



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců

Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **GREGOCAR, s.r.o.**
sídlem Vlkošská 279, Vracov
zastoupen JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem
sídlem Pivovarská 8, Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022, č.j. 17781/22/5100-41453-712735,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022, č.j. 17781/22/5100-41453-712735, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22.9.2021, č.j. 4021740/21/3010-00540-711474, o zřízení zástavního práva k nemovité věci dlužníka (žalobce) za účelem zajištění neuhrazené daně evidované ke dni 21.9.2021 v celkové výši 8 743 768,80 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jeho námitkami ohledně nesprávné výše dlužné daně a jejího příslušenství. V rámci rozhodnutí o zřízení zástavního práva byly podle žalobce nesprávně identifikovány daňové pohledávky s ohledem na platby provedené třetí osobou.
3. Podle žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí věcně nezabýval námitkou směřující proti výši úroku z nesprávně stanovené daně; rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné.
4. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že správce daně při evidenci plateb provedených třetí osobou postupoval podle § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobce zdůrazňuje, že za situace, kdy třetí osoba identifikovala pohledávku, na kterou má být platba použita, měl správce daně postupovat podle právní úpravy institutu splnění dluhu obsažené v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „o.z.“), a platby použít výlučně na třetí osobou označené daňové nedoplatky žalobce. Žalobce v této souvislosti odkazuje na soudní řízení ve věci nesprávné evidence daní (*řízení vedené zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 20/2022, pozn. soudu*).
5. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za zákonné a přezkoumatelné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
7. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Rovněž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
10. Podstatou sporu je ve světle žalobních námitek formulovaných ve značně obecné rovině přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného a v této souvislosti i splnění jedné

z podmínek pro zřízení zástavního práva správce daně, kterou je existence (a výše) daňových pohledávek.

11. Je třeba předeslat, že zřízení zástavního práva je prvním krokem směřujícím k vymožení neuhrazené daně, má tzv. zajišťovací funkci. Bezprostřední právní důsledky tohoto typu rozhodnutí se projevují v omezené možnosti vlastníka s majetkem zatíženým zástavním právem nakládat, nemají však za následek např. tu skutečnost, že by žalobce nemohl nemovitosti zatížené zástavním právem správce daně užívat. Omezení žalobce jako vlastníka v jeho dispozičním právu zástavním právem správce daně odpovídá veřejnému zájmu ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady; i rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva je rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27.10.2009, č.j. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS). V rámci tohoto přezkumu však nelze znovu přezkoumávat zákonnost a správnost vyměřené či doměřené daňové povinnosti žalobce. Správní soud se v rámci přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva může zabývat pouze a jen samotnou existencí titulu pro vznik pohledávky správce daně a vhodností zvoleného způsobu exekuce – tu zajištění pohledávky správce daně zástavním právem (tedy přiměřeností hodnoty zastavované věci k výši neuhrazené pohledávky, nadto pouze z toho hlediska, zda nejde o zjevný exces). Tyto podmínky navíc posuzuje pouze tehdy, pokud žalobce jejich splnění relevantním způsobem zpochybňuje.
 12. Zdejší soud se tedy v mezích vymezených výše uvedenými východisky zabýval argumenty žalobce, které de facto zpochybňují existenci daňového dluhu a jeho výši. Zároveň byl přitom vázán dispoziční zásadou, podle níž obsah a obecnost žalobních námitek v podstatné míře předurčují rozsah a míru podrobnosti přezkumu napadeného rozhodnutí v rámci správního soudnictví; soudu v žádném případě nepřisluší jakkoliv za žalobce jeho argumenty domýšlet či na jejich podporu vyhledávat v daňovém spisu konkrétní údaje.
 13. Dle § 170 odst. 1 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. K ujednání dlužníka a věřitele podle občanského zákoníku, které vylučuje postoupení pohledávky jinému, se přitom nepřihlíží.
 14. Podle § 170 odst. 2 daňového řádu obsahuje rozhodnutí o zřízení zástavního práva ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.
 15. Dle § 152 odst. 1 daňového řádu se úhrada daně na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin nedoplatky na dani a splatná daň (a/), nedoplatky na příslušenství daně (b/), vymáhané nedoplatky na dani (c/), vymáhané nedoplatky na příslušenství daně (d/).
 16. Podle § 152 odst. 4 daňového řádu se v jednotlivých skupinách podle odstavců 1 až 3 úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.
 17. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu předvede správce daně přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným
- Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

přepлатkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.

18. Dle § 164 odst. 4 daňového řádu přijme správce daně každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt.
19. Podle § 251a odst. 3 daňového řádu správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik.
20. Dle § 251a odst. 4 daňového řádu je proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.
21. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31.12.2020 dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.
22. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31.12.2020 v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.
23. Podle § 1397 odst. 1 o.z. souhlasu dlužníka není třeba, pokud třetí osoba plní věřiteli jeho dluh proto, že za dluh ručí nebo závazek jinak zajišťuje.
24. Podle § 1397 odst. 2 o.z. splněním dluhu vstupuje tato osoba do práv věřitele a má právo, aby jí dlužník vyrovnal, co za něho plnila. Pohledávka věřitele na ni přechází včetně příslušenství, zajištění a dalších práv s pohledávkou spojených. Věřitel vydá tomu, kdo za dlužníka plnil, potřebné doklady o pohledávce a sdělí mu vše, co je k uplatnění pohledávky zapotřebí.
25. Předně zdejší soud nesouhlasí s námitkou, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami žalobce ohledně nesprávné výše dlužné daně a jejího příslušenství. Se stejnou mírou obecnosti, v jaké žalobce vymezuje vadu nepřezkoumatelnosti, zdejší soud konstatuje, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a že žalovaný dostatečně pečlivě vypořádal odvolací námitky (shodující se v zásadě se žalobní argumentací), které do určité míry i překračovaly předmět řízení, o nějž při rozhodování o zřízení zástavního práva jde. Žalovaný dostatečně vysvětlil, proč má odvolací námitky za nedůvodné, a rovněž odkázal na jiná rozhodnutí správce daně, která se shodnými námitkami či otázkami, k nimž argumentace žalobce směřovala, zabývala.

26. Namítá-li žalobce absenci věcného posouzení předepsané výše úroku z nesprávně stanovené daně, tak pomíjí předmět nynějšího řízení. V rámci přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovité věci žalobce nelze přezkoumat vyrozumění správce daně ze dne 8.7.2021 o výši úroku z nesprávně stanovené daně č.j. 3336178/21/3010-00540-701692, kterým byl žalobci přiznán úrok podle § 254 daňového řádu ve výši 531 278 Kč; jak plyne z napadeného rozhodnutí a obsahu správního spisu, šlo o úrok ve smyslu § 254 odst. 1 i 2 daňového řádu (tedy za určité období i o dvojnásobný úrok z důvodu neoprávněného vymáhání) přiznaný v důsledku nezákonných zajišťovacích příkazů vydaných dne 5.11.2018. Tento úrok byl poté použit podle § 154 odst. 2 daňového řádu na úhradu nedoplatků žalobce na DPH. Měl-li žalobce za to, že mu měl být úrok ve smyslu § 254 daňového řádu přiznán v jiné výši (v žalobě neuvádí v jaké), tak mohl v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* proti výši úroku uplatnit podle § 251a odst. 4 daňového řádu námitku, kterou by správce daně posoudil a rozhodl o ní (součástí vyrozumění správce daně ze dne 8.7.2021 o výši úroku z nesprávně stanovené daně č.j. 3336178/21/3010-00540-701692 je i poučení o tomto opravném prostředku). Rozhodnutí o námitce by pak bylo možné podrobit soudnímu přezkumu podle § 65 s.ř.s. Žalobce však tohoto práva nevyužil a žalovaný v řízení o zřízení zástavního práva již nebyl oprávněn věcně přezkoumat vyrozumění správce daně ze dne 8.7.2021 o výši úroku z nesprávně stanovené daně č.j. 3336178/21/3010-00540-701692; naopak byl povinen vycházet ze stavu evidovaných nedoplatků, v jejichž výši se promítl postup správce daně dle § 152 a § 154 daňového řádu.
27. Pokud jde o existenci daňových pohledávek na DPH, ty jsou v prvostupňovém rozhodnutí dostatečně specifikovány. Namítal-li žalobce již v odvolání jejich nedostatečnou identifikaci, resp. to, že v daňové evidenci některé z nich nebyly uvedeny, tak je třeba odkázat na body 20 až 28 napadeného rozhodnutí. Tam žalovaný podrobně k sedmi žalobcem v odvolání zmiňovaným pohledávkám uvedl, k jaké dani a k jakému příslušenství se vztahují, jaká je jejich výše (po použití části plateb a nadměrných odpočtů na úhradu daňových povinností), a rovněž odkázal na své rozhodnutí ze dne 8.11.2021, č.j. 4464271/21/3010-00540-711474, o námitce proti úkonu správce daně, v němž se námitkami žalobce směřujícími proti výši evidovaných nedoplatků podrobněji zabýval (*řízení vedené zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 20/2022, pozn. soudu*). Proti tomu již žalobce žádnou konkrétní argumentaci nevznáší, pouze namítá, že „ve vztahu k identifikaci daňových pohledávek, jež nebyly (a nejsou) evidovány v daňové informační schránce žalobce (body 20 až 28 rozhodnutí o odvolání) namítá, že i zde se jedná o nesprávnou identifikaci plateb třetí osoby.“
28. Pokud jde o námitky směřující proti tomu, jakým způsobem správce daně postupoval při úhradě daňových pohledávek žalobce platbami od společnosti GRE-CAR, s.r.o., tak předně se zdejší soud nemůže ztotožnit s právním názorem žalobce, že platby provedené třetí osobou měly být použity na úhradu těch daňových nedoplatků žalobce, které si třetí osoba vymínila; takový postup by byl v přímém rozporu s daňovým řádem, který v tomto ohledu obsahuje kogentní speciální právní úpravu, která vychází mimo jiné ze specifika daňové pohledávky státu vůči žalobci, tedy pohledávky mající veřejnoprávní charakter (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2012, č.j. 1 Afs 93/2012-39).
29. Správce daně je v souladu s § 164 odst. 4 daňového řádu povinen nakládat s platbou daně provedenou třetí osobou stejně, jako by byla tato daň uhrazena daňovým subjektem.

Ustanovení

§ 152 daňového řádu pak správci daně stanovuje pořadí daňových pohledávek, na které má být úhrada daně použita, přičemž zákon odchylně nepřipouští. Ač tedy třetí osoba identifikovala daňovou pohledávku, na kterou měla být platba použita, správce daně byl v souladu s daňovým řádem povinen platbu použít na nejdříve splatné daňové pohledávky dle posloupnosti jednotlivých skupin pohledávek vymezených v § 152 odst. 1 daňového řádu. Aniž by žalobce jakkoli specifikoval, zda třetí osoba byla k úhradě jeho daňových nedoplatků povinna (obsah předloženého spisu ani závěry žalovaného nic takového neindikují), či tak činila dobrovolně, zdejší soud nemůže souhlasit s tím, že by soukromé právo za situace, kdy správce daně postupoval v souladu s kogentní veřejnoprávní normou, neumožňovalo třetí osobě v případě splnění dluhu za jiného domoci se vyrovnání toho, co za žalobce správci daně zaplatila; přestože se tato otázka míjí s předmětem přezkumu zdejšího soudu, jenž je předně dán samotným napadeným rozhodnutím, resp. jeho nosnými důvody, lze v této souvislosti kupř. odkázat na institut bezdůvodného obohacení (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30.5.2019, sp. zn 28 Cdo 208/2019).

30. Ve vztahu k předmětu přezkumu zdejšího soudu lze shrnout, že argumenty žalobce nejsou způsobilé zpochybnit splnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva správce daně a spíše směřují proti jiným postupům a jiným rozhodnutím správce daně; lze uzavřít, že v případě žalobou napadeného rozhodnutí, resp. prvostupňového rozhodnutí o zřízení zástavního práva byla splněna jak podmínka existence neuhrazené daně, tak podmínka určitého majetku na straně žalobce.
31. Za tohoto stavu zdejší soud neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

32. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Připadne-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 Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

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.

Brno 14. června 2024

David Raus v.r.
předseda senátu