



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Václava Štencla, MA a JUDr. Martina Kopy, Ph.D. ve věci

žalobce: **Waste Invest s.r.o.**, IČO 01859307
sídlem Bělehradská 858/23, Vinohrady, 120 00 Praha 2
zastoupený advokátem Mgr. Robertem Pšenkem
sídlem Veselá 169/24, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22348/20/5100-41453-712735,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 23. 1. 2020, č. j. 217594/20/3008-00540-705601 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), zřídil

správcovské zástavní právo k sedmi vozidlům náležejícím do vlastnictví žalobce za účelem zajištění neuhrazené daně v celkové výši 142 218 Kč. Jmenovitě se jednalo o tato vozidla: nákladní automobil Scania s registrační značkou X, nákladní automobil Volkswagen Crafter s registrační značkou X, nákladní automobil Scania P 124 GB s registrační značkou X, nákladní automobil Volkswagen Crafter s registrační značkou X, nákladní automobil Peugeot 206 s registrační značkou X, osobní automobil Volkswagen Caddy s registrační značkou X a nákladní automobil Mercedes-Benz Atego 1323 s registrační značkou X. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22348/20/5100-41453-712735 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podané proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a přiznání náhrady nákladů řízení. Namítá, že správce daně zřízením zástavního práva k sedmi motorovým vozidlům žalobce porušil zásadu proporcionality. V případě rozhodování o zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu se uplatní princip proporcionality. Příkladem nesprávného postupu správce daně je zřízení zástavního práva k majetku, který svojí hodnotou již na první pohled řádově převyšuje výši neuhrazené daně. V posuzované věci bylo zástavní právo zřízeno k zajištění neuhrazené daně ve výši 142 218 Kč. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu má správce daně šetřit 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. Správce daně pak v rozporu se rozhodovací praxí přenáší povinnost tvrzení hodnoty zastavených movitých věcí na žalobce. Jedno z vozidel zajištěných zástavním právem se prodává za cenu převyšující daňovou pohledávku. Při porovnání hodnoty zastavených movitých věcí žalobce s výši neuhrazené daně je zřejmé, že postup správce daně je v rozporu se zásadou proporcionality, přičemž tento nesprávný postup správce daně má pro žalobce značný ekonomický dopad. Proto jsou napadená rozhodnutí nezákonná. Správní orgán porušil zásady správního trestání tím, že ignoroval zásadu vyšetřovací, která mu ukládá zjišťovat všechny skutečnosti ve prospěch i neprospěch žalobce. Překročil také zákonem stanovené meze správního uvážení a napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Napadené rozhodnutí nelze označit za nepřezkoumatelné, neboť je založeno na skutkových důvodech, které jsou dostatečné, právní závěry žalovaného vyplývají z rozhodných skutkových okolností a argumentace žalovaného je srozumitelná a logická. Námitkou porušení zásady proporcionality při zřízení zástavního práva se žalovaný dostatečně zabýval již v napadeném rozhodnutí, proto na něj žalovaný toliko odkazuje. Skutečnost, že i jediné ze zastavených vozidel svojí hodnotou převyšuje výši neuhrazené daně, je ničím nepodložený tvrzením, které žalobce použil teprve až v žalobě. Není povinností žalovaného, aby prokázal hodnotu zastavených věcí. V souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* je právě na žalobci, aby prokázal svá tvrzení o hodnotě zastavených věcí. Námitka porušení zásad správního trestání postrádá smysl, jelikož institut zástavního práva je institutem zajišťovacím. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, břemeno důkazní nese primárně daňový subjekt.

III. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
5. Soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou žalobce spatřoval v nedostatku důvodů. Zde je nutno předeslat, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* [rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na adrese www.nssoud.cz]. Žalobce neuvádí žádné konkrétní důvody, proč je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, v duchu výše citovaného rozsudku NSS se proto soud této žalobní námitce věnoval pouze v obecné rovině. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku skutkových zjištění, o které správní orgán opírá své rozhodovací důvody. Podle § 170 odst. 2 daňového řádu musí rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahovat mimo obecné náležitosti také výši zajištěné daně a označení zástavy. Prvostupňové rozhodnutí tyto zvláštní požadavky na skutková zjištění splňuje, jelikož obsahuje jak výčet jednotlivých dlužných částek na dani, tak seznam zastavených motorových vozidel. Přezkoumatelným je stejně tak i napadené rozhodnutí, žalovaný v něm vycházel ze stejných skutkových zjištění jako prvostupňové rozhodnutí, reagoval na námitky žalobce, se kterými se řádně vypořádal, a jeho argumentace je srozumitelná a vnitřně koherentní.
6. Poté soud přistoupil k řešení věcné stránky sporu tj. otázky, zda správce daně zastavením movitých věcí žalobce porušil zásadu proporcionality, když rozhodl o zřízení zástavního práva k sedmi vozidlům ve vlastnictví žalobce.
7. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu 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.
8. Podle § 170 odst. 1 a 2 daňového řádu může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 také výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.
9. Z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54, zároveň vyplývá, že při zřízení správcovského zástavního práva by měly být respektovány základní zásady daňového řízení, zejména zásada proporcionality, popř. minimalizace zásahů do práv. Žalovaný ve svém vyjádření správně uvádí, že citovaný rozsudek

rozšířeného senátu se věnuje otázce, zda rozhodnutí o zřízení zástavního práva podléhá soudnímu přezkumu. Dle názoru soudu jsou však úvahy rozšířeného senátu o nutnosti respektování základních zásad daňového řízení obecně platné pro rozhodování o zřízení zástavního práva.

10. Nutnost respektovat zásadu proporcionality ovšem nemůže vést k takovému výkladu § 170 daňového řádu, který by založil správci daně zcela novou, zákonem neupravenou povinnost. Princip proporcionality má totiž chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně v nichž by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by 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 řádech tisíců korun. (podrobněji v rozsudku NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32). Rozpor se zásadou proporcionality tedy nevyvolává pouhá skutečnost, že objektivní hodnota zajišťovaného majetku převyšuje dlužnou daň. Nejenže samotný rozdíl částek musí být zjevný (řádově), nýbrž navíc takový závěr musí být možné učinit jednoznačně již na základě rámcového odhadu ceny majetku. Je totiž nutno přihlídnout k charakteru institutu správcovského zástavního práva. Správce daně při použití tohoto institutu nemůže provést detailní zkoumání hodnoty zastavovaného majetku, jelikož by při tom musel kontaktovat dlužníka, který by nepochybně nabyl dojmu, že existuje nebezpečí zřízení zástavního práva, což by mohlo zmařit jeho účel.
11. V projednávané věci správce daně rozhodl o zřízení zástavního práva k sedmi motorovým vozidlům žalobce, jelikož žalobce ke dni 23. 1. 2020 dlužil na dani celkem 142 218 Kč. Existence neuhrazené daně, její výše ani vlastnické právo žalobce k zastaveným vozidlům není ani jednou stranou sporu zpochybňována.
12. Správce daně podle názoru soudu plně v souladu s výše uvedenými východisky mohl při odhadování hodnoty zastavených vozidel vycházet pouze z jejich elektronických karet v centrálním registru vozidel. Pro podrobnější zkoumání stavu vozidel a jejich přesné tržní ceny nebyl dán před zřízením zástavního práva prostor. Ze záznamů v registru vozidel přitom vyplývá, že některá vozidla jsou již poměrně stará. V době vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva dosahovalo stáří vozidel 10 – 22 let, přičemž tahací návěsů, u nichž lze s ohledem na obecné představy o cenové relaci předpokládat, že budou mít nejvyšší hodnotu, byly poprvé evidovány před 15, 22 a 21 lety (z předmětných vozidel se proto jedná o vozidla starší). Je přitom obecně známou skutečností, že movité věci s plynutím času podléhají opotřebení a dochází ke snížení jejich hodnoty. Lze proto předpokládat, že předmětná vozidla v době vydání rozhodnutí měla jen část své původní hodnoty. Úvaha správce daně, že s ohledem na stáří vozidel je jejich hodnota malá a z toho důvodu bylo k řádnému naplnění cílů správy daní nutné zastavit větší počet těchto vozidel, je proto legitimní. Odhad hodnoty vozidel se pochopitelně může pohybovat v určitém rozsahu. S ohledem na značné stáří vozidel přitom mohl správce daně oprávněně očekávat hodnotu vozidel spíše při spodní hranici tohoto rozsahu s ohledem na možný špatný technický stav vozidel. Správce daně je totiž povinen při zřizování

zástavního práva sledovat účel zákonné úpravy, tj. zajištění úhrady celé dlužné daně. Nemůže proto optimisticky očekávat, že zajišťovaná vozidla budou v perfektním stavu.

13. Při znaleckém ocenění zastavených vozidel by pochopitelně mohlo vyjít najevo, že jsou s ohledem na své stáří v dobrém technickém stavu a jejich cena je vysoká, správce daně však takové posouzení provést nemohl a s ohledem na závěry výše citované judikatury to pro dodržení zásady proporcionality ani není rozhodné. Při hodnocení proporcionality postupu správce daně je navíc nutné přihlédnout také ke skutečnosti, že podle § 211 odst. 1 daňového řádu v případě daňové exekuce činí nejnížší dražební podání nejméně jednu třetinu ze zjištěné ceny. Výnos z daňové exekuce proto může být nižší než je reálná hodnota dražených věcí. Další skutečností, která se do posuzování proporcionality postupu správce daně promítá, je úročení neuhrazené částky na dani, dluh žalobce proto bude s ohledem na plynutí času růst.
14. Na proporcionalitu postupu správce daně lze přitom nahlížet také z pohledu přiměřenosti cíle, jenž byl zřízením správcovského zástavního práva sledován, vůči následku, který tento postup správce daně u žalobce vyvolal. Není proto bez významu, že správce daně v daném případě „pouze“ zřídil zástavní právo k majetku žalobce (tj. omezil jej ve výkonu některých částí vlastnického práva), místo toho, aby rozhodl o bezprostředním prodeji věcí ve vlastnictví žalobce (tj. zcela jej vlastnického práva zbavil). Zástavní právo má především zajišťovací funkci a slouží k tomu, aby byl dlužník motivován ke splnění svého dluhu. Pouze pokud tak neučiní, využijí se zastavené věci k uspokojení věřitele. Při zřízení zástavního práva proto dochází k menšímu zásahu do práv daňového subjektu, než je tomu u daňové exekuce. Logicky tudíž musí být také nároky na „srovnatelnost“ hodnoty zajištěného majetku a dlužné daně nižší, než v případě daňové exekuce. Podle § 209 daňového řádu se přitom před provedením daňové exekuce vždy zjišťuje cena sepsaných věcí, v jednodušších případech tak učiní správce daně odhadem, v ostatních ustanoví ke zjištění ceny znalce. Pokud by tedy hodnota zastavených vozidel skutečně převyšovala výši neuhrazené daně, mohlo by v pozdější fázi dojít pouze k prodeji části vozidel tak, aby byla dlužná částka efektivně splacena. Právě s ohledem na tento provizorní charakter zástavního práva se proto nevyžaduje, aby hodnota zastavených věcí přesně odpovídala výši neuhrazené daně; jejich rozdíl nesmí být toliko zjevně neproporcionální. Hodnota zastavených vozidel v řešené věci může přesáhnout výši dlužné částky na dani, zcela jistě však tento rozdíl nedosahuje takové intenzity, že by byl s ohledem na výše uvedená pravidla zjevně neproporcionální.
15. Krajský soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že na základě rozumného rámcového odhadu mohl správce daně oprávněně očekávat, že zajištění všech sedmi vozidel bude na jednu stranu pro zajištění celé daně postačovat, na stranu druhou však jejich hodnota zároveň nebude dlužnou daň řádově převyšovat. Nepostupoval proto v rozporu se zásadou proporcionality.
16. Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když žalobce zatížil břemenem tvrzení ohledně hodnoty zastavených vozidel. Fakticky žalobce brojí spíše proti požadavku žalovaného na unesení důkazního břemene, neboť žalobce své břemeno tvrzení zjevně unesl, neboť vyšší hodnotu vozidel tvrdil. Soud nicméně ani ve vztahu k požadavku na unesení důkazního břemene žádné pochybení žalovaného neshledal. Z § 170 daňového řádu vyplývá, že správce daně může ke zřízení zástavního práva přistoupit v případě, že existuje daňovým subjektem dosud neuhrazená daň a že věci tvořící předmět zástavního práva patří do vlastnictví dlužčího daňového

subjektu. Ze zákona nevyplývá povinnost správce daně zastavované věci ocenit nebo jinak dokazovat jejich hodnotu. Pokud daňový subjekt tvrdí, že je hodnota zastavených věcí výrazně vyšší než dlužná daň, tíží ho ohledně těchto tvrzení i důkazní břemeno. V tomto případě se totiž uplatní zásada *vigilantibus iura scripta sunt*, a je proto na daňovém subjektu, aby prokazoval, proč jsou představy správce daně o hodnotě zastavovaného majetku nesprávné (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32, a usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15). Soud opakuje, že se v daném případě hodnota vozidel nejeví na první pohled jako řádově vyšší než dlužná daň. Tvrdil-li žalobce opak, tížilo ho k tomuto tvrzení také důkazní břemeno. Žalobce však neposkytl žádné doklady, které by jím tvrzenou hodnotu vozidel prokazovaly, pouze konstatoval, že hodnota jen jediného z vozidel převyšuje výši dlužné částky na dani.

17. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že zásady správního trestání nemohly být postupem správce daně porušeny. Jelikož je zřízení zástavního práva institutem zajišťovacím, nikoliv sankčním, nemůže se z povahy věci jednat ani o sankci „trestní“ v širším slova smyslu. Stejně tak správce daně neporušil ani vyšetřovací zásadu, čehož se měl podle žaloby dopustit tím, že neprokázal hodnotu zastavených vozidel. Daňové řízení není postaveno výhradně na vyšetřovacím principu, přičemž důkazní břemeno ohledně této konkrétní skutečnosti tížilo žalobce, jak již soud uváděl výše. Soud přezkoumal postup správce daně a dospěl k závěru, že zřízením zástavního práva k předmětným vozidlům neporušil zákon. Takovým postupem proto nemohl překročit ani meze správního uvážení, jak namítal žalobce.

IV. Shrnutí a náklady řízení

18. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
19. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 23. listopadu 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.