



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **BS DEALER, a. s.**, se sídlem Motel GOLF START, Dostihová 520, Slušovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2009, č. j. 31 Ca 144/2008 - 27,

**t a k t o :**

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2009, č. j. 31 Ca 144/2008 – 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Brně usnesením ze dne 27. 5. 2009, č. j. 31 Ca 144/2008 - 27 odmítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 7. 7. 2008, č. j. 11460/08-1500-706611, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 22. 2. 2008, č. j. 53436/08/303942/8486, o zániku zástavního práva. Krajský soud v odůvodnění usnesení s poukazem na čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ust. § 65 a násl. s. ř. s. uvedl, že poskytovaná ochrana však není neomezená, neboť podle ust. § 68 písm. e) s. ř. s. se nelze žalobou domáhat ochrany proti rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno. Podle ust. § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Pojem rozhodnutí je přitom v ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. definován jako úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. V daném případě směřuje žaloba proti rozhodnutí o osvědčení zániku zástavního práva, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti tomuto rozhodnutí. K zániku zástavního práva může dojít přímo ze zákona, např. na základě ust. § 170 odst. 1 písm. a) o. z. zánikem zajištěné pohledávky. Tak tomu bylo také v projednávané věci, když ze shodných tvrzení stěžovatele i finančního ředitelství vyplývá, že zajištěná pohledávka zanikla. Okamžikem, kdy zajištěná pohledávka zaniká, zanikne ze zákona také zástavní právo tuto pohledávku zajišťující, přičemž následné rozhodnutí správce daně v jakémkoliv znění na této skutečnosti nemůže nic

změnit. K zániku zástavního práva tak dochází zcela nezávisle na rozhodovací činnosti správce daně, který svým rozhodnutím pouze následně deklaruje, že k zániku zástavního práva došlo. Tímto rozhodnutím se proto nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva nebo povinnosti. Uvedený úkon správního orgánu je tedy ve smyslu ust. § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučen ze soudního přezkoumání a z toho důvodu je žaloba podle ust. § 68 písm. e) s. ř. s. nepřijatelná.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost. V té uvedl, že žaloba pro neoprávněné zřízení zástavních práv a zrušení rozhodnutí finančního ředitelství doručená krajskému soudu 11. 8. 2008, byla rozdělena na 11 žalob. Tím se stala nesrozumitelnou pro stěžovatele, finanční ředitelství a také pro soud. Žaloby byly vytrženy z kontextu a nedávají ucelený přehled. Krajský soud nesprávně posoudil absenci soudně přezkoumatelného rozhodnutí, neboť přezkoumatelné rozhodnutí je rozhodnutí o zániku zástavního práva ze dne 22. 2. 2008, č. j. 53436/08/303942/8486. Stěžovatel namítá, že v tomto rozhodnutí má být deklarován datum zániku zástavního práva ke dni 3. 6. 1999 a nikoliv ke dni 8. 8. 2007. Jelikož dne 3. 6. 1999 existoval na účtu stěžovatele vůči finančnímu úřadu přeplatek, mělo zástavní právo zaniknout k tomuto dni. Stěžovatel může jen na základě uznání zániku ke dni vzniku uplatnit vzniklou škodu nebo dovést do konce úspěšnou žalobu a potom uplatnit námitku promlčení, která je předmětem rozdělených žalob. Krajský soud měl přerušit řízení ve věci dílčích žalob do rozhodnutí kompletní žaloby č. j. 31 Ca 114/2008 nebo dílčích žalob o zániku zástavních práv.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodů vymezených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) až d) s. ř. s. Nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení spatřuje v tom, že krajský soud nepřiznal ochranu ani žádný jiný prostředek, jak se bránit proti rozhodnutím finančního úřadu, která společně způsobila stav, ve kterém na jeho nemovitostech mnoho let vázla zástavní práva, ačkoli stěžovatel neměl žádný daňový nedoplatek. Zřízení těchto nezákonných zástavních práv způsobilo, že správce daně mohl započíst proti přeplatku stěžovatele i takové daňové nedoplatky, včetně penále, které by jinak byly již dávno promlčeny. V době zřízení zástavních práv existoval přeplatek, který zvysoka převyšoval nedoplatky, tudíž finanční úřad neměl právo zřízovat zástavní právo, a pokud ho zřídil, měl den zániku korespondovat se dnem vzniku, tj. u první zástavy dnem 3. 6. 1999, u druhé dnem 24. 3. 2000 a u třetí dnem 23. 1. 2002. Stěžovatel poukázala na to, že zánik zástavního práva působí ex tunc, od zaplacení pohledávky, nikoliv ex nunc od rozhodnutí, nebo dokonce od okamžiku, který si pro to zvolí správce daně. Vadu řízení podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spatřuje stěžovatel v tom, že ve většině žalob pocházejících z původní žaloby č. j. 31 Ca 114/2008 chybí jakékoliv přílohy. Krajský soud tak nevzal v potaz všechny skutečnosti a důkazy a jeho rozhodnutí není správné. Nepřezkoumatelnost ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá podle stěžovatele v tom, že krajský soud rozdělil původní žalobu na jednotlivé celky, které postrádají spojitost a bez popisu a příloh se vytrácí kontext žaloby. Žalobní petit byl rozdělen na dva výroky, kdy jeden výrok měl navazovat na druhý, proto nebylo správné rozdělit žalobu na více řízení. Kasační stížnost proto stěžovatel doplnil o rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva č. j. 117037/99/303940/41111 ze dne 3. 6. 1999, rozhodnutí o přeplatku č. j. 175810/07/303913/6126 ze dne 25. 7. 2007 a rozhodnutí o zániku zástavních práv č. j. 53436/08/303942/8486 ze dne 22. 2. 2008. Dále stěžovatel poukázal na to, že dnem 25. 4. 1996 vznikla společností BS Dealer, a. s. pohledávka vůči finančnímu úřadu z titulu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za období březen 1996 ve výši 5 588 350 Kč. Dne 3. 6. 1999 zřídil finanční úřad rozhodnutím č. j. 117037/99/303940/41111 zástavní právo k nemovitostem stěžovatele z titulu neuhrazených pohledávek ve výši 1 072 130 Kč. Dne 25. 7. 2007 bylo vydáno rozhodnutí o přeplatku, v němž jsou uvedeny úhrady splatných daní, včetně jejich úhrady ke dni vzniku daňové povinnosti. Dne 22. 2. 2008 pak finanční úřad

rozhodl o zániku zákonného zástavního práva. Proti uvedenému rozhodnutí o zániku zástavního práva se stěžovatel v zákonné lhůtě odvolal, neboť správce daně deklaroval zánik zástavního práva ke dni 8. 8. 2007, tj. ke dni úhrady posledního závazku, kterým je penále na daň z příjmů právnických osob za rok 1995, která byla uhrazena ke dni splatnosti, tj. 8. 8. 2002. Správce daně se dopustil nesprávného úředního postupu, neboť stěžovatel měl na osobním daňovém účtu dostatek prostředků k úhradě ještě před jejich splatností. Měl penále strhnout ke dni 8. 8. 2002, ne ke dni 8. 8. 2007, což je pět let po úhradě závazku, nebo neměl penále počítat vůbec, protože ještě před vyměřením pohledávky tyto prostředky na osobním daňovém účtu byly. Nikde není vyjádřeno, proč je počítáno penále, když stěžovatel měl přeplatek u finančního úřadu a proč nebylo hrazeno z uvedeného přeplatku v termínu úhrady daně z příjmů právnických osob, ke které se váže. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že směřuje-li kasační stížnost proti usnesení krajského soudu, kterým byl odmítnut návrh stěžovatele, přísluší Nejvyššímu správnímu soudu toliko přezkoumat, zda krajský soud postupoval v souladu se zákonem, odmítl-li návrh, aniž by se zabýval věcí meritorně. Namísto je tedy pouze důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Námitky týkající se zřízení zástavního práva, vlivu vydání rozhodnutí na běh promlčecí lhůty a použití přeplatků na úhradu promlčených daňových nedoplateků, chybějící přílohy z původní žaloby, vyloučení žaloby ve věci osvědčení zániku zástavního práva k samostatnému řízení nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu v tomto řízení posuzovat. Finanční ředitelství se proto vyjadřuje pouze k relevantnímu důvodu kasační stížnosti podle citovaného ustanovení. Podle názoru finančního ředitelství vyloučením žaloby proti rozhodnutí ze dne 7. 7. 2008 č. j. 11460/08-1500-706611, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 22. 2. 2008, č. j. 53436/08/303942/8486, kterým byl osvědčen zánik zástavního práva, nedošlo k vytržení této žaloby z kontextu a nestala se nesrozumitelnou. V tomto případě se jedná o rozhodnutí o zániku zástavního práva, v ostatních případech jsou rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí, jimiž bylo rozhodnuto o námitce promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek na dani z přidané hodnoty. Vyloučení žalob k samostatnému rozhodnutí tak bylo zcela na místě a je oprávněním předsedy senátu podle ust. § 39 odst. 2 s. ř. s. Rozhodnutí o odvolání proti zániku zástavního práva není samo o sobě způsobilé být samostatným předmětem soudního přezkumu. Finanční ředitelství se ztotožňuje s úvahami krajského soudu ohledně smyslu deklaratorního rozhodnutí o osvědčení zániku zástavního práva, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti tomuto rozhodnutí, kterým se nezakládají, nemění, neruší, ani závazně neurčují práva nebo povinnosti žalobě, která tedy nesplňují podmínky podle ust. § 65 odst. 1 odst. 2 s. ř. s., a proto nemůže dojít ke zkrácení práv stěžovatele ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V důsledku toho je žaloba v dané věci nepřipustná. Finanční ředitelství proto navrhlo kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud v první řadě zdůrazňuje, že jelikož jde o kasační stížnost proti usnesení o odmítnutí návrhu, je oprávněn věcně posoudit pouze ty stížní námitky, které se vztahují k posouzení zákonnosti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby. Námitky proti obsahu napadeného rozhodnutí finančního ředitelství či námitky s tím spojené není oprávněn meritorně zkoumat, a proto se jimi nezabýval. Přezkoumal tedy napadené usnesení v rozsahu, který provádí z úřední povinnosti podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. a v rozsahu stížních námitek subsumovatelných pod důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Těmito námitkami,

vypreparují-li se z poněkud komplikovaného a nepřehledného textu kasační stížnosti a jejího doplnění, je námitka nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení a námitka, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, dospěl-li k závěru, že rozhodnutí finančního ředitelství není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto je vyloučeno ze soudního přezkumu.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu, kterou dovozuje žalobce z toho, že krajský soud vyloučil napadená rozhodnutí k samostatnému projednání. Z této stížní námitky však není zřejmé, v čem konkrétně stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost. Tvrdí-li pouze, že žaloby tak postrádají spojitost, vytrácí se jejich kontext a staly se nepochopitelnými pro účastníky řízení i soud, k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podaná žaloba nebyla rozdělena na několik „dílčích žalob“ a je stále součástí spisu vedeného pod sp. zn. 31 Ca 144/2008. Ve věci stěžovatele došlo pouze k tomu, že jedno z jím napadených rozhodnutí bylo vyloučeno k samostatnému projednání. Tímto se ale žaloba nestala pro soud nesrozumitelnou, jak se stěžovatel domnívá. Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že „bez ohledu na to, zda by žalobou napadená rozhodnutí byla soudem přezkoumávána společně v jednom řízení, anebo odděleně ve dvou řízeních, je totiž v každém případě nezbytné posuzovat splnění procesních podmínek pro věcnou projednatelnost žaloby ve vztahu ke každému z napadených rozhodnutí samostatně. Je tedy nezbytné ve vztahu ke každému z nich zkoumat samostatně mj., zda se jedná o „rozhodnutí“ ve smyslu legislativní zkratky v § 65 odst. 1 s. ř. s.“ (viz rozsudek ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 69/2007 - 64, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). K obdobné námitce stěžovatele v jiné věci již dříve vyslovil Nejvyšší správní soud, že podmínky projednatelnosti žaloby proti rozhodnutí finančního ředitelství musí být splněny jak v případě společného projednání, tak v případě samostatného projednání žaloby stěžovatele. Nemůže se tedy v důsledku vyloučení rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zániku zástavního práva k samostatnému projednání nějakým způsobem vytrátit kontext či obsah žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 7 Afs 115/2009 - 55, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), neboť obsah žaloby zůstává stále stejný. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení krajského soudu proto není důvodná. I nad rámec stížní námitky je nutno konstatovat, že v odůvodnění usnesení krajského soudu jsou zcela srozumitelným způsobem popsány právní závěry, k nimž krajský soud dospěl a které ho vedly k odmítnutí žaloby.

Nosným důvodem napadeného usnesení je právní závěr, že rozhodnutí správce daně o zániku daňového zástavního práva zřízeného rozhodnutím správce daně není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto je ze soudního přezkumu vyloučeno s ohledem na ust. § 70 písm. a) a § 68 písm. e) s. ř. s.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně o zřízení správcovského zástavního práva podle ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků není vyloučeno ze soudního přezkumu. Shledal, že se jedná o rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a že přitom nejde o rozhodnutí předběžné povahy. Žádná ze zákonných výluk soudního přezkumu proto podle rozšířeného senátu není u rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva dána. Rozšířený senát také zdůraznil, že uvedené rozhodnutí je podstatným zásahem do právní sféry dotčené osoby, neboť je jím dotčeno její právo na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vlastníkovi věci, na níž bylo zřízeno zástavní právo, je sice umožněno věc užívat a požívat, dokonce může formálně s věcí i disponovat, ale prakticky je jeho dispoziční právo omezeno či vyloučeno, neboť cena zastavené věci se sníží o hodnotu daňové pohledávky zajištěné zástavním právem, a to případně až na nulu. Rovněž účinky zřízení zástavního práva na prodloužení promlčecí doby daňového nedoplatku ve smyslu ust. § 70 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků je podle rozšířeného senátu nutno považovat za zásah do právní sféry jednotlivce.

Uvedené závěry rozšířeného senátu mají podstatný vliv i na právní otázku rozhodnou pro posouzení zákonnosti napadeného usnesení. Správce daně rozhodnutím ze dne 22. 2. 2008, č. j. 53436/08/303942/8486, které stěžovatel napadl žalobou, vyslovil, že ve vztahu ke konkretizovaným nemovitostem stěžovatele správcovské zástavní právo k zajištění daňové pohledávky ve výši 1 072 130 Kč a jejího příslušenství, které bylo zřízeno rozhodnutím ze dne 3. 6. 1999, č. j. 117037/99/303940/4111, zaniklo dne 8. 8. 2007.

Podle ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, může správce daně k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství zřídit rozhodnutím zástavní právo. Ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle § 16. V ostatním platí ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu.

Citované ustanovení tedy správci daně výslovně svěřuje pravomoc zřídit zástavní právo k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství, přičemž obsah práv a povinností vyplývajících z takto zřízeného zástavního práva se řídí příslušnými ustanoveními občanského zákoníku. Zákonodárce tak umožnil správnímu orgánu, aby svým rozhodnutím zatížil určitým způsobem majetek soukromé osoby za zákonem vymezeným účelem, a tedy aby zasáhl do právní sféry této osoby, a podstatným a citelným způsobem. I když je stanovena pravomoc správce daně zřizovat zástavní právo, není stanovena jeho pravomoc je zrušovat. Zánik zástavního práva se řídí, stejně jako další práva a povinnosti dotčených osob, občanským zákoníkem v tom rozsahu, v jakém to povaha daňového práva jako práva veřejného nevyklučuje. Takto je např. vyloučen smluvní zánik zástavního práva podle ust. § 170 odst. 1 písm. f) o. z., neboť správce daně nemá jako orgán veřejné moci zákonem svěřenou pravomoc takovou smlouvu se zástavním dlužníkem uzavřít. U zástavního práva zřízeného správcem daně připadají v úvahu dva důvody jeho zániku. Jednak zánik zajištěné pohledávky podle ust. § 170 odst. 1 písm. a) o. z., jednak zánik zástavy podle písm. b) citovaného ustanovení. Nastanou-li zákonem předvídané skutečnosti, např. zaplacení daňové pohledávky, a tedy zánik zajištěné pohledávky, zaniká zástavní právo bez dalšího ze zákona. Není k tomu třeba žádného konstitutivního aktu správního nebo jiného orgánu. Uvedená pravidla platí i pro zástavní právo zřízené k nemovitostem stěžovatele v roce 1999, tedy před účinností výše zmíněné soukromoprávní úpravy zástavního práva, neboť podle čl. V bodu 1. zákona č. 367/2000 Sb., kterým se s účinností od 1. 1. 2001 mění zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, platí, že „zástavní práva, jejichž rozsah byl vymezen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadní právní úpravy i po dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Uspokojení ze zástavy se však řídí tímto zákonem.“

Pokud tedy správce daně vydal v roce 2008 akt, jehož obsahem bylo vyslovení, že k určitému dni jím zřízené zástavní právo zaniklo, nemohlo jít o rozhodnutí konstitutivní, nýbrž buď o rozhodnutí deklaratorní, anebo o potvrzení či osvědčení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu má z uvedených alternativ předmětný akt správce daně povahu deklaratorního rozhodnutí. Od osvědčení či potvrzení se deklaratorní rozhodnutí podle doktríny správního práva liší tím, že skutečnosti, jež jsou v něm deklarovány, nejsou, na rozdíl od skutečností osvědčovaných či potvrzovaných osvědčením či potvrzením, jednoznačné, nesporné a zřejmé. „Na rozdíl od deklaratorního správního aktu se osvědčení vydává v případech, kdy není třeba autoritativního zjištění (kdy není o věci pochybnost nebo spor a kdy není zapotřebí ani jinak použít správního uvážení nebo vyložit neurčitý pojem – osvědčují se skutečnosti úředně zřejmé, zpravidla z vnitřních zdrojů vykonavatele veřejné správy, který osvědčení vydává).“ (viz Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, s. 267, marg. č. 301). Judikatura Nejvyššího správního soudu toto doktrinní rozlišení poněkud

zjemňuje, dodává-li, že „teoretickou úvahu, že osvědčení se vydává tam, kde o věci není sporu, nelze absolutizovat, a spíše je namístě ji vykládat tak, že jde o věci, o něž by nemělo být sporu, nebo o věci, o kterých zpravidla nemůže být sporu; v opačném případě by totiž § 79 odst. 1 s. ř. s. v části, v níž umožňuje brojit proti nevydání osvědčení, postrádal smysl. Důraz je naopak zapotřebí položit na to, že osvědčení je úředním potvrzení skutečností, které jsou v něm uvedeny“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Ans 8/2005-165, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) a publikovaný pod č. 981/2006 Sb. NSS). Znakem deklaratorního rozhodnutí nicméně nepochybně, i s ohledem na citovanou judikaturu, je, že se v něm právně kvalifikují a klasifikují často skutkově velmi sporné skutečnosti, třeba takové, u nichž je sporné, zda, a příp. kdy a za jakých podmínek, k nim došlo, či naopak nedošlo. Tak je tomu i u skutkových okolností rozhodných ve věci stěžovatele. V jeho případě je mezi ním a správcem daně sporný den zániku zástavního práva, neboť je sporný den zániku daňové pohledávky. Tato skutečnost má pak pro stěžovatele i správce daně zásadní význam pro posouzení případné existence jiných nedoplatků či přeplatků na dani a pro posouzení výše příslušenství, které s tím může být spojeno. Již jen proto, že skutečnost, že zástavní právo zaniklo, a případně kdy se tak stalo, není typově jednoduchou skutečností, o níž zpravidla nebude či nemůže být sporu, nelze rozhodnutí o zániku zástavního práva zřízeného správcem daně považovat za osvědčení. Deklaratorní rozhodnutí jsou s ohledem na dikci ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., která pod legislativní zkratku „rozhodnutí“ řadí i ty úkony, které závazně určují práva nebo povinnosti osob, zásadně soudně přezkoumatelná. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 18. 4. 2007, č. j. 8 As 29/2005 - 71, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) vyslovil, že „rozhodnutí, jímž se autoritativně určuje, že tu právo nebo povinnost je nebo není (rozhodnutí deklaratorní), není pojmově vyloučeno z přezkumu soudem ve správním soudnictví“. Nutno zdůraznit, že ač to z ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, správce daně má pravomoc vydávat deklaratorní rozhodnutí o zániku zřízeného zástavního práva. Při vymezení pravomocí správních orgánů je nutno striktně trvat na ústavním požadavku, aby byly dostatečně určité a jasně stanoveny zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Znamená to, že taková pravomoc musí být zásadně výslovně v zákoně zakotvena, a to s patřičnou mírou konkrétnosti a určitosti, aby bylo již ze samotné dikce zákona ve všech podstatných rysech zřejmé, jakým způsobem a za jakých podmínek může orgán veřejné moci jednat a svým jednáním zasahovat do právní sféry soukromých osob. Výjimky z uvedeného pravidla platí pouze pro tzv. „implicitní pravomoci“, tedy pravomoci, které sice výše uvedeným způsobem nejsou zakotveny, avšak které jsou nezbytně třeba k řádnému uplatňování jiných, ústavně předepsaným způsobem zakotvených pravomocí, bez jejichž existence by jiné pravomoci nemohly být řádně uplatňovány, a které jsou obsahově vymezeny tak, že se striktně drží ústavně legitimního účelu, k jehož realizaci jsou uplatňovány a který je shodný či úzce spojený s účelem oněch jiných pravomocí, a pouze tím nejšetrnějším rozumně dosažitelným způsobem zasahují do právní sféry soukromých osob.

Případem „implicitní pravomoci“ je i pravomoc vydávat deklaratorní rozhodnutí o zániku zástavního práva, která není výslovně správci daně přiznána ani v ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků, ani v jiném zákonném ustanovení. Potřeba, aby uvedená pravomoc správce daně existovala, vyplývá především z explicitně zakotvené pravomoci správce daně takové zástavní právo zřizovat ve spojení s povahou zástavního práva, jeho obsahem a způsobem, jakým zástavní právo zaniká a jakým se právně relevantní skutečnosti o zástavním právu zaznamenávají do veřejných evidencí o vlastnických a jiných právech k nemovitostem. Skutečnost, že správce daně zřizuje zástavní právo, ale že toto právo zaniká *ex lege* nastanou-li určité právně relevantní skutečnosti, vytváří nikoli malou míru právní nejistoty, zejména o tom, zda, od kdy a ve vztahu k jakým nemovitostem správním rozhodnutím zřízené zástavní právo zaniklo. Uvedená právní nejistota má pro toho, jehož nemovitost byla zástavním právem zatížena, i pro případné třetí osoby, které by ve vztahu k zmíněné nemovitosti měly zájem činit určité úkony (např. koupit ji,

nechat ji ve svůj prospěch zastavit, zhodnotit ji, pronajmout si ji atd.), závažné negativní důsledky. V právním státě (čl. 1 Ústavy) je proto žádoucí, aby systém informací o nemovitostech tuto míru právní nejistoty v patřičné míře snižoval, neboť uvedený systém plní svoji funkci jen tehdy, jsou-li informace v něm obsažené dostatečně přesné, spolehlivé a aktuální. Systém zápisu práv k nemovitostem do katastru nemovitostí je však v České republice založen zásadně na tom, že katastrální úřad vklad či výmaz práv zatěžujících nemovitost nebo jejich záznam (ve věci stěžovatele jde o záznam ze zákona nastalého zániku zástavního práva zřízeného rozhodnutím státního orgánu) zásadně podmiňuje existencí listin, z nichž rozhodné skutečnosti o tomto vzniku či zániku práva vyplývají, a předložením takových listin tomuto úřadu [viz § 7 odst. 1 zákona č. 265/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon č. 265/1992 Sb.“)]. Absence listiny vydané státním orgánem ohledně zániku zástavního práva by proceduru záznamu o tom, že zástavní právo zaniklo, komplikovala.

Vedle dovození implicitní pravomoci správce daně by se nabízela pouze alternativa, že zánik zástavního práva by byl autoritativně konstatován rozsudkem soudu vydaným podle ust. § 80 písm. c) o. s. ř. Tato alternativa však neodpovídá povaze práv, o něž se jedná. Pravomoc soudů v této věci nevyplývá z ust. § 7 odst. 1 o. s. ř., podle něhož v občanském soudním řízení projednávají a rozhodují soudy spory a jiné právní věci, které vyplývají z občanskoprávních, pracovních, rodinných a obchodních vztahů, pokud je podle zákona neprojednávají a nerozhodují o nich jiné orgány, neboť zástavní právo zřízené správcem daně má veřejnoprávní povahu – zajišťuje veřejnoprávní daňovou pohledávku a je zřizováno správcem daně v řízení souvisejícím s řízením o této pohledávce. Pravidly práva občanského se řídí pouze jeho předmět a obsah. Výslovná pravomoc soudů k rozhodování v jiných věcech, než které vyplývají z občanskoprávních, pracovních, rodinných a obchodních vztahů, která by mohla zakládat pravomoc soudu podle ust. § 7 odst. 3 o. s. ř., však zákonem o správě daní a poplatků, zákonem č. 265/1992 Sb. či jiným zákonem není soudům svěřena.

Dovození implicitní pravomoci správce daně k vydání deklaratorního rozhodnutí o zániku zástavního práva je proto za daných okolností oprávněné, neboť je nezbytné k řádnému a základní práva soukromých osob chránícímu uplatňování pravomoci zákonem správcem daně výslovně stanovené, a sice rozhodování o zřízení zástavního práva. Bez účinného mechanismu, jímž bude autoritativně a tak, aby se to projevilo v příslušných veřejných evidencích práv k nemovitostem, shledáno, že uvedená správním rozhodnutím zřízená zástavní práva také ze zákonem stanovených důvodů zanikla, nelze izolované uplatňování pravomoci zřizovat zástavní práva vůbec připustit. Dovození implicitní pravomoci tedy v daném případě nesměruje ke zřízení zákonem nepředvídané pravomoci státního orgánu, nýbrž k tomu, aby jiná, zákonem výslovně předvídaná pravomoc státního orgánu, mohla být vykonávána tak, aby sledovala účel, kvůli němuž byla danému orgánu vůbec svěřena, a aby byla vykonávána způsobem v maximální rozumné míře šetřícím ústavně zaručená práva soukromých osob, v daném případě konkrétně jejich právní jistotu ve vztahu k právům týkajícím se nemovitostí. Navíc dovození implicitní pravomoci zajišťuje i účinnou soudní kontrolu jejího uplatnění, neboť „produkt“ uplatnění této pravomoci, tedy rozhodnutí správce daně o zániku zástavního práva, může být přezkoumán ve správním soudnictví v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Napadené rozhodnutí o zániku zástavního práva je tedy svojí povahou rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jedná o rozhodnutí správce daně ve smyslu ust. § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterým se autoritativně určuje, že od určitého dne přestalo existovat zástavní právo zatěžující nemovitosti stěžovatele. Je proto soudem přezkoumatelné v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Uvedené rozhodnutí není, a to ze stejných důvodů jako rozhodnutí o zřízení zástavního práva, rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu ust. § 70 písm. b) s. ř. s. Ve shodě s právním názorem vysloveným v citovaném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, by nutnou, ne však ještě dostačující podmínkou pro to, aby rozhodnutí o zániku správcovského zástavního práva mohlo být předběžné povahy, bylo, aby jeho vydání předcházelo rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok a jež podléhá soudnímu přezkumu. Žádné takové konečné rozhodnutí, následující po rozhodnutí o zániku zástavního práva, však již správcem daně, a ani jiným orgánem, vydáváno není, a proto již jen z tohoto důvodu se u rozhodnutí o zániku zástavního práva nemůže jednat o rozhodnutí předběžné povahy. Ani tento důvod vyluky ze soudního přezkumu proto není dán.

Nejvyšší správní soud proto usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm se krajský soud bude žalobou věcně zabývat, pokud neshledá jiné důvody, které v dosavadním řízení zatím nevyšly najevo nebyly soudy řešeny. Nejvyšší správní soud podotýká, že předmětem soudního přezkumu v této věci může být pouze zákonost napadeného rozhodnutí, a tedy splnění zákonných podmínek pro konkrétní podobu jeho výroku, čítaje v to i tu jeho část, jež se týká data zániku zástavního práva, nikoli však již zákonost rozhodnutí jemu předcházejících, zejména rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Předmětem soudního přezkumu v řízení o této žalobě tedy nemohou být skutkové a právní otázky spojené se vznikem zástavního práva, neboť ty mohly být přezkoumány v soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nýbrž pouze skutkové a právní otázky spojené s jeho zánikem.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. listopadu 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu