



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **R. M.**, . zastoupený Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Liberec, Komenského 87/3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č.j. 19364/12-1506-703692,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č.j. 19364/12-1506-703692.

S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství (§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů /dále jen „s.ř.s.“/). V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Podstata věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012, č.j. 19364/12-1506-703692, zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2011, č. j. 96318/11/299922708619, kterým správce daně podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, s použitím § 152 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, zřídil zástavní právo k zajištění žalobcem neuhrazených daní evidovaných správcem daně v celkové výši 8 759 521,73 Kč.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce namítá, že je napadené rozhodnutí nicotné, neboť neobsahuje podpis úřední osoby ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Dále namítá, že v napadeném rozhodnutí odkazuje žalovaný na výkaz nedoplatků ze dne 24. 10. 2011. Žalobce má za to, že takový výkaz vůbec nebyl vydán, že mu nebyl zaslán a ani nebyl součástí spisu, který byl předložen jeho zástupkyni k nahlížení dne 30. 5. 2012.

Žalobce rovněž namítá nesprávný úřední postup žalovaného v odvolacím řízení; mj. nebyl seznámen s předkládací zprávou správce daně. Žalovaný se také podle žalobce řádně nevypořádal s tvrzeným porušením zásady proporcionality. Žalobce také namítá, že bylo nepřezkoumatelné rozhodnutí prvostupňové, neboť *de facto* neobsahuje odůvodnění a vůbec v něm není uvedeno, proč byl zvolen k zajištění daňových nedoplatků právě institut zástavního práva.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním postoji v podané replice i po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se žalobou nesouhlasí a podrobně argumentuje k jednotlivým žalobním tvrzením. Napadené rozhodnutí považuje za zákonné a žalobu proto navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.). Zároveň se jedná o žalobu podanou osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování odvolacího orgánu postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Žaloba není důvodná.

IV.a)

Předně žalobce namítá nicotnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje v absenci podpisu úřední osoby.

Za nicotný je třeba považovat správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost). K nicotnosti přezkoumávaného správního rozhodnutí je soud povinen přihlídnout nejen k námitce žalobce, ale z úřední povinnosti. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Obdobně upravuje nicotnost rozhodnutí i zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami shora zmíněnými, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze.

Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu.

Žádné shora popsané vady však soud v napadeném rozhodnutí nenalezl.

Žalobcem tvrzená vada spočívající v tom, že napadené rozhodnutí neobsahovalo podpis úřední osoby, by tak ani při své důvodnosti nicotnost rozhodnutí založit nemohla.

Soud přitom neshledal tuto námitku důvodnou.

Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby.

Povinnou náležitostí rozhodnutí je tedy podpis úřední osoby spolu s jejím jménem, příjmením a pracovním zařazením (ředitel, vedoucí referátu, referent, někdy i konkrétní vyřizující osoba); slouží k její jednoznačné identifikaci, eventuálně k posouzení možné podjatosti. Vlastnoruční podpis úřední osoby lze nahradit jejím elektronickým podpisem.

Kdo je úřední osobou, to stanoví § 12 daňového řádu. Podle odst. 2 tohoto ustanovení je úřední osobou zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Odst. 4 pak stanoví správci daně povinnost provést úřední záznam o tom, kdo je v dané věci úřední osobou. Pokud o to osoba zúčastněná na správě daní požádá, správce daně je povinen ji o této skutečnosti informovat.

V daném případě je rozhodnutí podepsáno platným elektronickým podpisem, kde je uvedeno JUDr. Z. Š., vedoucí odboru daní a dotací. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že JUDr. Z. Š. byla v rozhodnou dobu k podepisování rozhodnutí oprávněna na základě podpisového řádu pro Finanční ředitelství v Brně ze dne 1. 12. 2009 a je tedy úřední osobou. Zdejšímu soudu je z úřední činnosti známo, že se jméno a elektronický podpis JUDr. Z. Š. na rozhodnutích Finančního ředitelství v Brně běžně objevují. Soud tak nemá důvod žalovanému nevěřit, že JUDr. Z. Š. je úřední osobou ve smyslu § 12 daňového řádu, která byla oprávněna napadené rozhodnutí v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu podepsat. Pokud měl žalobce pochybnosti, mohl žalovaného ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu požádat o sdělení, kdo je v jeho věci úřední osobou. To však neučinil.

Jestliže žalobce poukazuje na to, že na rozhodnutí, které mu bylo doručeno, je u tohoto podpisu uvedeno „Validity unknown“, je třeba uvést, že tomu tak není, a že v rozhodnutí, které žalobce přiložil k podané žalobě, je uvedeno „Neznámá platnost“.

Nelze tedy souhlasit s tím, že by rozhodnutí obsahovalo anglické sdělení. Ve správním (daňovém) spisu je však obsaženo totožné rozhodnutí s totožným podpisem, kde je uvedeno „Platný podpis“. Měl-li žalobce pochybnosti o správnosti či platnosti podpisu, který byl obsažen na vyhotovení rozhodnutí, které mu bylo elektronicky doručeno, mohl nahlédnout do daňového spisu, event. se žalovaného na platnost podpisu dotázat.

Soud tedy uzavírá, že v daném případě nic nenasvědčuje tomu, že by rozhodnutí nebylo platně podepsáno úřední osobou ve smyslu § 12 daňového řádu.

IV.b)

Žalobce dále namítá, že v napadeném rozhodnutí tvrzená skutečnost (že na základě vykonatelného výkazu nedoplateků ze dne 24. 10. 2011 bylo zřízeno zástavní právo) nevyplyvá z prvostupňového rozhodnutí ani z přehledu písemností v daňové informační schránce vydaných „kolem tohoto data“. Žalobce namítá, že mu výkaz nedoplateků nebyl zaslán a ani nebyl součástí spisu, který byl předložen jeho zástupkyni k nahlížení dne 30. 5. 2012.

Podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní jedním z exekučních titulů. Náležitosti výkazu nedoplateků jsou obsaženy v odst. 2 tohoto ustanovení. Výkaz nedoplateků tak musí obsahovat: a) označení správce daně, který výkaz nedoplateků vydal, b) číslo jednací, c) označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek, d) údaje o jednotlivých nedoplatecích, e) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby, f) potvrzení o vykonatelnosti, g) den, k němuž je výkaz nedoplateků sestaven.

Zdejší soud souhlasí se žalovaným, že výkaz nedoplateků není rozhodnutím, nýbrž vnitřním dokladem správce daně (výpisem z evidence daní), jenž se daňovému subjektu nedoručuje a proti němuž nejsou přípustné žádné opravné prostředky. Daňový dlužník se tak s výkazem nedoplateků reálně seznámí teprve v souvislosti s doručením exekučního příkazu dle § 178 odst. 4 daňového řádu, neboť v něm musí být odkazováno na exekuční titul (kterým bude právě výkaz nedoplateků). V daném řízení o zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu není výkaz nedoplateků nezbytnou podmínkou, resp. nezbytným podkladem (tím je existence neuhrazené daně). Výkaz nedoplateků zde slouží správci daně spíše jako evidenční pomůcka o tom, zda žalobce neuhrazené daně má či nikoli.

V daném případě jsou součástí spisu dva výkazy nedoplateků. Jeden sestavený ke dni 24. 10. 2011 (na který odkazuje napadené rozhodnutí) a druhý sestavený ke dni 22. 6. 2012. Nelze tedy se žalobcem souhlasit, že by výkaz nedoplateků nebyl sestaven.

Pokud pak žalobce uvádí, že při nahlížení do spisu nebyl tento výkaz nedoplatků součástí spisu, jedná se toliko o tvrzení, které nijak nedokládá. Za situace, kdy nyní výkaz nedoplatků součástí spisu finančního úřadu je, nemá soud, jak pravdivost jeho tvrzení přezkoumat. Navíc, i kdyby se žalobce s výkazem nedoplatků skutečně neseznámil, nemohlo by to jakkoli ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí ani možnost žalobce proti tomuto rozhodnutí uplatnit jakoukoli procesní obranu. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva totiž ve výroku obsahuje jednotlivě popsání dlužné daně (34 položek) s uvedením data vyměření daně, č. j. i data splatnosti daně. Zcela shodným způsobem jsou pak daňové nedoplatky popsány i ve výkazu nedoplatků. Hodlal-li žalobce zpochybnit, že by některá z dlužných daní nebyla vykonatelná nebo byla uhrazena, nic mu v tom nebránilo. To však žalobce neučinil a ani nyní nic takového nenamítá. Soud tedy uzavírá, že i kdyby výkaz nedoplatků nebyl obsažen ve spisu při nahlížení dne 30. 5. 2012, nemohla tato skutečnost v daném případě jakkoli ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV.c)

Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že žalovaný pochybil, pokud žalobce v odvolacím řízení neseznámil s předkládací zprávou správce daně.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Z uvedeného plyne, že odvolací orgán je povinen odvolatele seznámit před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnit mu se k nim vyjádřit, pokud provádí v rámci odvolacího řízení dokazování nebo pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Pokud by odvolací orgán této povinnosti nedostál, zatížil by odvolací řízení vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o odvolání.

V daném případě žalobce shledává pochybení žalovaného v tom, že jej neseznámil s předkládací zprávou správce daně. Předkládací zpráva, resp. stanovisko prvostupňového orgánu (správce daně), se kterým odvolání odvolacímu orgánu předkládá, však není důkazem a odvolatel (žalobce) tak s ní nemusí být seznámen. Toto stanovisko je ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu třeba považovat za písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně, a je tak listinou, která by měla

být založena do vyhledávací části spisu. Žalovaný tedy nepochybil, pokud žalobce s předkládací zprávou neseznámil.

Soud pouze dodává, že jestliže by žalobce do předkládací zprávy hodlal nahlédnout, správce daně by mu to měl za podmínek stanovených v § 66 odst. 3 daňového řádu umožnit. K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 1 Afs 50/2007, www.nssoud.cz. Taková situace však v daném případě nenastala.

Součástí odvolacího spisu je přitom vedle napadeného rozhodnutí, doručenky a vyrozmění o jeho právní moci toliko stanovisko správce daně k odvolání ze dne 7. 12. 2012, doručené žalovanému dne 10. 12. 2012.

Pokud tedy žalovaný v daném případě v odvolacím řízení neprováděl žádné dokazování a vycházel toliko z důkazních prostředků obsažených ve spisu prvostupňovém a současně odvolání zamítal, neměl povinnost žalobce před vydáním rozhodnutí seznamovat se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalobci tedy nebyla způsobena žádná újma, jestliže nebyl seznámen s odvolacím spisem. Na právech žalobce se tak nijak nedotklo ani to, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí pouze několik dní poté, co mu byla věc předložena k rozhodnutí o odvolání.

Soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že Finanční úřad v Hustopečích nemohl předkládací zprávu připravovat ještě předtím, než nabylo zrušovací rozhodnutí ze dne 3. 12. 2012 právní moci. Byť má účinky zásadně toliko pravomocné rozhodnutí, nelze správci daně vyčítat, že se „uvnitř“ procesně připravoval a předkládací zprávu započal vyhotovovat ihned poté, co nepravomocné zrušovací rozhodnutí obdržel. Tím spíše za situace, kdy bylo pouze otázkou času, než zrušovací rozhodnutí nabude právní moci. Předkládací zpráva byla přitom předložena žalovanému až 10. 12. 2012 (tedy po nabytí právní moci zrušovacího rozhodnutí). Ostatně žalobcovo odvolání bylo správci daně známo, neboť je již předtím rozhodnutím ze dne 9. 3. 2012 zamítl a řízení o něm zastavil podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Správce daně tedy byl s věcí obeznámen a svůj názor na žalobcovo odvolání jasně vyslovil (žalobcem tvrzené porušení zásady proporcionality neshledal, neboť je žalobce dostatečně neprokázal). Zřejmě i proto se následně žalovaný v rozhodnutí ze dne 3. 12. 2012 (kterým toto rozhodnutí správce daně rušil jako nezákonné) vyslovil nad rámec k tomu, že o žalobcově odvolání věcně rozhodne poté, co mu bude spolu se spisem předloženo i stanovisko správce daně (tak jak ukládá § 113 odst. 3 daňového řádu).

Byť tedy soud nepovažuje toto sdělení žalovaného za nejšťastnější, neshledává na něm v daném případě nic nezákonného. Správce daně totiž svůj názor na odvolání a odvolací důvody vyslovil (v rozhodnutí ze dne 9. 3. 2012, kterým odvolání zamítl a odvolací řízení zastavil) a bylo lze zcela oprávněně předpokládat, že po zrušení svého rozhodnutí spis skutečně předloží žalovanému k rozhodnutí o odvolání, jak žalovaný

presumoval v rozhodnutí ze dne 3. 12. 2012. Soud přitom souhlasí se žalovaným v tom, že toto jeho sdělení nebylo pro správce daně nijak závazné a žalovaný správci daně neukládal povinnost mu stanovisko předložit. Jednalo se toliko o upozornění, že je o odvolání připraven rozhodnout, jakmile mu správce daně svoje stanovisko předloží (takové upozornění *de facto* odpovídá výslovné dikci § 113 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu).

Soud se neztotožňuje se žalobcem ani v tom, že mu měl správce daně sdělit, že o odvolání nebude rozhodovat sám, ale že je předkládá žalovanému. Nic takového správci daně § 113 odst. 3 daňového řádu, který předložení odvolání odvolacímu orgánu upravuje, (ale ani žádné jiné ustanovení daňového řádu) neukládá. Pokud tak správce daně neučinil, nelze v tom spatřovat nezákonnost. Soud v tom nespatřuje ani porušení zásady spolupráce a hospodárnosti. Takto široce pojímat povinnost „spolupráce“ správce daně a daňového subjektu totiž podle názoru soudu není možné.

Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že správce daně nebyl schopen posoudit všechny údaje uvedené v odvolání. Soud má naopak za to, že správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 9. 3. 2012 jasně uvedl, že s pojetím zásady proporcionality, jak ji vnímá žalobce (tj. poměření hodnoty zajištěného majetku a výše dluhů), nesouhlasí.

IV.d)

Žalobce dále namítal, že se žalovaný řádně nevypořádal s tvrzeným porušením zásady proporcionality.

Z napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce jako odvolací námitku uvedl mj. to, že „hodnota majetku zastaveného předmětným rozhodnutím je v rozporu se zásadou proporcionality“ (str. 2 napadeného rozhodnutí). K této námitce pak žalovaný uvedl, že zásada proporcionality není v zásadách uvedených v části první, hlavy II. daňového řádu uvedena a proto nelze tuto námitku přezkoumat (str. 3 napadeného rozhodnutí). Dále pak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popisuje institut zajištění a dospívá k závěru, že s ohledem na výši daňových pohledávek (téměř 9 mil. Kč) se „zřízení zástavního práva na nemovitosti ve vlastnictví odvolatele jeví jako přiměřený postup správce daně za účelem zajištění daňových nedoplatků.“ Žalovaný dále uvádí, že „z pohledu zajištění daňového nedoplatku zřízením zástavního práva není rozhodné, zda předmět zástavy má jinou vyšší cenu, než zajištěný daňový nedoplatek“.

Z uvedeného plyne, že byť žalovaný v rozhodnutí uvádí, že se namítanou neproporcionalitou zabývat nemůže, fakticky tuto otázku posuzuje a zajištění daňového dluhu nemovitostmi shledává s ohledem na výši tohoto dluhu přiměřeným

(tj. v souladu se zásadou proporcionality). Zároveň vyslovuje jasný závěr o tom, že hodnota nemovitostí podle jeho názoru může převyšovat hodnotu daňového dluhu.

Nelze tedy se žalobcem souhlasit, že by se žalovaný k otázce porušení zásady proporcionality nevyjádřil. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce.

Jinak tomu ale je, pokud jde o správnost tohoto závěru žalovaného.

Zástavní právo má funkci zajišťovací a uhrazovací. Zajišťovací funkce se projevuje tím, že vytváří tlak na dlužníka, aby splnil řádně a včas svůj závazek (dluh) vůči věřiteli, a vyvaroval se tak uspokojení věřitele ze zástavy. Uhrazovací funkce spočívá v možnosti věřitele dosáhnout uspokojení ze zástavy v případě, kdy dlužník je v prodlení se splněním svého závazku, i když jiným způsobem než se předpokládalo v době vzniku pohledávky, a to zpeněžením zástavy jejím nuceným prodejem zpravidla v dražbě a náhradním plněním z výtěžku prodeje.

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 daňového řádu).

Zřízení zástavního práva vrchnostenským aktem na majetku daňového subjektu je vážným zásahem do jeho poměrů. Zatížení majetku tímto věcným právem je bezesporu faktorem negativním, který se může nepříznivě projevit ve sféře daňového subjektu a v budoucnu i ovlivnit výši jeho příjmů a nepřímo vlastně i výši daňové povinnosti. Minimalizace zásahu odpovídá i subsidiární povaze zástavního práva.

Zdejší soud má tedy v rozporu se žalovaným za to, že zásada proporcionality je v daňovém řádu *de facto* zakotvena (v jeho § 5 odst. 3). V případě zřizování zástavního práva musí být proporcionalita mezi výší daňového nedoplatku a hodnotou předmětu zástavy zachována.

Ke shodnému závěru ostatně dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, sp. zn. 2 Afs 186/2006, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 1982/2010, který 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. “. Podle zdejšího soudu je přitom nerozhodné, že se rozsudek rozšířeného senátu nevztahuje k daňovému řádu, ale k předchozímu zákonu (zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), neboť jak zásada proporcionality, resp. minimalizace zásahů, tak institut zástavního práva, jsou v daňovém řádu upraveny shodně.

Podle názoru zdejšího soudu přitom nebude vždy nezbytné, aby správce daně oceňoval zastavované nemovitosti a v rozhodnutí o zřízení zástavního práva podrobně rozebíral, proč považuje zásadu proporcionality za dodržanou. Případné porušení této zásady bude nicméně vždy k tíži správce daně. Porušení zásady proporcionality přitom musí zásadně namítat a dokládat právě daňový subjekt. Vyloučit nelze ani to, že správce daně seznámí daňový subjekt se záměrem zřídit zástavní právo k zajištění neuhrazené daně předem, a to včetně označení konkrétního předmětu potenciální zástavy, aby jednak daňový subjekt mohl zřízení zástavního práva předejít úhradou nedoplatku nebo nabídkou jiného způsobu zajištění daně (např. smluvním ručením nebo bankovní zárukou - srov. § 173 daňového řádu), jednak též proto, aby byla zachována proporcionalita mezi výší daňového nedoplatku a hodnotou předmětu zástavy.

Pokud by tedy v daném případě mezi hodnotou zástavy a výší daňového dluhu byl zjevný nepoměr, bylo by na místě rozhodnutí žalovaného zrušit. Nic takového ale žalobce v žalobě (ale ani v odvolacím řízení) netvrdil. Toliko namítal, že zásada proporcionality byla porušena, resp. že byla nesprávně posouzena. Nic konkrétního však neuváděl. Nenamítal ani nijak nedokládal, že hodnota zastavených nemovitostí převyšuje výši daňového nedoplatku, ani netvrdil, že daňový nedoplatek lze zajistit jinak. Byť tedy názor žalovaného na způsob aplikace zásady proporcionality zdejší soud nesdílí, z ničeho v daném případě nevyplývalo, že tato zásada byla porušena. Je to přitom primárně žalobce, kdo hodnotu svých nemovitostí zná, a kdo je tak povinen porušení zásady proporcionality konkrétně namítat a dokládat. V daném případě byl navíc žalobce k upřesnění svého tvrzení o porušení zásady proporcionality v rámci odvolacího řízení vyzván. I kdyby pak neměl prostor pro doplnění svého obecného tvrzení v odvolacím řízení, měl dostatečný prostor konkrétní porušení zásady proporcionality namítat v řízení před soudem. To, že tak neučinil, nelze přičítat k tíži nikomu jinému, než právě jemu. Soud má přitom za to, že v daném případě, kdy je zajišťován daňový nedoplatek ve výši téměř 9 mil. Kč, se zřízení zástavního práva k několika nemovitostem jeví *prima facie* jako proporcionální a zcela namístě.

Je tedy třeba uzavřít, že správce daně i žalovaný v daném případě pochybili, pokud nesprávně posoudili otázku aplikace zásady proporcionality na rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí, neboť porušení této zásady žalobce nijak konkrétně netvrdil a už vůbec nedokládal, přičemž *prima facie* nebylo ani z daňového spisu zřejmé.

IV.e)

Žalobce také namítá, že bylo nepřezkoumatelné rozhodnutí prvostupňové, neboť *de facto* neobsahuje odůvodnění a vůbec v něm není uvedeno, proč byl zvolen k zajištění daňových nedoplatků právě institut zástavního práva.

Podle § 170 odst. 2 daňového řádu musí rozhodnutí o zřízení zástavního práva především odpovídat kritériím stanoveným pro každé rozhodnutí (jak požaduje § 102 odst. 1 daňový řád), dalšími povinnými náležitostmi jsou výše daně a označení zástavy. Uvedené náležitosti musí obsahovat výrok rozhodnutí, nepostačovalo by je zmínit pouze v odůvodnění.

Výrok pak musí být řádně zdůvodněn. Soud přitom souhlasí se žalobcem, že v odůvodnění rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí být též uvedeno, proč správce daně zvolil právě tento zajišťovací prostředek (z hlediska subsidiarity zástavního práva a z hlediska proporcionality mezi hodnotou předmětu zástavy a výší neuhrazené daně). Samotný předmět zástavy musí být v rozhodnutí označen dostatečně určitě, aby nemohl být zaměněn s jiným a mohl se případně stát i předmětem vymáhání. Prokázáno a odůvodněno by mělo být i to, že jde o majetek daňového subjektu, zda je případně nějak zatížen z jiného právního důvodu apod.

V daném případě jsou nemovitosti, kterými jsou daně zajišťovány, dostatečně popsány ve výroku prvostupňového rozhodnutí, stejně jako žalobcovy daňové nedoplatky. Odůvodnění prvostupňového rozhodnutí pak skutečně neobsahuje téměř žádné důvody (je zde toliko sdělení, že žalobce neuhradil ve výroku uvedené splatné daně a proto bylo rozhodnuto o jejich zajištění). Tento nedostatek odůvodnění však byl zhojen napadeným rozhodnutím, v němž jsou shora uvedené nezbytné náležitosti odůvodnění obsaženy. Je tam podrobně popsán institut zajištění i proč bylo přistoupeno k tomuto zajišťovacímu institutu. Žalovaný zde totiž jednoznačně uvádí, že s ohledem na výši žalobcových daňových pohledávek (téměř 9 mil. Kč) se zřízení zástavního práva na nemovitosti v žalobcově vlastnictví jeví jako přiměřený postup správce daně za účelem zajištění daňových nedoplatků. Právě uvedené považuje zdejší soud za dostatečné vysvětlení toho, proč byl zvolen právě zajišťovací institut zřízením zástavního práva. V daném případě ostatně žalobce vůbec neuvádí, jaký jiný institut měl být podle jeho názoru zvolen ani z jakého důvodu považuje zvolený institut za nesprávný.

Odvolací orgán je přitom oprávněn (a zásadně i povinen) prvostupňové rozhodnutí změnit (§ 116 odst. 1 písm. a/ daňového řádu) v případě, že shledá v postupu správce daně chyby. Možnost změny prvostupňového rozhodnutí výrokem odvolacího rozhodnutí je výrazem toho, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří spolu jeden celek a teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. Projevuje se zde, že odvolací orgán v odvolacím řízení vystupuje ve dvojí roli. Je jednak orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správce daně prvního stupně a správnost jeho postupu v předchozím daňovém řízení, zároveň však, pokud se ukáže, že postup správce daně v předchozím řízení byl vadný, popř. bylo vadné rozhodnutí, je tím, kdo tyto vady odstraňuje a napravuje.

Soud uzavírá, že přestože prvostupňové rozhodnutí neobsahuje řádné odůvodnění, tento nedostatek byl zhojen odůvodněním napadeného rozhodnutí. Ani tato námitka tedy nebyla shledána důvodnou.

V. Závěr

Je tak třeba uzavřít, že v žádném ze žalobních bodů žaloba není důvodná. Vzhledem k tomu, že soud nezjistil ani jakoukoli vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, byla žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Brně dne 9. července 2014

David Raus
předseda senátu