



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Miroslava Jurmana ve věci

žalobkyně: **KOPALEN, s. r. o.**, IČO 28104056
se sídlem Roháčova 188/37, 130 00 Praha 3
zastoupena advokátem JUDr. Janem Kubálkem, Ph.D.
se sídlem Opatovická 159/17, 110 00 Praha 1

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

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2021,
čj. 46078/21/5100-41456-711929 a čj. 46178/21/5100-41456-711929

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 11. 12. 2020, čj. 2349871/20/2201-80542-301583 a čj. 2349030/20/2201-80542-301583, zřídil zástavní právo k movité věci a nemovitostem žalobkyně (konkrétně k osobnímu automobilu MERCEDES-BENZ, registrační značky X, VIN: X a pozemkům žalobkyně v katastrálním území Libnic parc. č. 11/5, 473/2 a dále k pozemku parc. č. 473/81, jehož součástí je stavba č. p. 165), a to za účelem zajištění daňové pohledávky v celkové výši 5 281 010 Kč. Správce daně k tomu uvedl, že žalobkyně ke dni 10. 12. 2020 neuhradila své daňové povinnosti, a to daň z přidané hodnoty splatnou dne 3. 12. 2020 a daň z nemovitých věcí splatnou dne 30. 11. 2020.
2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně v částech obsahujících výčet neuhrazených daňových povinností a ve zbytku ponechal prvoinstanční rozhodnutí beze změny.

II. Shrnutí žaloby

3. Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně dne 14. 2. 2022 žaloby u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
4. Shodně v obou žalobách žalobkyně nejprve v obecné rovině namítla, že žalovaný svými rozhodnutími porušil principy daňového řádu, jakož i celou řadu povinností z tohoto zákona plynoucích (§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3, § 8 a další daňového řádu). Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a nesprávně vyhodnotil důkazy. Výkon napadených rozhodnutí by pak vedl ke zjevné nespravedlnosti.
5. Rozhodnutí správce měla být dle odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vydána v souvislosti s rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 11. 2020, čj. 41238/20/5300-22441-712084. O žalobě proti tomuto rozhodnutí krajský soud doposud pravomocně nerozhodl (pozn.: věc vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 57 Af 2/2021). Rozhodnutí správce daně jsou proto nejen nesprávná, ale i předčasná.
6. Správce daně tvrzená výše vymáhaných nedoplatek na dani z přidané hodnoty je nesprávná, neboť případné nedoplatky nebyly řádným zákonným způsobem stanoveny a nemohly tak ani zákonným způsobem vzniknout. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989. Skutečný dodavatel daného zboží a služeb byl žalobkyní identifikován a podala důkazy o tom, že příslušní dodavatelé měli postavení osob povinných k dani. Žalovaný pak v rozporu s citovaným rozsudkem přenášel důkazní břemeno na žalobkyni.
7. Dle § 1 odst. 2 daňového řádu je správou daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jeho úhrady, a to ve výši, která je zákonná a vyplývá z předložených důkazů. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami správy daní, včetně zásady přiměřenosti a zdrženlivosti. V této souvislosti poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06 a ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

8. Správce daně nedostatečně odůvodnil, proč zvolil právě shora uvedené způsoby zajištění, zda neexistoval přiměřený vhodnější způsob a z jakého důvodu se tak stalo. Správce daně měl dostatečně určitě zdůvodnit také naléhavost takového postupu vůči žalobkyni.
9. Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že v důsledku pandemie koronaviru COVID-19 byla uvržena do nepříznivé ekonomické situace. Přesto však přijala příslušná opatření, kterými usiluje o částečné sanování nastalého propadu zisků a pokračování v činnosti.
10. Žalobkyně uzavřela, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nesprávná a nezákonná a byla vydána v návaznosti na postupy odporující daňovému řádu i aktuální judikatuře na základě zmatečného a nepřezkoumatelného řízení.
11. Žalobkyně v obou žalobách shodně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalším řízením.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám shodně uvedl, že otázka zákonnosti zajištěné daně (respektive správnosti její výše) je v řízení o žalobě ve věci zástavního práva irelevantní. Tato námitka spadá do řízení nalézacího, ve kterém byla daňová povinnost stanovena. Daňové řízení se rozpadá do několika etap, mezi něž mj. patří řízení nalézací, v němž byla vydána jednotlivá rozhodnutí o stanovení daně, a řízení při placení daní (kam patří i zajištění daní). Mezi těmito etapami nelze volně přecházet. Správci daně pak v řízení o placení daní již nepřísluší přezkoumávat, zda plnění bylo uloženo po právu či nikoliv. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, čj. 6 Afs 214/2020-54.
13. Správce daně sice musí postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti, avšak jeho povinností není zjišťovat skutečnou cenu věcí, k nimž má být zřízeno zástavní právo, a následně zřizovat zástavní právo pouze k věcem, jejichž hodnota přesně odpovídá neuhrazené dani. Je naopak žádoucí, aby zástava svou hodnotou neuhrazenou daň převyšovala. Princip přiměřenosti v případě rozhodnutí o zřízení zástavního práva má podle Nejvyššího správního soudu chránit pouze před zjevnými excesy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, čj. 4 Afs 48/2015-32), k čemuž v posuzovaných věcech nedošlo. Na zastavených pozemcích nadto vážně několik zástavních práv smluvních s dřívějším pořadím. Již proto se o takovýto exces jednat nemůže.
14. Jelikož se nejedná o daňovou pohledávku v bagatelní výši, bylo povinností správce daně učinit určité kroky k zabezpečení úhrady daně. Zřízení zástavního práva k majetku žalobkyně je pak nutno považovat za ten nejméně invazivní, který se v kontextu daňového řádu nabízí. Další využitelné zajišťovací instituty upravené v daňovém řádu jsou založeny na bázi dobrovolnosti, k jejich aplikaci by tedy musel přijít podnět ze strany žalobkyně či třetí osoby.
15. Žalovaný se otázkou přiměřenosti zástavního práva v žalobou napadených rozhodnutích zabýval, přičemž ta spolu s rozhodnutími správce daně tvoří jeden celek.

16. Popis dopadů pandemie nemoci COVID-19 a přijatých opatření představují zcela obecná tvrzení, která nemají vztah k posuzované věci. Zřízení zástavního práva nikterak neovlivňuje ekonomickou činnost žalobkyně.
17. Žalovaný považuje kroky správce daně za zcela souladné s cílem správy daní. Žalobní argumentace týkající se porušení zásad správního řádu je zcela obecná a nedůvodná.
18. Žalovaný si není vědom toho, že by výkon zástavního práva vedl k jakékoli zjevné nespravedlnosti. Zástavní právo bylo zřízeno za tím účelem, aby do konečného posouzení zákonnosti zajištěné daňové povinnosti plnilo výlučně jeho funkci zajišťovací.
19. Vzhledem k tomu, že předmětné nemovité věci byly prodány v dražbě v rámci exekuce vedené soudním exekutorem, nepřichází již výkon zástavního práva v této souvislosti ani v úvahu.
20. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žaloby zamítl.

IV. Shrnutí repliky žalobkyně

21. V replice zaslané krajskému soudu krátce před ústním jednáním žalobkyně předně opět předesílala svou polemiku se správností stanovené daňové povinnosti. V této souvislosti je nadále vedeno i soudní řízení.
22. Nově žalobkyně namítla, že žalovaný nemohl v odvolacím řízení zhojit nesprávné označení rozhodnutí o stanovení daně. Měl totiž zrušit rozhodnutí správního orgánu pro nepřekoumatelnost a nesrozumitelnost a řízení zastavit.
23. Daňové orgány se nedostatečně vypořádaly s námitkami nesprávnosti napadených rozhodnutí a porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti. Nezabývaly skutečností, že k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo přistoupeno, aniž by vedle pandemie koronaviru COVID-19 byla zhodnocena též finanční situace žalobkyně.
24. Žalovaný neprovedl relevantní úvahu stran porovnání výše vymáhané povinnosti a individualizované hodnoty zajišťovaného majetku. Bez toho nemohl dospět k závěru o přiměřenosti zásahu do práv žalobkyně.

V. Procesní postup soudu

25. S ohledem na totožný skutkový a právní základ v obou shora uvedených věcech vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 61 Af 1/2022 a sp. zn. 61 Af 2/2022 je krajský soud usnesením ze dne 20. 1. 2023, čj. 61 Af 1/2022-34 podle § 39 s. ř. s. spojil ke společnému projednání s tím, že jsou nadále vedeny pod sp. zn. 61 Af 1/2022.

VI. Průběh jednání

26. Za žalobkyni byla při jednání konaném dne 22. 2. 2023 přítomna pouze substituční zástupkyně. Účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích a k dotazu soudu shodně uvedli, že žádné důkazní návrhy nevznášejí.

VII. Právní hodnocení krajského soudu

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
28. Žaloba není důvodná.
29. Krajský soud předně poznamenává, že značnou část žalobních námitek ponechala žalobkyně pouze v obecné rovině, čemuž odpovídá i rozsah jejich vypořádání. Kvalita žalobní argumentace totiž v podstatě předurčuje kvalitu odůvodnění rozhodnutí soudu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54).

VII.A K námitce zmatečnosti

30. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou zmatečnosti. Této námitce nepřisvědčil.
31. Nelze přehlédnout, že žalobkyně tuto námitku formulovala velmi obecně v závěru podaných žalob, kde uvedla, že rozhodnutí daňových orgánů byla vydána „na základě zmatečného a nepřezkoumatelného řízení“. Žalobkyně výslovně neuvedla, v čem onu zmatečnost řízení vlastně spatřuje. Z textu žaloby lze však dovodit, že takovou vadu má představovat tvrzená předčasnost vydání rozhodnutí správce daně, a to z důvodu probíhajícího soudního řízení ve věci samotného stanovení daňové povinnosti.
32. Tato úvaha žalobkyně však není správná, neboť pomíjí skutečnost, že žaloba ve smyslu § 65 s. ř. s. směřuje proti pravomocnému rozhodnutí správního orgánu, což je výrazem subsidiarity soudního přezkumu vyjádřené v § 5 s. ř. s. Soudní řízení správní tedy není jakýmsi pokračováním řízení před správními orgány. Jejich pravomocná rozhodnutí je tudíž zapotřebí respektovat, dokud nejsou zákonným způsobem zrušena.
33. Pouhá skutečnost, že v otázce samotného stanovení daňové povinnosti v době podání žaloby probíhalo soudní řízení, tedy neznamená, že by správce daně musel se zřízením zástavního práva vyčkávat výsledného soudního rozhodnutí. I kdyby přitom krajský soud rozhodnutí ve věci samotné daňové povinnosti zrušil, stále platí, že v nynější věci musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
34. Pouze pro úplnost k tomu krajský soud dodává, že žalobu ve věci stanovení daňové povinnosti, na kterou žalobkyně poukazuje, rozsudkem ze dne 11. 1. 2023, čj. 57 Af 2/2021-179 zamítl.

VII.B K námitce nepřezkoumatelnosti

35. Nedůvodná je též námitka nepřezkoumatelnosti.
36. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené,*

podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodne skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).

37. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že správce daně nedostatečně odůvodnil, proč zvolil právě shora uvedené způsoby zajištění, zda neexistoval přiměřený vhodnější způsob a z jakého důvodu se tak stalo. Nezdůvodnil taktéž přiměřenost a naléhavost takového postupu vůči žalobkyni.
38. Rozhodnutí správce daně jsou velice stručná a uvedeným otázkám se skutečně nevěnují. Tento nedostatek však zhojil ve svých rozhodnutích žalovaný shodně v odstavcích 19 a 20. Úvahy tam uvedené v podstatě odpovídají obsahu vyjádření žalovaného k žalobám (viz výše) a krajský soud na nich nic nepřezkoumatelného neshledal.
39. Žalovaný navíc správně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poznamenal, že princip přiměřenosti má chránit daňový subjekt toliko před zjevnými excesy. Vedle hodnoty zajištěného dluhu pak vzal v potaz i skutečnost, že zřízení zástavního práva představuje nejmírnější zajišťovací prostředek dle daňového řádu, a taktéž to, že na zajištěných nemovitostech vázla další zástavní práva s výhodnějším pořadím. Jelikož žalobkyně nenabídla žádnou argumentaci, z níž by bylo možné usuzovat na excesivní povahu zřízeného zástavního práva v posuzovaných věcech, pak nelze žalovanému vytýkat, že i odůvodnění jeho rozhodnutí je vedeno spíše v obecnější rovině. Jakkoli daňové orgány explicitně neprovedly odhad hodnoty zástavy, samo o sobě to v nynějším případě zrušení žalobou napadených rozhodnutí neopodstatňuje. Žalovaný v nynější věci správně uvedl, že zřízení zástavního práva činnost žalobkyně nijak výrazně neomezuje, a nebyl tak ani důvod, pro který by se měl podrobněji zabývat její finanční situací.

VII.C K námitkám nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení důkazů

40. Nedůvodné jsou též námitky nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení důkazů.
41. Veškerá žalobní argumentace v této souvislosti směřuje ke zpochybnění samotného stanovení daňové povinnosti. Žalobkyně je toho názoru, že jí daňová povinnost vůbec neměla být stanovena.
42. Žalovaný však přílehavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 214/2020-54, dle něhož „*v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost ‚zajišťovaného‘ rozhodnutí (zde dodatečného platebního výměru na daň z příjmů), neboť k tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky směřující proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň vyměřena*“. Ke zpochybnování

rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení tedy již ve vztahu k řízení zajišťovacímu není žádný prostor.

VII.D K námitkám porušení zásady přiměřenosti a zjevné nespravedlnosti výkonu rozhodnutí správce daně

43. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce porušení zásady přiměřenosti (potažmo zdrženlivosti).
44. Žalobkyně v tomto ohledu v podstatě nic konkrétního nenamítá. Ze žalobní argumentace proto není ani patrné, v čem by tato nepřiměřenost měla spočívat.
45. K tomu lze poukázat i na žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 48/2015-32, dle něhož princip přiměřenosti nelze „*vykládat a aplikovat tak, že jeho prostřednictvím vytvoříme zcela novou právní úpravu spočívající v daném případě ve vytvoření povinnosti pečlivě zjišťovat hodnotu zastavovaného majetku a tu porovnávat s výší daňového nedoplatku. Základní zásady je totiž nutné vnímat jako principy, jejichž prostřednictvím je korigován ryze formální výklad práva a postup za tím účelem, aby bylo dosaženo spravedlivého výsledku s ohledem na tyto všeobecně přijímané hodnoty, které fungují jako materiální korektiv normativního právního aktu.*“
46. Žalovaný správně uvedl, že samotné zřízení zástavního práva ekonomickou činností žalobkyně v podstatě nikterak zásadně nelimituje. Taková úvaha by v obecné rovině postačovat nemusela, protože si lze představit situace, kdy by s ohledem na konkrétní okolnosti věci i samotné zřízení zástavního práva mohlo mít na činnost daňového subjektu významný vliv (například v podobě horšího přístupu k bankovním úvěrům). V nynější věci však nelze přehlédnout, že na zastavených nemovitostech dřívější zástavní práva již vážla. Dopad rozhodnutí správce daně v podobě zřízení zástavního práva jako dalšího v pořadí je tak již zanedbatelný. Není pak patrné, jak konkrétně by mohlo činnost žalobkyně ovlivnit zřízení zástavního práva k osobnímu vozidlu.
47. Ani krajskému soudu tak není zřejmé, jaký mírnější zajišťovací institut měl správce daně dle žalobkyně zvolit, pokud i pouhé zřízení zástavního práva ke shora uvedeným věcem na neuhrazenou daň ve výši přesahující 5 milionů korun považuje za nepřiměřené. Z ničeho neplyne (a žalobkyně to ani netvrdí), že by hodnota zastavených věcí jakkoli či dokonce výrazně převyšovala částku neuhrazené daně. Taktéž z pohledu hodnoty zástavy je velmi podstatná skutečnost, že správce daně zřídil zástavní právo vedle jednoho osobního vozidla ke třem nemovitostem, které však již byly zatíženy zástavními právy s dřívějším pořadím, což efektivitu zástavního práva pro účely zajištění daně velmi podstatně omezuje.
48. Žalobkyně taktéž popisuje svou situaci způsobenou dle jejího názoru pandemií nemoci COVID-19, avšak neuvádí, jak se tato argumentace vztahuje k nyní projednávané věci. Opět lze v tomto ohledu pouze konstatovat, že zřízení zástavního práva žalobkyni v ekonomické činnosti významně nebrání.
49. Z týchž důvodů krajský soud nespatřuje nic nespravedlivého ani na případném výkonu zástavního práva. Není nic úkorného na tom, pokud správce daně vykoná zástavní právo za situace, kdy je daň pravomocně vyměřena či doměřena.

VII.E Ke zbylým námitkám

50. Žalobkyně v úvodu žaloby namítá porušení zásad daňového řízení a povinností správce daně, avšak činí tak formou pouhých odkazů na některá ustanovení daňového řádu („§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3, § 8 a další“). K tomu krajský soud toliko poznamenává, že pouhý poukaz na dikci zákonných ustanovení nelze považovat za řádně uplatněný žalobní bod (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Takto formulované námitky tudíž ani neumožňují věcný přezkum. Žalobkyně zejména nikterak nerozvinula údajné porušení § 6 odst. 3 daňového řádu, dle něhož správce daně umožní daňovému subjektu uplatňovat jeho práva a poskytne mu přiměřené poučení. Těm námitkám, které žalobkyně dále více rozvedla, se krajský soud již věnoval výše.
51. Až teprve v replice k vyjádření žalovaného žalobkyně nově namítla, že žalovaný nemohl napravit pochybení správce daně spočívající v uvedení nesprávných datumů vydání rozhodnutí, jimiž stanovil daňovou povinnost žalobkyně. Jedná se o zcela nový žalobní bod. Námitka je tudíž opožděná, neboť ji žalobkyně neuplatnila ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Krajský soud k tomu pouze obecně poznamenává, že žalovaný nikterak nevybočil z limitů stanovených v § 114 až § 116 daňového řádu upravujících postup odvolacího orgánu.

VIII. Závěr a náklady řízení

52. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné, a proto je dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nevyšlo najevo, že by vynaložil náklady nad rámec své běžné činnosti, 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 u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 22. února 2023

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu