



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce - **S. L.**, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem v Jičíně, Jungmannova 319, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, ze dne 18. prosince 2012, čj. 7789/12-1500-601040, **t a k t o :**

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Žalobce se domáhal přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do

rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně (dále jen „správce daně“) o zřízení zástavního práva.

V žalobě uvedl, že dne 10. 10. 2012 mu bylo doručeno rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem žalobce, a to budovy č.p. 44 na parcele st. p. č. 221 a parcela st. p. č. 221, obě v katastrálním území Popovice u Jičína, obec Jičín zapsané na LV č. 248 u Katastrálního pro Královéhradecký kraj, Katastrální pracoviště Jičín, které vlastní. Žalobce v odvolání proti tomuto rozhodnutí o zřízení zástavního práva namítal zejména nesprávné stanovení výše správcem daně vymáhaných nedoplatků na dani z přidané hodnoty, neboť tyto nebyly řádným zákonným způsobem stanoveny a nemohly tak ani zákonným způsobem vzniknout. Správce daně nesprávně uvádí, že žalobce měl povinnost uhradit daňový nedoplatek ve výši 73 579 Kč, který eviduje na základě neuhrazených platebních výměrů, jejichž specifikace je uvedena ve zmíněném rozhodnutí. Správce daně ovšem nesprávně do těchto nedoplatků zahrnul také položky č. 27 – 29, které ovšem nikdy nebyly zákonným způsobem doloženy, a v rozporu s § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“) nebyly založeny do spisu žalobce a tedy ani nemohl být naplněn zákonný požadavek kladený na platební výměr jako jedna z podmínek jeho vzniku.

Žalobce uvedl, že ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu upravuje postup správce daně pro případ, že se stanovená daň neodchyluje od údajů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání a správce daně o nich nemá pochybnosti. V tomto případě správce daně stejnopis platebního výměru založí pouze do spisu a nezasílá ho daňovému subjektu. Podmínka fyzického založení platebního výměru je v souladu se zásadou právní jistoty nezbytnou podmínkou a jednou ze základních zákonných náležitostí platebního výměru. Ze vyměřovací části spisu žalobce bylo zjištěno, že platební výměry, jež by měly představovat výše uvedené položky č. 27 - 29 v částce přiznané daně ve výši 64 236 Kč dle § 140 odst. 1 daňového řádu nejsou fyzicky založeny ve spisu daňového subjektu. Ze spisu a dle sdělení správce daně je zřejmé, že spis neobsahuje tyto platební výměry – položky č. 27 - 29, které jsou dostupné pouze v elektronické podobě u správce daně, což zcela zjevně nenaplnuje zákonné podmínky dle § 140 odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného žalobce dovodil, že k platnému vyměření daňové povinnosti - daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011, 1. a 2. čtvrtletí 2012 ve výši 64 236 Kč nedošlo, a tedy neexistovala pohledávka správce daně - titul pro vznik zástavního práva dle § 170 odst. 1 daňového řádu - minimálně v této výši.

Dále žalobce namítl, že žalovaný nedostatečně posoudil přiměřenost mezi výší vymáhaného daňového nedoplatku a použitým prostředkem k jeho zajištění, v tomto případě zřízením zástavního práva k nemovitostem – budově a parcele, jejichž specifikace je uvedena výše. Žalobce upozorňuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 186/2006 – 54 ze dne 27. října 2009, který zdůrazňuje povinnost respektování základních zásad daňového řízení, zejména pak zásady proporcionality, popř. minimalizace zásahů do práv daňového subjektu a zároveň zdůrazňuje možnost a nutnost soudního přezkumu všech předpokladů pro

zřízení zástavního práva, tedy umožňuje přezkum předmětné daňové pohledávky a přezkum skutečnosti, zda věc je ve vlastnictví daňového dlužníka. Před zřízením zástavního práva tak správce daně musí zvážit, zda je zřízení zástavního práva 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 v souladu se základními zásadami daňového řádu povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které jej co nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Žalobce dále podotkl, že odůvodnění rozhodnutí o zřízení zástavního práva vůbec neobsahuje závěr správce daně o tom, proč zvolil právě tento zajišťovací prostředek, a to především z hlediska proporcionality mezi hodnotou předmětu zástavy a výší neuhrazené daně, když je ekonomická hodnota zajištěných předmětných nemovitostí ve výrazném (mnohonásobně vyšším) nepoměru k požadovanému daňovému nedoplatku. Zřízení zástavního práva k nemovitostem je nade všechnu pochybnost závažným zásahem do práv a majetkových poměrů žalobce - daňového subjektu, neboť jeho ekonomická situace se zřízením zástavního práva k předmětným nemovitostem zcela zjevně zhoršila.

Žalobce považoval za zřejmé, že správcem daně vymáhaný daňový nedoplatek nebyl k datu vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva správně vyčíslen, neboť zahrnuje i nevyměřenou daň z přidané hodnoty. Není tedy naplněn zákonný požadavek na existenci právního titulu, tedy v tomto případě správně zjištěné a stanovené daně, jako jedné ze základních náležitostí nezbytných ke zřízení zástavního práva. Správce daně v rozporu se základními zásadami nešetří práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, neboť zřídil zástavní právo k nevyměřené dani a zajistil nemovitosti, jejichž hodnota je ekonomicky ve zjevném nepoměru k výši nesprávně zjištěné a nesprávně stanovené daně, přičemž správní úvaha ve věci nezbytnosti takového postupu v odůvodnění zcela chybí.

Dále žalobce konstatoval, že žalovaný také nesprávně v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že se jedná o rozhodnutí procesní povahy a že „zřízení zástavního práva k zajištění neuhrazeného daně je rozhodnutím předběžné povahy, neboť se jedná pouze o dočasné opatření, jehož platnost je zákonem omezena splacením daňové pohledávky a jejího příslušenství, nebo zánikem pohledávky.“ K tomu žalobce uvedl, že konstantním výkladem judikatury bylo naopak zdůrazněno, že se jedná o rozhodnutí, které je soudem přezkoumatelné a na něž se výluka podle § 70 s.ř.s. nevztahuje.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva je rozhodnutím procesním, kterým nejsou práva nebo povinnosti odvolatele zakládána, měněna či rušena. Žalovaný proto zejména zkoumal, zda byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro jeho vydání a zda rozhodnutí samo má všechny náležitosti, jak jsou vyžadovány ustanoveními daňového řádu. Zjistil, že ke dni 9. 10. 2011 evidoval správce daně za žalobcem neuhrazenou daň z

přidané hodnoty ve výši 73 579 Kč. K zajištění vyčísleného nedoplatku správce daně vydal téhož dne podle § 170 odst. 1 daňového řádu, rozhodnutí pod č. j.: 119941/12/238940608118, kterým zřídil zástavní právo k nemovitostem ve vlastnictví žalobce, evidovaným na listu vlastnictví č. 248 pro katastrální území Popovice u Jičína, okr. Jičín. Žalovaný konstatoval, že podmínky, za kterých může správce daně zřídit podle § 170 daňového řádu zástavní právo k majetku dlužníka, byly splněny. Odvoláním napadené rozhodnutí obsahuje platební výměry č. j.: 940/12/238911602959, 59185/12/238911602959 a 106698/12/238911602959, datum jejich vydání a splatnosti, výši dlužné částky a druh daně. Námitku žalobce, dle které správce daně pochybil, když vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění evidovaných nedoplatků daně z přidané hodnoty plynoucí z platebních výměrů, které ve fyzické podobě nenalezl ve spise žalobce, žalovaný posoudil jako nedůvodnou, neboť směřuje proti domnělému pochybení správce daně v řízení nalézacím. Zajištění neuhrazené daně rozhodnutím č. j.: 119941/12/238940608118 o zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu není pokračováním nalézacího řízení, nebo duplicitním řízením nalézacího řízení. Námitky související s nalézacím řízením je možné uplatnit pouze v tomto řízení a musí být uplatněny proti rozhodnutím, proti kterým směřují.

Dále žalovaný uvedl, že zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu není výkonem rozhodnutí. Ustanovení § 170 daňového řádu správcem daně při zřizování zástavního práva neukládá, aby majetek dlužníka, který je předmětem zástavního práva, svojí hodnotou odpovídal výši zajišťované daně. Zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně je možností správce daně a její využití není vázáno na správní úvahu. Zřízení zástavního práva k zajištění neuhrazené daně je rozhodnutím předběžné povahy, neboť se jedná pouze o dočasné opatření, jehož platnost je zákonem omezena splacením daňové pohledávky a jejího příslušenství, nebo zánikem pohledávky. Zřízením zástavního práva není daňový dlužník žádným způsobem omezen ve svých vlastnických právech k předmětu zástavy. Nadto z výpisu listu vlastnictví č. 248 odvolací orgán zjistil, že nemovitosti zde evidované byly dne 25. 5. 2009 zatíženy smluvním zástavní právem ve výši 3 300 000 Kč ve prospěch Komerční banky, a.s., s dobou splatnosti do 25. 6. 2019. Žalovaný proto námitku o nepřiměřenosti zřízeného zástavního práva posoudil jako nedůvodnou.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v žalobcem vzpomínaném ust. § 140 odst. 1 daňového řádu je upraven postup správce daně pro případ, že se stanovená daň neodchyluje od údajů tvrzených daňovým subjektem v daňovém tvrzení a správce daně o nich nemá pochybnosti. Za této situace správce daně v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení vyměří daň rozhodnutím – vydáním platebního výměru a jeho stejnopis založí do spisu. Daňovému subjektu ho nezasílá. Fikce doručení nastává k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, anebo, bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, ke dni, kdy došlo správcem daně. I v tomto případě musí správce daně vydat platební výměr, neboť daňové povinnosti lze v daňovém řízení ukládat pouze rozhodnutím. Žalovaný dospěl k přesvědčení, že v daném případě shora zmiňované

platební výměry ze dne 6. 2. 2012, ze dne 10. 5. 2012 a ze dne 1. 8. 2012 splňují zákonem stanovené náležitosti a daňové povinnosti byly vyměřeny k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Co se týče formy, lze platební výměry vydat jak v listinné, tak i elektronické formě. V daném případě byly platební výměry vydány ve formě elektronické písemnosti a ve stejné formě i založeny. Správce daně při nahlížení zástupce žalobce do spisu dne 7. 11. 2012 mu předložil seznam písemností, přičemž mu sdělil, že konkludentní platební výměry jsou u správce daně uloženy v elektronické podobě. Za účelem nahlížení do spisu správce daně požadovanou elektronickou písemnost vytiskl a v tištěné podobě předal zástupci žalobce. Dle žalovaného tak nebylo pochyb o tom, že správce daně daňové povinnosti vyměřil a příslušné platební výměry vydal.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Otázkou institutu zástavního práva a jeho přezkoumatelnosti v soudním řízení se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006-54. Konstatoval v něm, 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 zákona č. 337/1992 Sb., 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 uvedené právní úpravy. Všechny tyto zákonné předpoklady pro zřízení správcovského zástavního práva mohou, resp. mají být podrobeny soudnímu přezkumu.Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je nepochybně rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Takové rozhodnutí znamená podstatný zásah do právní sféry dotčeného jednotlivce. Jmenovitě je dotčeno jeho právo na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vlastníkovi věci, na níž bylo zřízeno zástavní právo, sice je umožněno věc užívat a požívat, dokonce může formálně s věcí i disponovat. Prakticky je ovšem jeho dispoziční právo omezeno či vyloučeno, neboť cena zastavené věci se snížila o hodnotu daňové pohledávky zajištěné zástavním právem, a to případně až na nulu.“

Na základě tohoto závěru přistoupil krajský soud k přezkoumání napadeného rozhodnutí, neboť dospěl v souladu s ust. § 65 s.ř.s. k závěru, že žalobce důvodně tvrdí, že mohl být napadeným rozhodnutím na svých právech zkrácen.

Z pohledu shora uvedené judikatury vzpomínané žalobcem v podané žalobě pak posuzoval zdejší soud i žalobní námitku, dle níž správce daně nedostatečně

posoudil přiměřenost mezi výší vymáhaného daňového nedoplatku a použitým prostředkem k jeho zajištění. Lze konstatovat, že zástavní právo může správce daně zřídit ve smyslu ust. § 170 daňového řádu k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak. Jedná se tedy o jeden z prostředků zajištění daně, který nesporně omezuje dispozice dlužníka s jeho majetkem. Právě z toho důvodu, jak již bylo shora konstatováno, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí podléhat soudnímu přezkumu. Ze skutkových okolností projednávané věci je přitom zřejmé, že správce daně přistoupil ke zřízení zástavního práva k nemovitostem, které již byly v předcházejícím období, tedy k datu 25. 5. 2006, s platností do 25. 6. 2019, zatíženy zástavním právem smluvním k zajištění pohledávek žalobce vůči bance. Nelze tedy správci daně vytýkat, že při zřízení zástavního práva nezvažoval zásadu proporcionality a skutečnost, že zřízení zástavního práva je aktem nezbytným. Je totiž nepochybné, že žalobce svoje daňové povinnosti řádně nesplnil a přitom vlastnil majetek, který byl k zajištění závazku vhodný. Správce daně vzal při zajištění závazku v úvahu zásadu proporcionality, když v rámci šetření zjistil, že nemovitý majetek ve vlastnictví žalobce je již zástavním právem zatížen. Nelze tedy souhlasit s názorem žalobce, že hodnota tohoto nemovitého majetku je ve zjevném nepoměru k výši daně. Zástavní právo zřízené již v roce 2006 hodnotu tohoto majetku nesporně ovlivnilo.

Krajský soud se nemohl přiklonit ani k dalšímu názoru žalobce, dle něhož k datu zřízení zástavního práva neexistovala pohledávka správce daně ve výši 64 236 Kč, když nahlížením do spisu žalobce zjistil, že v něm nejsou fyzicky založeny tři platební výměry uvedené pod položkou 27 až 29 rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Při pověřování výše pohledávky krajský soud zjistil, že předmětné platební výměry byly vyhotoveny elektronicky a podepsány formou elektronického podpisu a zároveň byly i v této formě archivovány. Tento postup koresponduje ust. § 64 odst. 2 daňového řádu, dle něhož písemnostmi týkajícími se práv a povinností daňového subjektu a zakládajícími do spisu se při výkonu správy daní rozumí listinná zpráva, jakož i datová zpráva, pokud to nevylučuje povaha věci. Pokud je touto písemností rozhodnutí, pak daňový řád ve svém ust. § 102 vyžaduje splnění taxativně vyjmenovaných náležitostí, mezi něž patří i podpis úřední osoby vzpomínaný v písmenu g) uvedeného ustanovení. V případě, že písemnost, tedy rozhodnutí, je vyhotoveno formou datové zprávy, pak lze náležitost ve formě podpisu úřední osoby nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby. Z dané úpravy tak tedy lze nepochybně dovodit, že daňový řád nerozlišuje mezi písemností v listinné a elektronické podobě. Jestliže tedy správce daně vyhotovil platební výměry v elektronické podobě a v této formě je i založil do spisu, postupoval v souladu s platnou právní úpravou. O této skutečnosti, tedy o založení platebních výměrů v elektronické podobě, byl i žalobce informován při jeho nahlížení do spisu. Jestliže správce daně následně elektronickou písemnost vytiskl a takto vytištěnou do listinného spisu založil, je nepochybné, že tak činil nad rámec zákonných povinností. Lze tedy uzavřít, že daňová povinnost žalobce, která byla důvodem pro zřízení zástavního práva, tak byla formou platebních výměrů vyměřena.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Z obsahu správního spisu nevyplynulo, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady řízení vznikly.

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.

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

V Hradci Králové dne 25. dubna 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu