



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: M. P., X  
zastoupený T. Ch., zmocněncem,  
X

proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 06. 2018 č. j. 29683/18/5100-41458-711539

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 06. 2018, č. j. 29683/18/5100-41458-711539, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 17. 10. 2017, č. j. 7631292/17/2011-00540-110490, kterým bylo zřízeno zástavní právo k podílu žalobce ve výši 55 % v obchodní společnosti T. s.r.o., IČO X, se sídlem X (dále také jen „T. s.r.o“).
2. Žalobce v podané žalobě uvedl, že se správce daně ani žalovaný neřídili ustanoveními stanovenými v daňovém řádu a nezákonně zřídili zástavní právo. Žalovaný se vůbec v napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkami žalobce a judikaturou - především rozsudkem Nejvyššího správního soudu, čj. 2 Afs 276/2016-28. Žalovaný vyhodnotil v napadeném rozhodnutí, že „se s názorem soudu neztotožňuje“. Stejně tak se žalovaný „neztotožňuje“ s názorem v komentáři k daňovému řádu. Svůj neztotožňující závěr však žalovaný nikterak neodůvodnil a nedoargumentoval. Závaznost judikatury představuje základní právní princip v českém právním řádu a správní orgán nemůže pouze zcela obecně konstatovat, že se s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem „neztotožňuje“. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 As 31/2008-72.
3. Žalobce namítl, že zástavní právo nelze zřídit, pokud není daň splatná. K tomu odkázal na komentář k daňovému řádu, podle kterého vznik zástavního práva předpokládá existující splatnou pohledávku peněžité povahy, která je zároveň žalovatelná, způsobilý předmět zástavního práva a některou ze skutečností požadovanou zákonem ke vzniku zástavního práva. Správce daně musí rovněž vážit, zda zřízení zástavního práva je aktem nezbytným. 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. Zřízení zástavního práva vrchnostenským aktem na majetku daňového subjektu je vážným zásahem do jeho poměrů, neboť majetek je zpravidla nejen užíván k uspokojení vlastních potřeb, nýbrž často jako hodnota sloužící k posouzení celkové situace tohoto subjektu zejména v souvislosti s jeho podnikáním, získáváním zakázek, úvěrů apod. Minimalizace zásahu odpovídá i subsidiární povaze zástavního práva.
4. Správce daně v napadeném rozhodnutí v části „Odůvodnění“ uvedl mimo jiné, že „Výše citovaná daňová povinnost není dosud splatná.“ Podle názoru žalobce není možné zřídit zástavní právo, neboť podmínkou pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva je právě existence splatné daně. Protože žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru řádně a včas odvolání, tak daný dodatečný platební výměr nenabyl právní moci, a proto nedošlo ani ke splatnosti daňové povinnosti. Toto konstatování plyne z § 143 odst. 5 daňového řádu, který stanoví, že, je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.
5. Žalobce dále namítl, že doměřená daň v dodatečném platebním výměru byla stanovena nezákonně a nesprávně a plně odkázal v tomto bodu na argumentaci v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Dále žalobce uvedl, že setrvává na námitce nevhodnosti a neproporcionality způsobu zvolení právního instrumentu. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. Afs 159/2005-43 (správně č. j. 2 Afs 159/2005-43 – pozn. soudu).

6. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že zákonodárcem použitý pojem „*neuhrazená daň*“ nelze zaměňovat s pojmem „*nedoplatek*“. Zatímco nedoplatkem se rozumí částka daně, která nebyla uhrazena a uplynula již doba její splatnosti, neuhrazená daň je pojmem širším, neboť jde o stanovenou daň, která nebyla uhrazena bez ohledu na to, zda u ní lhůta splatnosti již uplynula či nikoliv. V případě, že by zákonodárce zamýšlel omezit použití zástavního práva pouze k zajištění již splatné daně, jistě by v ust. § 170 odst. 1 daňového řádu použil pojmu nedoplatek tak, jako v celé řadě jiných ustanovení daňového řádu. Z výše uvedeného vyplývá, že ke zřízení zástavního práva 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. Tento závěr vyplývá rovněž z relevantní a ustálené judikatury správních soudů. K tomu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 Af 49/2013 – 84 a na rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016-41.
7. K žalobcem zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 276/2016-28, ze dne 14. 12. 2016, žalovaný uvedl, že se k uvedenému rozsudku vyjádřil v bodě [11] žalobou napadeného rozhodnutí tak, že se s uvedeným názorem soudu neztotožňuje. Předmětem sporu v žalobcem citovaném rozsudku nebyla skutečnost, zda zástavní právo lze zřídit i k dosud nesplacené neuhrazené dani, nýbrž to, zda u zajišťované daně neuplynula lhůta pro placení daně. Soud tedy neposuzoval skutkově analogickou věc, a proto se odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 As 31/2008-72, mívá účinkem. Názor druhého senátu Nejvyššího správního soudu o tom, že zástavním právem lze zajistit pouze splatnou neuhrazenou daň, byl navíc v rozsudku uveden pouze v rámci vymezení právního základu případu, a to aniž by soud tento svůj názor jakkoli zdůvodnil důkladnou právní argumentací či alespoň uvedl odkaz na příslušnou předcházející judikaturu, o kterou tento svůj názor opírá. V případě žalobcem citovaného rozsudku se tak nejedná o vybočení z jinak ustálené judikatury správních soudů. Pro tento závěr svědčí i povaha zástavního práva. Zástavní právo obecně vykazuje dvojí funkci, a to v první řadě funkci zajišťovací s cílem vynutit si splnění dluhu věřiteli (správcí daně), a to tím, že při zajištění dluhu zástavním právem vzniká věřiteli (správcí daně) oprávnění, nesplní-li dlužník dluh řádně a včas, uspokojit se z výtěžku zpeněžení zástavy, tj. působí jako jakási pojistka do budoucna. A dále funkci uhrazovací, která věřiteli (správcí daně) garantuje, jak již bylo zmíněno, možnost dosáhnout uspokojení své pohledávky budoucím zpeněžením takovéto zástavy. Možnost zajištění jen splatného dluhu by tedy popíralo institut zástavního práva jako takového. K žalobcem odkazovanému komentáři k ust. § 170 odst. 1 daňového řádu žalovaný uvedl, že komentáře k zákonům poskytují pouze vědecký výklad zákonů, který není právně závazný.
8. Podle žalovaného lze otázku správnosti a zákonnosti daně stanovené dodatečným platebním výměrem, č. j. 7143111/17/2011-51522-104222, ze dne 22. 9. 2017 namítat pouze v řízení nalézacím, což již žalobce učinil pomocí jím podaného odvolání. Řízení o zajištění daně formou zřízení zástavního práva je řízením při placení daní, při kterém nelze namítat nesprávnost či nezákonnost stanovení daně. Zástavním právem je zajišťována již stanovená a neuhrazená daň, což v případě žalobce splněno bylo. Skutečnost, že správnost a zákonnost stanovení daně žalobce rozporuje v řízení nalézacím, tak na zákonnost zřízení zástavního práva nemá podle žalovaného žádný vliv.

9. K námitce nepřiměřenosti žalovaný uvedl, že se k této vyjádřil v bodě [13] žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného je zásadu přiměřenosti podle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu nutno chápat tak, že pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Neuhrazenou daň z příjmů fyzických osob, u které dosud neuplynula lhůta splatnosti, lze v souladu s daňovým řádem zajistit prostřednictvím vydání zajišťovacího příkazu podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu, zřízení zástavního práva podle ust. § 170 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ust. § 1309 a násl. občanského zákoníku anebo přijetí ručení nebo finanční záruky podle ust. § 173 odst. 1 a 2 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že zajišťovací příkaz, přestože jeho vydáním nedochází k okamžité exekuci majetku daňového subjektu, je výrazným zásahem do majetkových práv daňového subjektu a správci daně nebylo předloženo žádné písemné prohlášení ručitele nebo výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku, zvolil správce daně, i s ohledem na skutečnost, že dodatečný platební výměr č. j. 7143111/17/2011-51522-104222 ze dne 22. 9. 2017 byl napaden odvoláním, jako nejvhodnější prostředek zajištění daně zřízením zástavního práva. Ke zřízení zástavního práva bylo ze strany správce daně přistoupeno rovněž z důvodu, že podle zjištění správce daně žalobce kromě obchodního podílu ve společnosti T. s.r.o. nevlastní žádný jiný majetek. S ohledem na skutečnost, že k nabytí 55% podílu ke společnosti T. s.r.o. bylo žalobcem splaceno 110 000 Kč, přičemž společnost T. s.r.o. vykazovala v rozvaze ke dni 31. 12. 2016 záporný vlastní kapitál ve výši 2 417 000 Kč, nelze v tomto případě hovořit ani o neproporcionalitě mezi hodnotou zástavy a výší zajišťované daně. K žalobcem citovanému rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005-43 ze dne 22. 2. 2007, žalovaný konstatoval, že s ohledem na skutečnost, že předmětem sporu v soudem řešeném případě byla proporcionalita uloženého daňového penále a nikoli proporcionalita zástavního práva, není uvedený rozsudek k případu žalobce relevantní.
10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že odkazy žalovaného na judikaturu krajských soudů považuje za nepřiléhavé, protože v případě, že bylo podáno odvolání ve věci samé, příslušný dodatečný platební výměr nenabyl právní moci a daň nebyla stanovena pravomocně a není splatná v důsledku existence speciálního pravidla náhradní splatnosti. Ohledně neztotožnění se žalovaného s rozsudkem Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 276/2016-28, žalobce uvedl, že žalovaný nemá na výběr neztotožnit se se závěry Nejvyššího správního soudu. Nerespektování judikatury ze strany žalovaného znamená porušování základního práva daňových subjektů na rovný přístup. Jelikož žalovaný má odlišný názor než žalobce, Nejvyšší správní soud a autoři komentáře k daňovému řádu, žalobce má za to, že je na místě aplikovat právní zásadu *in dubio pro mitius*.
11. Městský soud ve věci rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce ani žalovaný se k výzvě soudu nevyjádřili, a má se tedy za to, že s takovým postupem souhlasí.
12. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 22. 9. 2017, č. j. 7143111/17/2011-51522-104222, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, na základě kterého doměřil žalobci daň ve výši 36 215 750 Kč a uložil povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 7 243 150 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

13. Finanční úřad pro hlavní město Prahu následně vydal dne 17. 10. 2017 rozhodnutí, č. j. 7631292/17/2011-00540-110490, o zřízení zástavního práva k podílu v korporaci k zajištění dosud nesplatné daňové pohledávky evidované správcem daně v celkové výši 43 458 900 Kč. V odůvodnění uvedl, že ačkoliv daňová povinnost není dosud splatná, má pochybnosti, zda bude tato uhrazena řádně a včas. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Uvedl, že v daném případě nelze zřídit zástavní právo, neboť podmínkou pro vydání rozhodnutí je existence splatné daně. K tomu odkázal na komentář k daňovému zákonu, z kterého vyplývá, že vznik zástavního práva předpokládá existující splatnou pohledávku peněžité povahy. Odkázal rovněž na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 276/2016. Dále uvedl, že doměřená daň byla stanovena nezákonně a nesprávně a namítl nevhodnost způsobu zvolení právního instrumentu.
14. O podaném odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu potvrdil. Uvedl, že zákonodárcem použitý pojem „neuhrazená daň“ nelze zaměňovat s pojmem „nedoplatek“. Nedoplatkem se podle ust. § 153 odst. 1 daňového řádu rozumí částka daně, která nebyla uhrazena a uplynula již doba její splatnosti, neuhrazená daň je pojmem širším, neboť jde o stanovenou daň, která nebyla uhrazena bez ohledu na to, zda u ní lhůta splatnosti již uplynula či nikoliv. K odkazovanému komentáři žalovaný uvedl, že komentáře k zákonům poskytují pouze doktrinální výklad zákonů, který není právně závazný. K námitce, že stanovená daň byla stanovena dodatečným platebním výměrem nezákonně a nesprávně žalovaný uvedl, že řízení o zajištění daně formou zřízení zástavního práva je řízením při placení daní, při kterém nelze namítat nesprávnost či nezákonnost stanovení daně. K námitce nevhodnosti zvoleného právního prostředku žalovaný uvedl, že podle zjištění správce daně žalobce kromě obchodního podílu ve společnosti T. s.r.o. nevlastní žádný majetek. Proporcionální je rovněž hodnota zástavy k výši zajišťované daně. Neuhrazenou daň z příjmů fyzických osob, u které dosud neuplynula lhůta splatnosti, lze v souladu s daňovým řádem zajistit prostřednictvím vydání zajišťovacího příkazu, zřízení zástavního práva anebo přijetí ručení nebo finanční záruky. S ohledem na skutečnost, že zajišťovací příkaz, přestože jeho vydáním nedochází k okamžité exekuci majetku daňového subjektu, je výrazným zásahem do majetkových práv daňového subjektu, a správci daně nebylo předloženo žádné písemné prohlášení ručitele nebo výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku, zvolil správce daně, i s ohledem na skutečnost, že dodatečný platební výměr byl napaden odvoláním, jako nejvhodnější prostředek zajištění daně zřízení zástavního práva.
15. Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Po té dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Podle § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob 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.
17. Podle § 170 odst. 1 daňového řádu, 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.

18. Podle § 170 odst. 2 daňového řádu, rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.
19. Podle § 170 odst. 4 daňového řádu, zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo osobě podle odstavce 3. Zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.
20. Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je upraveno v části třetí hlavě 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Ačkoliv se uvedený rozsudek vztahoval k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, soud považuje závěry tohoto rozsudku za aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc.
21. Zástavní právo ve smyslu § 170 daňového řádu je založeno na principech zástavního práva, na kterých je vystavěn občanský zákoník. Odchyłka od obecné občanskoprávní úpravy spočívá v okamžiku vzniku zástavního práva. Zástavní právo zřizované správcem daně vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu; v případě, že jde o zástavní právo k nemovitosti zapisované do katastru nemovitostí nebo k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné seznamy, vzniká zástavní právo doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popř. tomu, kdo vede příslušný veřejný seznam. Platí, že zřízené zástavní právo se vztahuje vždy i na příslušenství pohledávky, které sleduje osud hlavního daňového závazku.
22. 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 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 (MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, E. M. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Leges, 2015).
23. Z právní úpravy stanovené v daňovém řádu vyplývá, že zákonným předpokladem pro zřízení zástavního práva dle § 170 daňového řádu je existence neuhrazené daně. Nicméně pojem neuhrazené daně není v daňovém řádu definován. Ve shodě s rozsudkem Krajského soudu Ostravě - pobočka Olomouc ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016-41, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), lze však za daň neuhrazenou považovat daň stanovenou, 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 (§ 153 odst. 1 daňového řádu). Stanovenou daní je pak 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. Daň již splatná je daň, u které nastala doba její splatnosti.

24. Soud si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28, na který odkazuje žalobce, nicméně souhlasí s žalovaným, že předmětem sporu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu nebyla skutečnost, zda zástavní právo lze zřídit i k dosud nesplatné neuhrazené dani. Soud má navíc za to, že připuštěním skutečnosti, že ke zřízení zástavního práva je nezbytné, aby byla neuhrazená daň splatná, by došlo k popření zajišťovací funkce zástavního práva. Zástavní právo totiž může naplnit svou zajišťovací funkci zejména tak, že jsou jím zajištěny pohledávky dosud nesplatné. Přitom k samotné realizaci zástavy lze přistoupit teprve až poté, kdy dluh nebyl plněn řádně a včas. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu omezit možnost zřízení zástavního práva jen na neuhrazenou splatnou daň, pak by tak výslovně učinil. Z díkce § 170 odst. 1 daňového řádu však takové omezení nevyplývá.
25. Soud dále nemůže souhlasit s žalobcem, že se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobce a zejména pak s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Z napadeného rozhodnutí je totiž zcela zřejmé, že žalovaný se s námitkami žalobce dostatečným způsobem vypořádal, přičemž konkrétně k rozsudku Nejvyššího správního soudu uvedl, že *„předmětem sporu v citovaném rozsudku navíc nebyla ani skutečnost, zda zástavní právo lze zřídit i k dosud nesplatné neuhrazené dani, nýbrž to, zda u zajišťované daně neuplynula lhůta pro placení daně. Názor druhého senátu Nejvyššího správního soudu o tom, že zástavním právem lze zajistit pouze splatnou neuhrazenou daň, byl v rozsudku uveden v rámci vymezení právního základu případu, a to aniž by soud tento názor jakkoli zdůvodnil důkladnou právní argumentací či alespoň uvedl odkaz na příslušnou judikaturu, o kterou tento svůj názor opírá. S ohledem na výše uvedené má odvolací orgán za to, že v případě odvolatelem citovaného rozsudku se nejedná o vybočení z jinak ustálené judikatury správních soudů.“*
26. Městský soud v Praze tak dospěl k závěru, že zástavní právo dle § 170 odst. 1 daňového řádu lze zřídit nejen v případě, že je tu splatná a dosud neuhrazená pohledávka správce daně, ale i v případě, že se jedná o dosud nesplatnou daň. Námitku žalobce ohledně nemožnosti správce daně zřídit zástavní právo k dosud nesplatné dani je tak třeba odmítnout jako nedůvodnou.
27. Žalobce jako další žalobní námitku uvádí tu skutečnost, že zajišťovaná daň byla stanovena nezákonně a nesprávně, přičemž odkazuje na argumentaci v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Městský soud v Praze ve shodě s žalovaným konstatuje, že v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. K tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, neboť pouze na základě těchto opravných prostředků lze zpochybnit správnost a zákonnost platebního výměru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Soudu proto nezbyvá než konstatovat, že argumentací žalobce spočívající v tom, proč byla zajišťovaná rozhodnutí nesprávná či nezákonná, se soud nemohl v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí zabývat.

28. Žalobce dále uvedl, že setrvává na námitce nevhodnosti a neproporcionality způsobu zvolení právního instrumentu. Soud se ztotožňuje s žalovanou, že v daném případě zřízení zástavního práva nelze považovat za nepřiměřené. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, vyplývá, že dodržení principu proporcionality v případě zřizování zástavního práva správce daně znamená, že je nutné porovnávat hodnotu zastavované věci s výší neuhrazené pohledávky tak, aby nedošlo ke zjevnému nepoměru mezi těmito dvěma činiteli. Neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově.
29. Žalobce je vlastníkem 55 % obchodního podílu v obchodní korporaci T. s.r.o., přičemž žalobcův podíl připadá na vklad ve výši 110 000,-Kč. Z rozvahy společnosti za rok 2016 založené ve sbírce listin obchodního rejstříku přitom plyne, že společnost vykázala záporný vlastní kapitál ve výši 2 417 000 Kč. Z výkazu zisku a ztráty za rok 2016 je zřejmé, že výsledek hospodaření za uvedené účetní období je taktéž záporný (355 000 Kč.) Jelikož v daném případě je výše zajištěné pohledávky 43 458 900 Kč (doměřená daň ve výši 36 215 750 Kč a penále z doměřené daně ve výši 7 243 150 Kč), je zřejmé, že nemohlo dojít k zjevnému nepoměru mezi hodnotou zastaveného obchodního podílu a výší neuhrazené pohledávky. Žalobce nadto ani v podané žalobě blíže neuvádí, jakým konkrétním způsobem mělo v jeho věci dojít k porušení zásady šetření práv a proporcionality aprobované § 5 odst. 3 daňového řádu. V tomto směru se omezuje pouze na vznesení toliko obecné námitky, aniž by tvrdil a nadto pak prokazoval, že správce daně měl v daném případě k dispozici jiné konkrétní zástavy z majetku dlužníka, jejichž využití v režimu § 170 daňového řádu by bylo šetrnější k právům a chráněným zájmům žalobce.
30. Soud nad rámec uvedeného dodává, že aplikaci principu proporcionality je 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
31. Ze všech výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

### Poučení:

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Praha dne 22. ledna 2020

JUDr. Hana Veberová v. r.  
předsedkyně senátu