



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **R TECH CZ s. r. o.**, IČO 25597442
sídlem Blatnická 4219/4, 628 00 Brno
zastoupený advokátkou Mgr. Kristýnou Coufalovou
sídlem Olomoucká 1292/17a, 618 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016, č. j. 30917/16/5100-41458-711994,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podanou žalobou se žalobce domáhá přezkumu v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno II. (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze

dne 20. 10. 2015, č. j. 3771537/15/3002-00540-710703, kterým správní orgán prvního stupně zřídil zástavní právo ve smyslu § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 1309 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v rozhodném znění (dále jen „občanský zákoník“), na pozemku st. parc. č. x (zastavěná plocha a nádvoří), jehož součástí je stavba bez čp/če, a na pozemku parc. č. x (ostatní plocha), vše zapsáno na LV č. x v k. ú x, obec x, okres x, nacházejících se ve výlučném vlastnictví žalobce (dále jen „předmětná nemovitost“). Jak vyplývá z obsahu správních spisů, správní orgán prvního stupně zřídil zástavní právo na předmětnou nemovitost za účelem zajištění neuhrazených daní z přidané hodnoty, daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daní silničních, splatných v období od 6. 4. 2012 do 29. 8. 2014, a úroku z prodlení se zaplacením těchto daní, v celkové výši 1 601 148,57 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce předně namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné a tedy nezákonné, neboť se správní orgán prvního stupně, ani žalovaný neřídili právními předpisy a zásadami, které tyto právní předpisy stanovují, když do práv žalobce měli zasáhnout co nejmenším možným způsobem, který je ještě schopný dosáhnout cíle správy daní. Správní orgán prvního stupně a následně i žalovaný tak porušili zásadu proporcionality, která je mezinárodně uznávanou a ústavní zásadou v právním řádu České republiky. Žalobce je proto přesvědčen, že žalovaný svým postupem zasáhl do jeho práva, zaručeného čl. 37 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Konkrétně žalobce poukazuje na skutečnost, že hodnota předmětné nemovitosti několikanásobně převyšuje výši neuhrazené daně, k jejímuž zajištění bylo zástavní právo zřízeno. Dle znaleckého posudku ze dne 21. 8. 2011, č. 3357-101/2011, vyhotoveného Ing. V. B., byla cena předmětné nemovitosti odhadnuta na 21 715 170 Kč, přičemž žalobcem neuhrazená daň dosahovala ke dni 20. 10. 2015 celkové výše 1 601 148,57 Kč. Žalobce se přitom neztotožňuje se závěrem žalovaného, že daňový řád nestanovuje správnímu orgánu prvního stupně povinnost provést odhad ceny nemovité věci a nelze tedy po něm požadovat, aby tak činil sám a *ex officio* zkoumal hodnotu nemovitosti, kterou zajišťuje zástavním právem, neboť to byl správní orgán prvního stupně, který znalecký posudek ze dne 21. 8. 2011, č. 3357-101/2011, pořídil. Žalovaný svým postupem v předmětné věci tedy dle žalobce spíše připustil, že se cenou nemovitosti, zajišťované zástavním právem, měl správní orgán prvního stupně zabývat.
4. Dle žalobce se žalovaný rovněž vůbec nezabýval tím, zda žalobce své dluhy vůči správnímu orgánu prvního stupně hradí. Žalovaný přitom uvedl, že zkoumal, co vedlo správní orgán prvního stupně k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a proto nemohl dojít k závěru, že tyto závazky hrazeny nejsou, neboť ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalobce uhradil částku v celkové výši 200 000 Kč, a to úhradami ze dne 6. 6. 2016 ve výši 100 000 Kč a ze dne 4. 7. 2016 ve výši 100 000 Kč. Žalobce dále uvádí, že dne 4. 8. 2016 uhradil další část nezaplacené daně ve výši 100 000 Kč. Žalovaný i správní orgán prvního stupně tak porušili své povinnosti, když vůbec nezkoumali, zda žalobce hradí své závazky a bez dalšího uzavřeli, že nehradí.
5. Zřízení zástavního práva na předmětné nemovitosti navíc mělo za následek, že se žalobce stal nespolehlivým partnerem ještě předtím, než došlo k navázání jakékoliv obchodní

spolupráce mezi žalobcem a jeho potenciálními klienty. Žalobce připouští, že k nemovitosti je zřízeno více zástavních práv, nicméně první zástavní právo je zástavní právo smluvní, které bylo zřízeno k zajištění úvěru, poskytnutého v minulosti pro podnikatelské účely žalobce.

6. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že se snažil svou společnost obnovit, uhradit závazky a zamýšlel předmětnou nemovitost prodat třetí osobě. Z takto získaných prostředků měl žalobce v úmyslu uhradit i závazky vůči žalovanému, resp. správnímu orgánu prvního stupně. Zájemce o koupi předmětné nemovitosti se však po zjištění existence zástavního práva rozhodl odstoupit od zamýšlené koupě, tudíž bylo fakticky znemožněno žalobci prodat předmětnou nemovitost za ujednanou cenu.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s jednotlivými žalobními námitkami. Pokud jde o žalobcem tvrzenou námitku porušení zásady proporcionality, je dle žalovaného legitimním očekáváním státu, že daň, která žalobci již byla stanovena, bude žalobcem v zákonné lhůtě uhrazena. Jestliže se tak nestane, je oprávněním a povinností správního orgánu prvního stupně v zájmu naplnění základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu činit takové úkony, aby bylo úhrady vyměřené daně dosaženo, včetně zřízení zástavního práva v rámci řízení o zajištění daně. Správní orgán prvního stupně je přitom povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy, a používat pouze prostředky, které jsou v nejmenší možné míře zatěžující pro daňový subjekt, avšak stále jsou způsobilé dosáhnout cíle správy daní, kterým je v daném případě zajištění úhrady daně. Tato zásada dle žalovaného byla naplněna, neboť správní orgán prvního stupně nepřistoupil k daňové exekuci, nýbrž k zřízení zástavního práva k majetku žalobce, čímž zvolil méně zatěžující prostředek k dosažení cíle správy daní a umožnil žalobci uhradit zajištěnou daň mimo výkon rozhodnutí.
8. V otázce přiměřenosti a proporcionality mezi hodnotou zástavy a výše zajištěné daně žalovaný opětovně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015., č. j. 4 Afs 48/2015-32 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz), který v této věci judikoval, že i pro případ rozhodování o zřízení zástavního práva dle § 170 daňového řádu se uplatní princip proporcionality, který však nelze vykládat tak, že správce daně bude pečlivě zjišťovat hodnotu zastavovaného majetku a tu porovnávat s výší neuhrazené daně. Proporcionalitu mezi hodnotou zástavy a výší zajištěné daně nelze vnímat jednostranně tím způsobem, že se přihlédne pouze k hodnotě majetku, kterého se zásah správce daně týká, ale je nutné zohlednit i ty skutečnosti, které správce daně k takovému jednání vedly. V daném případě přitom žalobce porušil své povinnosti a neuhradil daň, přičemž v prodlení se zaplacením některých daní je již od roku 2012. Výše neuhrazené daně rovněž v čase narůstá o příslušenství, konkrétně o úrok z prodlení. Významná je pro věc dle žalovaného i skutečnost, že zde byly pochybnosti, zda ze strany žalobce existují jiné disponibilní prostředky, kterými by mohl neuhrazenou daň uhradit, jak je žalovaným rozebíráno v napadeném rozhodnutí. Jednou ze zásadních skutečností je i to, že správní orgán prvního stupně není jediným věřitelem žalobce, jak vyplývá z listu vlastnictví, na němž se nachází předmětná nemovitost, což jen potvrzuje pochybnosti o disponibilních majetkových prostředcích žalobce. Pro úplnost žalovaný dodává, že před podáním žaloby žalobce prodal předmětnou nemovitost personálně

propojené společnosti INTERACTIVE Czech s.r.o., přičemž doposud nebyla uhrazena daň z nabytí nemovité věci.

9. K námitce žalobce, týkající se nepřihlédnutí k hodnotě předmětné nemovitosti, přestože si správní orgán prvního stupně sám pořídil znalecký posudek k ohodnocení předmětné nemovitosti, žalovaný uvádí, že § 170 daňového řádu nestanovuje správci daně povinnost provést odhad ceny nemovitých věcí. Pro využití zástavního práva jako institutu zajištění daně je rozhodné poměření hodnoty zástavy, výše zajištěné daně a přihlédnutí ke všem skutečnostem daného případu, které nakonec správce daně ke zřízení zástavního práva vedly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvádí, že žalovaný, resp. správní orgán prvního stupně, vzal v úvahu výši neuhrazené daně v poměru s cenovými relacemi nemovitých věcí v místě, kde se předmětná nemovitost nachází, přičemž je dle žalovaného nepodstatné, zda k poměření hodnoty zástavy a výše neuhrazené daně došlo pomocí znaleckého posudku či posouzení cenových relací nemovitých věcí v daném místě. Rozhodné dle žalovaného je, že žalovaný uvedené vztáhl i ke všem ostatním okolnostem daného případu, a vzhledem k těmto okolnostem rozhodl, že zajištění neuhrazené daně je na místě.
10. K námitce žalobce, že správní orgán prvního stupně ani žalovaný nezkoumali, zda žalobce neuhrazenou daň splácí, přičemž žalobce část dlužné daně uhradil před a část po vydání napadeného rozhodnutí, žalovaný uvádí, že k úhradě části dlužné daně došlo až osm měsíců po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a to pouze k úhradě částečné, z čehož vyplývá, že zástavní právo na předmětné nemovitosti plní svou funkci. Navíc z povahy věci ani není možné, aby částky, hrazené žalobcem po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, byly relevantní pro posouzení zákonnosti takového rozhodnutí. I přes dílčí úhrady dlužné daně žalobcem tak v době vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva byly splněny podmínky pro zřízení zástavního práva, a sice existence neuhrazené daně, předmět způsobitý ke zřízení zástavního práva a doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu. Dále současně existovaly skutečnosti, k nimž žalovaný přihlédl, kterými jsou zejména dlouhodobé neplnění daňových povinností žalobcem, skutečnost, že se neuhrazená daň zvyšuje o úrok z prodlení, existence více věřitelů žalobce, existence tří zástavních práv na předmětné nemovitosti ve výhodnějším pořadí, a na základě kterých žalovaný usoudil, že zřízení zástavního práva k předmětné nemovitosti je přiměřené, pročež rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil. Žalovaný dále dodává, že daňové nedoplatky žalobce v době vyjádření k žalobě činí 1 614 339,55 Kč.
11. K tvrzení žalobce, že zřízení zástavního práva k předmětné nemovitosti je pro něj likvidačním, neboť se stal nespolehlivým obchodním partnerem, a nebylo mu tak umožněno prodat předmětnou nemovitost a uhradit z obdržené částky dlužné závazky, mj. i vůči správnímu orgánu prvního stupně, žalovaný poukazuje na skutečnost, že z katastru nemovitostí vyplývá, že žalobce kupní smlouvou ze dne 20. 7. 2016 s právními účinky ke dni 21. 7. 2016 předmětnou nemovitost převedl na společnost INTERACTIVE Czech s. r. o. Tato společnost pak je osobou personálně propojenou s žalobcem, neboť společnost INTERACTIVE Czech s. r. o. a jediný společník žalobce, společnost Neuromark s. r. o., sdílí stejného jediného společníka, kterým je společnost PROUD & PARTNERS INVESTMENTS a. s., přičemž jednatelem prvně uvedených společností je stejná osoba, a sice Mgr. M. H. Žalovaný dále uvádí, že ke koupi předmětné nemovitosti společností INTERACTIVE Czech s. r. o. od žalobce došlo za částku 5 000 000 Kč.

K uhrazení dlužené daně z výtěžku z prodeje předmětné nemovitosti tak, jak žalobce v žalobě uvedl, však nedošlo. Žalovaný má proto tvrzení žalobce o likvidačním účinku zřízeného zástavního práva za účelové.

12. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrvává na své žalobní argumentaci. K tvrzením žalovaného ohledně prodeje předmětné nemovitosti žalobce uvádí, že dne 3. 6. 2015 uzavřel se společností KASP Individual s. r. o. smlouvu o smlouvě budoucí kupní, ve které se strany dohodly na uzavření řádné smlouvy o koupi předmětné nemovitosti za cenu 13 500 000 Kč. Z důvodu zřízení zástavního práva na předmětné nemovitosti však došlo ze strany společnosti KASP Individual s. r. o. k odstoupení od této smlouvy. Žalovaný se dále při zajištění majetku žalobce nezabýval hodnotou majetku žalobce jako celku. Rovněž se nezabýval tím, co všechno tvoří majetek žalobce a bez dalšího přistoupil k zajištění předmětné nemovitosti. Tento postup je dle žalobce v rozporu se zásadou proporcionality. Argumentace personálním propojením v případě převodu předmětné nemovitosti z žalobce na společnost INTERACTIVE Czech s. r. o. je dle žalobce irelevantní pro nyní projednávanou věc. Důvod, proč žalobce převedl předmětnou nemovitost na personálně propojenou osobu za cenu nižší, než byla stanovena znaleckým posudkem, je ten, že v důsledku zřízení zástavního práva na předmětné nemovitosti správním orgánem prvního stupně došlo ke znemožnění prodeje předmětné nemovitosti za vyšší cenu a jiné než propojené osobě. Dle žalobce se pak nabízelo zřídit zástavní právo k movitým věcem ve vlastnictví žalobce, správce daně však neučinil jediný krok k tomu, aby zjistil, zda žalobce disponuje i jiným majetkem než tím, který je uvedený ve veřejných seznamech. Žalobce přitom disponuje movitými věcmi, které v souhrnu převyšují hodnotu neuhrazené daně.

IV. Ústní jednání konané dne 23. 4. 2019

13. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých tvrzeních již dříve písemně uplatněných v žalobě, ve vyjádření k žalobě, resp. v replice k těmto vyjádřením.

V. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle

zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

16. S touto námitkou se krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastnickovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce ostatně ani nenamítá nesrozumitelnost rozhodnutí, ani nedostatek jeho důvodů, což jsou, jak uvedeno výše, důvody pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu.
17. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci totiž tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správní orgán prvního stupně a posléze i žalovaný posoudili otázku, zda zřízení zástavního práva k předmětné nemovitosti bylo v rozporu se zásadou proporcionality ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce konkrétně ve svých žalobních námitkách zpochybňujících přiměřenost a tedy i zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva sleduje dvě argumentační linie. Na straně jedné žalobce zpochybňuje přiměřenost zřízení zástavního práva s ohledem na hodnotu předmětné nemovitosti jako zástavy ve vztahu k výši neuhrazené daně, na straně druhé pak žalobce namítá, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo nepřiměřené z důvodu, že zde existoval movitý majetek žalobce, který mohl být předmětem zástavního práva, nicméně tuto okolnost žalovaný, ani správní orgán prvního stupně dle žalobce dostatečně nevzali do úvahy.
18. Jak již bylo výše rekapitulováno, správní orgán prvního stupně za účelem zajištění žalobcem neuhrazených daní z přidané hodnoty, daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daní silničních, splatných v období od 6. 4. 2012 do 29. 8. 2014, a úroku z prodlení se zaplacením těchto daní, v celkové výši 1 601 148,57 Kč, zřídil zástavní právo na předmětnou nemovitost podle § 170 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení „správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.“ Ke konkretizaci tohoto oprávnění správce daně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54, uvedl, 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.“

19. Ústavní limity pro činnost orgánů státní moci při stanovení a vybírání daní a poplatků, v konečném důsledku omezující vlastnické právo dotčeného (daňového) subjektu, zaručené v čl. 11 odst. 1 Listiny (byť za splnění podmínek v čl. 11 odst. 5 Listiny obecně ústavně aprobované), pak představují ústavní příkazy, zakotvené v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 a odst. 4 Listiny, dle nichž lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví a jen při zachování základních práv a svobod. Pokud tedy existuje zákonný základ pro zásah do základního práva, může být takový zásah za splnění určitých podmínek legitimován, tedy ospravedlněn. V podmínkách materiálního právního státu je nicméně tato ustanovení nutno vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba je vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06 (N 92/53 SbNU 181), či nálezy sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019, dostupné rovněž na <http://nalus.usoud.cz>]. Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se tak ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Při vybírání daní, jakož i při provádění kontrolních procesů, je tak nutno dbát na respektování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu, přičemž zásah do těchto práv již není v judikatuře Ústavního soudu testován nižší intenzitou přezkumu, tedy zkoumáním extrémní disproportionality, nýbrž vyšší intenzitou přezkumu, tedy testem proporcionality [srov. např. nálezy ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463), nebo nálezy ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 (N 122/53 SbNU 543)].
20. Tento ústavněprávní rozměr se přímo promítá do obsahu § 5 daňového řádu, v němž jsou vymezeny základní zásady daňového řízení, které představují důležitá interpretační pravidla, z nichž je třeba vycházet při výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu. Jejich případné porušení je vždy vadou řízení a může vést i ke zrušení vydaného rozhodnutí, má-li taková vada za následek jeho nezákonnost. Výše zdůrazněný (a žalobcem opakovaně zmíněný) ústavní požadavek na respektování zásady přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv zúčastněných osob pak explicitně nachází odraz přímo v § 5 odst. 3 daňového řádu, který správci daně ukládá povinnost „*šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)* v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“ Jak zdůraznil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004-88, „*správce daně musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posledně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu.*“ Jinými slovy, povinností správce daně při

uplatňování jednotlivých procesních institutů je postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím základní práva dotčeného (daňového) subjektu, zejména pak právo vlastnické (čl. 11 odst. 1 Listiny). Počíná-li si správce daně způsobem, který je projevem jeho svévole, takové jednání nepožívá právní ochranu a nemůže být východiskem pro úpravu práv a povinností daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na daňovém řízení.

21. Z výše uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že i v případě zřízení zástavního práva k nemovitosti ve vlastnictví daňového subjektu (dlužníka) ve smyslu § 170 odst. 1 daňového řádu ze strany správce daně musí být respektována zásada proporcionality (§ 5 odst. 3 daňového řádu), neboť použití tohoto zajišťovacího institutu bez jakýchkoliv pochybností představuje omezení vlastnického práva daňového subjektu (dlužníka) k dané nemovitosti, na ústavní úrovni zaručeného v čl. 11 odst. 1 Listiny (obdobně viz citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 186/2006-54). Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 48/2015-32, „*princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 186/2006-54 plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci - činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v řádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.*“
22. Krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup žalovaného (i správního orgánu prvního stupně) prizmatem výše předestřených požadavků, přičemž je toho názoru, že jak žalovaný, tak i správní orgán prvního stupně dostatečně zhodnotili veškeré skutkové okolnosti, které mohly v daném případě volbu zajišťovacího institutu k žalobcem neuhrazeným daním v podobě zřízení zástavního práva k předmětné nemovitosti podle § 170 odst. 1 daňového řádu, včetně její přiměřenosti ovlivnit, a proto jejich rozhodnutí nelze shledat za nezákonná, porušující § 5 odst. 3 daňového řádu, a v konečném důsledku ani za protiústavní, nerespektující čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 Listiny, jak namítá žalobce. V napadeném rozhodnutí žalovaný podrobně zdůvodnil, z jakého důvodu správní orgán prvního stupně zvolil mírnější prostředek z těch, které měl v dané situaci k dispozici, zejména že tedy nepřistoupil k daňové exekuci, a umožnil tak žalobci uhradit zajištěnou daň mimo výkon rozhodnutí, a proč lze volbu tohoto postupu a samotné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v kontextu skutkových okolností daného případu považovat za přiměřené z hlediska zásahu do právní sféry žalobce a zároveň žádoucí z hlediska sledovaného účelu v podobě výběru daní, neboť neuhrazením vyměřené daně ve stanovené lhůtě vzniká žalobci povinnost uhradit i úrok z prodlení, a vzhledem k možnému očekávání růstu úroku z prodlení až do doby plného uhrazení neuhrazené daně se jeví užití zástavního práva jako vhodné, neboť zástavním právem je zajištěna jak jistina, tak i příslušenství pohledávky.

23. Pokud žalobce namítá, že žalovaný, ani správní orgán prvního stupně důkladně nezjišťovali hodnotu zastavované předmětné nemovitosti, jejíž hodnota dle žalobce mnohonásobně výši neuhrazené daně a tedy došlo k porušení principu proporcionality, považuje krajský soud za vhodné předně poukázat na závěry, vyslovené rovněž v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 48/2015-32, v nichž Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„princip proporcionality ovšem nelze vykládat a aplikovat tak, že jeho prostřednictvím vytvoříme zcela novou právní úpravu spočívající v daném případě ve vytvoření povinnosti pečlivě zjišťovat hodnotu zastavovaného majetku a tu porovnávat s výší daňového nedoplatku. Základní zásady je totiž nutné vnímat jako principy, jejichž prostřednictvím je korigován ryze formální výklad práva a postup za tím účelem, aby bylo dosaženo spravedlivého výsledku s ohledem na tyto všeobecně přijímané hodnoty, které fungují jako materiální korektiv normativního právního aktu. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospívá k závěru, že ani při zachování zásady přiměřenosti nelze ustanovení § 170 daňového řádu vyložit tím způsobem, že ukládá správci daně povinnost, která v tomto ustanovení zcela zjevně obsažena není.“* Jinými slovy, z § 170 odst. 1 daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně *ex offio* důkladně zjišťovat hodnotu nemovitosti či jiného majetku daňového subjektu. Požadavek na respektování zásady proporcionality totiž správci daně stanoví povinnost v kontextu skutkových okolností daného případu (např. výše dlužné částky na neuhrazené dani, schopnost daňového dlužníka dluh v rozumné době splatit, jeho dispozice s jiným majetkem, povaha jeho činnosti atp.) vážít, zda zvolený postup již nepředstavuje nepřiměřené omezení vlastnického práva dotčeného daňového subjektu. V této souvislosti je nezbytné zdůraznit, že zřízení zástavního práva k nemovitosti jeho vlastníka nezavazuje samotného vlastnického práva k ní, pouze toliko omezuje (nikoliv však nutně vylučuje) dispozici s ní, přičemž v případě uspokojení touto zástavou zajišťované pohledávky (zde daňového dluhu), samotné zástavní právo zaniká (viz § 170 odst. 5 daňového řádu). Přibližné posouzení hodnoty zastavované nemovitosti v relaci s výší dlužné částky na dani tak sice představuje jeden z faktorů, které musí správce daně vzít do úvahy, neboť by stěží bylo lze za proporcionální a tedy akceptovatelný považovat postup, kdy by zřízením zástavního práva k nemovitosti správcem daně byl zajišťován dluh na neuhrazené dani, jehož výše by byla mnohonásobně nižší, než hodnota zastavované nemovitosti, obzvláště pokud by dotčený daňový dlužník disponoval i jiným majetkem. Z uvedeného ovšem skutečně nelze dovodit zákonem stanovenou povinnost správce daně důkladně zjišťovat (např. prostřednictvím zpracování znaleckého posudku) hodnotu zastavované nemovitosti, jak namítá žalobce.
24. V tomto ohledu ovšem nelze přisvědčit hodnocení žalovaného, že správní orgán prvního stupně v daném případě vzal při rozhodování o zřízení zástavního práva v úvahu všechny skutečnosti, uvedené v předchozím odstavci, tedy i výši neuhrazené daně v poměru k hodnotě předmětné nemovitosti, kterou posoudil v relaci s cenami nemovitých věcí v místě, kde se předmětná nemovitost nachází. Ze správního spisu ani z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně totiž nevyplývá, že by správní orgán prvního stupně explicitně posuzoval cenové relace nemovitostí, nacházejících se v místě, kde se nachází předmětná nemovitost. Tento nedostatek ovšem nedosahuje takové intenzity, aby způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí, a to jednak z toho důvodu, že správní orgán prvního stupně vzal do úvahy řadu dalších okolností, na jejichž základě mohl vážít a následně i vyslovit právní závěr ohledně přiměřenosti zřízení zástavního práva k předmětné nemovitosti ve vlastnictví žalobce ve smyslu § 170 odst. 1 daňového řádu, jednak samotný žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 5) tento nedostatek zhojil vlastním posouzením přiměřenosti hodnoty předmětné nemovitosti k zajišťované neuhrazené dani,

přičemž nedospěl k odlišnému závěru, než správní orgán prvního stupně. K názoru o správnosti takového postupu ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014-55, v němž uvedl, že „*odvolací finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí uvedlo, proč shledalo zřízení zástavního práva přiměřené, čímž vyjádřilo správní úvahu, kterou byl povinen provést i správce daně, který se však explicitně přiměřeností výše daně a hodnotou nemovitostí nezabýval. To však neznamená, že tuto správní úvahu neprovedl. Odvolací finanční ředitelství následně správní úvahu týkající se zásady proporcionality řádně vyjádřilo. Ani tato stížní námitka proto není důvodná.*”

25. Pokud jde o námitku žalobce, že správní orgány připustily, že se měly cenou nemovitosti zabývat, neboť sám správní orgán prvního stupně si nechal vyhotovit znalecký posudek ze dne 21. 8. 2011, č. 3357-101/2011, vyhotovený Ing. V. B., tuto námitku krajský soud taktéž neshledal za důvodnou, neboť toto tvrzení žalobce je mylné. Ze správního spisu totiž vyplývá, že objednatelem daného znaleckého posudku byla společnost RELOA TECH s.r.o., IČO 25597442, se sídlem Vnitřní 445/10, 602 00 Brno-Královo Pole. Dle výpisu z Obchodního rejstříku odpovídá identifikační číslo objednatele žalobci, stejně jako obchodní firma a adresa sídla odpovídá obchodní firmě a adrese sídla žalobce v období od 17. 11. 2004 do 4. 3. 2015 v případě sídla, resp. do 9. 10. 2015 v případě obchodní firmy. Identifikace objednatele znaleckého posudku v době jeho vyhotovení tak odpovídá žalobci, nikoliv správnímu orgánu prvního stupně, jak tvrdí žalobce. Nadto ze správního spisu vyplývá, že znalecký posudek byl správnímu orgánu prvního stupně doručen až dne 8. 12. 2015, tedy spolu s doplněním odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně žalobcem.
26. Ze všech výše uvedených důvodů tak krajský soud neshledal za důvodné námitky žalobce, v nichž zpochybňoval jak samotnou přiměřenost posuzovaného zástavního práva z hlediska hodnoty zastavované předmětné nemovitosti v relaci k výši neuhrazené daně, tak i způsob, jakým tuto otázku hodnotili žalovaný i správní orgán prvního stupně.
27. Z obdobného důvodu krajský soud nemůže přisvědčit ani námitce žalobce, v níž žalovanému vytýká, že dostatečně nevzal do úvahy možnost volby „mírnějšího“ zajišťovacího institutu v podobě zřízení zástavy k movitému majetku. Zástavní právo je obecně právním institutem zajištění povinnosti dlužníka splnit dluh. Má preventivní a uhrazovací funkci. Nebude-li dluh včas či řádně splněn, dosáhne věřitel uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy do výše, která byla ujednána nebo která odpovídá pohledávce s příslušenstvím ke dni zpeněžení. Zástavní právo patří mezi věcná práva k věci cizí a jako absolutní majetkové právo nepůsobí jen mezi zástavy, ale i vůči třetím osobám. Z obecných ustanovení o zástavním právu, obsažených v § 1310 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve spojení s § 170 odst. 1 daňového řádu, speciálně upravující zástavní právo v rámci daňového řízení, vyplývá, že pro zřízení zástavního práva musí být splněny tři podmínky, a sice existence způsobilého dluhu, existence předmětu způsobilého být zástavou a předmět zástavy musí být ve vlastnictví dlužníka. Z žádných ustanovení občanského zákoníku či daňového řádu ovšem nevyplývá, že by zřízení zástavního práva na nemovité věci bylo *a priori* větším zásahem do práv dlužníka, než zřízení zástavního práva na věci movité, jak vyplývá z tvrzení žalobce, a to s ohledem na jejich shodný charakter i právní důsledky v majetkové sféře vlastníka. Rozdíl lze spatřovat teprve za situace, kdy dojde k nezaplacení dluhu osobním dlužníkem a tedy k uspokojení věřitele zpeněžením zástavy. Zde bude zpravidla zásah do majetkové sféry vlastníka nemovitosti citelnější, avšak nikoliv proto, že nemovité věci mají zpravidla vyšší peněžitou hodnotu,

než věci movité, protože částka získaná zpeněžením zástavy, která přesahuje zajišťovaný dluh, bude vrácena zástavnímu dlužníkovi, nýbrž proto, že s nemovitými věcmi bývají často spjaty další práva či povinnosti (např. ztráta bydlení či prostoru k podnikání). Tento rozdíl je však způsoben nikoliv tím, že by zřízení zástavního práva k nemovité věci bylo závažnějším zásahem do majetkové sféry dlužníka než zřízení zástavního práva k movité věci, nýbrž až porušením povinnosti dlužníka splatit dluh, v důsledku čehož dojde ke zpeněžení zástavy. Toto hodnocení lze dovodit i ze systematiky daňového řádu, kde v případě daňové exekuce daňový řád rozlišuje mezi daňovou exekucí prodejem movitých věcí dle § 203 daňového řádu a prodejem nemovitých věcí dle § 218 daňového řádu. Jedná se tedy o dva samostatné instituty, z čehož lze i usuzovat, že zásah do majetkové sféry dlužníka bude závažnější v případě exekuce prodejem nemovitých věcí než věcí movitých, neboť i systematicky je institut daňové exekuce prodejem nemovitých věcí zařazen až za institutem prodeje movitých věcí, a tudíž k němu má být přistoupeno až když není možno využít instituty dřívější. Ustanovení o zřízení zástavního práva nicméně takové systematické rozdělení na movité a nemovité věci neobsahují, přičemž, na rozdíl od daňové exekuce, se ani nejedná o výkon rozhodnutí, tudíž dlužník může svým jednáním bez autoritativního jednání správce daně sám ovlivnit, jakým způsobem jeho dluh vůči správci daně zanikne. Dle krajského soudu tak zástavní právo jako obecný zajišťovací institut nelze hodnotit z hlediska závažnosti v souvislosti s tím, zda je zástavou movitá nebo nemovitá věc, a proto ani není účelné § 5 odst. 3 daňového řádu vykládat tím způsobem, že je-li možno zřídit zástavní právo k věci movité, měl by správní orgán dát vždy přednost této možnosti, jak činí žalobce s tvrzením o existenci souboru movitých věcí, které měly být zajištěny zástavním právem namísto předmětné nemovitosti

28. Navíc z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá, že žalovaný se (právě s ohledem na povinnost vážit použití jiných, příp. mírnějších prostředků ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu) zabýval i otázkou, zda stejného účelu nelze dosáhnout i jinými nástroji, nicméně z důvodu opodstatněných pochybností o reálné (nikoliv hypotetické) existenci jiných disponibilních majetkových prostředků žalobce, jejichž prostřednictvím by bylo možno neuhrazenou daň uhradit, dospěl k závěru, že je nebylo žádoucí využít. Ze skutkových zjištění totiž vyplývá, že na bankovních účtech žalobce jsou evidovány pouze záporné zůstatky a cena vozidel, evidovaných ve vlastnictví žalobce v registru vozidel, není způsobilá k zajištění celkové výše neuhrazené daně. K žalobcem namítané existenci souboru strojů a technického vybavení, k nimž mohlo být zřízeno zástavní právo, žalovaný uvedl, že se jedná o velmi staré stroje (mnohdy i ze 40. let minulého století), a vzhledem k povaze a stáří strojů u nich nelze předem posoudit, zda by bylo možno tyto stroje zpeněžit či zda by bylo možno dosáhnout při zpeněžování hodnoty, uvedené ve znaleckém posudku, a také zda na tomto majetku nevážnou práva třetích osob. Z toho důvodu žalovaný nepovažoval předmětný soubor strojů a technického vybavení za vhodný předmět zástavy, přičemž se krajský soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Pokud jde o eventuální možnost žalobce zpeněžit samotnou předmětnou nemovitost, k níž byla zřízena zástava dle § 170 odst. 1 daňového řádu, krajský soud se rovněž ztotožňuje s názorem žalovaného, že je třeba přihlídnout také ke skutečnosti, vyplývající z údajů v katastru nemovitostí, že předmětná nemovitost byla již zatížena dvěma smluvními zástavními právy a dokonce i jedním zástavním právem, zřízeným na základě rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 9. 8. 2011, č. j. 290073/11/290941708785, všechny ve výhodnějším pořadí než je zástavní právo, zřízené rozhodnutím správního orgánu prvního stupně. Těmito zástavními právy jsou přitom zajišťovány dluhy z úvěrů, poskytnutých žalobci,

v hodnotě 6 950 000 Kč, 750 000 Kč, resp. slouží k zajištění pohledávky správce daně ve výši 456 948 Kč.

29. Krajský soud v neposlední řadě poukazuje na skutečnost, že v této části žaloby je argumentace žalobce vnitřně rozporná. Žalobce nejprve v žalobě hovoří o zájmu na revitalizaci svého podnikání, posléze však uvádí, že zamýšlel prodat předmětnou nemovitost, která je jedinou nemovitostí v jeho vlastnictví (jak vyplývá z výše citovaného listu vlastnictví), v níž se také s největší pravděpodobností podnikatelská činnost žalobce uskutečňovala. Dále žalobce uvádí, že z prodeje předmětné nemovitosti měl v plánu uhradit dluh mj. i vůči správnímu orgánu prvního stupně, a že zřízení zástavního práva způsobilo, že se žalobce stal nespolehlivým obchodním partnerem. Následně v replice k vyjádření žalovaného žalobce potvrzuje tvrzení žalovaného, že předmětnou nemovitost prodal za částku 5 000 000 Kč společností KASP Individual s. r. o., k uhrazení neuhrazené daně z této částky však ze strany žalobce nedošlo. Jestliže pak žalobce tvrdí, že vinou správního orgánu prvního stupně byl znemožněn prodej předmětné nemovitosti za cenu 13 500 000 Kč, krajský soud musí konstatovat, že odstoupení od smlouvy nelze přičítat správnímu orgánu prvního stupně, nýbrž jej klást za vinu jednání žalobce v podobě prodlení se splněním daňových povinností. Navíc součástí správního spisu není předmětná kupní smlouva mezi žalobcem a společností KASP Individual s. r. o., a krajský soud proto nemůže, stejně jako nemohly správní orgány, zhodnotit zda předmětem této kupní smlouvy byly i žalobcem tvrzené stroje a technické vybavení (jak by ostatně při prodeji výrobní haly logicky z povahy věci vyplývalo), čímž by se faktická cena předmětné nemovitosti jako takové v kupní smlouvě snižovala o cenu žalobcem uvedených strojů a technického zařízení. Celá tato část žaloby tak dle krajského soudu působí účelově a krajský soud proto nepovažuje argumentaci, vedenou žalobcem v této části žaloby za relevantní. Relevantní dle krajského soudu není ani tvrzení žalobce, že neuhrazenou daň splácel, k čemuž měl žalovaný v rozhodování o přiměřenosti zřízení zástavního práva přihlížet, když první uhrazená část neuhrazené daně ze strany žalobce byla zaslána na účet správního orgánu prvního stupně dne 6. 6. 2016, tj. téměř osm měsíců po rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Dle krajského soudu mohou být pro posouzení zákonnosti rozhodnutí stěžejí relevantní skutečnosti, které nastaly až po jeho vydání.

VI. Závěr a náklady řízení

30. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
31. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 23. dubna 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu