



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **H.R.S. a.s.**, IČO: 26268329
sídlem Světova 523/1, Libeň, Praha 8
zastoupená advokátem Mgr. Janem Konečným
sídlem Žampachova 1729/12, Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2022, čj. 3709/22/5100-41456-713125,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. V projednávané věci se soud zabývá posouzením přiměřenosti postupu správce daně při zajištění daňové pohledávky na úhradu daně z nemovitých věcí zřízením zástavního práva k nemovitým věcem podle § 170 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen daňový řád“).

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil (a doměřil) žalobkyni dvěma platebními výměry ze dne 2. 7. 2019 a ze dne 28. 4. 2020 a dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 10. 2020 (dále jen „platební výměry“) daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2019 a roku 2020 v souhrnné výši 69 188 Kč. Žalobkyně stanovenou daň v zákonem stanovených lhůtách splatnosti neuhradila.
3. Rozhodnutím ze dne 5. 1. 2021, č. j. 13482/21/3005-80541-712618, zřídil správce daně zástavní právo k nemovitým věcem ve vlastnictví žalobkyně k zajištění neuhrazené daně ve výši 70 410 Kč. Uvedená částka zahrnuje vedle dlužné daně z nemovitých věcí rovněž v mezidobí vzniklé exekuční náklady. Zástavní právo bylo zřízeno ke čtyřem bytovým jednotkám ve vlastnictví žalobkyně se souvisejícími spoluvlastnickými podíly na budově č. p. X v M., jakož i ke spoluvlastnickému podílu na pozemku p. č. X, na němž stavba stojí.
4. Žalobkyně podala proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva odvolání, v němž namítala zejména nepřiměřenost postupu správce daně.
5. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 1. 2022, čj. 3709/22/5100-41456-713125 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl žalobkynino odvolání a rozhodnutí o zřízení zástavního práva potvrdil.
6. V mezidobí mezi podáním odvolání a vydáním napadeného rozhodnutí však žalovaný vydal potvrzení o tom, že zástavní právo dne 31. 3. 2021 zaniklo v důsledku uhrazení daňového dluhu.
7. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 4. 4. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Žaloba

8. Žalobkyně uplatňuje jediný žalobní bod. Výše neuhrazené daně podle ní činila pouhých 34 714 Kč. Správce daně zřídil zástavní právo ke čtyřem bytovými jednotkám o souhrnné výměře 331 m², přičemž i nejmenší byt měl výměru 78 m². Bez jakékoliv hlubší úvahy tak bylo zřejmé, že k zajištění neuhrazené daně by postačovalo postižení pouze jednoho z bytů. Žalobkyně přitom v odvolacím řízení doložila, že hodnota bytových jednotek činila cca 12 858 000 Kč. Správce daně postihl majetek o hodnotě takřka 400krát větší než činila výše neuhrazené daně. I když měla žalobkyně i další závazky, bylo zjevné, že i tyto dluhy bude možné bez větších obtíží z majetku žalobkyně uhradit. Bylo možné bez obtíží zjistit, že dluhy žalobkyně jsou dramaticky nižší než hodnota majetku. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně jsou proto v rozporu se zásadou proporcionality přiměřenosti postupu správce daně. V této souvislosti odkázala žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, čj. 4 Afs 48/2015-32, rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS, a na usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2176/15.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. body 20-27), na jehož závěrech setrvává. Žalobkyni vytýká, že v žalobě uvedla nesprávnou výši dlužné daně. Zdůrazňuje, že poměr výše hodnoty postiženého majetku a neuhrazené daně není jediným kritériem, k němuž je třeba přihlížet při volbě způsobu zajištění dlužné daně. V daném případě zjistil správce daně před

postižením nemovitých věcí závažné okolnosti (existence zástavních práv jiných věřitelů v lepším pořadí, provádění exekucí, neexistence jiného majetku, neúspěšnost daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu, nepodání prohlášení o majetku podle § 180 odst. 1 daňového řádu apod.), které svědčily o nebezpečí, že dojde ke zmaření cíle správy daní. Postup správce daně tak podle žalovaného odpovídal zásadě proporcionality a přiměřenosti postupu správce daně.

Další podání účastníků

10. V podané replice žalobkyně uvedla, že je lhostejné, jestli hodnota postiženého majetku převyšovala výši neuhrazené daně 400krát nebo jen 181krát. Pokud měl žalovaný pochybnosti o výši ostatních dluhů žalobkyně, měl ji vyzvat, aby výši dluhů vyčíslila.
11. Žalovaný na repliku žalobkyně reagoval vyjádřením, v němž zdůraznil, že ani dle judikatury, na niž žalobkyně poukazovala, není povinností správce daně zjišťovat přesně hodnotu zastavené věci a výši dlužníkovy jmění před zřízením zástavního práva k zajištění neuhrazené daně. Postačí využití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci, na základě údajů z veřejně přístupných rejstříků a seznamů. Žalobkyně byla ostatně před zřízením zástavního práva vyzvána k tomu, aby podala prohlášení o majetku, což neučinila.

Ústní jednání

12. Při jednání konaném dne 29. 8. 2024 setrvali účastníci na svých stanoviscích.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl. Vady napadeného rozhodnutí a jemu předcházejícího řízení, k nimž by musel přihlédnout i bez námitek, soud neshledal.

Posouzení žaloby

14. Podle § 170 odst. 1 první věty 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.*
15. 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.*
16. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daní *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
17. K otázce proporcionality zajištění neuhrazené daně zástavním právem podle § 170 odst. 1 daňového řádu existuje již poměrně široká judikatura správních soudů. Za všechny lze odkázat na žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího právního soudu čj. 4 Afs 48/2015-32. Nejvyšší správní soud v něm vyslovil, že princip proporcionality „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. [...] **Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má 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 kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu 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 rádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.“ Nejvyšší správní soud také poznamenal, že „[a]plikaci principu proporcionality je totiž 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“ (důraz doplněn soudem).

18. Žalobkyně svoji argumentaci opírá o nepoměr mezi hodnotou majetku a výší dluhu. Jak ale potvrzuje shora citovaný rozsudek, na nějž žalobkyně sama odkázala, volba způsobu zajištění neuhrazené daně není jen prostou matematickou operací spočívající v porovnání hodnoty dluhu s hodnotou majetku. Není sporu o tom, že hodnota čtyř bytových jednotek se souvisejícími spoluvlastnickými podíly mnohonásobně převyšovala výši neuhrazené daně. Tuto skutečnost ostatně nezpochybnil ani žalovaný, který naopak v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že hodnota nemovitých věcí by se sama o sobě „mohla jevit jako nepřiměřená“, čímž zjevně mínil to, že z pohledu prostého porovnání výše dluhu s hodnotou zastaveného majetku by se rozsah zástavního práva mohl zdát nepřiměřeným.
19. Jak ale žalovaný správně dodal, poměr mezi hodnotou zastavované věci a zajišťované pohledávky není jediným kritériem, ke kterému se při posouzení proporcionality přihlíží. Podstata posouzení přiměřenosti v tomto případě spočívá v něčem úplně jiném. Žalovaný v bodech 22 až 27 napadeného rozhodnutí, na něž soud odkazuje, detailně popsal okolnosti a skutečnosti, které vzal v úvahu správce daně při zřízení zástavního práva. Těmito okolnostmi žalovaný přesvědčivě odůvodnil, že i přes zjištěný nepoměr, svědčily okolnosti zjištěné správcem daně v době zřízení zástavního práva o tom, že existuje vážné riziko, že i přes relativně nízkou výši dluhu (v poměru k zastavenému majetku) by v případě realizace zástavního práva prodejem nemovitých věcí mohla být úhrada dluhu ohrožena, pokud by zajištění zástavním právem bylo zřízeno v menším rozsahu. Proto bylo nutné postihnout nikoliv jen jednu, ale hned více bytových jednotek ve vlastnictví žalobkyně současně.
20. Proti těmto okolnostem a souvisejícím úvahám žalobkyně fakticky nic nenamítá, ani je nezpochybnuje. Soud tedy pouze stručně rekapituluje, že v době před zřízením zástavního práva již učinil správce daně předchozí neúspěšný pokus o vymožení neuhrazené daně

daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně u poskytovatele platebních služeb. Správci daně současně nebyl plně znám rozsah majetku žalobkyně, protože ani přes výzvu nepodala prohlášení o majetku. Proti žalobkyni byla zahájena tři exekuční řízení, přičemž v rámci jednoho z nich byly již vydány exekuční příkazy k prodeji nemovitých věcí (včetně jiné bytové jednotky nacházející se v téže budově jako jednotky postižené zástavním právem). Další klíčovou okolností bylo, že na dotčených nemovitých věcech vázla také další zástavní práva v lepším pořadí, mimo jiné i k zajištění soukromoprávní pohledávky k úhradě jistiny úvěru do výše 18 800 000 Kč s příslušenstvím a dalších smluvních pohledávek, to vše do celkové výše 37 600 000 Kč. Ke všem zastaveným nemovitým věcem byla před vydáním rozhodnutí správce daně zřízena zástavní práva k zajištění pohledávek jiných věřitelů a ve vztahu ke všem zastaveným nemovitostem byly zahájeny exekuce. Konečně vyšlo najevo i to, že zástavními právy a exekucemi byly v té době postiženy i jiné nemovité věci ve vlastnictví žalobkyně vyjmenované v napadeném rozhodnutí.

21. Soud se za daných okolností plně ztotožňuje s názorem žalovaného o tom, že způsob ani rozsah zástavního práva k zajištění úhrady nezaplacené daně z nemovitých věcí nebyly zcela zjevně nepřiměřené. Zjištěné skutečnosti zakládaly důvodnou (reálnou) obavu z toho, že by i v případě exekučního prodeje nebo při výkonu zástavního práva nemusel výtěžek z prodeje postižených bytových jednotek postačovat na úhradu dlužné daně, neboť na nich vázla zástavní práva v lepším pořadí, a současně bylo zřejmé, že žalobkyně má více nesplacených dluhů, k jejichž vymožení byly vedeny exekuce. Správce daně proto zjevně nevybočil z mezí přiměřenosti, pokud postihl majetek v hodnotě sice převyšující podstatně výši neuhrazené daně, ale v takovém rozsahu, aby bylo s přiměřenou jistotou zajištěno její budoucí uhrazení.
22. Nelze naopak opomenout, že správce daně v tomto případě postihl zástavním právem pouze část z celkového počtu dvanácti bytových jednotek, které žalobkyně v té době vlastnila ve stejné budově. Počítal si tedy zdrženlivě a neuplatnil možnost postižení majetku žalobkyně v ještě větším rozsahu.
23. Shodně se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2021, čj. 7 Afs 13/2020-39, lze též dodat, že *„zřízením zástavního práva nedochází k vlastnímu vymáhání neuhrazené daně, ale pouze k zajištění dluhu a jeho příslušenství za podmínek stanovených občanským zákoníkem tím, že v případě prodlení dlužníka s plněním jeho závazku se může zástavní věřitel (v daném případě správce daně) domáhat uspokojení své pohledávky ze zástavy. Zástavní právo tak primárně plní funkci zajišťovací, motivuje dlužníka k uhrazení dluhu a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat; až následně, pokud by nebyla neuhrazená daň vymožena či uhrazena, nastupuje funkce uhrazovací. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva také vlastníka věci nikterak neomezuje v jeho právu věc užívat a požívat. Dokonce ani právo nakládat s věcí není zástavním právem znemožněno. Naopak je třeba zdůraznit, že tím, že zástavní právo výrazně neomezuje výkon vlastnických práv, je institutem zajištění daně, který nejméně zatěžuje daňový subjekt a ještě umožňuje dosáhnout cíle správy daní.“*
24. Namítá-li žalobkyně, že dlužná daň byla následně uhrazena a že žalovaný mohl jednoduše zjistit výši dluhů žalobkyně, pokud by ji k vyčíslení dluhů vyzval, je třeba znovu odkázat shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, z něhož plyne, že není povinností správce daně detailně zjišťovat před zřízením zástavního práva hodnotu majetku daňového subjektu, resp. jeho jmění. Žalobkyně ostatně měla několik možností, kdy mohla správci daně vlastní majetkové poměry osvětlit a doložit. Neučinila tak ani při ústním jednání

konaném dne 11. 9. 2020, ani poté, co ji správce daně vyzval k podání prohlášení o majetku. Svoji pasivitou se tak žalobkyně sama připravila o možnost, aby správce daně její případná tvrzení zhodnotil a přihlédl k nim. Tím spíše se nyní nemůže dovolávat údajného pochybení správce daně spočívajícího v tom, že se údajně nepokusil zjistit skutečnou výši jejích dluhů.

Závěr a náklady řízení

25. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
26. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla. Žalovaný byl sice plně úspěšný, ale žádné důvodně vyložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu nevznikly. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. srpna 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu