



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: **Bammer trade a.s.**, sídlem Emila Škody 2922/1, Plzeň
zastoupený Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem, sídlem
Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2021, č. j. 25471/21/5100-41453-712140

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2021, č. j. 25471/21/5100-41453-712140 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Plzni ze dne 15. 12. 2020, č. j. 2084173/19/2301-80542-403265 se zrušuje.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 20.182 Kč ve lhůtě do jednoho měsíce od právní moci rozsudku, k rukám právního zástupce žalobce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL. M., advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2021, č. j. 25471/21/5100-41453-71214 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*prvoinstanční orgán*“) ze dne 15. 12. 2020, č. j. 2084173/19/2301-80542-403265 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), kterým bylo podle § 170 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) za použití § 1309 a následujících zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku rozhodnuto o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem žalobce blíže specifikovaných v rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

II.

Žaloba

2. Předtím, než žalobce uvede důvody nezákonnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva, považuje za nutné ozřejmit otázku, ke kterému časovému okamžiku je nutné posuzovat zákonnost napadeného rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Předmět řízení totiž představuje jednu z výjimek z obecného pravidla ustanovení § 75 zákona SŘS a nezákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva a napadeného rozhodnutí je nutné z níže uvedených důvodů posuzovat k okamžiku zřízení zástavního práva, tedy k okamžiku doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva žalobci (§ 170 odst. 4 DŘ). Podle analogicky aplikovatelného rozsudku Nejvyššího správního soudu („NSS“) ze dne 31. října 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 56 (publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. Rs 3541/2017) je totiž v případě zajišťovacích institutů dle daňového řádu nutné zohlednit „*specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. ... Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné*“. Ačkoliv se citovaný rozsudek NSS zabývá institutem zajišťovacího příkazu, není sporu o tom, že je analogicky aplikovatelný i na další zajišťovací institut dle daňového řádu obdobné povahy, tedy na institut správcovského zástavního práva. I v případě žalobce tedy platí, že podmínky pro zřízení zástavního práva musely být naplněny již v době zřízení zástavního práva, jejich případné pozdější naplnění již nemá na nezákonnost postupu správce daně vliv. Je proto nezbytné, aby všechny níže uvedené žalobní důvody byly posouzeny k okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Stejně tak měl ostatně při svém rozhodování postupovat i žalovaný, který však v napadeném rozhodnutí posuzuje rozhodnutí o zřízení zástavního práva ve světle pozdějších skutečností. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné již jen z tohoto důvodu.
3. Skutečnost, že v okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebyly splněny

zákonné podmínky pro zřízení správcovského zástavního práva, je dle žalobce zřejmá, a to především s ohledem na níže citovanou judikaturu NSS.

4. Nutnou podmínkou pro zřízení zástavního práva dle § 170 daňového řádu je existence stanovené daně. Podle NSS přitom platí (viz rozsudek NSS ze dne 14. března 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26), že bez právní moci rozhodnutí o stanovení daně daň (respektive odvod za porušení rozpočtové kázně) vůbec neexistuje. Jak také plyne z judikatury NSS, k nepravomocně stanovené dani proto zástavní právo zřídit nelze. Konkrétně v nedávném rozsudku ze dne 17. února 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 – 54 NSS přisvědčil námitce stěžovatele, když uvedl, že zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení. NSS v této souvislosti odkázal na předchozí rozhodovací praxi (zejména rozsudky NSS č. j. 2 Afs 276/2016 – 30 a č. j. 9 Afs 93/2012 – 44) a uvedl, že „podmínkou vedení řízení o zřízení zástavního práva je tedy existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení.“ V případě žalobce tato podmínka splněna nebyla, neboť v důsledku probíhajícího odvolacího řízení platební výměry nebyly v okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva v právní moci. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí o zřízení zástavního práva jsou proto nezákonná.
5. V návaznosti na rozsudek NSS žalobce doplňuje, že i sám správce daně si musel být v okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva vědom, že daň (odvod za porušení rozpočtové kázně) nebyla vůbec stanovena. V průběhu předchozího řízení si totiž žalobce od správce daně vyžádal výpis obrátových vět svého osobního daňového účtu, ze kterých nesporně plyne, že správce daně v okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva neevidoval žádnou takovou daň. Stručně řečeno, i správce daně si musel být vědom neexistence jakékoli pohledávky, kterou by vůbec bylo možno zajistit.
6. Žalobce dále doplňuje, že v úvodu citovaný rozsudek NSS je zcela v souladu s principem vzniku odvodu za porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla, ve znění pozdějších předpisů („rozpočtová pravidla“). Stručně řečeno totiž platí, že odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže vzniknout bez rozhodnutí správce daně, které je neměnné a závazné – jinými slovy, které je v právní moci, a které konstatuje porušení rozpočtové kázně. Ke vzniku odvodu za porušení rozpočtové kázně, který by bylo možné zajistit zástavním právem, je proto v případě, kdy bylo proti samotnému platebnímu výměru podáno odvolání, nutná existence rozhodnutí odvolacího orgánu, tedy žalovaného (viz ustanovení § 103 DR). Uvedené potvrzuje i NSS: „právní povinnost k úhradě odvodu vzniká až na základě platebního výměru. V platebním výměru správce daně autoritativně vyčíslí odvod za porušení rozpočtové kázně, a to s účinky zpětně k okamžiku porušení rozpočtové kázně. Předtím, než správce daně rozhodne, však jde jen o potenciální daňovou povinnost“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. dubna 2020, č. j. 10 Afs 432/2019 – 36). Dle výše citovaného rozsudku NSS dále platí, že správce daně nemůže úhradu této potenciální povinnosti požadovat. Stejně tak nelze úhradu této potenciální povinnosti zajistit zřízením zástavního práva, neboť zajišťovací řízení ze své podstaty vždy navazuje na řízení vyměřovací, neboť je zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně potvrzené ve vyměřovacím řízení“ (rozsudek NSS ze dne 31. července 2013, č. j. 9 Afs 93/2012 – 44).
7. Na základě výše uvedeného je žalobce přesvědčen, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť jím žalovaný aproboval nezákonné rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Vzhledem ke specifické povaze rozhodnutí o zřízení zástavního práva žalobce navrhuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. K.

aby nadepsaný soud postupoval dle § 78 odst. 3 SŘS a svým rozsudkem zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale i rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Důvodem pro tento postup je skutečnost, že v mezidobí zástavní právo zřízené rozhodnutím o zřízení zástavního práva zaniklo, a to dobrovolným uhrazením odvodu za porušení rozpočtové kázně žalovaným dne 16. června 2021. Opětovné vedení odvolacího řízení ve věci zřízení zástavního práva by tedy bylo zcela neúčelné. Zároveň žalobce v této žalobě uvedl skutečnosti bez dalšího prokazující nezákonnost jak napadeného rozhodnutí, tak rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Tyto vady nemohou být, v souladu s v úvodu citovaným rozsudkem NSS, po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva odstraněny, ani z tohoto hlediska nemá opětovné vedení odvolacího řízení smysl. I přes výše uvedené však existuje legitimní požadavek na soudní přezkum zákonnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva – tímto rozhodnutím vznikla žalobci škoda a z hlediska případného nároku na náhradu škody je nezbytné, aby o zákonnosti či nezákonnosti tohoto rozhodnutí bylo autoritativně rozhodnuto soudem. Ostatně, i z výše citovaného, analogicky aplikovatelného rozsudku NSS ze dne 31. října 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 56, plyne, že žalobcem navrhovaný postup je jediný možný: *„Správní soud poté na základě žalobních bodů posoudí zákonnost rozhodnutí o zajištění, a pokud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí I. stupně. Rozhodování soudu bude mít tedy již jen podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy bude kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně ... otevření cesty k náhradě škody.“*

8. Stejně tak je dle žalobce nutné o nezákonnosti postupu správce daně a žalovaného při zřízení zástavního práva rozhodnout s ohledem na probíhající řízení ve věci samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně, v rámci něhož žalobce žalobou napadá nově vydané rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný potvrdil správnost a zákonnost platebních výměrů (poté, kdy jeho původní potvrzující rozhodnutí bylo soudem pravomocně zrušeno).. Nelze totiž vyloučit opakování zjevně excesivního postupu správce daně při zajištění neexistujícího odvodu za porušení rozpočtové kázně pro případ, kdy by byl žalobce v tomto řízení znovu úspěšný a potvrzující rozhodnutí žalovaného tak bylo znovu zrušeno.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný setrval na správnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Prvostupňový správce daně v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí evidoval u žalobce nedoplatek na odvodu za porušení rozpočtové kázně, který byl vyměřen v celkové výši 63.863.751 Kč, a to platebními výměry pod č. j. 1834820/16/2300-31472-402662 a č. j. 1834821/16/2300-31472-402662, oba ze dne 26. 10. 2016. Jelikož žalobce částku daně neuhradil, ačkoliv uplynul den její splatnosti, byly naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva.
11. Prvostupňový správce daně je povinen v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu postupovat tak, aby správně zjistil, stanovil a následně zabezpečil úhradu této stanovené daně. Proto je povinností správce daně činit kroky vedoucí k úhradě či zajištění daňové pohledávky. Nezákonnost jednání správce daně tak nemůže být spatřována v tom, že důsledně

požadoval a zajišťoval splnění daňových povinností žalobce v zákonem stanoveném rámci.

12. Ze spisového materiálu u žalobce dále vyplynulo, že proti vydaným platebním výměrům týkajícím se odvodu za porušení rozpočtové kázně podal žalobce dne 2. 12. 2016 odvolání, o kterých rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 3. 2018 pod č. j. 12090/18/5000-10470-700938, kdy odvolání byla zamítnuta a napadené platební výměry byly potvrzeny. Dne 14. 5. 2018 podal žalobce ke zdejšímu soudu žalobu, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí o odvolání. Rozsudkem pod č. j. 30 Af 27/2018-184 ze dne 22. 7. 2020 došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Samotné platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 26. 10. 2016 však zrušeny nebyly a byly tak stále platné. Předmětné platební výměry byly žalovaným opět potvrzeny (viz nové rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 6. 2021, č. j. 21512/21/5000-10612-712945).
13. Žalovaný dále k argumentu žalobce, že nezákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva i žalobou napadeného rozhodnutí je nutné posuzovat k okamžiku zřízení zástavního práva, tedy k okamžiku doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, uvedl, že s tímto tvrzením žalobce nesouhlasí. Jak vyplývá z ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), při přezkumu rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době (pravomocného) rozhodování správního orgánu. Okamžikem „rozhodování správního orgánu“ je tak chápáno vydání rozhodnutí, a to konkrétně kdy rozhodnutí nabývá tzv. platnosti. Nemusí být ani tak určující, kdy a za jakého skutkového a právního stavu bylo zahájeno řízení před správním orgánem, nýbrž důležitá je podoba (stav) právní úpravy a zjištěný stav věci v době, kdy rozhodoval správní orgán, a to správní orgán v posledním stupni.
14. Žalovaný tak měl za to, že v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, kterým se řešil přezkum rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem dlužníka v odvolacím řízení, již bylo dne 2. 6. 2021 vydáno opětovně rozhodnutí pod č. j. 21512/21/5000-10612-712945, a proto trval na tom, že tímto postupem nijak nevybočil ze zákonného rámce, neboť postupoval v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu, kdy v rámci odvolacího řízení přezkoumával žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání a zohlednil i skutečnosti žalobcem neuplatněné (vydání rozhodnutí označeného shora v tomto bodě rozsudku), které ovlivnily vydání žalobou napadeného rozhodnutí, i když v neprospěch žalobce.
15. Žalovaný setrval na tom, že předmětné platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně byly vydány zákonným způsobem, jsou platné, pravomocné a účinné, daňová povinnost byla stanovena, tj. bylo uloženo ji uhradit.
16. Pojem neuhrazená daň, jež je podle § 170 odst. 1 daňového řádu jednou ze základních zákonných podmínek pro zřízení zástavního práva, nelze zaměňovat a ztotožňovat s pojmem „nedoplatek“, neboť se nejedná o totéž. Zatímco nedoplatkem ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu se rozumí částka daně, která nebyla uhrazena a uplynula již její doba splatnosti, neuhrazenou daní ve smyslu § 170 odst. 1 daňového řádu je daň, která byla stanovena a není uhrazena, bez ohledu na datum její splatnosti. Rozhodným okamžikem pro stanovení daně je pak vydání rozhodnutí o stanovení daně, přičemž podle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí, které se doručuje, vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.
17. K neexistenci daňové povinnosti u žalobce a k daňové evidenci uvedl žalovaný, že daňová povinnost je specifickým druhem určité právní povinnosti, která má svůj základ

v hmotněprávním předpise, a má svůj aspekt jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Daňová povinnost obecně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

18. Co se týče daňové evidence, tak do evidence daní se zapisuje až daňová povinnost, která je konkretizována nejčastěji individuálním správním aktem. Jinak řečeno, evidence daní neobsahuje, ani nemůže obsahovat daňové povinnosti, které ještě nebyly správcem daně zjištěny a existují pouze v latentní podobě. Časový okamžik předpisu daňové pohledávky (dluhu) do evidence daní nastává ke dni splatnosti daně. V tento den se stává daňová pohledávka splatnou, a není-li uhrazena, stává se následujícím dnem nedoplatkem ve smyslu § 153 daňového řádu.
19. Žalovaný citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, sp. zn. 3 Afs 251/2015, a ze dne 8. 10. 2015, č. j. 22 A 77/2015-50. Prvostupňový správce daně, pokud provedl předpisy odvodů za porušení rozpočtové kázně na osobní daňové účty žalobce ke dni 3. 4. 2018, tak reflektoval skutečnost, že dle platebních výměrů č. j. 1834820/16/2300-31472-402662 a č. j. 1834821/16/2300-31472-402662 ze dne 26. 10. 2016 byly odvody splatné v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci těchto platebních výměrů, a dále skutečnost, že rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 3. 2018, kterým byla odvolání žalobce proti předmětným platebním výměrům zamítnuta, nabylo právní moci. Záznamy na osobních daňových účtech právě ke dni 3. 4. 2018 poskytovaly přehled o stavu daňových pohledávek žalobce. Stav evidence daní povinnosti žalobce pouze evidoval, nikoli zakládal, měnil či rušil (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2016, sp. zn. II. US 1082/16, odst. 7).
20. K poukázání žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2021-54, žalovaný uvedl, že i s tímto argumentem se již vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí, a proto na své vypořádání uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí pod body [45] až [47] plně odkázal. Žalovaný k danému rozsudku dále uvedl, že v tomto případě není zcela přílehavý, neboť v případě žalobce se jednalo o pravomocné platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně, které byly potvrzeny rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 6. 2021 pod č. j. 21512/21/5000-10612-712945.
21. Žalovaný dále odmítl argument žalobce, že soud posoudil stanovení odvodu jako nezákonné. Jednalo se pouze o účelové tvrzení žalobce, kterým pouze vytrhl části rozsudku zdejšího soudu z kontextu. Dle rozsudku nebyl správcem daně specifikován „účel, na který byla dotace poskytnuta“, a proto nemohl tento soud naplnění podmínek stanovených v § 44 odst. 1 písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, posoudit, z uvedeného důvodu rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil k novému řízení. Daňové řízení týkající se odvodů za porušení rozpočtové kázně se vrátilo pouze do odvolacího řízení, kdy v souladu se závěry rozsudku č. j. 30 Af 27/2018-184 vydal dne 2. 6. 2021 žalovaný rozhodnutí pod č. j. 21512/21/5000-10612-712945, kterým byly výše uvedené platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně potvrzeny. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebním výměrům daňové řízení skončí.
22. Nadto žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2021, č. j. 5 Afs 339/2020-69, kterým byl rozsudek zdejšího soudu č. j. 30 Af 27/2018-184 ze dne 22. 7. 2020 zrušen pro nepřezkoumatelnost a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, neboť Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud rezignoval na řádné a úplné posouzení

skutkového stavu zjištěného žalovaným a zdokumentovaného ve správním spise. Vzhledem k výše uvedenému, kdy správnost postupu prvostupňového správce daně, resp. žalovaného, aproboval i Nejvyšší správní soud, měl žalovaný za to, že postupoval zcela v souladu se zákonem.

23. Žalovaný uzavřel, že prvostupňový správce daně vydáním rozhodnutí o zřízení zástavních práv uplatnil svoji pravomoc k tomu účelu, k němuž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a nijak ze zákonných mantinelů při vydání žalobou napadeného rozhodnutí nevybočil, neboť žalobou napadené rozhodnutí obsahuje všechny náležitosti rozhodnutí podle § 102 odst. 1 daňového řádu, zástavní právo bylo zřízeno k majetku, který je podle § 1310 občanského zákoníku způsobilý být zástavou, a při rozhodování postupoval prvostupňový správce daně v souladu s ustanovením § 5 odst. 3 daňového řádu, když za účelem zajištění úhrady daně zvolil legitimní způsob zajištění zřízením zástavního práva.
24. Závěrem žalovaný konstatoval, že v průběhu odvolacího řízení žalobce všechny pohledávky (nedoplatky) zajišťované zástavním právem na nemovitých věcech ve vlastnictví žalobce uhradil. Avšak okolnost, že žalobce pohledávky uhradil, není důvodem pro konstatování, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno nezákonně. Následným uhrazením původně neuhrazené daně však zanikl podle § 1376 občanského zákoníku zajištěný dluh, a tedy i zástavní právo váznoucí na předmětných nemovitých věcech zřízené rozhodnutím o zřízení zástavního práva. Z obsahu spisu bylo dále zjištěno, že prvostupňový správce daně vydal Potvrzení o zániku zástavního práva zřízeného rozhodnutím správce daně ze dne 17. 6. 2021, č. j. 1299269/ 21/2301-80542-401238.

IV.

Replika žalobce

25. Žalobce v replice zdůraznil, že jakkoli se žalovaný rozsáhlou argumentací pokouší obhájit postup správce daně a své vlastní rozhodnutí, předmět sporu je prostý. Správcovské zástavní právo lze zřídit jen, existuje-li pravomocné rozhodnutí o stavení daně. V okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva pravomocné rozhodnutí neexistovalo, což nezpochybňuje ani žalovaný.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

26. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

27. V souladu s § 75 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

28. Žaloba je důvodná.

29. S ohledem na spornou otázku v nyní projednávané věci (viz níže) považuje soud úvodem za nezbytné ve stručnosti chronologicky shrnout klíčové momenty dosavadního průběhu řízení o zřízení zástavního práva, stejně jako řízení o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, k jehož zajištění mělo zástavní právo sloužit.
30. Dne 26. 10. 2016 byly správcem daně vydány platební výměry č. j. 1834820/16/2300-31472-402662 a č. j. 1834821/16/2300-31472-402662 týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně v souhrnné výši 63 863 751 Kč. Proti těmto podal žalobce dne 2. 12. 2016 odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalovaným dne 15. 3. 2018 pod č. j. 12090/18/5000-10470-700938 tak, že odvolání bylo zamítnuto a napadené platební výměry byly potvrzeny. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 14. 5. 2018 žalobu, o které rozhodl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 22. 7. 2020, č. j. 30 Af 27/2018-184 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dne 15. 12. 2020 vydal správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva, proti němuž žalobce dne 18. 12. 2020 podal odvolání. Dne 2. 6. 2021 vydal žalovaný ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně v návaznosti na zrušující rozsudek nové rozhodnutí, jímž opětovně odvolání žalobce zamítl a platební výměry potvrdil. Následně dne 29. 6. 2021 bylo vydáno napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci. Dne 21. 9. 2021 Nejvyšší správní soud zrušil zrušující rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
31. Předmětem sporu mezi účastníky je posouzení právní otázky, zda podle § 170 daňového řádu, který stanoví, že *„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“* lze zřídit zástavní právo k zajištění daně, která v době zřízení zástavního práva není pravomocně stanovena.
32. Ve shodě s žalobcem má soud za to, že odpověď na tuto otázku poskytuje žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 – 54, v němž kasační soud dospěl k jednoznačnému závěru, že *„zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno toliko v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení (podtrženo zdejším soudem)“*. V nyní posuzovaném případě přitom není sporu o tom, že v době zřízení zástavního nebyla daň (odvod za porušení rozpočtové kázně) stanovena pravomocně, když o ní teprve probíhalo odvolací řízení, které bylo ukončeno až dne 2. 6. 2021. Je zároveň zcela nerozhodné, že v době vydání napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci, již daň byla pravomocně stanovena. V tomto směru soud zdůrazňuje, že důvodem právě uvedeného závěru je nikoliv *„jedna z výjimek z obecného ustanovení § 75 zákona SŘS“*, jak nesprávně uvádí žalobce, ale skutečnost, že existence pravomocného rozhodnutí, jímž je stanovena daň, představuje hmotněprávní podmínku pro zřízení zástavního práva, jejíž nesplnění v okamžiku vzniku zástavního práva nemůže být později konvalidováno.
33. Požadavek, aby rozhodnutí o stanovení daně bylo pravomocné, je zcela logický. Jedním z účinků právní moci rozhodnutí je totiž mj. jeho závaznost pro daňový subjekt – až v tomto okamžiku vzniká daňovému subjektu povinnost odvést státu příslušnou daň v určité výši. Teprve po závazném stanovení daně připadá podle mínění soudu v úvahu aplikace jednotlivých institutů zajištění daní, které jsou obecně spojeny s kategorickými a jednostrannými zásahy do ústavně zaručeného vlastnického práva daňových subjektů. Opačný náhled by ve svém důsledku vedl k relativizaci významu odvolacího řízení, když samotný platební výměr by bez dalšího byl v zásadě předběžně vykonatelným a šlo by o titul pro potenciální závažné zásahy do majetkové sféry osob zúčastněných na správě daní

například v podobě zřízení zástavního práva. Zároveň by netrvání na nutnosti existence závazně stanovené daně jakožto předpokladu zřízení zástavního práva do značné míry připodobnilo tento institut, stejně jako jiné mechanismy zajištění daní (např. ručení), zajišťovacímu příkazu podle § 167 a násl. daňového řádu, u kterého rovněž není vyžadováno definitivní určení daně pro to, aby mohl být aplikován. Rozdíl je však ten, že v případě zajišťovacího příkazu existuje explicitní zákonné zmocnění správce daně pro takový postup, když § 167 odst. 1 daňového řádu výslovně stanoví, že pro jeho vydání postačí i existence daně, která nebyla dosud stanovena.

34. Žalovaný se rovněž mylí, pokud ve vyjádření k žalobě tvrdí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2021, měl aprobovat jeho závěry uvedené v rozhodnutí ze dne 15. 3. 2018, které bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu. K ničemu takovému nedošlo, neboť rozsudek zdejšího soudu byl zrušen pro nepřezkoumatelnost, k meritu věci se tedy kasační soud nemohl z povahy věci vyjádřit. Zejména však platí, že bez ohledu na rozhodnutí kasačního soudu v době zřízení zástavního práva nebyla závazně stanovena daň, k jejímuž zajištění bylo zástavní právo zřízeno, neboť rozhodnutí ze dne 15. 3. 2018 bylo odstraněno pravomocným rozsudkem zdejšího soudu – přičemž z obsahu správního spisu, ani z tvrzení účastníků, není patrné, že by kasační stížnosti vůči tomuto rozsudku byl přiznán odkladný účinek a jím zrušené rozhodnutí by tak nadále mohlo působit účinky vůči svým adresátům a tedy představovat způsobilý podklad pro zřízení zástavního práva.
35. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Dále soud a zrušil i rozhodnutí prvoinstančního orgánu, které mu předcházelo (§ 78 odst. 3 s. ř. s.), neboť prvoinstanční rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalované (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

36. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

37. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobce, jenž měl ve věci plný úspěch. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení sestávající z následujících položek: 1) soudní poplatek za podanou žalobu proti správnímu rozhodnutí ve výši 3.000 Kč; 2) odměna advokáta za čtyři úkony právní služby, jimiž se rozumí převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání před soudem dne 21. 6. 2022, která v souladu s ustanovením § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů činí celkem 12.400 Kč (4 x 3.100 Kč); 3) náhrada hotových výdajů v souvislosti s těmito čtyřmi úkony právní služby ve výši 300 Kč/úkon, tj. 1.200 Kč (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu); 4) náhrada za promeškaný čas strávený cestou z Prahy do Plzně a zpět za účelem soudního jednání podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu v délce

šesti půlhodin činí 600 Kč 5) příslušná částka daně z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést dle zákona o dani z přidané hodnoty, jež činí 2.982 Kč.

38. Žalovaný je tudíž povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení celkem **20.182 Kč**. Žalovanému byla ke splnění této povinnosti stanovena lhůta, kterou soud považuje s ohledem na možnosti žalovaného platbu realizovat za přiměřenou. Žalovaný nechť částku uhradí na bankovní účet č. X, vedený u ING BANK N.V., org. složky.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 21. června 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu