



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobců: **a) K. B., b) MUDr. E. B.**, oba zast. Mgr. Radkem Salajkou, LL.M., advokátem se sídlem Hlubočepská 1156/38b, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 10. 2020, č. j. 29 Af 90/2018 - 74,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 10. 2020, č. j. 29 Af 90/2018 - 74, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 8. 2018, č. j. 34977/18/5100-41453-712277, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 22. 11. 2018, č. j. 52323/18/5100-41453-712277, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobcům náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 56 188 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobců Mgr. Radka Salajky, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobci (dále „stěžovatelé“) domáhali zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl jejich žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2018, č. j. 34977/18/5100-41453-712277. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelů a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územního pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), ze dne 8. 1. 2018, č. j. 8415/18/3301-80541-707340, kterým bylo podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017

(dále jen „daňový řád“), zřízeno zástavní právo k nemovitostem ve společném jmění manželů (stěžovatelů) zapsaným na listu vlastnictví č. X v katastrálním území N. k zajištění daňové pohledávky ve výši 7 347 557 Kč. Konkrétně se jednalo o pozemky parcelní číslo st. X (zastavěná plocha a nádvoří), XA (zahrada), XB (ostatní plocha) a budovu číslo popisné X stojící na pozemku parcelní číslo st. X (rodinný dům).

[2] Správce daně celkem pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 12. 2016 doměřil stěžovateli a) daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011, leden 2012, únor 2012, březen 2012 a duben 2012 v celkové výši 478 371 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 95 672 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry A“). Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2594/18/5300-22442-707666, které nabylo právní moci dne 2. 2. 2018 (dále jen „rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech A“), a stěžovatel a) jeho rozhodnutí napadl žalobou u krajského soudu, který usnesením v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 19/2018 přiznal žalobě odkladný účinek (usnesení nabylo právní moci dne 20. 3. 2018).

[3] Správce daně dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 12. 2019 doměřil stěžovateli a) daň z příjmů fyzických osob za období roku 2011 a 2012 v celkové výši 358 530 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále v celkové výši 71 706 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry B“). Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 1. 2018, č. j. 3574/18/5200-10424-711507, které nabylo právní moci dne 2. 2. 2018 (dále jen „rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech B“), a stěžovatel a) jeho rozhodnutí napadl žalobou u krajského soudu, který usnesením v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 20/2018 přiznal žalobě odkladný účinek (usnesení nabylo právní moci dne 20. 3. 2018).

[4] Správce daně celkem dvaceti dodatečnými platebními výměry dne 14. 11. 2017 za zdaňovací období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014, leden a březen 2015 doměřil stěžovateli a) DPH v souhrnné výši 5 286 074 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 057 204 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry C“). Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 1. 2019, č. j. 446/19/5300-22442-707666 (dále jen „rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech C“; ze spisu není zřejmé, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci), a stěžovatel a) jeho rozhodnutí napadl žalobou u krajského soudu, který usnesením v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 22/2019 přiznal žalobě odkladný účinek (ze spisu nevyplývá, kdy toto usnesení nabylo právní moci, nicméně řízení o žalobě bylo zahájeno dne 5. 3. 2019).

[5] K zajištění všech těchto pohledávek správce daně již zmiňovaným rozhodnutím ze dne 8. 1. 2018, č. j. 8415/18/3301-80541-707340, zřídil zástavní právo k výše specifikovaným nemovitostem. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl výše citovaným rozhodnutím dne 6. 8. 2018, č. j. 34977/18/5100-41453-712277. Právě toto rozhodnutí bylo předmětem přezkumu ze strany krajského soudu v nyní posuzované věci. Posledně citované rozhodnutí změnil žalovaný rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 22. 11. 2018, č. j. 52323/18/5100-41453-712277, tak, že datum zaevidování odvolání změnil ze dne 29. 12. 2017 na den 6. 2. 2018.

pokračování

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Stěžovatelé u krajského soudu brojili proti rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[7] Krajský soud nepovažoval za důvodnou námitku stěžovatelů, že je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť je v něm uvedeno chybně datum podání odvolání. Podle krajského soudu by mělo chybné uvedení tohoto data význam, kdyby žalovaný v jeho důsledku vyhodnotil odvolání jako předčasné či opožděné. K tomu však nedošlo a věc byla meritorně projednána. Chyba též nebyla obsažena ve výroku, ale v záhlaví označujícím projednávanou věc, nicméně ani tím nezpůsobila jakékoliv pochybnosti o tom, kterou věc žalovaný projednával, jelikož bylo správně identifikováno rozhodnutí správce daně a osoby stěžovatelů coby odvolatelů.

[8] Stěžovatelé dále namítali, že správce daně postupoval v rozporu se subsidiaritou zástavního práva. Krajský soud však ani této námitce nepřisvědčil a uvedl, že v daném případě bylo zřízení zástavního práva nepochybně přiměřeným prostředkem zajištění budoucí úhrady daňové pohledávky. Správce daně totiž zjistil, že stěžovatel a) vlastní dva automobily registrované v letech 1998 a 2002, které však k zajištění tak vysoké pohledávky nepostačovaly, a logicky tak musel přistoupit k zajištění pohledávky nemovitostí ve společném jmění manželů - obou stěžovatelů.

[9] Stěžovatelé rovněž namítali, že zástavní právo bylo zřízeno k neexistujícím pohledávkám – tím, že žalobám směřujícím proti všem rozhodnutím o dodatečných platebních výměrech byl přiznán odkladný účinek, je třeba na dodatečné platební výměry nahlížet tak, jako by nenabýly právní moci. Krajský soud konstatoval, že v době rozhodnutí správce daně (8. 1. 2018) existovala konkrétní pravomocná rozhodnutí, jimiž byly stěžovateli a) jednotlivé daňové povinnosti stanoveny. Dne 20. 3. 2018 nabyla právní moci usnesení krajského soudu o přiznání odkladného účinku žalobám ve věcech sp. zn. 29 Af 19/2018 a sp. zn. 29 Af 20/2018, a ke dni rozhodování žalovaného (6. 8. 2018) tedy již bylo zřejmé, že je třeba na dodatečné platební výměry hledět, jako by nenabýly právní moci. Žalovaný tuto skutečnost nezohlednil, čímž zatížil své rozhodnutí vadou. Tato vada však podle názoru krajského soudu nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Zmíněná usnesení krajského soudu totiž přiznala odkladný účinek žalobám proti rozhodnutím o dodatečných platebních výměrech A a B, které zakládaly pohledávku ve výši 1 004 279 Kč. Vzhledem k tomu, že i po odečtení této částky z celkové pohledávky 7 347 557 Kč zbývá pohledávka ve výši 6 343 278 Kč, zůstala pohledávka řádově podobná a zákonnost rozhodnutí žalovaného byla nedotčena navzdory tomu, že mělo znít na nižší částku. K odkladnému účinku žaloby ve věci vedené krajským soudem pod sp. zn. 29 Af 22/2019 (proti rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech C), žalovaný přihlídnout nemohl, neboť bylo řízení v dané věci zahájeno několik měsíců poté, co vydal napadené rozhodnutí. Co se týče námitky stěžovatelů, že nelze zřídit zástavní právo k zajištění nesplatné daně, krajský soud odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016 - 41, podle něhož se neuhrazenou daní, u níž lze zřídit zástavní právo, rozumí taková daň, která je jako výsledek vyměřovacího řízení zapsána v daňové evidenci daňového subjektu (stanovená daň) a není zaplacená, bez ohledu na to, zda u takové daně již uplynula lhůta splatnosti.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelů

[10] Stěžovatelé podali proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Zároveň požadovali náhradu nákladů řízení.

[11] Předně namítali, že krajský soud bagatelizoval namítané formální vady. Zdůraznili, že žalovaný vydal opravné usnesení, kterým se snažil svou chybu spočívající v uvedení nesprávného data podání (zaevidování) odvolání napravit. Pokud by se nejednalo o závažnou vadu, neměl by dle stěžovatelů důvod opravné rozhodnutí vůbec vydávat. Stěžovatelé nesouhlasili s omlouváním formálních a gramatických chyb, neboť se jich správní orgány dopouštějí běžně; zdůrazňovali výchovný aspekt rozsudku, který by rozhodnutí správního orgánu pro takové vady zrušil.

[12] Stěžovatelé nesouhlasili ani s tím, jak se krajský soud vypořádal s námitkou subsidiarity. Dle jejich názoru lze zřídit zástavní právo k nemovité věci pouze v krajním případě vedle celé škály jiných způsobů, jak zajistit daňovou pohledávku. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo v daném případě nepřiměřeně tvrdé, neboť jde o omezení jejich vlastnického práva k nemovitosti, v níž oba bydlí. Se stěžovateli ani nebyla projednána možnost posečkání s úhradou daně, splátkový kalendář, případně jiný, mírnější a šetrnější způsob úhrady daně. Takový postup by měl vyplývat z principu dobré správy a měl by být projednán vždy před použitím krajního způsobu zajištění daně, kterým je zástavní právo k nemovitosti.

[13] Podle stěžovatelů krajský soud dále pochybil, pokud nevyhověl jejich námitce nedodržení zásady akcesority zástavního práva. K zajištění daňové pohledávky musí být dána existence takové pohledávky. V posuzovaném případě však existence pohledávky dána nebyla – rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech byla napadena žalobami a těm byl přiznán odkladný účinek. Podle stěžovatelů měly správní orgány před vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva vyčkat uplynutí lhůty pro podání žaloby a zástavní právo zřídit pouze v případě, že žaloba nebude podána. Nesouhlasili ani s argumentací krajského soudu, že pochybení žalovaného, že nevzal při rozhodování v potaz odkladný účinek žalob, nebylo dostatečně intenzivní, aby mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Navíc podle stěžovatelů určil krajský soud částku, o kterou se pohledávka snížila přiznáním odkladného účinku žalobám, nesprávně, neboť nevzal v potaz přiznání odkladného účinku ve věci vedené sp. zn. 29 Af 22/2019 (o žalobě proti rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech C). Stěžovatelé jsou rovněž toho názoru, že nelze zřídit zástavní právo k dani, která doposud není splatná – ohledně toho odkázali na komentářovou literaturu, která má podle nich větší argumentační sílu než krajským soudem odkazovaný rozsudek č. j. 65 Af 125/2016 - 41.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Formální vada spočívající v nesprávném uvedení data podání odvolání nemělo žádný negativní dopad do práv stěžovatelů, kteří se jen snaží vyvolat dojem, že se jednalo o pochybení zásadní. Co se týče namítaného porušení zásady subsidiarity zástavního práva, žalovaný se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku. Dále žalovaný uvedl, že nebyl povinen jakýmkoliv způsobem zohledňovat odkladný účinek přiznaný žalobám proti napadeným rozhodnutím o dodatečných platebních výměrech. Tato skutečnost totiž nemá

pokračování

žádný vliv na existenci neuhrazené daně. Neuhrazenou daní je stanovená daň bez ohledu na datum splatnosti. Správce daně může zajistit zástavním právem daň stanovenou dodatečným platebním výměrem i předtím, než vůbec bude rozhodnuto o odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, tzn. předtím, než takto stanovená daň bude pravomocná. Žalovaný dále polemizoval se stěžovateli ohledně argumentační síly výše citovaného rozsudku č. j. 65 Af 125/2016 - 41 a komentářové literatury.

[15] V replice stěžovatelé setrvali na svých názorech a trvali na důvodnosti svých námitek. Upozornili, že krajský soud všechna rozhodnutí ve věcech dodatečných platebních výměrů zrušil, přičemž ve dvou případech žalovaný podal kasační stížnost; řízení o kasační stížnosti ve věci sp. zn. 1 Afs 133/2020 (toto řízení se týká rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech A) bylo přerušeno a vyčkává se na zodpovězení otázky ze strany Soudního dvora Evropské unie. Přesto správce daně odmítá reflektovat pravomocné rozsudky krajského soudu a nemovitosti stěžovatelů ponechává obstaveny.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti stěžovatelů a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelé jsou řádně zastoupeni v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že mu stěžovatelé předložili k posouzení v zásadě tyto otázky: (i) závažnost formálních vad rozhodnutí žalovaného, (ii) rozpor rozhodnutí žalovaného se subsidiární povahou zástavního práva, (iii) možnost zřídit zástavní právo k zajištění daně na základě dodatečných platebních výměrů, na které nelze hledět jako na pravomocné a splatné (akcesorita zástavního práva). V tomto pořadí se zdejší soud s námitkami vypořádá.

[19] Ad (i) Žalovaný v záhlaví svého rozhodnutí uvedl, že přezkoumával „*odvoláními napadené rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle ust. § 170 odst. 1 daňového řádu s použitím ust. § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), Finančního úřadu pro Zlínský kraj, č. j. 8415/18/3301-80541-707340 ze dne 8. 1. 2018 [...] ve věci odvolání příjemce rozhodnutí K. B., J. X, X, N., IC: X (dále jen „odvolatel“) a MUDr. E. B., J. X, X, N., RC: X (dále jen „odvolatelka“), evidovaných dne 29. 12. 2017 pod č. j. 222930/18 a č. j. 740111/18“* (důraz přidán). Jak správně uvedl krajský soud, jednalo se o záhlaví rozhodnutí, jehož účelem je specifikovat, v jakém věci bylo rozhodováno. Vzhledem k tomu, že bylo správně identifikováno napadené rozhodnutí správce daně a stejně tak i stěžovatelé jako odvolatelé, byl předmět řízení specifikován dostatečně, a to přesto, že žalovaný uvedl nesprávné datum odvolání (správně mělo být uvedeno, že bylo odvolání evidováno dne 6. 2. 2018). Myslitelným negativním dopadem do práv stěžovatelů by bylo, kdyby žalovaný na základě nesprávného data odvolání vyhodnotil jejich podání jako opožděné nebo předčasné, jak krajský soud též správně uvedl. Na tuto argumentační snahu krajského soudu stěžovatelé reagovali pouze

povzdechy nad tím, že rozhodnutí správních orgánů obecně obsahují mnoho formálních chyb včetně těch gramatických. Správní soudnictví slouží k ochraně veřejných subjektivních práv, k tomu však není třeba samoučelného lpění na naprosté formální bezvadnosti a gramatické dokonalosti správních rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný konkrétní negativní dopad do práv stěžovatelů zapříčiněný uvedením nesprávného data zaevidování odvolání, a tuto námitku tedy považuje za nedůvodnou.

[20] Ad (ii) Stěžovatelé dále namítali, že bylo zástavní právo zřízeno v rozporu se zásadou subsidiarity. Podle stěžovatelů bylo zřízení zástavního práva pro stěžovatele nepřiměřeně tvrdé a zároveň správce daně měl nejdříve se stěžovateli projednat použití jiných, méně invazivních institutů.

[21] Co se týče přiměřenosti zřízení zástavního práva, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 - 32, podle něhož „[p]rincip 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 § 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 rádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.“ Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s krajským soudem v tom, že zajištění daně ve výši řádově několika milionů Kč zřízením zástavního práva k nemovitosti nelze bez dalšího považovat za nepřiměřené – není na první pohled zřejmé, že by zastavený majetek několikanásobně převyšoval svou hodnotou výši zajišťované daně. Rovněž není zřejmé, že by měl být postup správce daně spočívající ve zřízení zástavního práva šikanózní či nespravedlivý. Stěžovatelé ostatně ani žádný relevantní důvod nepřiměřenosti neuvádějí a omezují se pouze na obecné konstatování, že bylo zřízení zástavního práva nepřiměřeně tvrdé s ohledem na to, že se jedná o nemovitost, ve které bydlí a se kterou v důsledku zástavního práva nebudou moci volně disponovat.

[22] Stěžovatelé sice uvádějí, že správce daně mohl přistoupit k méně invazivním prostředkům, nicméně z ničeho nevyplývá, že by mohl správce daně efektivním způsobem zajistit uhrazení tak vysoké daně jiným způsobem. Daňový řád sice upravuje zásadu zdrženlivosti správce daně a apeluje na ochranu práv daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu), nicméně to neznamená, že by mělo být rozhodnutí o zřízení zástavního práva nezákonné jen kvůli tomu, že správce daně před jeho zřízením neprojednal s daňovým subjektem méně invazivní řešení. Takový postup by byl neefektivní a daňový řád jej ani výslovně nepředvídá. Správce daně by sice teoreticky mohl přistoupit přednostně ke zřízení zástavního práva k movitému majetku, to ovšem v daném případě nepřicházelo v úvahu – správce daně nezjistil (a ze spisu ani z podání stěžovatelů nevyplývá), že by stěžovatelé disponovali movitým majetkem, který by byl dostatečné hodnoty, aby byl s to daň zajistit. Správce daně zjistil, že je stěžovatel a) vlastníkem automobilů, u nichž však zvláště s přihlédnutím k jejich roku výroby nelze předpokládat,

pokračování

že by mohly jako zástava postačovat. Nejvyšší správní soud se z uvedených důvodů nedomnívá, že správce daně zřízením zástavního práva postupoval v rozporu se zákonem. Námitka je tedy nedůvodná.

[23] Ad (iii) Stěžovatelé dále namítali, že zástavní právo k nemovitostem nemělo být zřízeno, neboť v důsledku přiznání odkladného účinku žalobám proti rozhodnutím o dodatečných platebních výměrech, z nichž pramenily zajišťované pohledávky, bylo třeba pohlížet na dodatečné platební výměry, jako by nenabýly právní moci.

[24] Podle § 170 odst. 1 daňového řádu platí, že „[s]právce 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“. Otázkou, kdy je možno zahájit zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již zabýval, a dospěl k závěru, že toto řízení může být zahájeno jen v případě existence daňové pohledávky zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016 - 28, a ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012 - 44, obdobně též rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2020, č. j. 48 Af 40/2017 - 31). To znamená, že pokud daňový subjekt brojí proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním, do nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání nemůže být zřízeno zástavní právo podle § 170 odst. 1 daňového řádu (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 - 54, bod [13]).

[25] Ze správního spisu vyplývá, že v nyní posuzované věci správce daně rozhodl o zřízení zástavního práva dne 8. 1. 2018. Téhož dne bylo rozhodnutí doručeno příslušnému katastrálnímu úřadu, a tím pádem též došlo ke vzniku zástavního práva (§ 170 odst. 4 věta druhá daňového řádu). Vzhledem k tomu, že stěžovatel a) brojil proti všem dodatečným platebním výměrům odvoláními, nabývaly dodatečné platební výměry právní moci teprve zároveň s rozhodnutími o odvoláních. Dodatečné platební výměry A a B tak nabýly právní moci teprve dne 2. 2. 2018. Ze správního spisu nevyplývá, kdy nabýly právní moci dodatečné platební výměry C, nicméně Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že rozhodnutí o odvolání proti těmto výměrům bylo vydáno dne 16. 1. 2019, a před tímto datem tedy dodatečné platební výměry C nabýt právní moci nemohly. Je proto zřejmé, že v době zřízení zástavního práva nebylo pravomocně rozhodnuto o žádném z odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V důsledku toho tedy správce daně zřídil zástavní právo k nemovitostem k zajištění daně, která nebyla zjištěna a pravomocně stanovena ve vyměřovacím řízení. Za takových okolností bylo zřízení zástavního práva nezákonné.

[26] Se stěžovateli tedy lze souhlasit v tom, že nebylo možno zajistit daňovou pohledávku, neboť daň nebyla pravomocně stanovena, jak vyplynulo z obsahu správního spisu. Za takové situace je předčasné se zabývat otázkami vyplývajícími z argumentace stěžovatelů, tedy zda mohla být daň zajištěna před svou splatností či zda měl žalovaný při rozhodování zohlednit odkladný účinek podaných žalob (obdobně srov. výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 214/2020 - 54). I bez zodpovězení těchto otázek je totiž zřejmé, že byla zajištěna daň zástavním právem v době, kdy správce daně k takovému zajištění přistoupit nemohl. Krajský soud tedy pochybil, pokud tuto skutečnost, která je zřejmá ze správního spisu, přehlédl, ačkoliv stěžovatelé učinili žalobním bodem rozpor rozhodnutí s akcesorní

povahou zástavního práva (byť samotná argumentace stěžovatelů směřovala k odkladnému účinku žalob).

V. Závěr a náklady řízení

[27] Ve světle všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[28] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.). V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[29] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., mají úspěšní stěžovatelé právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[30] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích) každým ze stěžovatelů; v řízení před krajským soudem došlo k úhradě soudního poplatku ve výši 3000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích] každým ze stěžovatelů a rovněž k úhradě soudního poplatku ve výši 1000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě (položka 20 přílohy k zákonu o soudních poplatcích), a to taktéž oběma stěžovateli. Stěžovatelé tedy celkově za soudní poplatky zaplatili 18 000 Kč.

[31] Stěžovatelé byli v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupeni advokátem. Z obsahu soudních spisů vyplývá, že v řízení před krajským soudem zástupce učinil čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, seps podané žaloby a repliky a účast na jednání před soudem) dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“); v řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce učinil dva úkony právní služby, a to podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Celkem tedy zástupce stěžovatelů učinil šest úkonů právní služby. Za každý z těchto úkonů mu náleží odměna ve výši 3100 Kč dle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Podle § 12 odst. 4 advokátního tarifu jde-li o společné úkony při zastupování nebo obhajobě dvou nebo více osob, náleží advokátovi za každou takto zastupovanou nebo obhajovanou osobu mimosmluvní odměna snižovaná o 20 %, tj. 2480 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatelů činil veškeré úkony při zastupování dvou osob,

pokračování

náleží mu celková odměna ve výši 29 760 Kč (12 x 2480 Kč). Náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu zástupci stěžovatelů náleží za každý úkon jen jedenkrát bez ohledu na to, že jej činil za více osob, celkem tedy 1800 Kč (6 x 300 Kč). Protože je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů (po zaokrouhlení) o částku 6628 Kč odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 38 188 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) a dále zaplacené soudní poplatky ve výši 18 000 Kč, tedy činí 56 188 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena lhůta jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku (výrok III.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 3. prosince 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu