



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobce: J. K.
sídlem Z. X/64, X Š.

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2016, č. j. 34408/16/5100-41453-711866, ve věci zřízení zástavního práva,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále v rozsudku jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2016 č. j. 383944/16/3101-80543-806035, č. j. 384211/16/3101-80543-806035 a č. j. 384344/16/3101-80543-806035, kterými správce daně zřídil dle § 170 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) ve spojení s § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“) zástavní právo. Správce daně zřídil zástavní právo k zajištění neuhrazené daně žalobce, evidované ke dni 8. 3. 2016 ve výši 1 049 995

Kč, přičemž v rozhodnutích specifikoval jednotlivá vyměření daní uvedením čísla jednacího, druhem daně, datem vydání, datem splatnosti (1. 2. 2016, 29. 2. 2016, 23. 3. 2016, 29. 3. 2016, 30. 11. 2016, 30. 5. 2016 a 7. 10. 2014) a výší daně, a to s odůvodněním, že daňový dlužník neuhradil ke dni 8. 3. 2016 uvedené daňové nedoplatky.

2. Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2016, č. j. 384211/16/3101-80543-806035 zřídil správce daně zástavní právo k pozemku žalobce p. č. X v k. ú. X.
3. Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2016, č. j. 384344/16/3101-80543-806035 zřídil správce daně zástavní právo k pozemkům žalobce p. č. X, p. č. X, jehož součástí je stavba č. p. X stojící na uvedeném pozemku, p. č. X, p. č. X a p. č. X, to vše v k. ú. X.
4. Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2016, č. j. 383944/16/3101-80543-806035 zřídil správce daně zástavní právo k pozemkům žalobce p. č. X, p. č. X, jehož součástí je stavba č. p. X stojící na uvedeném pozemku, a p. č. X, jehož součástí je stavba bez čp/če garáž stojící na uvedeném pozemku, to vše v k. ú. X.
5. K odvolání žalobce žalovaný potvrdil všechna rozhodnutí správce daně se závěrem, že pojem neuhrazená daň dle § 170 odst. 1 d. ř. se míní jak daň již splatná (nedoplatek), tak daň nesplatná, pakliže je již ustanovena. Dle žalovaného, pokud by zákonodárce mínil neuhrazenou daň nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 3 d. ř., pak by tento pojem užil i v § 170 odst. 1 d. ř. Pojem neuhrazená daň nelze zaměňovat s pojmem nedoplatek, neboť aby se daň stala nedoplatkem, musí být splněny kumulativní podmínky, a to (i) musí se jednat o částku daně, která nebyla doposud uhrazena a (ii) uplynul poslední den její splatnosti. Dle žalovaného tak každý nedoplatek daně je neuhrazenou daň, avšak ne každá neuhrazená daň musí být nedoplatkem daně. V rámci zachování zásady zdrženlivosti a přiměřenosti s přihlédnutím k tomu, že žalobce se správcem daně spolupracuje, bere na vědomí své daňové povinnosti, které postupně hradí, nezbavuje se svého majetku či nesnižuje jeho hodnotu, nemohl správce daně zahájit daňovou exekuci. Zástavním právem dle žalovaného byly zajištěny sice nesplacené, avšak již stanovené daňové povinnosti, ale byly jen zajištěny, nikoliv vymáhány a zajištění nepředstavuje nástroj, kterým by měla být zajištěna promptní úhrada, ale umožní daňovému subjektu nakládat se svým majetkem dle své dispozice a správci daně zajistí neuhrazenou daň. Dle žalovaného není zástavní právo nejzazším prostředkem, kterým je např. daňová exekuce prodejem nemovitosti. Legitimním důvodem pro zřízení zástavního práva v daném případě byla existence nedoplatků. Ve vztahu k proporcionalitě žalovaný uvedl, že zástavní právo bylo zřízeno k neuhrazeným daním ve výši 1 049 995 Kč a samotná výše zajištěného majetku nedokládá, že by postup správce daně byl neproporcionální, přičemž není rozhodné, zda majetek žalobce slouží k podnikání či uspokojování soukromých potřeb žalobce a jeho rodiny, ale jen to, že vlastníkem majetku je žalobce.

B. Žaloba

6. Žalobce v žalobě namítala následující:

[a] Rozhodnutí žalovaného i správce daně trpí nepřezkoumatelností. Z rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem musí být patrné, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplacené daně vyvolává odůvodněnou obavu správce daně o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit, a tato obava musí být založena na zjištěných konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplacené daně. V odůvodnění rozhodnutí

o zřízení zástavního práva správce daně nevyhodnotil ani možnost uhradit dobrovolně doměřenou daň daňovým subjektem najednou, nevážil možnost splátek, posečkání či jiných institutů daňového řízení, které mohou u daňového subjektu z bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí přicházet v úvahu, a rozhodnutí o zřízení zástavního práva na veškerý nemovitý majetek ve vlastnictví žalobce mohlo mít fatální následky pro žalobcovu ekonomickou činnost a klíčový význam pro právo vlastnické. Dle žalobce rozhodnutí žalovaného i správce daně postrádají řádné odůvodnění, když z odůvodnění rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí mj. obsahovat závěr správce daně o tom, že zde existuje neuhrazená daň, musí být přesně označena daňová povinnost včetně údajů prokazujících, že stanovená daň je již splatná a zůstala neuhrzena a dále musí být odůvodněno, proč správce daně zvolil právě tento konkrétní zajišťovací prostředek, a to zejména z hlediska subsidiarity zástavního práva a z hlediska proporcionality mezi hodnotou zástavy a výší neuhrazené daně, dále v odůvodnění musí být prokázáno a odůvodněno, že jde o majetek daňového subjektu, zda je případně zatížen z jiného právního důvodu apod., tak jako správce daně musí rovněž zdůvodnit, které skutkové okolnosti jej vedou k tomu, že vybírání výše uvedených daní by mohlo být znemožněno nebo ztíženo. Správce daně se ve svých rozhodnutích však spokojil pouze s konstatováním, že žalobce jako daňový dlužník neuhradil ke dni vydání rozhodnutí ve výroku uvedené daňové nedoplatky, a proto podle § 170 d. ř. zřizuje zástavní právo k nemovitým věcem specifikovaným ve výrocích jednotlivých rozhodnutí. Tuto vadu neodstranil ani žalovaný, tedy i jeho rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností.

[b] Zástavní právo k nemovitostem v majetku daňového subjektu může být zřízeno k zajištění neuhrazené daně, tedy vznik zástavního práva předpokládá existenci platné a neuhrazené pohledávky peněžité povahy. Ke dni vydání rozhodnutí správce daně (9. 3. 2016) měl žalobce u správce daně neuhrazené pohledávky ve výši celkem 293 053 Kč (položky č. 0001, 0040 až 0055) a ostatní daně (položky č. 0002 až 0039) nelze považovat za neuhrazené, neboť ke dni vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebyly po dni splatnosti a nelze je tak považovat za daně neuhrazené.

[c] Správcem daně nebyl dodržen princip přiměřenosti (zásada proporcionality), když v odůvodnění chybí zcela zdůvodnění, proč zatížil zástavním právem všechny nemovitosti ve vlastnictví žalobce a nikoliv jen ty, které slouží k podnikání za situace, kdy zástavní právo bylo zřízeno k majetku, jehož hodnota již na první pohled bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání činí několik milionů korun, přičemž dlužná částka na nezaplacené dani činí necelých 300 000 Kč, na dani budoucí pak cca 700 000 Kč. Odůvodnění uvedené v rozhodnutí žalovaného je irelevantní a nemůže nahradit chybějící odůvodnění prvoinstančních rozhodnutí. Dle žalobce by měl být, ačkoliv to d. ř. přímo neukládá, daňový subjekt správcem daně předem seznámen se záměrem zřídit zástavní právo, a to včetně označení konkrétního předmětu potencionální zástavy, aby mohla být zachována zásada proporcionality mezi výší daňového nedoplatku a hodnotou předmětu zástavy, což správce daně neučinil.

C. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření navrhl žalobu zamítnout s argumentací, že žalobce zcela mylně považuje nedoplatek ve smyslu § 153 d. ř. za neuhrazenou daň ve smyslu § 170 odst. 1 d. ř. s tím, že žalobce opsal a parafrázoval obsah komentáře nakladatelství Wolters Kluwer ČR,

a. s. k d. ř. věnující se zástavnímu právu správce daně, kde je chybně uvedeno, že zástavní právo správce daně lze řídit jen ke splatné dani, jež nebyla dosud uhrazena, a odkázal na str. 4-5 napadeného rozhodnutí, jehož část týkající se závěru žalovaného stran možnosti zřízení zástavního práva správce daně ve vyjádření ocitoval. K námitce proporcionality žalovaný uvedl, že žalobce vytrhl z kontextu část odůvodnění napadeného rozhodnutí a účelově odhlédl od judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a v ní nastíněného poměru mezi výší neuhrazené daně a hodnotou zastavených věcí s tím, že dle ustálené judikatury správních soudů i komentářů k d. ř. je odvolací orgán oprávněn změnit prvostupňové rozhodnutí v případě, že shledá v postupu správce daně chyby, což je výrazem toho, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří spolu jeden celek a teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. V ostatním pak žalovaný poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že se v něm s námitkami žalobce řádně vypořádal.

D. Obsah správního spisu

8. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce do správního spisu založil listinu nazvanou znalecký posudek č. 2324-40/2014, ze které vyplývá, že ke dni 1. 9. 2015 bylo provedeno znalecké ocenění pozemků p. č. X, X, X, stavby č. p. X na pozemku p. č. X a garáže bez čp/če na pozemku p. č. X, to vše v k. ú. X se závěrem, že výsledná cena uvedených nemovitostí (bez ceny studny, která byla též ohodnocována) činí 2 693 440 Kč.
9. Žádostí ze dne 31. 3. 2016 žalobce požádal o rozložení úhrady daně z přidané hodnoty a příslušenství ve výši 1 118 897 Kč na splátky po 30.000 Kč měsíčně s odůvodněním, že neprodlená úhrada by pro něj znamenala vážnou újmu. Správce daně rozhodnutím ze dne 18. 4. 2016, č. j. 673422/16/3108-52523-804431 povolil žalobci rozložení úhrady daně z přidané hodnoty včetně příslušenství na splátky v období od 10. 5. 2016 do 10. 5. 2019.
10. Z výpisů z katastru nemovitostí vyplývá, že ke dni 4. 5. 2016 byl žalobce evidován jako výlučný vlastník pozemků a staveb, a to p. č. X, p. č. X, jehož součástí je stavba č. p. X stojící na uvedeném pozemku, p. č. X, jehož součástí je stavba bez čp/če garáž stojící na uvedeném pozemku, to vše v k. ú. X s tím, že vlastnické právo k uvedeným nemovitostem žalobce nabyt před vydáním rozhodnutí správce daně ze dne 9. 3. 2016, č. j. 383944/16/3101-80543-806035, přičemž na uvedených nemovitostech vázlo kromě zástavního práva zřízeného správcem daně též smluvní zástavní právo na základě smlouvy ze dne 2. 2. 2011 k zajištění pohledávek s příslušenstvím ve výši 1 000 000 Kč. Dále byl k uvedenému datu žalobce evidován jako výlučný vlastník pozemků a staveb, a to p. č. X, p. č. X, jehož součástí je stavba č. p. X stojící na uvedeném pozemku, p. č. X, p. č. X a p. č. X, to vše v k. ú. X s tím, že vlastnické právo k uvedeným nemovitostem žalobce nabyt před vydáním rozhodnutí finančního úřadu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 384344/16/3101-80543-806035, přičemž na uvedených nemovitostech vázlo kromě zástavního práva zřízeného správcem daně též smluvní zástavní právo na základě smluv ze dne 21. 8. 2009 a 20. 8. 2010 ve prospěch Komerční banky, a. s. k zajištění pohledávek v součtu přesahujícím 4 000 000 Kč (z nichž část byla omezena datem vzniku). Žalobce byl rovněž k uvedenému datu evidován jako výlučný vlastník pozemku p. č. X v k. ú. X.

11. K odvolání žalobce připojil stanovisko Hanácké realitní kanceláře spol. s r. o. ze dne 17. 3. 2016 k tržní ceně, ze kterého se podává, že tržní hodnota pozemků a staveb, a to p. č. X, p. č. X, jehož součástí je stavba č. p. X stojící na uvedeném pozemku, p. č. X, p. č. X a p. č. X, to vše v k. ú. X ke dni 17. 3. 2016 se pohybuje v rozmezí od 8 000 000 Kč do 8 500 000 Kč.

E. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
13. Podle § 170 odst. 1 d. ř. (ve znění účinném ke dni napadeného rozhodnutí) *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.*
14. Podle § 170 odst. 2 d. ř. (ve znění účinném ke dni napadeného rozhodnutí) *rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.*

K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí

15. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li správní orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných účastníkem řízení. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je i takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč podřadil popsany skutkový stav pod zvolené právní normy.
16. Podle ustálené judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2015, č. j. 8 As 179/2014 – 86 nebo ze dne 14. 5. 2015, č. j. 9 Afs 156/2014 – 58, oba uveřejněné na www.nssoud.cz) tvoří daňové řízení v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení platí obě rozhodnutí společně v mezích provedených změn (tvoří fakticky jeden celek). Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu I. stupně. Vyjde-li tedy v odvolacím řízení najevo, že se správce daně dopustil procesního pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, může žalovaný napravit toto pochybení svým vlastním postupem.
17. V rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54 (uveřejněný na www.nssoud.cz) NSS uzavřel, 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 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak při prakticky stejné úpravě daňového zástavního práva v § 170 d. ř., 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, uveřejněné na www.usoud.cz).

18. Ustanovení § 170 odst. 1 d. ř. nestanoví jako podmínku pro zřízení zástavního práva odůvodněnou obavu správce daně z budoucí nedobytnosti, nebo značně obtížného budoucího vybrání daně (na rozdíl od institutu zajišťovacího příkazu), popř. mu nestanoví povinnost zkoumat ekonomickou situaci daňového subjektu. Je to dáno povahou daňového zástavního práva (viz výklad provedený níže) s tím, že uvedený institut má primárně zajišťovací funkci a nevede k přímé úhradě (buď formou zajištění) daňové povinnosti. Slouží k tomu, aby daňová pohledávka byla řádně a včas zaplacená, tedy k motivaci daňového subjektu k plnění si svých daňových povinností. Správce daně je pak korigován při svém rozhodování základními zásadami daňového řízení, především pak zásadou proporcionality (viz níže). Z pohledu rozhodování správce daně o zřízení zástavního práva je pak nerozhodné, zda daňový subjekt neuhrazenou daň je schopen zaplatit najednou či ve splátkách, či zda mu správcem daně bude posečkáno s placením daní apod. Naopak to, že bude zřízeno zajištění v podobě zástavního práva, může mít pro daňový subjekt pozitivní efekt v tom, že správce daně mu povolí zaplacení daně ve splátkách, či mu s placením daní posečká, neboť plnění daňových povinností bude mít zajištěno. Rovněž by bylo popřením smyslu zajišťovací funkce zástavního práva, pokud by správce daně měl daňovému subjektu dopředu oznamovat svůj úmysl zajistit daň zástavním právem, neboť by tím byl dán daňovým subjektům prostor pro případné majetkové dispozice a omezení možnosti správce daně řádně si placení daní tímto způsobem zajistit.
19. Rozhodnutí správce daně v posuzované věci obsahovala v souladu s § 107 odst. 2 d. ř. výši zajištěné daně (s uvedením celkové výše daně včetně příslušenství, výše samotné daně a samotného příslušenství, a dále obsahovala vždy jednotlivá čísla rozhodnutí správce daně o stanovení daně, druh daně, datum vydání, datum splatnosti a částku k zaplacení, tak jako obsahovala též označení zástavy, a to v souladu se zápisem v katastru nemovitostí. Finanční úřad ve svých rozhodnutích sice stručně, leč jednoznačně uvedl, z jakého důvodu přikročil k zřízení zástavního práva. Krajský soud považuje za nezbytné zdůraznit, že skutečnost, že příslušné daně byly již stanoveny, tedy zapsány na osobním daňovém účtu žalobce, nebyla ve správním ani v soudním řízení jakkoliv zpochybněna.
20. Žalovaný se pak ve svém rozhodnutí (odůvodnění str. 5-7) zabýval tím, proč lze zřídit zástavní právo též k nesplatné dani (avšak již stanovené), k otázce zachování zásady zdrženlivosti, přiměřenosti a proporcionality. Ve své jednotě pak rozhodnutí správce daně a žalovaného představují jednoznačná a zcela přezkoumatelná rozhodnutí, která svým obsahem odpovídají rozhodnutí dle § 170 odst. 1 a 2 d. ř., resp. řádnému rozhodnutí o odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně.

K neuhrazené dani

21. Daní se ve smyslu d. ř. rozumí mj. peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek (§ 2 odst. 3 písm. a/ d. ř.) s tím, že daň v sobě zahrnuje rovněž příslušenství daně (§ 2 odst. 4 d. ř.), kterými se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona (§ 2 odst. 5 věta první d. ř.). Daňové řízení (§ 134 odst. 3 d. ř.) se skládá podle okolností z dílčích daňových řízení, a to (a) řízení nalézacího, (b) řízení při placení daní a (c) řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Řízení nalézací má podle okolností fáze vyměřovací, doměřovací a o řádném opravném prostředku. Řízení o zajištění daní je jedním z dílčích řízení placení daní (§ 134 odst. 3 písm. b/ bod 2. d. ř.). Je tedy zřejmé, že je třeba důsledně odlišovat řízení vyměřovací od řízení o zajištění daní.
22. Daňové řízení je v ČR postaveno na principu, že daňový subjekt si sám vyplní daňové přiznání a daň si sám vyčíslí (§ 135 odst. 1 a 2 d. ř.). Daň je pak splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání (§ 135 odst. 3 d. ř.). V případě, že dojde k doměření daně správcem daně, je daň splatná do konce lhůty uvedené v platebním výměru, popř. do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil skutečnosti pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování. Do evidence daní daňového subjektu lze zapsat toliko vyměřenou daň (§ 139 odst. 2 věta před středníkem d. ř.). Vyměřenou daní je třeba rozumět správcem daně zjištěný základ daně a její vyčíslení (popř. vyčíslení daňové ztráty, daňového odpočtu apod.). Vyměřením daně je o dani správcem daně rozhodnuto. Výsledkem vyměřovacího řízení je pak vydání rozhodnutí, tedy platebního výměru. Pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem, v takovém případě správce daně platební výměr založí do spisu (§ 140 odst. 1 d. ř.) a za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, popř. den doručení těchto listin správci daně, byly-li podány opožděně (§ 140 odst. 2 d. ř.).
23. Nedoplatkem je třeba rozumět částku daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně (§ 153 odst. 1 d. ř.). Daň se platí bezhotovostním převodem nebo v hotovosti (§ 163 odst. 3 d. ř.), přičemž za den platby se považuje (§ 166 odst. 1 d. ř. ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného) a) u platby, která byla prováděna poskytovatelem platebních služeb nebo provozovatelem poštovních služeb, den, kdy byla připsána na účet správce daně, nebo b) u platby prováděné v hotovosti u správce daně den, kdy úřední osoba platbu převzala. Pojem daňová pohledávka není v d. ř. jakkoli vyložen. Daňový řád tak na několika místech používá pojem splatná daňová pohledávka (např. § 152, § 153, 160 d. ř. a dále ustanovení upravující daňovou exekuci). Daňovou pohledávkou je třeba obecně rozumět právo správce daně požadovat po daňovém subjektu daň. Daňová pohledávka může být doposud nesplacená (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.
24. 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, který se za zákonem předvídaných skutečností zakládá do spisu a neodručuje se daňovému subjektu.

25. Daň již splatná je daň, u které nastala doba její splatnosti (nejčastěji poslední den lhůty stanovené pro podání řádného opravného prostředku).
26. 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. U daní, které jsou splatné posledním dnem pro podání řádného daňového přiznání a správce daně v případě vyměřovacího řízení nezjistí žádnou odchylku od daně tvrzené daňovým subjektem, se uplynutím posledního dne pro podání řádného daňového přiznání stane nezaplacená daň daňovým nedoplatkem. Nelze tudíž obecně ztotožňovat pojem neuhrazená daň a daňový nedoplatek. Žalovaný tak ve svém rozhodnutí správně uzavřel, že daňový nedoplatek bude vždy neuhrazenou daní, avšak neuhrazená daň nemusí být vždy daňovým nedoplatkem.
27. Zástavní právo ve smyslu § 170 d. ř. je založeno na principech zástavního práva, na kterých je vystaven občanský zákoník. Odchylně je však upraven okamžik vzniku zástavního práva, neboť nelze dopustit stav, že by nekorektní dlužník před nabytím právní moci rozhodnutí mohl zastavený majetek zcizit, a tak znemožnit případnou exekuci. Zástavní právo slouží k zajištění pohledávky a jejího příslušenství s tím, že v případě jejich řádného a včasného nesplnění je zástavní věřitel oprávněn domáhat se uspokojení z věci zastavené. Obsahem zástavního práva je tedy zajištění pohledávky správce daně pro případ, že daňový subjekt nesplní svůj dluh řádně a včas. Zástavní právo tak plní jednak funkci zajišťovací tím, že zajišťuje daňovou pohledávku v době, kdy pohledávka není ještě splatná, a jednak funkci uhrazovací, která vytváří správci daně podpůrný zdroj uspokojení v případě, že jím evidovanou, stanovenou a zástavním právem zajištěnou daňovou pohledávku daňový subjekt řádně a včas nesplní. Bez této funkce by institut zástavního práva v podstatě postrádal smysl, neboť teprve zpeněžením zástavy dojde k uspokojení věřitele. Správce daně zástavní právo zřizuje výlučně rozhodnutím o zřízení zástavního práva. Platí, že zřízené zástavní právo se vztahuje vždy i na příslušenství pohledávky, které sleduje osud hlavního daňového závazku.
28. Dle rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012 – 44: „Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je upraveno v části třetí hlavy V. daňového řádu, týkající se fáze placení daní. Z prosté logiky určené posloupností fází daňového řízení, tak i ze systematiky daňového řádu je zřejmé, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění neuhrazené daně se vydává v jiném řízení než platební výměry či dodatečné platební výměry. Část třetí hlava V. daňového řádu shrnuje problematiku placení daní včetně institutů jako např. ručení, promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň či vymáhání daňových nedoplatků. Z uvedeného též vyplývá, že vyměřovací řízení a řízení zajišťovací jsou dvě samostatné fáze daňového řízení. Zajišťovací řízení ze své podstaty vždy navazuje na řízení vyměřovací, neboť je zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně potvrzené ve vyměřovacím řízení. Povahou rozhodnutí o zřízení zástavního práva se již zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27.10.2009, č.j. 2 Afs 186/2006-54, v němž uvedl: „Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. (...) Zřízení soudcovského zástavního práva se systematicky řadí ke způsobům provedení výkonu rozhodnutí.“ S ohledem na shodnost úpravy zástavního práva

v zákoně o správě daní a poplatků a v d. ř. považuje krajský soud závěry tohoto rozsudku za aplikovatelné na nyní posuzovanou věc.

29. 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. 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.
30. 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.
31. V posuzované věci tak ničeho nebránilo správci daně zástavní právo na nemovitostech ve vlastnictví žalobce zřídit, a to k zajištění žalobcem neuhrazené daně (z toho část ve formě daňových nedoplateků).

Proporcionalita

32. Rozšířený senát NSS ve svém rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54 uvedl: „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 mely být respektovány základní zásady daňového řízení, zejména pak zásada proporcionality, popř. minimalizace zásahu 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.“ K těmto závěrům se pak přihlásil též Ústavní soud (např. usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15).
33. V rozhodnutí ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 – 35 NSS dále uvedl: „..... jednoznačně vyplývá, že i v případě rozhodování o zřízení zástavního práva podle ustanovení § 170 daňového řádu se uplatní princip proporcionality. Princip proporcionality však nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu 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. Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 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 milionu 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. Nejvyšší správní soud tedy vyslovuje přesvědčení, že neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově. Je nutné rovněž poukázat na to, že v daném případě se jedná o zřízení zástavního práva, nikoli o samotnou exekuci, tj. výkon rozhodnutí, byt si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že se jedná o blízký institut, neboť pokud nebude dlužná daň daňovým subjektem uhrazena, bude následně s největší pravděpodobností přistoupeno k daňové exekuci. Aplikaci principu proporcionality je totiž nutné vnímat i v tom smyslu, že v takovém případě ještě nedochází k vlastní exekuci a zbavení vlastnických práv daňového subjektu k takovému majetku. S ohledem na to, že zřízením zástavního práva dochází k menšímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce, je tedy přípustná míra ingerence správce daně větší, než je tomu u samotné daňové exekuce.“

34. Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) 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 (§ 5 odst. 3 d. ř.).
35. V posuzované věci bylo správcem daně rozhodnuto o zřízení zástavního práva k zajištění neuhrazené daně v celkové výši 1 049 702 Kč a příslušenství daně ve výši 293 Kč, celkem 1 049 995 Kč. Pro posouzení principu proporcionality je důležitá dle závěru krajského soudu celá výše zástavním právem zajištěné daně, tedy částka 1 049 995 Kč, a to s ohledem na již výše uvedený závěr, že zajistit zástavním právem lze stanovenou, i když doposud nesplatnou daň. V tomto ohledu tak nejsou relevantní úvahy žalobce, že výše splatné a nezaplacené daně činila pouze 230 000 Kč. Správce daně měl k dispozici listinu nazvanou znalecký posudek č. 2324-40/2014, avšak pouze z této listiny nejde dovodit, že by postup správce daně byl neproporcionální, a to za situace, kdy z výpisů z katastru nemovitostí vyplývalo, že na nemovitostech žalobce vážne smluvní zástavní právo (viz odst. 10 tohoto odůvodnění) zajišťující pohledávky věřitelů žalobce přesahující 4 000 000 Kč. Na uvedeném pak nemění ničeho ani listina – stanovisko k tržní ceně ze dne 17. 3. 2016. Z uvedeného je

tak patrné, že správce daně při zřízení zástavného práva nepostupoval zjevně excesivně, a jeho postup nelze hodnotit za zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně vykazující znaky šikanózního postupu. Porovnáním zajištěné daně (1 049 995 Kč) s hodnotou zástavním právem zatížených nemovitostí (dle žalobcem předložených listin cca 10 693 000 Kč) při zohlednění skutečnosti, že převážná část nemovitostí ve vlastnictví žalobce byla již zatížena smluvním zástavním právem pro zajištění pohledávek nikoliv malé hodnoty a že velká část zajištěných nemovitostí představuje pozemky typu zahrada, orná půda, nelze uzavřít, že zajištěný majetek řádově převyšoval hodnotu neuhrazené daně. Odkazoval-li žalobce na ekonomický dopad postupu správce daně na činnost žalobce, pak jeho tvrzení zůstala pouze v obecné rovině, aniž by jej jakkoliv blíže specifikoval (zvláště za situace, kdy sám k některým nemovitostem zřídit smluvní zástavní právo). Rovněž není povinností správce daně, aby při zajišťování neuhrazené daně formou zástavného práva zjišťoval, zda se jedná o majetek daňového subjektu sloužící k podnikání či k osobním potřebám, když rozhodné je toliko, že se jedná o majetek ve vlastnictví daňového subjektu, což v posuzované věci bylo splněno, jak se podává z příslušných výpisů z katastru nemovitostí.

Závěr

36. S ohledem na vše výše uvedené, tedy, že rozhodnutí správce daně, tak jako rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelná, splňují v základní míře náležitosti řádného rozhodnutí o zřízení zástavního práva, zástavní právo je možné zřídit i k dosud nesplatné, avšak již stanovené dani a postup správce daně a žalovaného při zřízení zástavního práva není v posuzované věci neproporcionální, zamítl krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.

F. Náklady řízení

37. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 29. března 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu