečně tvrzenou daň, kterou sama v podání tvrdila a uznala jako stanovenou, v náhradní lhůtě splatnosti, tj. do dne 2. 1. 2017, neuhradila. Vzhledem k tomu, že správce daně ke dni 2. 1. 2017 evidoval za žalobkyni na dani z příjmů právnických osob daňové pohledávky v úhrnné výši 42 635 430 Kč, zřídil za účelem zajištění inkasovatelnosti daňové pohledávky zástavní práva. V souladu s § 170 odst. 1 daňového řádu je možné zřídit zástavní právo na daň, která nebyla uhrazena, a to bez ohledu na to, zda je daň v okamžiku zřízení zástavního práva již splatná či nikoliv, neboť zřízením zástavního práva nedochází k vlastnímu vymáhání neuhrazené daně, ale pouze k zajištění dluhu a jeho příslušenství, k němuž lze přistoupit i u nesplatné daně. Žalobkyni zmiňovaný zajišťovací institut je aplikovatelný výhradně pro případ nesplatné daně. Z dikce ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že zajišťovacím příkazem lze

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

zajistit daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, přičemž i tato daň nestanovená je z logiky věci nesplatná. Zatímco u zajišťovacího příkazu zákonodárce výslovně hovoří o „nesplatné dani“, u zástavního práva uvádí pouze obecné spojení „neuhrazená daň“, čímž umožňuje aplikaci tohoto zajišťovacího institutu jak k zajištění neuhrazené daně splatné, tak nesplatné. Pokud by zákonodárce zamýšlel použití zástavního práva omezit pouze na daně splatné, bylo by v textu § 170 odst. 1 daňového řádu namísto pojmu „neuhrazená daň“ výslovně uvedeno spojení „splatná neuhrazená daň“, případně pojem „nedoplatek“. Prvostupňová rozhodnutí obsahují všechny náležitosti podle § 102 odst. 1 daňového řádu. Ačkoliv správce daně pochybil, když žalobkyni nezaslal prvostupňová rozhodnutí o zřízení zástavního práva, zaslal je rejstříkovému soudu, což je pro vznik zástavního práva zřízeného správcem daně k obchodnímu podílu rozhodující dle § 170 odst. 4 daňového řádu (a též § 1322 odst. 1 občanského zákoníku). Uvedená vada tak neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva, navíc ji sám správce daně napravil, když žalobkyni prvostupňová rozhodnutí dodatečně zaslal. Daňové pohledávky byly žalobkyní uhrazeny v plné výši ke dni 13. 1. 2017, čímž zanikla v souladu s ustanovením § 1376 občanského zákoníku zástavní práva a o tom byla žalobkyně vyrozuměna.

5. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že ve vztahu k rozhodnutí o zřízení zástavního práva se zásada přiměřenosti promítá do povinnosti respektovat při zřízení zástavního práva zásadu proporcionality mezi hodnotou zástavy a výší zajišťované pohledávky. Zásadu proporcionality je nutno chápat tak, že při kolizi dvou či více chráněných subjektivních práv je třeba tuto kolizi řešit takovým způsobem, aby hodnotnější z nich bylo chráněno s minimálním zásahem do subjektivního práva druhého či práv ostatních. Zřízení zástavního práva samo o sobě představuje prostředek mírnější než je daňová exekuce, neboť pro žalobkyni neznamena bezprostřední majetkovou újmu. Zásadu přiměřenosti je tedy předně třeba chápat nikoli tak, že správce daně musí posuzovat hodnotu zástavy v poměru k výši zajišťované pohledávky, nýbrž tak, že správce daně musí zvažovat, zda v daném případě nelze užít jiný vhodnější způsob zajištění či úhrady daňové pohledávky, tedy užití jen takových prostředků, které co nejméně zatěžují, ale zároveň mu umožňují dosáhnout cíle správy daní. Žalovaný souhlasí s tím, že zajišťovací právo by mohlo snížit věrohodnost žalobkyně u jejích obchodních partnerů, to však dle jeho názoru nic nemění na jeho opodstatněnosti, neboť se jedná právě o jeden z prostředků motivujících daňového dlužníka k úhradě daňových nedoplateků. Zřízením zástavního práva dochází k menšímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce, tudíž přípustná míra ingerence správce daně je větší, než je tomu u samotné daňové exekuce.

II. Podstatný obsah správního spisu

6. Dne 30. 11. 2016 podala žalobkyně dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, k nimž přiložila průvodní dopis, v němž objasnila důvody pro podání těchto dodatečných daňových přiznání. Jako datum zjištění důvodů pro podání dodatečných daňových přiznání uvedla žalobkyně 8. 11. 2016. Současně žalobkyně požádala správce daně o posečkání s úhradou stanovené daňové povinnosti, resp. rozložení povinnosti na splátky, což odůvodnila výší daňové povinnosti a blížící se hlavní prodejní částí roku (Vánoce a povánoční akce), kvůli níž žalobkyně měla v době podání dodatečného přiznání k dani zvýšené výdaje související s předzásobením, jež se ale později

projeví ve vyšších tržbách a vyšší daňové povinnosti. Současně poukázala na to, že na jedné z jejích nemovitých věcí nadále vázne zástavní právo ve prospěch správce daně dávající mu dostatečnou jistotu, a na svou dosavadní mnohaletou bezproblémovou součinnost. Závěrem žalobkyně uvedla, že dodatečně stanovenou daňovou povinnost ve výši 13 664 040 Kč za období roku 2013 uhradí v zákonem stanoveném termínu splatnosti, daňovou povinnost ve výši 25 108 690 Kč za období roku 2014 uhradí do 31. 1. 2017, daňovou povinnost ve výši 17 526 740 Kč za období roku 2015 uhradí do 31. 3. 2017 a konečně vzniklé úroky z prodlení uhradí do konce září 2017.

7. Z protokolu ze dne 8. 12. 2016 vyplývá, že uvedeného dne byla správcem daně u žalobkyně zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 až 2015.
8. Rozhodnutími správce daně ze dne 29. 12. 2016, č. j. 333627/16/4000-50715-050768, č. j. 333307/16/4000-50715-050768, č. j. 333363/16/4000-50715-050768, č. j. 333635/16/4000-50715-050768, č. j. 333616/16/4000-50715-050768 a č. j. 332581/16/4000-50715-050768, byla z důvodu neuhrazené daňové pohledávky za období let 2014 a 2015 v celkové výši 42 635 430 Kč zřízena zástavní práva: 1) k hromadné věci žalobkyně – veškerým skladovým zásobám nacházejícím se v budově na adrese x, 2) k movitým věcem žalobkyně – ochranné známce M., ochranné známce H. C. M. Č. a ochranné známce M. G., a 3) k nemovitým věcem žalobkyně – celkem 17 pozemkům (včetně jedné stavby) v k. ú. T. v obci O., spoluvlastnickému podílu žalobkyně ve výši ½ na celkem dvou pozemcích (včetně jedné stavby) v k. ú. a obci S., spoluvlastnickému podílu žalobkyně ve výši ½ na celkem 14 pozemcích (včetně jedné stavby) v k. ú. V. v obci S. a celkem 14 pozemkům (včetně jedné stavby) v k. ú. a obci M.
9. Rozhodnutím ze dne 30. 12. 2016, č. j. 333501/16/4000-50712-203242, správce daně zamítl žádost žalobkyně o posečkání úhrady daně. V odůvodnění pak zejména uvedl, že žalobkyně svá tvrzení uvedená v žádosti nedoložila. Dále uvedl, že vycházel z podkladů shromážděných v daňovém spisu a údajů získaných vlastní vyhledávací činností, přičemž z nich mělo vyplývat, že tržby očekávané v prosinci 2016 jsou v takové výši, že umožňují žalobkyni uhradit daňovou pohledávku dříve než k jí uváděným termínům. Navíc újmou není dle správce daně situace, kdy daňový subjekt upřednostní zvýšený nákup zásob zboží na úkor úhrady svých daňových povinností. Nadto v posledních třech letech bylo správcem daně vyhověno sedmi žádostem o povolení posečkání úhrady daně podaných žalobkyní, přičemž z důvodu nedodržení stanovených podmínek bylo ve dvou případech rozhodnuto o pozbytí účinnosti posečkání. Navíc není pravdou, že žalobkyně vždy hradila včas, když termíny splatnosti v průběhu roku 2016 nebyly ve všech případech dodrženy.
10. Prvostupňovým rozhodnutím č. 1 bylo z důvodu neuhrazené daňové pohledávky za období let 2014 a 2015 v celkové výši 42 635 430 Kč zřízeno zástavní právo k podílu žalobkyně v korporaci, konkrétně k podílu v F. A.. V odůvodnění rozhodnutí byl shrnut průběh daňového řízení (podání dodatečného daňového přiznání dne 30. 11. 2016, výše dodatečně tvrzené daně a skutečnost, že doměřovací řízení stále probíhají), přičemž správce daně sdělil, že zástavní právo je zřizováno za účelem zajištění inkasovatelnosti daňové pohledávky.
11. Prvostupňovým rozhodnutím č. 2 bylo z důvodu neuhrazené daňové pohledávky za období let 2014 a 2015 v celkové výši 42 635 430 Kč zřízeno zástavní právo k podílu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

žalobkyně v korporaci, konkrétně k podílu v A. B.. Odůvodnění rozhodnutí bylo prakticky shodné jako odůvodnění prvostupňového rozhodnutí č. 1.

12. Odvoláním ze dne 6. 2. 2017 napadla žalobkyně obě prvostupňová rozhodnutí s tím, že jí nebyla řádně doručena a nezná jejich obsah. Správce daně žalobkyni následně napadená rozhodnutí zaslal a stanovil jí 30denní lhůtu k doplnění odvolacích důvodů. Žalobkyně své odvolání doplnila, přičemž argumentovala v podstatě shodně jako v žalobě.
13. Napadeným rozhodnutím ze dne 11. 10. 2017 žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Žalovaný prakticky totožně jako ve vyjádření k žalobě v prvé řadě uvedl, že žalobkyně dne 13. 1. 2017 plně uhradila předmětné pohledávky, čímž zástavní práva zanikla na základě § 1376 občanského zákoníku, o čemž byla žalobkyně informována. Dále žalovaný uvedl, že ze žádosti žalobkyně o povolení rozložení úhrady dodatečně tvrzené daně dovodil, že žalobkyně tuto daň v náhradní lhůtě splatnosti, tj. do dne 2. 1. 2017, neuhradí. Správce daně je oprávněn vydat rozhodnutí o zřízení zástavního práva k jakémukoliv majetku tehdy, existuje-li u daňového subjektu daň, která nebyla řádně a včas uhrazena. Ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu používá slovní spojení „neuhrazená daň“, nikoli „nedoplatek“, z čehož je patrné, že základním předpokladem zajištění daně formou zástavního práva není existence nedoplatku ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu, nýbrž neuhrazené daně (daně, která již byla stanovena, bez ohledu na její splatnost). Zřízením zástavního práva dochází pouze k zajištění dluhu a jeho příslušenství za podmínek stanovených občanským zákoníkem s tím, že v případě prodlení dlužníka s plněním se může zástavní věřitel domáhat uspokojení své pohledávky ze zástavy. Správce daně tak dle § 170 odst. 1 daňového řádu může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud daňový řád nestanoví jinak. Podle žalovaného je tedy možné zřídit zástavní právo na daň, která nebyla uhrazena, a to bez ohledu na to, zda je daň v okamžiku zřízení zástavního práva již splatná či nikoliv. Žalobkyní zmiňovaný zajišťovací institut je aplikovatelný výhradně pro případ nesplatné daně. Z dikce ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu dle žalovaného vyplývá, že zajišťovacím příkazem lze zajistit daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, přičemž i tato daň nestanovená je z logiky věci nesplatná. Žalovaný rovněž poukázal na ustanovení § 168 odst. 4 a 5 daňového řádu upravující zánik účinnosti zajišťovacího příkazu, který spojuje právě s okamžikem splatnosti daně. Zatímco u zajišťovacího příkazu zákonodárce výslovně hovoří o nesplatné dani, u zástavního práva uvádí pouze obecné spojení „neuhrazená daň“, čímž umožňuje aplikaci tohoto zajišťovacího institutu jak k zajištění splatné neuhrazené daně, tak nesplatné. Pokud by zákonodárce zamýšlel použití zástavního práva omezit pouze na daně splatné, bylo by v textu § 170 odst. 1 daňového řádu namísto pojmu „neuhrazená daň“ výslovně uvedeno spojení „splatná neuhrazená daň“, případně pojem „nedoplatek“. Ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu je speciálním ustanovením vůči § 170 odst. 1 daňového řádu a upravuje zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem, který lze aplikovat pouze u daně nesplatné. Ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu přitom nelze aplikovat obecně na všechny případy zřízení zástavního práva, nýbrž pouze na situace v předmětném ustanovení popsání. Jelikož v daném případě nebylo zástavní právo zřízeno k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem, nepoužije se dle žalovaného pro zřízení zástavního práva toto speciální ustanovení, ale obecné ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu, které podmínku splatnosti daně nestanovuje. Ačkoli správce daně dle žalovaného pochybil, když žalobkyni nezaslal

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

rozhodnutí o zřízení zástavního práva, zaslal tato rozhodnutí rejstříkovému soudu, což je pro vznik zástavního práva zřízeného správcem daně k obchodnímu podílu rozhodující (§ 170 odst. 4 daňového řádu; obdobně i § 1322 odst. 1 občanského zákoníku). Zástavní práva tak byla zřízena k existujícím platebním povinnostem žalobkyně na dani z příjmů právnických osob v době vydání napadených rozhodnutí neuhrazeným, a správce daně proto dostal všem zákonným podmínkám. K otázce přiměřenosti postupu správce daně žalovaný uvedl, že tento princip má převážně chránit před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdyby vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by 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. Aplikaci principu proporcionality je v daném případě u žalobkyně nutné vnímat i v tom smyslu, že nedochází k vlastní exekuci a zbavení jejích vlastnických práv k majetku. Přípustná míra ingerence správce daně je tak větší, než je tomu u samotné daňové exekuce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32). Zástavní právo žádným způsobem neomezuje vlastníka věcí v jejich užívání a požívání, nebrání chodu společnosti a nijak neohrožuje její soběstačnost a konkurenceschopnost v obchodních jednáních.

14. Dne 19. 1. 2017 vydal správce daně potvrzení o zániku zástavních práv k podílům žalobkyně v F. A. a v A. B. zřízených jeho rozhodnutími.

III. Posouzení žaloby soudem

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (v poslední možný den – pondělí 18. 12. 2017, když napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 10. 2017), osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť oba účastníci vyslovili s tímto postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
16. Dle § 141 odst. 1 věty první daňového řádu, zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Dle § 141 odst. 8 daňového řádu je daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.
17. Dle § 33 odst. 4 daňového řádu platí, že připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu kratší než jeden den.
18. Dle § 167 odst. 1 a 2 daňového řádu může správce daně, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

značnými obtížemi, vydat zajišťovací příkaz. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

19. Dle § 168 odst. 6 věty první daňového řádu platí, že pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem.
20. Dle § 170 odst. 1 daňového řádu může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.
21. Dle § 5 odst. 3 daňového řádu šetří správce daně práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
22. Jak je zjevné z předloženého spisového materiálu, žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob týkající se příslušných zdaňovacích období. Jako datum zjištění důvodů pro jejich podání uvedla den 8. 11. 2016. S ohledem na ustanovení § 141 odst. 1 ve spojení s § 33 odst. 4 daňového řádu byla povinna k úhradě dodatečně zjištěné daně nejpozději v pondělí dne 2. 1. 2017. Žalobkyně argumentuje tím, že vzhledem ke skutečnosti, že předmětná daň nebyla ještě ke dni 2. 1. 2017 splatná, nemohl správce daně vydat svá rozhodnutí o zřízení zástavního práva k podílům žalobkyně v obchodních společnostech F. A. a A. B.. Žalobkyně se ale v tomto směru mylí. V otázce splatnosti daně jako údajné podmínky vydání prvostupňových rozhodnutí lze odkázat na příslušné odůvodnění, které ve skutkově blízké věci užil Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016-41, v návaznosti na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44: *„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 jí mohla být zajištěna pouze již splatná a neuhrazená daň. Takový institut by pak již nebyl institutem zajišťovacím, ale byl by regulérním institutem exekucním. Skutečnost, že daňové zástavní právo má primárně funkci zajišťovací a teprve následně uhrazovací (viz výklad provedený výše) je patrné právě i z toho, že daňové zástavní právo je v systematice d. ř. řazeno mezi instituty zajištění daní (Hlava V, díl 4 d. ř.) a nikoliv mezi instituty vymáhání daní (Hlava V, díl 5 d. ř.). Ostatně i v případě jiných zajišťovacích institutů upravených v d. ř. zákonodárce nepoužil pojem daňový nedoplatek či splatná daňová pohledávka (k označení daně, která je již po splatnosti a je nezaplacená), ale užívá pojmy daň, u které doposud neuplynul den splatnosti (§ 167 odst. 1 d. ř.), tedy daň, která je stanovená, avšak nesplatná, či daň, která nebyla doposud stanovena (§ 167 odst. 1 d. ř.), tedy daň, která není předepsána v evidenci daní. Pojem neuhrazená daň pak používá v případě ručení či finanční záruky dle § 173 d. ř. s tím, že v případě zákonného ručení (§ 171 odst. 1 d. ř.) používá pojem nedoplatek, a to z toho důvodu, že zákonné ručení nastupuje až v případě, že svoji zákonnou povinnost řádně a včas nesplní daňový subjekt, tedy v době, kdy správce daně učiní výzvu ručiteli k zaplacení daně, je již tato splatná a neuhrazená, tedy jedná se o daňový nedoplatek. Z uvedeného tak rezultuje závěr, že ke zřízení zástavního práva dle § 170 odst. 1 d. ř. postačuje existence stanovené (tedy v daňové evidenci daňového subjektu vedené) a neuhrazené (tedy fakticky nezaplacené) daně, u níž není podmínkou, aby marně uplynula doba její splatnosti.“* Soud se plně shoduje s tímto závěrem a závěry komentářové literatury, na kterou

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

žalobkyně odkazuje ve své žalobě, považuje za nesprávné. Splatnost daně tak nemá vliv na zákonost rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

23. Jinou otázkou je však to, zda daň byla stanovena. Vztah stanovení daně a její splatnosti je v případě doměřovacího řízení (obdobně jako u řízení vyměřovacího) následující: Správce daně je povinen podle § 144 odst. 1 daňového řádu i v případě, je-li dodatečně tvrzená daň v souladu se skutečnou (doměřovanou), vyhotovit dodatečný platební výměr (viz též § 147 odst. 1 daňového řádu), nepřistoupí-li k zahájení postupu k odstranění pochybností, potažmo daňové kontroly (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30). Jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, žádný dodatečný platební výměr nebyl v době vydání prvostupňových rozhodnutí, ba ani v době vydání napadeného rozhodnutí, vydán, resp. založen ve spise. Navíc, jak správně podotýká žalobkyně, v uvedené době zjevně doměřovací řízení stále probíhalo, což ostatně výslovně uvedl i správce daně v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí, jelikož daňová kontrola zahájena dne 8. 11. 2016 (bránící *a minori ad maius* stejně jako vedení postupu k odstranění pochybností vyhotovení dodatečného platebního výměru v režimu § 144 odst. 1 daňového řádu) nebyla dosud skončena. Předmětná daň za zdaňovací období let 2013 až 2015 tak nejen, že nebyla splatná, což by samo o sobě nečinilo překážku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva již dne 2. 1. 2017, ale ani nebyla stanovena. Stanovením daně je totiž třeba rozumět deklaraci daňové povinnosti pravomocným rozhodnutím (platebním výměrem) správce daně, ať již postupem podle § 140 odst. 1 nebo § 144 odst. 1 daňového řádu, nebo rozhodnutím vydaným v návaznosti na některý z kontrolních postupů upravených daňovým řádem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28).
24. Ke zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu je tedy výslovně vyžadována existence stanovené (a neuhrazené) daně. V uvedeném případě však k řádnému stanovení daně nedošlo, jakkoli žalobkyně i správce daně zjevně vycházeli při svém jednání v rámci daňového řízení z výše daně, kterou žalobkyně vyčíslila v dodatečných daňových přiznáních. Zahájením daňové kontroly nahrazující postup k odstranění pochybností s ohledem na správcem daně předpokládanou časovou náročnost prověřování daňových povinností ale zjevně nedošlo k doměření daně v souladu s dodatečnými daňovými přiznáními a konečná výše doměřované daně v době vydání prvostupňových rozhodnutí i rozhodnutí napadeného zůstávala neznámou veličinou – jednalo se tak o daň nestanovenou. Na splatnosti (dodatečně) vyčíslené daně dle § 141 odst. 8 ve spojení s odst. 1 větou první daňového řádu, tj. na povinnosti daňového subjektu daň vyčíslenou v dodatečném daňovém přiznání uhradit do konce měsíce po měsíci, v němž důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjistil, sice skutečnost, že daň nebyla ještě stanovena, nic neměnila, avšak neexistence stanovené daně bránila vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva v režimu § 170 odst. 1 daňového řádu.
25. Pokud jde ovšem o argumentaci žalobkyně, která naznačuje, že nezbytnou prerekvizitou rozhodnutí o zřízení zástavního práva je vždy podle § 168 odst. 6 daňového řádu předchozí vydání zajišťovacího příkazu správcem daně, soud uvádí, že tomu tak není. Institutu zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu) je při snaze dosáhnout zřízení zástavního práva třeba užít v případě, má-li být touto cestou zajištěna nesplatná či (jako v tomto případě) nestanovená daň (právě zajišťovacím příkazem je daň „provizorně“ stanovena, a je tedy již známo, pro jakou částku bude zástavní právo zřízeno), lze tak učinit ale jen tehdy, existuje-li obava z její obtížné dobytosti v době vyměření. Pokud již ale byla

daň pravomocně stanovena, lze v zásadě (logicky tak správce daně nebude postupovat pokaždé, ale spíše tehdy, nebude-li přiměřené ihned po splatnosti přistoupit k daňové exekuci, ale postačí tato forma zajištění daně, nebo naopak v situaci, kdy ještě před datem splatnosti již stanovené daně zjistí vážné indicie naznačující, že daň včas a řádně uhrazena nebude) bez dalšího za podmínek občanského zákoníku přistoupit v souladu s § 170 odst. 1 daňového řádu ke zřízení zástavního práva na takto stanovenou daň za účelem zajištění její úhrady. I z posloupnosti právní úpravy v daňovém řádu je zřejmé, že zákonodárce nepodmínil institut zástavního práva pouze využitím zajišťovacího příkazu, nýbrž v ustanovení § 168 odst. 6 daňového řádu upravil tuto možnost speciálně pro případ nesplnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem, který je možné vydat u nesplatných či nestanovených daní. V tomto smyslu lze vycházet například i z odborného komentáře (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, dostupné z beck-online.cz) k ustanovení § 170 daňového řádu, kde sama zástupkyně žalobkyně jako spoluautorka komentáře uvádí: „Zástavní právo je dalším z prostředků možného zajištění, tentokrát však nedoplatku, tj. neuhrazené daně (vyjma možnosti uvedené v § 168 odst. 6 DR). Daňový řád přejímá úpravu zástavního práva, která je zakotvena v občanském zákoníku; stanoví pouze některé odchylky.“

26. S ohledem na výše uvedené argumenty tak soud k prvnímu ze žalobních bodů uzavírá, že shledal argumentaci žalobkyně v části týkající se nestanovení daně žalovaným částečně důvodnou a napadené rozhodnutí spolu s prvostupňovými rozhodnutími, jež v dané situaci vůbec nemohly být vydány, nezákonnými.
27. Pokud jde o druhý žalobní bod, v němž žalobkyně uvádí, že způsob zajišťování jejího majetku prostřednictvím zřizování zástavních práv byl v dané situaci nepřiměřený, soud připomíná, že ani při vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva není správce daně zproštěn povinnosti přihlížet k esenciálním zásadám daňového procesu, mezi něž patří i (obecná, z čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod plynoucí) zásada přiměřenosti, konkrétně vyjádřená v § 5 odst. 3 daňového řádu. Soud sice souhlasí se žalovaným v tom smyslu, že zástavní právo je toliko zajišťovacím, a nikoli exekučním prostředkem, takže zasahuje do chodu žalobkyně méně, než kdyby došlo přímo ke zpeněžování jejího majetku. Na druhou stranu ale nelze přehlížet, že i zřízení zástavního práva může omezovat výkon vlastnického práva a práva na podnikání, neboť kromě znemožnění určitých dispozic se zatíženým majetkem (např. jeho zpeněžení, nejde-li o zásoby, nebo zřízení zástavního práva, které by nebylo až dalším v pořadí) může též zcela přirozeně snižovat důvěryhodnost daňového subjektu v hospodářském styku, a to nejen před obchodními partnery, ale zejména ve styku s bankami, takže kromě omezení možnosti získání nových úvěrů takový krok správce daně může zcela pravidelně vést k zesplatnění již přijatých úvěrů či k nutnosti poskytnout další zajištění anebo ke zvýšení úrokové sazby pro vyšší riziko úvěrovaného. Pokud žalovaný v bodě 33 napadeného rozhodnutí parafrázoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, s tím, že příkladem nepřiměřeného postupu správce daně by bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota by na první pohled a bez nutnosti znaleckého zkoumání činila několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo by bylo zřízeno kvůli neuhrazené dani ve výši několika desítek tisíc korun, soud připomíná (kromě toho, že uvedené závěry byly vysloveny v diametrálně odlišné situaci daňového subjektu, jehož daňová povinnost zůstávala neuhrzena i několik let po její splatnosti a který se zjevně snažil její úhradě vyhnout), že Nejvyšší správní soud současně konstatoval, „že *neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje*

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

hodnotu neuhrazené daně, a to řádově“. V případě žalobkyně přitom daň přesahovala částku 42 milionů Kč, nicméně žalovanému muselo být na základě listin předložených žalobkyní na podporu její žádosti o rozložení úhrady daně na splátky zjevné, že předchozími rozhodnutími již správce daně zřídil zástavní právo k majetku velmi vysoké hodnoty, řádově nepochybně i bez nutnosti znaleckého zkoumání hodnotu neuhrazené daně převyšujícímu. Tyto skutečnosti bylo možné snadno ověřit rovněž z veřejně dostupných zdrojů. V každém dalším rozhodnutí byl správce daně povinen alespoň stručně nastínit, proč dosavadní zajištění z předcházejících rozhodnutí považuje za nedostatečné porovnáním odhadované hodnoty již zajištěného majetku k částce zajišťované daňové povinnosti. Pokud tak neučinil, bylo na žalovaném, aby tuto vadu napravit v odůvodnění napadeného rozhodnutí, *nota bene* argumentovala-li žalobkyně tak, že na nepřiměřenost sama poukazovala s uvedením konkrétních skutečností týkajících se jejího majetku postiženého zástavními právy (např. na rozdíl od situace, kterou se zabýval Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15). Žalovaný sice na příslušnou část odvolání reagoval, jeho rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné, avšak neargumentoval správně. Otázka přiměřenosti se totiž neprojevuje jen v nutnosti výběru méně invazivních nástrojů k zjištění daně, ale také v povinnosti správce daně použít adekvátní nástroj jen v nezbytně nutném rozsahu. Je-li tedy namíste přistoupit k zajištění daně zřízením zástavního práva, pak je třeba zástavní právo zřídit primárně k těm aktivům, jejichž obstavení nejméně naruší ekonomický život daňového subjektu, a jen k takovému rozsahu jeho majetku, který pro zajištění daně postačí. Správce daně přirozeně v dané chvíli musí do značné míry činit odhady, pokud jde o celkovou výši příslušenství daně, jež bude třeba zajištěním pokrýt, očekávanou výši zpeněžení zajišťovaných věcí, pokud by k dobrovolné úhradě nedošlo, i význam zachování volnosti v nakládání s jednotlivými položkami majetku daňového subjektu pro co nejméně ztížené pokračování v jeho ekonomické činnosti (jež je ostatně v zájmu správce daně s ohledem na budoucí daňové výnosy), s ohledem na mírnější dopady zřízení zástavního práva ve srovnání s jinými instituty zajištění daně má i širší míru správního uvážení, nicméně i tak je povinen takové uvážení provést, zdůvodnit jej a případně obhájit v následném soudním přezkumu. V této věci správce daně zjevně přistoupil k zajištění řádově vyšších majetkových hodnot (více než 1 miliarda Kč kvůli daňové povinnosti nepřesahující 50 milionů Kč) bez rozumného vysvětlení nutnosti takového kroku. I v tomto žalobním bodě tak musí soud žalobkyni přisvědčit.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

28. Jak vyplývá z výše uvedeného, soud shledal podanou žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil pro jeho nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že z právního posouzení soudu vyplývá, že správce daně vůbec nebyl oprávněn vydat prvostupňová rozhodnutí, soud výjimečně přistoupil i ke zrušení prvostupňových rozhodnutí. Žalovanému by totiž nezbývalo nic jiného než tato rozhodnutí zrušit a řízení zastavit ve smyslu § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu. S ohledem na to, že v dané věci již není namíste vést další řízení, když prvostupňová rozhodnutí jako akty, jimiž byla zahájena příslušná dílčí řízení, zrušil přímo soud, takže zde již není co rušit ani co zastavovat, soud také zcela výjimečně neaplikoval § 78 odst. 4 s. ř. s. a nevyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. To přirozeně nebrání správci daně, aby v případě, že pro to budou splněny shora popsané zákonné podmínky, zahájil nová řízení vydáním jiných rozhodnutí o zřízení zástavního práva, jež by respektovala požadavek přiměřenosti zásahu do vlastnického práva žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

29. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 6 800 Kč, kterou tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby jako podání ve věci samé podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a dvě paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, z náhrady daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z předchozích částek, tj. 1 428 Kč, a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Požadavku žalobkyně na přiznání náhrady nákladů řízení za úkon „další porada s klientem přesahující jednu hodinu“ však soud nevyhověl, neboť uskutečnění takové porady nebylo nijak doloženo a ani nevyplývá ze žádné z listin založených ve spisu.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 29. dubna 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu