



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráčky ve věci žalobkyně: **GREGOCAR, s. r. o.**, Vlkošská 279, Vracov, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 11. 5. 2022, čj. 17781/22/5100-41453-712735, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 6. 2024, čj. 62 Af 29/2022-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci jde o zástavní právo k zajištění nedoplatků na DPH. Soud dospívá k závěru, že v řízení o zřízení tohoto práva není prostor pro námitky zpochybňující správnost výše úroku předepsaného do evidence daní či postup správce daně při použití plateb na úhradu nedoplatků.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) rozhodl o zřízení zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví žalobkyně za účelem zajištění neuhrazené DPH, tehdy evidované v celkové výši přes 8,7 milionů Kč. Žalobkyně se odvolala k Odvolacímu finančnímu ředitelství (OFŘ), to však rozhodnutí správce daně potvrdilo.

[3] Proti rozhodnutí OFŘ se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně; i on její žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že námitky žalobkyně nemohou zpochybnit splnění zákonných

podmínek pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 170 odst. 1 daňového řádu (tedy existenci neuhrazené daně a určitého majetku daňového subjektu) a spíše směřují proti jiným postupům a rozhodnutím správce daně.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

2.1 Kasační stížnost

[4] Proti rozsudku krajského soudu se nyní žalobkyně (*stěžovatelka*) brání kasační stížností.

[5] Zdůrazňuje, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí podle § 170 odst. 2 daňového řádu obsahovat výši neuhrazené daně. Pokud tato náležitost buď zcela chybí, nebo je neuhrazená daň vymezena nesprávně (ať už co do výše, nebo skladby nedoplatků), jde o rozhodnutí nezákonné. Jakkoli předmětem přezkumu v zajišťovacím řízení není zákonnost a správnost stanovené daně, zástavní právo lze zákonně zřídit jen k zákonné výši dluhu. Je tedy na správci daně, aby v okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva uvedl správnou výši dluhu – a právě výši dluhu lze v tomto řízení zkoumat.

[6] Na tomto základě stěžovatelka tvrdí, že jí správce daně jednak předepsal úrok v nesprávné výši, jednak že nesprávně použil platby provedené společností GRE-CAR (která za stěžovatelku několikrát hradila daň) na nejstarší splatné pohledávky. Obě vady podle stěžovatelky znamenají, že v rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebyla správně vymezena neuhrazená daň.

[7] Jde-li o výši úroku, stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, podle kterého mohla proti vyrozumění správce daně o výši úroku uplatnit námitku podle § 251a odst. 4 daňového řádu – a pokud tohoto práva nevyužila, nebyly daňové orgány v řízení o zřízení zástavního práva oprávněny výši úroku přezkoumávat (naopak byly povinny vycházet ze stavu evidovaných nedoplatků). Podle stěžovatelky krajský soud pomíjí, že úrok vzniká ze zákona, pro jeho výši je rozhodující faktický stav a vyrozumění správce daně je jen deklaratorní. Přiznat úrok je povinností správce daně bez ohledu na to, zda o tom bylo formálně vydáno rozhodnutí. Pokud tedy stěžovatelka nesouhlasila s výší úroku, který jistě má vliv na výši neuhrazené daně (ta by pak byla nižší), mělo se OFŘ touto odvolací námitkou věcně zabývat i v řízení o zřízení zástavního práva.

[8] Co se týče plateb od jiné osoby, k těm společnost GRE-CAR vždy ve zprávě pro příjemce uvedla, jakou daňovou povinnost hradí (DPH za to které zdaňovací období). Právě takto označený nedoplatek tedy okamžikem připsání platby zanikl. Správce daně ale přijaté platby zaevidoval na nejstarší splatné nedoplatky. Nesprávně tak vede evidenci daní a v návaznosti na to daňové orgány v rozhodnutí o zřízení zástavního práva nesprávně vymezily nedoplatky.

[9] OFŘ i krajský soud zaměňují pojmy *daň*, *nedoplatek* a *daňová pohledávka*. Samotný pojem *daňová pohledávka* zákon nedefinuje. Ze znění § 152 odst. 1 daňového řádu lze však dovodit, že pro rozlišování celkové dlužné výše daně a jednotlivých daňových pohledávek není zákonná opora. Tam vyjmenované čtyři skupiny nedoplatků mohou tvořit až čtyři daňové

pokračování

pohledávky, které se však dále nečlení na dílčí pohledávky. V rozhodnutí o zřízení zástavního práva jsou tak vymezeny jen *složky* pohledávek, z nichž některé zanikly splněním. Dluh sice zůstal totožný (místo určité daňové povinnosti byla uhrazena jiná v totožné výši), ale pokud správce daně v rozhodnutí o zřízení zástavního práva vymezuje konkrétní složky daňové pohledávky určité skupiny [§ 152 odst. 1 písm. a) až d)], musí evidence správně odrážet platby přijaté od jiné osoby – neboli musí odpovídat tomu, která daňová povinnost či její část byla uhrazena, či nebyla. Výrok rozhodnutí o zřízení zástavního práva by byl stejný, ale lišila by se skladba jednotlivých nedoplatků.

[10] Výklad krajského soudu, podle kterého správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když zaevidoval platby od společnosti GRE-CAR na nejstarší splatnou složku nedoplatku, je formalistický. Daňový řád nelze vykládat odtrženě od právního okolí, např. institutů občanského práva. Podle § 1937 odst. 2 občanského zákoníku (který upravuje splnění dluhu za jiného) přechází pohledávka – tedy konkrétní nedoplatek, který byl jinou osobou řádně označen a uhrazen – na tuto osobu a zakládá jí nárok na úhradu vůči daňovému subjektu. Výklad krajského soudu znamená, že není možné určit pohledávku, kterou může jiná osoba vůči daňovému subjektu uplatnit (ani její příslušenství).

2.2 Vyjádření OFŘ

[11] OFŘ souhlasí s krajským soudem: námitka týkající se správnosti předepsané výše úroku se míjí s předmětem řízení o zřízení zástavního práva. Pro vznik zástavního práva je rozhodující existence pohledávky správce daně za stěžovatelkou. To ale neznamená, že OFŘ mělo pominout pravomocný správní akt (vyrozumění o výši úroku ze dne 8. 7. 2021), který má na výši pohledávky vliv a proti němuž se stěžovatelka nebránila námitkou. Úrok v předepsané výši se promítl na stěžovatelčin osobní daňový účet i do určení výše dlužné daně. Krajský soud proto správně uzavřel, že OFŘ bylo povinno vycházet z tohoto stavu evidovaných nedoplatků.

[12] Jde-li o platby od společnosti GRE-CAR, mohla při nich společnost (stejně jako sám daňový subjekt při platbě) určit jen to, na který osobní daňový účet platba směřuje. Další postup však podléhá zákonným pravidlům, a proto byly platby od GRE-CAR použity na úhradu nejstarších splatných pohledávek.

[13] OFŘ nakonec vysvětluje, proč je nesprávná stěžovatelčina argumentace o pouhých čtyřech daňových pohledávkách a proč se při platbách od jiné osoby neuplatní úprava občanského zákoníku.

3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 170 odst. 1 daňového řádu platí, že *správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně*. Jednou z podmínek pro zřízení zástavního práva tedy je existence neuhrazené daně.

[16] Stěžovatelka nepochybně, že nějaká neuhrazená daň existuje. Tvrdí však, že byla vymezena nesprávně, a to ze dvou důvodů:

- 1) Správce daně jí do evidence daní, ze které při vydání rozhodnutí vycházel, předepsal úrok v nesprávné výši (*měl být vyšší, takže neuhrazená daň je fakticky nižší*).
- 2) Platby od společnosti GRE-CAR, která za stěžovatelku několikrát hradila DPH, měl správce daně zaevidovat na nedoplatky, které tato společnost označila (*ty zanikly, takže byla částečně zajištěna už uhrazená daň*).

[17] NSS má stejně jako krajský soud za to, že ani jedna z těchto námitek nemůže zpochybnit splnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva a že obě směřují proti jiným postupům správce daně. V řízení o zřízení zástavního práva nemají daňové orgány přezkoumávat správnost výše dříve předepsaných úroků. Podle NSS nadto daňový subjekt nemůže v tomto řízení namítat ani to, že správce daně použil platby (ať už od daňového subjektu, či od jiné osoby) na úhradu jiných nedoplatek, než na které je prý použit měl.

[18] Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je svou povahou podobné daňové exekuci. V obou případech jde o další fázi daňového řízení navazující na vyměřovací řízení, jehož podmínkou je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení. Stejně jako v případě daňové exekuce proto platí, že v řízení o zřízení zástavního práva nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí, neboť k tomu slouží opravné prostředky směřující proti těmto rozhodnutím. V řízení o zřízení zástavního práva lze zpochybnovat jen:

- existenci zajišťovaného rozhodnutí;
- jeho vykonatelnost;
- vhodnost zvoleného způsobu zajištění; a
- prekluzi práva vybrat daň

(rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, čj. 9 Afs 93/2012-44, a tam citovaná judikatura).

[19] Nelze-li v řízení o zřízení zástavního práva napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí, nelze napadat ani jiné dřívější postupy správce daně (byť mohou mít vliv na výši zajišťované neuhrazené daně), k jejichž nápravě slouží jiné prostředky a proti kterým se lze samostatně bránit ve správním soudnictví. Takovým postupem je i předepsání úroku do evidence daní. Jde sice o faktický postup, ale daňový řád současně upravuje prostředek, jímž se daňový subjekt může domoci formálního rozhodnutí. Tím je námitka podle § 251a odst. 4, o níž je správce daně povinen vydat rozhodnutí; proti němu se pak lze bránit žalobou podle § 65 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, čj. 7 Afs 173/2022-27, bod 30).

[20] Jak přitom vyplývá ze správního spisu, v tomto případě jde o úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020) ve výši asi 531 tisíc Kč. Správce daně vyrozuměl stěžovatelku o předepsání úroku a poté jej použil na úhradu jejích nedoplatek na DPH (podle § 154 odst. 2 daňového řádu). Měla-li stěžovatelka za to, že úrok byl předepsán v nesprávné výši, mohla uplatnit námitku (ve vyrozumění o tom byla výslovně poučena). Tohoto práva však nevyužila. Správce daně

pokračování

a OFŘ tak v tomto řízení oprávněně vycházeli ze stavu evidovaných nedoplatků, do něhož se úrok v předepsané výši promítl.

[21] Je pravda, že úrok vzniká ze zákona. To zároveň znamená, že pokud daňový subjekt proti předepsání úroku neuplatní námitku, jeho právo na úrok ve správné výši tím nezaniká. Správce daně je povinen předepsat úrok ve správné výši, a pokud tak neučiní, může a musí své pochybení sám napravit (stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS, bod 16). Neznamená to však, že daňový subjekt může zpochybňovat správnost výše předepsaného úroku v pozdějších řízeních, jejichž předmět je jiný. Právě proto, že o vznik a výši úroku může být často spor (jak podotýká OFŘ), je správce daně povinen vyrozumět daňový subjekt o předepsání úroku a daňový subjekt je oprávněn uplatnit námitku. Pokud tento prostředek, který má sloužit právě k tomu, aby správce daně přezkoumal (mj.) správnost výše předepsaného úroku, daňový subjekt nevyužije, nemůže se takového přezkumu zprostředkovaně domoci například v řízení o zřízení zástavního práva. K tomu, aby správce daně přezkoumal výši předepsaného úroku, i když daňový subjekt včas neuplatnil námitku, slouží podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Tím by byl správce daně povinen se zabývat a proti jeho dalšímu postupu či nečinnosti by se dalo bránit zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s. (jak NSS nastínil v bodě 17 ve věci 2 Afs 234/2014).

[22] Ke stejnému závěru je třeba dospět i v případě další stěžovatelčiny námitky, podle níž správce daně nesprávně zaevidoval platby od společnosti GRE-CAR na nejstarší splatné pohledávky, a ne na nedoplatky, které tato společnost při platbách označila. Ze strany správce daně šlo o *úkon při placení daní*, proti kterému lze opět podat námitku (§ 159 daňového řádu). To stěžovatelka udělala. Správce daně však její námitku proti vyrozumění o výši nedoplatku, která se týkala mj. i nesprávného zaevidování plateb od GRE-CAR, zamítl (rozhodnutím ze dne 8. 11. 2021, na které OFŘ odkázalo ve svém rozhodnutí v této věci). Krajský soud sice její žalobu proti rozhodnutí o námitce odmítl jako nepřipustnou, neboť podle něj nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (usnesení ze dne 26. 11. 2024 čj. 29 Af 20/2022-60), NSS však jeho odmítavé usnesení zrušil. Většina stěžovatelčiných námitek proti vyrozumění o výši nedoplatku – včetně té, která se týkala plateb od jiné osoby – totiž směřovala proti chybné evidenci daní, což může představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2025, čj. 9 Afs 252/2024-35). Je tak zřejmé, že proti tomu, jak správce daně použil platby, se stěžovatelka může a má samostatně bránit (*a patrně stále brání, protože krajský soud v oné věci ještě znovu nerozhodl*) zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s.

[23] Ani tuto stěžovatelčinu námitku tak nebylo třeba věcně vypořádávat. OFŘ i krajský soud to však udělaly, a stěžovatelka se tak i v kasační stížnosti brání proti závěru, že správce daně postupoval správně, když platby od společnosti GRE-CAR použil na úhradu nejstarších nedoplatků (a že tak nezanikly ty nedoplatky, které tato společnost při platbách označila a které byly následně zajištěny zřízením zástavního práva). Proto i NSS stěžovatelce krátce věcně odpoví.

[24] Podle § 164 odst. 4 daňového řádu platí, že *správce daně přijme každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt*. Daňový řád současně vymezuje skupiny splatných daňových pohledávek (a tedy nedoplatků – viz § 153 odst. 2), například *nedoplatky na dani* či *nedoplatky na*

příslušenství, na které se má úhrada postupně použít (§ 152 odst. 1). V jednotlivých skupinách se úhrada použije *nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti* (§ 152 odst. 4). Daňový řád tedy jasně stanoví pořadí nedoplatků, na které se má platba – ať už od daňového subjektu, nebo od jiné osoby – použít. Daňový subjekt si vybírá jen druh daně, na kterou je platba určena (§ 164 odst. 1 daňového řádu). Nemůže ale požadovat, aby byla úhrada použita na konkrétní nedoplatky, a správce daně takovému požadavku ani nemůže vyhovět, protože pořadí je dáno přímo zákonem.

[25] Tento výklad nelze překonat ani pravidlem § 1937 odst. 2 občanského zákoníku, na který stěžovatelka odkazuje. Ten, zaprvé, platí v situaci, kdy za dlužníka plní věřiteli dluh jiná osoba *proto, že za dluh ručí nebo závazek jinak zajišťuje* (odst. 1). Společnost GRE-CAR ale – jak v kasační stížnosti uvádí sama stěžovatelka – hradila daň dobrovolně. Zadruhé, a především: při správě daní přednostně neplatí občanský zákoník, ale daňový řád. Ten výslovně upravuje pořadí nedoplatků, na něž se mají platby použít. Nad jeho jednoznačným zněním nemohou převládnout ani principy závazkového práva (jichž se stěžovatelka dovolává). Zde totiž pravidla určuje právo daňové. A jak správně uvádí OFŘ: správce daně je povinen přijmout platbu od jakékoli osoby a nemá posuzovat, z jakých důvodů ji tato osoba provádí. Nemusí jej tak ani zajímat, zda a jak se daňový subjekt s touto osobou vyrovná.

[26] Nakonec se NSS vyjádří i ke stěžovatelčině argumentaci, podle níž lze rozlišovat jen čtyři daňové pohledávky odpovídající skupinám podle § 152 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu, které se dále nečlení na jednotlivé pohledávky – jde prý jen o složky jednoho nedoplatku. Soudu není zřejmé, kam tato argumentace vlastně míří. Stěžovatelčin výklad nedává žádný smysl a naráží už na samotný text § 152 odst. 1. Ten vymezuje *skupiny splatných daňových pohledávek*. Každá skupina se logicky nějak člení. *Skupina pohledávek* se člení na jednotlivé *pohledávky*. Že se jedna skupina nerovná jedné splatné daňové pohledávce, a tedy jednomu nedoplatku, jasně vyplývá i z toho, že každou ze skupin výslovně tvoří *nedoplatky* (v množném čísle). Konečně je tu i § 152 odst. 4: ten stanoví, na které pohledávky v jednotlivých skupinách se úhrada daně použije *nejdříve*. Kdyby platilo, že se skupina nečlení na pohledávky, toto pravidlo by postrádalo význam.

[27] Stěžovatelka si nadto odporuje. Pokud zastává názor, že jedna skupina splatných pohledávek tvoří jedinou splatnou pohledávku, a tedy jediný *nedoplatek*, nemůže zároveň tvrdit, že správce daně měl platby od společnosti GRE-CAR zaevidovat na *nedoplatky*, které tato společnost označila. Ta totiž při platbách vždy označila konkrétní zdaňovací období, za které hradí DPH – což podporuje správný výklad, podle něž nedoplatky na DPH za jednotlivá zdaňovací období představují samostatné splatné daňové pohledávky, patřící do skupiny podle § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu (*a ne že všechny nedoplatky v této skupině tvoří jedinou pohledávku, jak mylně tvrdí stěžovatelka*).

4. Závěr a náklady řízení

[28] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšnému OFŘ nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. května 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu