



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **V. M.**  
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem  
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**  
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

**v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2021, č. j. X**

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobce se žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 16. 9. 2021, č. j. X, kterým žalovaný rozhodl podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) o námitce žalobce ze dne 21. 6. 2021 (datum postoupení námítky žalovanému Odvolacím finančním ředitelstvím), č. j. X, v níž žalobce namítal nečinnost při vydání rozhodnutí o zrušení zástavního práva

podle § 170 odst. 5 daňového řádu, a to k nemovité věci daňového subjektu č. j. X ze dne 3. 7. 2014, které bylo zřízeno k zajištění dobytosti daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

2. Žalobce odůvodnil námitku proti nečinnosti správce daně odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019-30, kterým byl ve věci žalobce zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 20. 5. 2019, č. j. X a rovněž rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č. j. X, když žalobce dovozuje, že nadále již nemůže existovat zástavní právo k nesplatné dani. Dále žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54, jak rozvedeno níže. Žalovaný důvodnost námítky odmítl s tím, že zřízení zástavního práva se opíralo o ustanovení § 170 ve spojení s § 168 odst. 6 daňového řádu, podle kterého lze zástavní právo zřídit též k zajištění dosud nestanovené daně, resp. zajišťovací částky stanovené zajišťovacím příkazem. Ustanovení § 168 odst. 4, 5 daňového řádu předpokládá kontinuální trvání takto vzniklého zástavního práva. Zánik zástavního práva se podle § 170 odst. 5 daňového řádu pojí se zánikem daňové pohledávky dle § 1376 občanského zákoníku. Samotná daňová pohledávka pozbytím právní moci rozhodnutí o stanovení daně dle žalovaného nezanikla. Důsledkem je toliko dočasná nemožnost daň vymáhat. Žalovaný proto námitku nečinnosti ve věci zrušení rozhodnutí o zřízení zástavního práva zamítl.
3. V žalobě uplatnil žalobce obdobnou argumentaci jako v daňovém řízení. Žalobce předně namítal, že NSS v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 – 54 dospěl k závěru, že: *„Zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno toliko v případech existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení. „Podmínkou vedení řízení o zřízení zástavního práva je tedy existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení.“* Dále žalobce poukázal na blízkost institutu zástavního práva a úkonů prováděných v rámci exekuce a odkázal na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54: *„Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. K tomu je třeba poznamenat, že i v rámci civilní exekuce, jejíž předpisy se při daňové exekuci použijí přiměřeně (§ 73 odst. 7 d. ř.), se zřízení soudcovského zástavního práva systematicky řadí k způsobům provedení výkonu rozhodnutí (srov. § 338b a násl. o. s. ř.),“* z čehož dovodil zánik předmětného zástavního práva. Jestliže dle žalobce nelze daň vymáhat, pak nemůže trvat zástavní právo, které ji zajišťuje. Zajišťovací příkazy neoživly, předpoklad trvání zástavního práva je smyšlený a zánik zástavního práva podle § 1379 občanského zákoníku je podmíněn ztrátou splatnosti dluhu, protože podle § 1969 občanského zákoníku může věřitel vymáhat splnění dluhu po dlužníkovi pouze v případě, že je dlužník v prodlení.
4. Následně po uplynutí lhůty k podání žaloby doplnil žalobce žalobu o tu skutečnost, že dne 19. 1. 2022 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí č. j. X, kterým změnilo rozhodnutí o dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 tak, že stanovilo doměření daně ve výši 0 Kč, čímž odpadl důvod existence zástavního práva. Žalovaný pak dne 22. 2. 2022 vydal potvrzení o zániku zástavního práva č. j. X a podal návrh na výmaz zástavního práva na katastr nemovitostí. Žalobce se dožadoval zohlednění této skutkové novoty navzdory ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., k čemuž odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88.

5. Z uvedených důvodů navrhoval žalobce zrušení žalovaného rozhodnutí.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na skutkových a právních závěrech uvedených v žalovaném rozhodnutí, tudíž navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.
7. Soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), přičemž při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po veřejném projednání věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Pokud jde o důvody tohoto rozhodnutí, soud předesílá, že se ztotožnil se závěry žalovaného.
8. V dané věci bylo zřízeno zástavní právo dne 3. 7. 2014 podle § 170 odst. 1 za použití § 168 odst. 6 daňového řádu, neboť žalobce jako daňový subjekt nesplnil povinnost uloženou mu v zajišťovacím příkazu na dosud nesplatnou daň, a to na daň z přidané hodnoty a na daň z příjmů fyzických osob. Pravomocným stanovením daně zanikla účinnost zajišťovacího příkazu. Zástavní právo samozřejmě trvalo, neboť daň nebyla uhrazena. Jak již uvedeno, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2019, č. j. 52 Af 27/2018-53 byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 20. 5. 2019, č. j. 52 Af 27/2018-53 a rovněž rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č. j. X, nikoliv rozhodnutí správce daně prvního stupně, kterým byla daň z příjmů fyzických osob stanovena, to však již nebylo pravomocné. A právě zde je jádro sporu mezi žalobcem a žalovaným, neboť žalobce je toho názoru, že zástavní právo mělo být zrušeno podle § 170 odst. 5 daňového řádu, neboť jak již uvedeno, dle NSS 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. Dle žalobce však odpadlo splnění podmínky právní moci stanovené daně.
9. Jakkoliv je pravda, že daň již není pravomocně stanovena, je třeba vzít v potaz, jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě a jak dokládá odůvodnění rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 310/2020 – 43 [23], že pozbytím právní moci rozhodnutí o stanovení daně nevznikl vratitelný přeplatek na dani: *„I po zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání v projednávané věci totiž platební výměry stanovující uhrazenou daň byly stále v platnosti, a přeplatek na dani proto nevznikl. [V]ratitelný přeplatek na dani ve smyslu § 254 odst. 4 daňového okamžiku vznikl až okamžikem, kdy s definitivní platností došlo k „odklizení“ dodatečných platebních výměrů.“*
10. Dále, a to je podstatné, je nutno rozlišovat podmínky pro zřízení a trvání zástavního práva stanovené neuhrazené daně podle § 170 daňového řádu a pro zřízení a trvání zástavního práva k zajištění nesplatné nebo nestanovené daňové povinnosti podle § 168 odst. 6 daňového řádu.
11. V případě zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu je podmínkou existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení, což byl případ žalobcem odkazovaného rozsudku NSS ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 - 54. Avšak ve věci žalobce se jednalo o zajištění podle § 168 odst. 6 daňového řádu, přičemž na takto zřízené zástavní právo tato podmínka pravomocného stanovení daně nedopadá. Pozbytí právní moci stanovené daně správcem daně nemá samo o sobě vliv na vznik a trvání zástavního práva zřízeného v dané věci podle § 168 odst. 6 daňového řádu, který stanoví: *Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím*

*příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5. Tedy zástavní právo trvá po zániku zajišťovacího příkazu v rozsahu zajištění, pokud nebyla stanovena daň uhrazena. Z textace zákonného ustanovení je tak zjevné, že zástavní právo trvá, neboť postačuje, že daň byla stanovena správcem daně. Jak vyplývá z § 147 daňového řádu: *Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo bromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.* Tedy okamžik stanovení daně je odlišný od okamžiku právní moci stanovené daně. V dané věci došlo zrušením odvolacího rozhodnutí ve věci stanovení daně k pozbytí právní moci stanovení daně, avšak daň stanovena byla, a to prvostupňovým rozhodnutím, a nebyla uhrazena, tedy podmínky trvání zástavního práva podle § 168 odst. 6 daňového řádu zůstaly zachovány. Proto nebyl zákonný důvod ke zrušení zástavního práva zřízeného podle § 168 odst. 6 daňového řádu. Tato argumentace je dle soudu stěžejní a dostatečná pro závěr o nedůvodnosti žaloby.*

12. Žalovaný se dále v žalovaném rozhodnutí a rovněž ve vyjádření k žalobě zabýval zánikem zástavního práva podle § 170 odst. 5 daňového řádu, tj. z důvodu zániku daňové pohledávky podle § 1376 občanského zákoníku. Soud souhlasí s tím závěrem, že pozbytím právní moci nedošlo k zániku daňové pohledávky, neboť, jak již uvedeno, daň byla stanovena, avšak není vymahatelná.
13. Žalobce se naproti tomu dovolával analogie k závěru rozsudku NSS ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 – 54, neboť měl za to, že přestane-li být daň splatná, trvá daňový dluh nadále jen v podobě naturální obligace, tedy žalovaný byl povinen zástavní právo zrušit, neboť podle § 1969 občanského zákoníku může věřitel vymáhat splnění dluhu po dlužníkovi jen v případě, že je v prodlení, tedy dovozuje zánik zástavního práva podle § 1379 občanského zákoníku. K tomu soud předně uvádí, že občanský zákoník lze v oblasti daňového práva použít toliko subsidiárně, tedy v případě, kdy předpisy daňového práva neposkytují dostatečnou odpověď na danou problematiku. Jak již soud uvedl shora, trvání zástavního práva zřízeného podle § 168 odst. 6 daňového řádu v dané věci je dostatečně odůvodněno právě tímto ustanovením, neboť podmínky jeho trvání jsou dány, toto zástavní právo trvá po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena. Tedy soud nenalézá důvod, pro který by měl subsidiárně použít shora uvedená ustanovení občanského zákoníku, jinak řečeno, otázky ve věci podstatné jsou zodpovězeny na základě aplikace daňového řádu, tudíž není vůbec prostor pro subsidiární použití občanského zákoníku.
14. Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs186/2006-54, podle kterého rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, pak soud v těchto závěrech postrádá jakýkoliv důvod pro změnu shora vysloveného a ustanovením § 168 odst. 6 daňového řádu podloženého závěru o trvání zástavního práva v dané věci.
15. Konečně pokud jde o žalobcův názor o nutnosti prolomit zásadu ukotvení skutkového a právního stavu k době rozhodování správních orgánů vyjádřenou v ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., pak v tomto ohledu shledal soud žalobcem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 22. 10.

2019, č. j. 6 As 211/2017-88 za nepřipadný, neboť řešil skutkově zcela odlišnou situaci z oblasti stavebního práva.

16. Soud ze všech vyložených důvodů shledal žalobu proti žalovanému rozhodnutí nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
17. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž procesně neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, nadto mu nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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). Případně-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 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 16. března 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu