



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupena Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29562/19/5100-41456-711929, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 3. 2021, č. j. 31 Af 38/2019 – 59,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.  
Vymezení věci**

[1] Rozhodnutím ze dne 8. 11. 2018, č. j. 1893359/18/2701-80541-608353, (dále jen „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“) zřídil Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) podle § 170 odst. 1 daňového řádu za použití § 1309 občanského

zákoníku zástavní právo k vozidlům žalobkyně specifikovaným v tomto rozhodnutí, a to k zajištění žalobkyně neuhrazené daně – penále z dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty v celkové výši 7 168 133,70 Kč. Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí o zřízení zástavního práva potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji napadeným rozsudkem zamítl. Shrnutí, že žalobkyně byla rozhodnutími Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22. 12. 2010 za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006 doměřena spotřební daň z tabákových výrobků podle zákona č. 363/2003 Sb., o spotřebních daních.

[3] Doměřená spotřební daň podle § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „ZDPH“) ovlivnila i základ daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, neboť do základu daně se podle tohoto ustanovení zahrnovala také spotřební daň. U žalobkyně byla proto zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden 2006 až prosinec 2006. Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 5. 2010 byla žalobkyně následně doměřena DPH za zdaňovací období únor 2006 ve výši 910 518 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala odvolání, které Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010 zamítlo. Žalobkyně se dále bránila žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 31 Af 30/2011 – 95, zamítl. Nejvyšší správní soud však posléze rozsudkem ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8Afs 38/2012 – 81, zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2010. Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 2. 3. 2015 snížil výši doměřené DPH za zdaňovací období únor 2006 na 691 994 Kč. Žaloba a kasační stížnost žalobkyně proti tomuto doměrku byly zamítnuty (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 15. 6. 2016, č. j. 52 Af 17/2015 – 176 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59) a její ústavní stížnost byla usnesením Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17, odmítnuta.

[4] Dále byla žalobkyně celkem devíti dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 4. 2011 doměřena DPH za zdaňovací období březen až listopad 2006; odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, zamítnuto. O návrhu žalobkyně na obnovu řízení ukončeného posledně jmenovaným pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013 tak, že jej zamítl, neboť již uplynula objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení. Odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení Generální finanční ředitelství zamítlo, žalobkyně se následně bránila žalobou u Krajského soudu v Brně, která byla rozsudkem ze dne 24. 1. 2017, č. j. 29 Af 31/2014 – 80, zamítnuta stejně jako i následná kasační stížnost (rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 – 45). Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17, odmítnuta.

[5] Na základě pravomocně stanovené daně vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj dne 17. 5. 2013 celkem deset platebních výměrů, kterými žalobkyni sdělil povinnost uhradit penále na DPH za zdaňovací období únor 2006 až listopad 2006 (dále jen „platební výměry na penále“). Odvolání, která žalobkyně proti uvedeným platebním výměrům podala, zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013 (dále „původní odvolací rozhodnutí“).

[6] V rámci následného řízení o žalobě proti původnímu odvolacímu rozhodnutí vydal žalovaný dne 20. 3. 2014 rozhodnutí o uspokojení podle § 124 daňového řádu (dále „rozhodnutí o uspokojení“), kterým zrušil platební výměry na penále ze dne 17. 5. 2013 a řízení zastavil. Krajský soud v návaznosti na rozhodnutí o uspokojení usnesením ze dne 2. 4. 2014, č. j. 52 Af 1/2014 – 96, (dále jen „usnesení o zastavení řízení“) zastavil řízení o žalobě.

[7] Generální finanční ředitelství na základě podnětu žalovaného rozhodnutím ze dne 23. 9. 2014, č. j. 25249/14/7001-21200-010435, nařídilo přezkum původního odvolacího rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí o nařízení přezkumu“). Podnět k přezkumu podal žalovaný z důvodu opomenutí skutečností významných pro běh lhůty ke stanovení daně. Odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkumu Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 16. 4. 2015, č. j. MF-5475/2015/3902-3, zamítlo. Žalobkyně se proti rozhodnutí Ministerstva financí bránila prostřednictvím žaloby, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6 Af 39/2015 – 88, zamítl. Kasační stížnost, kterou žalobkyně proti poslední jmenovanému rozsudku podala, Nejvyšší správní soud zamítl.

[8] V rámci přezkumného řízení žalovaný svým rozhodnutím ze dne 21. 5. 2015, č. j. 15720/15/5300-22443-711377, (dále jen „přezkumné rozhodnutí“) potvrdil platební výměry na penále za zdaňovací období březen až listopad 2006 a změnil platební výměr na daňové penále za zdaňovací období únor 2006 tak, že snížil výši předepsaného penále na 734 588 Kč. Odvolání proti přezkumnému rozhodnutí zamítlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 9. 12. 2015, č. j. 140149/15/7100-20117-010435. Krajský soud v Brně následně zamítl i žalobu proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství.

[9] Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že správce daně evidoval u žalobkyně nedoplatek penále na DPH za zdaňovací období únor 2006 až listopad 2006, které následně bylo předmětem odvolacích i soudních řízení, přičemž penále za zdaňovací období březen až listopad 2006 bylo potvrzeno a penále za měsíc únor 2006 bylo sníženo. Jelikož žalobkyně předepsané penále neuhradila, došlo k naplnění podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movitým věcem žalobkyně. Krajský soud shledal, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje všechny náležitosti dle § 102 odst. 1 daňového řádu a zástavní právo bylo zřízeno k majetku, který je podle § 1310 občanského zákoníku způsobilý být zástavou.

[10] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce ohledně probíhajícího soudního přezkumu exekučního příkazu, jež se týká téže pohledávky a týchž platebních výměrů na penále. Žalobě proti exekučnímu příkazu přiznal krajský soud odkladný účinek. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, dle kterého nemůže tato okolnost nikterak ovlivnit běh daňového ani soudního přezkumného řízení ve věci otázky zřízení zástavního práva.

[11] Ani s námitkou, podle které platební výměry na penále ve skutečnosti neexistují, se krajský soud neztotožnil. Uvedl, že pokud soud zastavil řízení o žalobě v důsledku uspokojení žalobkyně podle § 62 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) ve spojení s § 124 daňového řádu, nedošlo k meritornímu soudnímu rozhodnutí. Původní odvolací rozhodnutí nebylo ve správním soudnictví přezkoumáno a nelze jej ani považovat za přezkoumané v rámci soudního řízení podle § 121 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí vydané v řízení podle § 124 daňového řádu tudíž není z opětovného přezkumu podle § 121 daňového řádu vyloučeno.

[12] Pokud jde o nezákonnost penále, krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, podle kterého zákonnost předepsaného penále a jeho výše nemůže být předmětem přezkumu v řízení o žalobě ve věci zřízení zástavního práva. Posouzení této otázky spadá do nalézacího řízení, ve kterém bylo penále předepsáno.

[13] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, podle které bylo rozhodnutím žalovaného zřízeno zástavní právo k vozidlu, které dle tvrzení žalobkyně ke dni vydání rozhodnutí žalovaného nebylo v jejím vlastnictví. Uvedl, že žalovaný právem považoval zápis v centrálním registru vozidel za primární důkaz nasvědčující tomu, že vlastníkem vozidla RZ 1E7 0953 je žalobkyně, která tento závěr daňových orgánů podle krajského soudu nevyvrátila.

## II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

### II. A.

#### *Kasační stížnost*

[14] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 písm. a) a d) s. ř. s.

[15] První kasační námitka se týkala stěžovatelkou tvrzené neexistence platebních výměrů na penále. Krajský soud podle stěžovatelky vystavěl své závěry v tomto směru na zákonnosti přezkumného řízení (přičemž tento závěr stěžovatelka nezpochybnila), vyčetla mu však, že nevzal v úvahu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, ze kterého podle stěžovatelky plyne, že „*je nepřípustné pokračování v daňovém řízení, tedy vydání „nových“ rozhodnutí po té, co byly dotčené platební výměry zrušeny*“. I přes to, že platební výměry na penále již byly předmětem přezkumu jak v řízení před správními orgány, tak v řízení ve správním soudnictví (a nebyly shledány nezákonnými), trvá podle stěžovatelky překážka věci rozhodnuté, která v řízení nebyla posuzována.

[16] Dále stěžovatelka namítala nezákonnost penále, kterou dovodila z existence přeplatku na jejím osobním daňovém účtu. S názorem krajského soudu, podle kterého nemohla být výše předepsaného penále předmětem přezkumu v řízení o žalobě, nesouhlasí, protože podle § 252 daňového řádu se úrok (penále podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) předepisuje, resp. sděluje, neboť se vzhledem k jeho konstrukci jeho výše mění každý den. Tento postup tak podle stěžovatelky není součástí nalézacího řízení.

[17] Stěžovatelka nesouhlasila ani s názorem krajského soudu ohledně naplnění zákonných podmínek pro zřízení zástavního práva k vozidlu Ford Tranzit, RZ 1E7 0953. Žalovaný k prokázání vlastnického práva stěžovatelky k tomuto vozidlu doložil výpis z evidence vozidel, který dle jejího tvrzení vlastnické právo neosvědčuje. Krajský soud tento názor potvrdil s tím, že neprokázala opak. Podle stěžovatelky tíží žalovaného ohledně prokázání vlastnictví vozidla důkazní břemeno podle § 92 daňového řádu, které nelze přenášet na stěžovatelku, přičemž požadavek na „*negativní důkaz*“ je podle jejího tvrzení nepřipustný.

[18] Závěrem stěžovatelka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2019, č. j. 8 Afs 250/2018 – 54, uvedla, že správce daně měl v posuzované věci postupovat dle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu tak, že by „*zastavil exekuci z jiného důvodu*“, neboť v dané věci je podle stěžovatelky zcela nezpochybnitelné, že spotřební daň tvořící základ DPH, resp. sporného penále, byla v celém rozsahu zrušena; zčásti příslušným správcem daně a zčásti krajským soudem.

## II. B.

### *Vyjádření žalovaného*

[19] Pokud jde o stěžovatelkou tvrzenou neexistenci platebních výměrů na penále, poukaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 není podle žalovaného přílehavý, neboť se toto rozhodnutí týká odlišné procesní situace. Pokud jde o odkaz stěžovatelky na další soudní rozhodnutí, nekonkretizovala důvody, pro které tato rozhodnutí považuje za relevantní. Tato se sice tykají samotné stěžovatelky, vyjadřují se však rovněž k odlišné procesní situaci.

[20] K námitce ohledně nezákonnosti penále žalovaný uvedl, že ačkoliv není penále v pravém smyslu slova zjišťováno v rámci nalézacího řízení, sleduje podle § 2 odst. 5 daňového řádu osud daně, a jeho výše je tedy plně odvislá od daně stanovené v nalézacím řízení. Daňový subjekt má možnost napadnout platební výměry na daňové penále odvoláním, což ostatně stěžovatelka učinila. Není proto důvod přesouvat meritorní přezkum penále do řízení o placení daně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný konstatoval, že v řízení o zajištění daně zástavním právem je přezkoumávána existence daně, nikoliv již její výše.

[21] Stran tvrzeného nesplnění zákonných podmínek pro zřízení zástavního práva žalovaný uvedl, že daňové orgány důkazní břemeno unesly. Pokud stěžovatelka tvrdila, že údaje v centrálním registru vozidel nejsou v souladu se skutečností, bylo na ní, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu toto své tvrzení prokázala, a to např. dokladem o jakémkoliv právním jednání, kterým vlastnické právo k předmětnému vozidlu pozbyla.

[22] Pokud jde o důvody pro zastavení exekuce, správci daně dle žalovaného nepřísluší v řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva, posuzovat jakékoliv důvody pro zastavení exekuce. Za relevantní žalovaný označil první část stěžovatelkou odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 250/2018 – 54, ve které dospěl k závěru, že na zákonnost exekučního příkazu nemá vliv ani případná existence jiných důvodů, pro které nelze v daňové exekuci pokračovat, což dle něj platí v případě

zástavního práva obdobně. Ani samotné potenciální důvody pro zastavení daňové exekuce v odkazované věci nejsou srovnatelné se skutkovým stavem zde posuzované věci.

## II. C

### *Replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného*

[23] Stěžovatelka v replice upozornila, že daňová povinnost na spotřební dani za zdaňovací období únor až listopad 2006 byla zrušena. Předmětná DPH tedy byla sice stanovena závazně, ale v nesprávné výši, neboť základem dotčené DPH je neexistující spotřební daň. K nápravě nesprávně stanovené DPH nedošlo zejména proto, že ke zrušení spotřební daně došlo až v rámci soudního přezkumu, resp. po prekluzivní lhůtě pro její stanovení.

[24] Pokud jde o neexistenci platebních výměrů na penále, stěžovatelka setrvala na námitce překážky věci rozhodnuté. Závěry plynoucí z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 brání podle jejího tvrzení v pokračování již jednou zastaveného řízení. Nezákonost penále sice byla přezkoumána správním soudem, nikoliv však z pohledu jeho výše v návaznosti na stav osobního daňového účtu u jiného správce daně. Stěžovatelka setrvala i na svém přesvědčení, že na ni nelze přenášet důkazní břemeno stran vlastnictví jednoho z vozidel, a to ani nově formulovaným požadavkem na prokázání pozitivní skutečnosti. Závěrem uvedla, že způsob, jakým lze napravit nesprávnost spočívající v nesprávně stanovené výši daně, představuje postup podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, tedy zastavení exekuce z jiného důvodu.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] První kasační námitka se vztahovala ke stěžovatelkou tvrzené neexistenci platebních výměrů na penále. Krajský soud podle jejího názoru vystavěl své závěry na zákonnosti přezkumného řízení (přičemž tento závěr stěžovatelka nezpochybnila), vyčetla mu však, že nevzal v úvahu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75. I přes to, že platební výměry na penále již byly předmětem přezkumu jak v řízení před správními orgány, tak ve správním soudnictví (a nebyly shledány nezákonnými), trvá podle stěžovatelky překážka věci rozhodnuté, která v řízení nebyla posuzována.

[28] Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, na které stěžovatelka v kasační stížnosti odkazovala a jehož závěrů se domáhala, plyne, že „[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které

*vydaní rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl“.* Jednou z otázek, kterou se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v tomto řízení zabýval bylo i posouzení, „[z]da je přípustné, aby správce daně pokračoval v řízení o dani a znovu o ní rozhodl poté, kdy byl jeho předchozí platební výměr v odvolacím řízení zrušen“. Toto posouzení, z něhož vzešel i shora citovaný závěr, však rozšířený senát činil na pozadí jiných skutkových okolností, a to v intencích řízení nalézacího.

[29] V nyní projednávané věci se však jedná o odlišnou procesní situaci, neboť rozhodnutím Generálního finančního ředitelství došlo k nařízení přezkumu původního odvolacího rozhodnutí žalovaného, který následně vydal přezkumné rozhodnutí. Byť stěžovatelka krajskému soudu vyčetla, že své závěry vystavěl na zákonnosti přezkumného řízení, právě tato skutečnost má na posouzení věci zásadní vliv. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020 – 31 (rovněž ve věci stěžovatelky); jádrem posouzení byla v tamní věci právě otázka zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumu. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že „nelze přehlédnout, že ani v případě nařízení přezkoumání rozhodnutí (a ani následně při samotném přezkumném řízení) není znovu rozhodováno přes překážku věci pravomocně rozhodnuté (tj. přes zrušení rozhodnutí a zastavení řízení). Naopak smyslem a cílem daných postupů je právě zákonné odstranění této překážky, tj. zrušení rozhodnutí znemožňujícího další postup ve věci (v tomto ohledu je aplikace dozorčích prostředků jedním ze zákonných způsobů umožňujících „obživnutí“ zrušených platebních výměrů ve smyslu stěžovatelem odkazovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 – 66)“. Nejvyšší správní soud tak v souladu s právním závěrem sedmého senátu dospěl k závěru, že překážka věci rozhodnuté není v nyní projednávané věci dána.

[30] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti odkazovala na rozhodnutí správních soudů, avšak bez bližší konkretizace jejich relevance na nyní projednávanou věc (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 – 66, ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Afs 132/2017 – 65, ze dne 10. 6. 2020, č. j. 8 Afs 172/2018 – 125, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017 – 116, a ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016 – 411). Nejvyšší správní soud k tomu pouze v obecné rovině uvádí, že tato rozhodnutí se týkala časové působnosti ustanovení § 124a daňového řádu, které však v posuzované věci nebylo aplikováno.

[31] Dále stěžovatelka namítala nezákonnost penále, kterou dovodila z existence přeplatku na jejím osobním daňovém účtu. S názorem krajského soudu, podle kterého nemohla být výše předepsaného penále předmětem přezkumu v řízení o žalobě, nesouhlasí, protože podle § 252 daňového řádu se úrok (penále podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) předepisuje, resp. sděluje, neboť se vzhledem k jeho konstrukci jeho výše mění každý den. Tento postup tak podle stěžovatelky není součástí nalézacího řízení.

[32] Nejvyšší správní soud považuje předně za nezbytné připomenout, že se nyní projednávaná věc týká zřízení zástavního práva podle § 170 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení „[s]právce 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. K ujednání dlužníka a věřitele podle občanského zákoníku, které vylučuje postoupení pohledávky jinému, se přitom nepřiblíží“.*

[33] Zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměrovacím řízení (případně v řízení exekučním, jde-li o stanovení exekučních nákladů), která navzdory její splatnosti nebyla plně uhrazena. Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je podobné daňové exekuci. V obou případech se jedná o další fázi daňového řízení navazující na vyměrovací řízení, jehož podmínkou je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměrovacím řízení. Obdobně zde platí to, co Nejvyšší správní soud judikoval k vykonávacímu řízení, a sice že „*je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.*“ (usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 – 75). V řízení exekučním (podobně v řízení zajišťovacím) může být následný soudní přezkum „*zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné ‘vybočení’ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS). V zajišťovacím řízení tak „*již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. K tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, neboť pouze na základě těchto opravných prostředků lze zpochybnit správnost a zákonnost platebního výměru“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012 – 44)“.**

[34] Z výše uvedeného plyne, že v soudním řízení, jehož předmětem je přezkum zákonnosti zajišťovacího řízení, lze napadat pouze existenci zajišťovaného rozhodnutí, jeho vykonatelnost, vhodnost zvoleného způsobu zajištění či prekluzi práva vybrat daň. Jinými slovy, ve fázi přezkumu zákonnosti zajišťovacího řízení již není prostor pro zpochybnění správnosti podkladových rozhodnutí. Úvahy krajského soudu jsou tedy v tomto směru správné. Jak podotknul žalovaný, stěžovatelka měla možnost napadnout platební výměry na penále odvoláním, což ostatně i učinila, a není tak důvod podrobovat přezkumu výši stanoveného penále v nyní projednávané věci.

[35] V souladu se shora citovanou judikaturou je však možno podrobit přezkumu další kasační námitku ohledně naplnění zákonných podmínek pro zřízení zástavního práva k vozidlu Ford Tranzit, RZ 1E7 0953. Žalovaný k prokázání vlastnického práva stěžovatelky k tomuto vozidlu doložil výpis z evidence vozidel, který dle jejího tvrzení vlastnické právo neosvědčuje. Krajský soud názor žalovaného potvrdil s tím, že neprokázala opak. Podle stěžovatelky tíží žalovaného ohledně prokázání vlastnictví vozidla důkazní břemeno podle § 92 daňového řádu, které nelze přenášet na stěžovatelku, přičemž požadavek na „*negativní důkaz*“ je podle jejího tvrzení nepřipustný.

[36] Stěžovatelka prostřednictvím této námitky sice vyjádřila nesouhlas se závěry krajského soudu, avšak neuvedla žádný konkrétní důvod tohoto nesouhlasu. Pokud jde



o neunesení důkazního břemena podle § 92 daňového řádu, Nejvyšší správní soud názor stěžovatelky nesdílí. Stěžovatelka v odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva namítla, že není vlastníkem vozidla Ford Transit, RZ 1E7 0953. Správce daně jí podle § 112 odst. 2 daňového řádu následně ohledně tohoto tvrzení vyzval k doložení důkazních prostředků. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala doložením písemnosti označené jako „*Výsledek vyhledávání dle SPZ vozidla*“ z internetových stránek České kanceláře pojistitelů, podle které není předmětné vozidlo ode dne 1. 3. 2005 pojištěno. Správce daně zároveň pořídil v rámci své vyhledávací činnosti výpis z rejstříku zástav vedeného Notářskou komorou České republiky. Stěžovatelka byla s provedeným dokazováním v tomto směru seznámena a žalovaný se následně k námitce tvrzeného nesplnění zákonných podmínek pro zřízení zástavního práva vyjádřil (odstavce [32] až [39] rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud v tomto postupu daňových orgánů neshledal pochybení. Stěžovatelka nemusela prokazovat v daňovém řízení negativní skutečnost, tj. že není vlastníkem předmětného vozidla. Postačilo, aby své tvrzení prokázala dokladem o existenci právního jednání, jímž vlastnické právo pozbyla. Správce daně vyzval stěžovatelku, aby předložila důkazní prostředky o tom, že „*předmět zástavy byl převeden na jinou osobu*“. Za situace, kdy toto své tvrzení nijak nedoložila, nelze žalovanému klást k tíži, že své důkazní břemeno neunesla. Daňové orgány naproti tomu vlastnictví tohoto vozidla prokázaly (údaji z evidence vozidel) a svůj závěr náležitě odůvodnily. Tato námitka tak není důvodná.

[37] Závěrem stěžovatelka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 250/2018 – 54 namítla, že správce daně měl v posuzované věci postupovat dle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu tak, že by „*zastavil exekuci z jiného důvodu*“, neboť v dané věci je podle stěžovatelky zcela nezpochybnitelné, že spotřební daň tvořící základ DPH, resp. sporného penále, byla v celém rozsahu zrušena; a to zčásti příslušným správcem daně a zčásti krajským soudem.

[38] Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě opět za nezbytné připomenout, že předmětem nyní projednávané věci je zřízení zástavního práva k movitým věcem podle § 170 odst. 1 daňového řádu. Podmínkou pro vydání platebních výměrů na penále byla existence pravomocně stanovené daně, kterou v nyní projednávané věci představuje pravomocně stanovená daň z přidané hodnoty (k tomu viz v podrobnostech odstavce [2] až [8] výše).

[39] Pokud se stěžovatelka v této souvislosti dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 250/2018 – 54, v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v řízení o návrhu na zastavení daňové exekuce dle § 181 odst. 2 daňového řádu lze úspěšně zpochybnit vykonatelný exekuční titul, což může vést k zastavení daňové exekuce. Obsah rozhodnutí přitom věcně rozčlenil na dva okruhy, první z nich se týkal přezkumu exekučního příkazu a druhý přezkumu rozhodnutí, jímž byl zamítnut návrh na zastavení daňové exekuce (stěžovatel v tamní věci napadl samostatnými žalobami jak exekuční příkaz nařizující exekuci prodejem věci movitých, tak rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce, byť tyto žaloby Krajský soud v Praze spojil ke společnému projednání, Nejvyšší správní soud se těmito okruhy zabýval zvlášť).

[40] V první části rozsudku, jež se týkala přezkumu exekučního příkazu, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*[s]oudní přezkum nemůže zpochybňovat souslednost a logickou*

*provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Námitkami proti exekučnímu příkazu nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (srov. rozsudek rozšířeného senátu čj. 2 Afs 81/2004 – 54).“ Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento závěr je zcela v souladu s výše formulovanými východisky (viz odstavec [33] výše).*

[41] Pokud jde o druhou část rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v něm uvedl, že „*okolnosti uváděné stěžovatelem mohou představovat důvody pro zastavení daňové exekuce a exekuční tituly i uložené povinnosti z nich plynoucí by měly být k námitce navrhovatele zkoumány. (...) V této souvislosti lze poukázat především na skutečnost uvedenou stěžovatelem, že exekucí je mj. vymáhána povinnost uhradit pokuty uložené 4 rozhodnutími o správním deliktu, jichž se měl stěžovatel dopustit uvedením nesprávných údajů o celním zařazení zboží v celních prohlášeních. Rozhodnutí, která však konstatovala to, že stěžovatel ve skutečnosti dovezl něco jiného, než deklaroval, byla pravomocně zrušena. (...) Žalovaný ani krajský soud se však výše uvedenými okolnostmi nezabývali, Nejvyšší správní soud nyní nemůže nabrázovat jejich činnost, neboť by stěžovateli odepřel právo, aby byla jeho věc posouzena více instancemi. Proto se nezabýval tím, zda důvody uváděné stěžovatelem skutečně představují „jiné důvody“ pro zastavení daňové exekuce ve smyslu § 181 odst. 2 písm. i) d. ř. a zda mělo být jeho návrhu vyhověno. Bylo na žalovaném, aby se namítanými důvody pro zastavení exekuce řádně zabýval a provedl v tomto směru nezbytné dokazování“ (podtržení doplněno). Nejvyšší správní soud dovodil, že v řízení o návrhu na zastavení daňové exekuce dle § 181 odst. 2 daňového řádu lze úspěšně zpochybnit vykonatelný exekuční titul, což může vést k zastavení daňové exekuce.*

[42] Skutkové okolnosti, ze kterých Nejvyšší správní soud při svém rozhodování vycházel, se však liší od skutkových okolností nyní projednávané věci. Osmý senát se totiž zabýval situací, kdy došlo ke zrušení rozhodnutí, kterým bylo konstatováno jednání naplňující znaky správního deliktu. V posuzované věci se však jedná o zřízení zástavního práva k zajištění stěžovatelkou neuhrazeného penále na dani z přidané hodnoty, přičemž samotné dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ani platební výměry na penále, nebyly shledány nezákonnými. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že v případě odkazovaného rozsudku je nezbytné považovat za relevantní jeho první část a zejména závěr citovaný v odstavci [40] výše. V nyní projednávané věci nepříslušelo daňovým orgánům posuzovat důvody podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu. Nejvyšší správní soud tak nemohl přisvědčit ani této námitce.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[44] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení, žalovaný byl ve věci úspěšný, náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. prosince 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu