



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrda a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **R. Š.**, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 10. 2020, č. j. 31 Af 49/2018 – 75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 10. 2020, č. j. 31 Af 49/2018 – 75, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, č. j. 33829/18/5100–41453–711866, týkajícím se zřízení zástavního práva k movitým a nemovitým věcem spadajícím do společného jmění manželů žalobkyně a P. Š. (dále také „daňový dlužník“).

[2] Ze správního spisu vyplynulo, že rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422352/13/2701–25200–608353 (dále jen „rozhodnutí A“), bylo ve věci zajištění daně neuhrazené P. Š. dle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zřízeno zástavní právo k nemovitostem v katastrálním území P. a v katastrálním území L. Rozhodnutím správce daně ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422395/13/2701–25200–608353 (dále též „rozhodnutí B“), bylo zřízeno zástavní právo k nemovitostem v katastrálním území L. n.

P. Rozhodnutím správce daně ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422397/13/2701-25200-608353 (dále též „rozhodnutí C“), bylo zřízeno zástavní právo k nemovitostem v katastrálním území O. P. Všechna tato rozhodnutí byla dne 2. 4. 2013 doručena daňovému dlužníkovi i příslušnému katastrálnímu úřadu, pouze rozhodnutí B bylo do datové schránky příslušného katastrálního úřadu sice dodáno rovněž dne 2. 4. 2013, ale doručeno bylo o den později.

[3] Rozhodnutím správce daně ze dne 11. 4. 2013, č. j. 424787/13/2701-25200-608353 (dále též „rozhodnutí D“), bylo zřízeno zástavní právo k obchodnímu podílu P. Š. v obchodní společnosti; daňovému dlužníkovi i Městskému soudu v Praze jako příslušnému rejstříkovému soudu bylo rozhodnutí doručeno dne 12. 4. 2013. Rozhodnutím správce daně ze dne 11. 4. 2013, č. j. 424819/13/2701-25200-608353 (dále též „rozhodnutí E“), bylo zřízeno zástavní právo k movitým věcem – zde specifikovaným vozidlům, které bylo doručeno dne 12. 4. 2013 daňovému dlužníkovi.

[4] Rozhodnutím správce daně ze dne 12. 3. 2014, č. j. 384934/14/2701-25200-608353 (dále též „rozhodnutí F“), bylo zřízeno zástavní právo k totožným nemovitostem jako v rozhodnutí B. Katastrálnímu úřadu i daňovému dlužníkovi bylo rozhodnutí doručeno dne 13. 3. 2014.

[5] Exekučními příkazy správce daně ze dne 4. 7. 2016, č. j. 1376549/16/2701-80541-602902, č. j. 1377065/16/2701-80541-602902, č. j. 1377200/16/2701-80541-602902 a č. j. 1377243/16/2701-80541-602902, byla nařízena daňová exekuce prodejem nemovitých věcí. Exekuce se měla týkat nemovitostí zastavených rozhodnutími A, B, C a F.

[6] Žalobkyni jako manželce daňového dlužníka byla rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručena, neboť se dotýkala majetku spadajícího do společného jmění manželů, avšak až dne 4. 11. 2016. Žalobkyně proti těmto rozhodnutím podala dne 2. 12. 2016 odvolání, které žalovaný výše uvedeným rozhodnutím zamítl a odvoláním napadená rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva potvrdil.

[7] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud z § 170 daňového řádu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76 (dále také „věc zástavního práva VIKTORIAGRUPPE“; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), dovodil, že žalobní námitka, podle níž byla rozhodnutí o zřízení zástavního práva vůči žalobkyni účinná a pravomocná až jejich doručením, tedy k datu 4. 11. 2016, není důvodná. V souladu s § 170 odst. 4 daňového řádu a uvedeným rozsudkem vzniklo zástavní právo k nemovitým věcem a obchodnímu podílu evidovaným ve veřejných registrech doručením rozhodnutí o jeho zřízení příslušnému veřejnému registru. Ze správního spisu přitom nepochybně vyplynulo, že k tomuto doručení došlo dne 2. 4. 2013 (rozhodnutí A, B a C) a 13. 3. 2014 (rozhodnutí F), kdy bylo rozhodnutí dodáno do datové schránky příslušného katastrálního úřadu, a dále doručením rozhodnutí obchodnímu rejstříku, resp. příslušnému rejstříkovému soudu dne 12. 4. 2013 (rozhodnutí D). Dále byla předmětem zástavy tři vozidla, tedy movité věci (rozhodnutí E), k nimž vzniklo zástavní právo až doručením předmětného rozhodnutí druhému z manželů, tedy k datu 4. 11. 2016. Žalobkyně však nemá v odvolacím řízení proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva obdobné procesní

pokračování

postavení jako daňový dlužník, respektive jako daňový subjekt v nalézacím řízení. Takové postavení by dle krajského soudu žalobkyně nezískala ani v případě dřívějšího doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[8] Krajský soud dále uvedl, že ve fázi zajištění daně již není dán zákonný prostor pro zpochybňování jednotlivých kroků správce daně v nalézacím řízení. Žalobkyně nemá v odvolacím řízení proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva procesní postavení jako daňový subjekt v nalézacím řízení. Nemůže tedy zasahovat do vyměřovacího řízení o stanovení daňové povinnosti, které je již pravomocně ukončeno. Postavení příjemce rozhodnutí získala žalobkyně až v okamžiku doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, tedy ve fázi placení daní.

[9] Krajský soud dále konstatoval, že nebyly shledány nesprávnosti vedení evidence daní při použití přeplatku na úhradu daňových nedoplatků manžela žalobkyně, jak namítala žalobkyně, neboť všechna rozhodnutí o poukázání daňového bonusu byla vydána až dne 4. 3. 2009, kdy mohlo dojít k vlastnímu převedení daných přeplatků na dani na úhradu nedoplatku. Zákonem není stanovena lhůta, ve které by měl správce daně přeplatky na dani pravidelně na nedoplatky započítávat.

[10] Krajský soud rovněž uvedl, že zákonná lhůta pro vymáhání daňového nedoplatku neuplynula. Nejstarší nedoplatek na dani byl splatný ke dni 31. 3. 2008, takže šestiletá lhůta pro placení daně by uplynula k datu 31. 3. 2014. Běh této lhůty byl však přerušen dne 2. 4. 2013 zřízením zástavního práva. K následnému přerušení pak došlo k 4. 7. 2016, a to zahájením exekučního řízení. Soud tudíž uzavřel, že lhůta pro placení daně uplyne ve smyslu § 160 odst. 2 a 3 daňového řádu k datu 4. 7. 2022.

II.

Obsah kasační stížnosti

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá neúčinnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva. K tomu uvedla, že z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2012, č. j. 45 Af 11/2012 - 21, publ. pod č. 2787/2016 Sb. NSS, plyne, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce. Daňový řád přiznává manželu dlužníka ohledně daňové exekuce společného jmění stejné postavení, jaké má dlužník, a proto měla mít i stěžovatelka účinnou možnost obrany proti jednání správce daně. Ta jí však byla odňata, jelikož jí byla rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručena až dne 4. 11. 2016, tedy po vydání exekučních příkazů, kterými správce daně nařídil prodej zastavených nemovitých věcí k vymožení daňového nedoplatku jejího manžela. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva se stala vůči stěžovatelce dle jejího názoru účinná až jejich doručením dne 4. 11. 2016. Odkaz krajského soudu na výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76, je nepřipadný, jelikož se týkal zastavení majetku právnické osoby, nikoliv majetku náležícího do společného jmění. O tomto rozsudku navíc dle stěžovatelky nelze hovořit jako o judikátu, jelikož se jedná o pouhou „skutkovku“. Nelze ho považovat za ustálenou judikaturu a rozsudek ani nebyl nikde publikován.

[13] Stěžovatelka v žalobě poukazovala na to, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahovala neexistující daňové nedoplatky ohledně zdaňovacích období let 2003 a 2004. Daňová povinnost byla proto dle stěžovatelky stanovena v rozporu se zákonem. Tuto argumentaci krajský soud vůbec neposuzoval a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že ve fázi zajištění daní není prostor pro zpochybnění kroků správce daně učiněných v nalézacím řízení. Zastavením majetku, který patří do společného jmění manželů, je tak zásadním způsobem zasahováno do vlastnického práva stěžovatelky, že musí být připuštěna možnost účinné obrany proti jednání správce daně. Než bylo stěžovatelce doručeno rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nebyla seznámena s podstatou věci a nemohla se tak účinně bránit. Možnosti bránit své zájmy a vlastnické právo nemůže být zbavena jen proto, že nebyla účastníkem nalézacího řízení.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajského soudu, který jako nedůvodnou označil námitku nesprávnosti vedení evidence daní při použití přeplatku na úhradu daňových nedoplatků. V evidenci daně z příjmů fyzických osob byla ke dni 3. 3. 2009 správcem daně evidována částka nedoplatku ve výši 1 124 263 Kč a po převedení 14 025 Kč správcem daně vyčíslil nedoplatek na stejné dani ke dni 4. 3. 2009 ve stejné výši, tedy 1 124 263 Kč, jako by nikdy nedošlo k převodu přeplatku. Je tedy zřejmé, že evidence daní nebyla správcem daně vedena v souladu se zákonem. Daňové řízení je ovládáno zásadou rychlosti řízení, proto stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, který uvedl, že správce daně není limitován žádnou lhůtou, ve které by měly být přeplatky na dani započítány na daňové nedoplatky. Správce daně minimálně v případě vrácení přeplatků za rok 2008 nepostupoval řádně a neřešil je z úřední povinnosti, ale teprve na základě žádosti daňového subjektu dne 4. 3. 2009.

[16] Podle stěžovatelky nelze rovněž souhlasit s názorem krajského soudu, dle kterého byl běh lhůty pro placení daně přerušen ve smyslu § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu zřízením zástavního práva. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebyla stěžovatelce doručena dříve než dne 4. 11. 2016, do té doby tak nedošlo k jejich řádnému vydání ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí, které nebylo vydáno a nebylo účinné, nemůže mít za následek přerušení běhu lhůty pro placení daně. Dle nálezů Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, je pro běh prekluzivní lhůty rozhodný okamžik, kdy byl daňový subjekt o úkonu zpraven. Rozhodným okamžikem je tak den 4. 11. 2016. Předtím však již došlo k uplynutí šestileté lhůty pro placení daně. K prekluzi práva vymáhat daň proto došlo ke dni 31. 3. 2014, neboť rozhodnutí o zřízení zástavního práva nemohla mít ke dni 2. 4. 2013 žádné účinky. Rovněž zahájení exekučního řízení dne 4. 7. 2016 nemá žádný vliv na přerušení běhu lhůty. Jednak jednou prekludovanou lhůtu nelze prodloužit, jednak nebyla řádně vydána rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

III.

Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti rozlišil, pokud jde o tvrzenou neúčinnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva, mezi účinností rozhodnutí a zřízením zástavního práva. V případě zřízení zástavního práva se jedná o samostatnou, odlišně konstruovanou kategorii, neboť správcovské zástavní právo vzniká již doručením

pokračování

rozhodnutí příslušnému veřejnému registru. Jedná se tak o odchylku od standardního smluvního zástavního práva upraveného v občanském zákoníku. Žalovaný dále poznamenal, že do 31. 12. 2000 toto zástavní právo vznikalo ze zákona, v tomto ohledu proto došlo k posunu *in favorem* daňových subjektů. V případě věci nepodléhající evidenci ve veřejném registru dochází k jeho zřízení doručením rozhodnutí všem adresátům.

[18] Dle žalovaného nelze dospět k závěru, že by stěžovatelka neměla možnost efektivní obrany. O tom dle něj svědčí skutečnost, že podala jak odvolání, tak i správní žalobu. Správce daně tedy doručil stěžovatelce rozhodnutí o zřízení zástavního práva, v rámci něhož ji také poučil o možnosti podání odvolání, čímž jí prostřednictvím poučovací zásady poskytl možnost účinné obrany, a stěžovatelka tak nebyla zkrácena na svých právech. Jiná situace by byla, pokud by stěžovatelce náleželo právo, aby jí byl správcem daně ustanoven zástupce ve smyslu § 26 odst. 1 daňového řádu, avšak taková situace nenastala.

[19] Pokud jde o evidenci nedoplatků daňového dlužníka, která dle stěžovatelky byla chybně vedena, žalovaný upozornil na to, že námitky týkající se nalézací roviny daňového řízení v platební rovině nemají místo. Současně takové námitky dle žalovaného stěžovatelce ani nepřísluší, neboť se stala osobou zúčastněnou na správě daní, avšak až pro fázi platební, nikoliv nalézací.

[20] K běhu lhůty pro placení daní žalovaný uvedl, že ke vzniku zástavního práva dle § 170 odst. 4 daňového řádu došlo, a proto nastaly účinky, které s jeho vznikem daňový řád spojuje. Dle § 160 odst. 6 daňového řádu, je-li daň zajištěna zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vymáhat daň uplynutím 30 let po tomto zápisu. Pro účely tohoto rozhodnutí tak není dle žalovaného rozhodující, zda byla rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva doručena stěžovatelce jako manželce daňového dlužníka. Žalovaný dále dodal, že si je vědom chyby v rozsudku krajského soudu, který měl nesprávně považovat zřízení správcovského zástavního práva za úkon dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu, ačkoli běh prekluzivní lhůty pro placení daně se v tomto případě řídí § 160 odst. 6 daňového řádu. Dle žalovaného se však nejedná o podstatnou vadu, která by zakládala důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobným případem shodných účastníků týkajícím se správcovského zástavního práva k nemovitostem ve společném jmění manželů

Š. se již zabýval ve svém nedávném rozsudku ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8 Afs 73/2019 – 84, přičemž rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 2. 4. 2013 bylo stěžovatelce doručeno v uvedené věci také až dne 4. 11. 2016. I vzhledem k tomu, že rozhodnutí krajského soudu i podání stěžovatelky v obou věcech jsou skoro totožná, neshledal Nejvyšší správní soud v nynějším případě důvod se od svého právního názoru zaujatého v uvedeném rozsudku odchýlit.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tj. že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přitom vycházel z výše zmíněného rozsudku ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8 Afs 73/2019 – 84, neboť v něm stěžovatelka uvedla totožnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která měla spočívat v tom, že krajský soud nijak nereagoval na námitky neexistence daňových nedoplatků ohledně zdaňovacích období let 2003 a 2004.

[25] Nejvyšší správní soud obdobně jako ve věci sp. zn. 8 Afs 73/2019 dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. V bodech 26 a 27 napadeného rozsudku krajský soud vysvětlil, že ve fázi zajištění daně již není možné zasahovat do vyměřovacího řízení. Tím krajský soud reagoval na námitku, dle které zůstatky nedoplatků vycházejí z nesprávně vypočtených platebních výměrů z roku 2003 a 2004. Nejvyšší správní soud k tomu i v nyní posuzované věci dodává, že stěžovatelka v žalobě nekoncepovala námitku nesprávně vypočtených platebních výměrů a neexistujících daňových nedoplatků jako dvě námitky, jak naznačuje v kasační stížnosti. Dle stěžovatelky existence daňových nedoplatků byla důsledkem nesprávně vypočtených platebních výměrů. Tyto dvě námitky byly v části II. žaloby brány jako jedna námitka, proto na ni takto i krajský soud reagoval. Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.

[26] Stěžovatelka stejně jako ve věci sp. zn. 8 Afs 73/2019 dále namítala, že zastavením majetku, který patří do společného jmění manželů, je tak zásadním způsobem zasahováno do vlastnického práva stěžovatelky, že musí být připuštěna možnost účinné obrany proti jednání správce daně. Než jí bylo doručeno rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nebyla seznámena s podstatou věci a nemohla se tak účinně bránit. Nejvyšší správní soud ani krajský soud nepopíraly, že k doručení jednotlivých rozhodnutí o zřízení zástavního práva stěžovatelce došlo až v roce 2016. Ve výše uvedené věci k možné obraně proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva však Nejvyšší správní soud uvedl:

„Kasační soud opět souhlasí s žalovaným a krajským soudem, že ve fázi zajištění daně, resp. v řízení o přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavy, je přezkum výrazně omezen. Zpravidla je možné přezkoumat pouze samotnou existenci neuhrazené daně, která je dle § 170 odst. 1 daňového řádu předpokladem ke zřízení zástavního práva. Existence neuhrazené daně se v případě, že má základ v platebním výměru, zjišťuje z rozhodnutí o stanovení daně a ze skutečnosti, že správce daně neevizuje její uhrazení. Je nutné zabývat se námitkou nicotnosti vztahující se k těmto rozhodnutím o stanovení daně, která by v případě důvodnosti znamenala závažnou vadu podkladového aktu.

pokračování

Stěžovatelka namítala nicotnost daňových výměrů za zdaňovací období roku 2003 a 2004, a to z toho důvodu, že správce daně nezachoval poměr rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu v maximální výši. Stěžovatelka vypočetla, že podíl výdajů měl být 13,36332 % a nikoliv 13,36 %, které použil správce daně. Za zdaňovací období roku 2003 tak měla daňová povinnost činit 1 042 427 Kč místo částky 1 042 491 Kč, ke které dospěl správce daně. S obdobnou argumentací měla za zdaňovací období roku 2004 daňová povinnost činit 5 522 400 Kč místo správcem daně vypočtené výše 5 522 848 Kč.

Dle § 264 odst. 9 daňového řádu platí, že „u rozhodnutí vydaného do dne nabytí účinnosti tohoto zákona lze osvědčit neplatnost podle dosavadních právních předpisů, pouze pokud jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí podle tohoto zákona“. Toto přechodné ustanovení znamená, že při posuzování osvědčení neplatnosti dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), se postupuje dle tohoto zákona, avšak musí být zároveň splněny kumulativně i podmínky pro nicotnost dané v daňovém řádu (obdobně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, čj. 7 Afs 144/2015-29 nebo ze dne 24. 8. 2017, čj. 7 Afs 250/2017-35). Pro toto posouzení tak postačí, když se soud vyjádří právě k naplnění podmínek dle § 105 odst. 2 daňového řádu, které definuje nicotnost v daňovém řádu. Dle tohoto ustanovení je rozhodnutí nicotné „pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně“. Nesprávně vypočtenou výši daňové povinnosti tak, jak ji specifikovala stěžovatelka, nelze podřadit ani pod jedno z citovaných důvodů nicotnosti. Není pochyb o tom, že dané dodatečné platební výměry byly vydány věcně příslušným správcem daně [písm. a)] a nebyly vydány na základě jiného nicotného rozhodnutí [písm. c)]. Ohledně písm. b) citovaného ustanovení rovněž není pochyb o tom, že vada nesprávného výpočtu výše daňové povinnosti nezpůsobuje právně či faktickou neuskutečnitelnost. Nejbližší se namítaná vada blíží zjevné vnitřní rozpornosti, avšak dle kasačního soudu ani teoreticky nedosahuje takové závažnosti, aby bylo možné platební výměry označit za nicotné, a to dokonce za předpokladu, že by soud připustil, že stěžovatelkou provedený výpočet je správný.

Krajský soud výslovně neprovedl obdobný výklad týkající se nicotnosti, který nyní provedl Nejvyšší správní soud. Jak již bylo uvedeno (...), krajský soud posuzoval námitku nicotnosti v souvislosti s nesprávnou výší daňové povinnosti a vzhledem k tomu, že dospěl k závěru, že není možné prolomit se zpět do nalézacího řízení, je zjevné, že v namítaných skutečnostech nespatořoval vadu nicotnosti stejně jako nyní Nejvyšší správní soud. Kasační soud tímto posouzením proto nenahrazuje úvahy krajského soudu, ale pouze rozhojňuje implicitní závěry krajského soudu.

Ani tvrzením o zásadním zásahu do vlastnického práva stěžovatelky nelze prolomit zásadu správnosti pravomocných rozhodnutí, prolomit se do nalézacího řízení a znovu přezkoumávat podkladové rozhodnutí správce daně nad rámec stanovený Nejvyšším správním soudem výše. V posuzovaném případě je totiž podstatné, že nebylo rozhodováno o daňové povinnosti stěžovatelky, ale jejího manžela. Dle § 731 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, platí, že „vznikl-li dluh jen jednoho z manželů za trvání společného jmění, může se věřitel při výkonu rozhodnutí uspokojit i z toho, co je ve společném jmění“. Zákonná úprava tak přímo umožňuje uspokojení věřitele na majetku spadajícím do společného jmění, i když dluh vznikl pouze jednomu z manželů.“

[27] Ve věci sp. zn. 8 Afs 73/2019 se Nejvyšší správní soud dále věnoval námitce neúčinnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva vůči stěžovateli:

„Dle § 170 odst. 1 daňového řádu platí, že správce 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.

Dle odst. 4 stejného ustanovení platí, že zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo osobě podle odstavce 3. Zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.

Dle § 178 odst. 5 daňového řádu lze daňovou exekuci provést pouze těmito způsoby a) srážkami ze mzdy, b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, c) příkázáním jiné peněžité pohledávky, d) postižením jiných majetkových práv, e) prodejem movitých věcí, nebo f) prodejem nemovitých věcí. Dle § 176 odst. 1 daňového řádu je exekučním titulem a) výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo c) vykonatelný zajišťovací příkaz.

Stěžovatelka namítala, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva jí bylo doručeno až poté, kdy byl vydán exekuční příkaz, kterým byl nařízen prodej zastavených nemovitostí, proto jí bylo znemožněno účinně se bránit proti jednání správce daně.

Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že zřízení zástavního práva nespadá svojí povahou a zařazením v daňovém řádu do stejné fáze jako prodej nemovitých věcí. Způsob výkonu daňové exekuce je taxativně vyjmenovaný § 178 odst. 5 daňového řádu, který zřízení zástavního práva ve výčtu neobsahuje. Zřízení zástavního práva je institut zajišťovací, zařazený do Hlavy V. Placení daní a Dílu 4. Zajištění daní. Prodej nemovitých věcí je institutem exekučním zařazeným do Hlavy V. Placení daní, Dílu 5. Vymáhání daní a Oddílu 3. Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitých věcí. Zřízení zástavního práva není ani nutnou podmínkou k nařízení prodeje nemovitých věcí. Dle § 178 odst. 1 a 2 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, jehož výrok mimo jiné musí obsahovat odkaz na exekuční titul. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva nepatří mezi exekuční tituly, které jsou vyjmenované v § 176 odst. 1 daňového řádu.

Je tak nutno uzavřít, že doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva a vydání exekučního příkazu k nařízení prodeje nemovitých věcí nemá žádnou vzájemnou souvislost. Je tak nepodstatné, že stěžovatelce byl doručen exekuční příkaz před rozhodnutím o zřízení zástavního práva, jelikož tyto dva úkony nejsou nijak vzájemně podmíněné a oba úkony mohly být uskutečněny i bez existence druhého úkonu. Stěžovatelce tak z tohoto důvodu nemohlo být a ani nebylo znemožněno bránit svá práva.

(...) I kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jí bylo znemožněno účinně se bránit proti exekučnímu příkazu z důvodu neznalosti existence rozhodnutí o zajištění nemovitostí, nebyla by to otázka, která má být řešena v tomto řízení, jelikož taková vada by teoreticky mohla způsobit nezákonnost exekučního příkazu. V nyní projednávané věci je však předmětem zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

pokračování

Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s krajským soudem, že vznik zástavního práva určuje § 170 odst. 4 daňového řádu již ke dni doručení rozhodnutí příslušnému katastrálnímu úřadu. To plyne přímo z daného ustanovení, jelikož jazykový výklad nenabízí žádnou jinou možnou formu interpretace.

Krajským soudem citovaná část rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci zástavního práva VIKTORIAGRUPPE je rovněž použitelná na nyní projednávanou věc. Stěžovatelka sice tvrdí, že se jedná o jinou situaci, jelikož v nyní projednávané věci je posuzováno společné jmění, a nikoliv obchodní korporace, avšak nijak neuvádí, proč by se otázka vzniku zástavního práva měla v obou případech posuzovat jinak. Citovaná část rozsudku kasačního soudu svůj závěr ani nijak neváže na skutečnost, který subjekt zastavovaný majetek vlastní. Je sice pravda, že daný rozsudek nebyl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS, avšak závěry v něm uvedené jsou vyjádřené obecně a jsou tak aplikovatelné i na jiné případy. Nejedná se tak o „skutkovku“, jak stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí. Od závěrů v něm uvedených by se nyní rozhodující senát sám odchýlit nemohl, ale mohl by tak učinit jen postupem podle § 17 s. ř. s., tedy aktivací rozšířeného senátu. Nyní rozhodující senát k tomu však neshledal důvod a souhlasí s názorem, ke kterému dospěl již v citovaném rozsudku ve věci zástavního práva VIKTORIAGRUPPE, tedy, že zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o jeho zřízení příslušnému katastrálnímu úřadu, a to i s účinky vůči účastníkům řízení, i když katastrální úřad nerozhodl o vkladu zástavního práva (viz bod 20 daného rozsudku).“

[28] K výše uvedenému je v nyní projednávané věci nutné doplnit, že závěry o odlišné povaze exekučního příkazu a rozhodnutí o zřízení zástavního práva platí i pro rozhodnutí D, jímž byl zajištěn obchodní podíl daňového dlužníka, jakož i na rozhodnutí E o zajištění movitých věcí (motorových vozidel). Navíc lze poznamenat, že v nyní projednávané věci stěžovatelka nenamítala, že by byla nařízena daňová exekuce na zajištěný obchodní podíl či na prodej zmiňovaných movitých věcí, a ani daňový spis takový exekuční příkaz neobsahuje.

[29] Stěžovatelka dále vznesla námitku chybně vedené evidence daní, neboť v evidenci daní byla ke dni 3. 3. 2009 správcem daně evidována částka nedoplatku ve výši 1 124 263 Kč a po převedení přeplatku ve výši 14 025 Kč správce daně vyčíslil nedoplatek na stejné dani ke dni 4. 3. 2009 ve stejné výši. Totožnou námitku stěžovatelky Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 8 Afs 73/2019 vypořádal takto:

„Jak již Nejvyšší správní soud uvedl (...), předpokladem pro zřízení zástavního práva je mimo jiné existence daňového nedoplatku. V případě, že daňový nedoplatek má základ v platebním výměru a nebyl uhrazen, se tento nedoplatek zjišťuje z rozhodnutí o stanovení daně a ze skutečnosti, že správce daně neeviduje její uhrazení. Evidence daňových nedoplateků je podpůrný systém užívaný správcem daně. Dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní exekučním titulem. V exekučním řízení je tak sice možné namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplateků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, čj. 9 Afs 25/2015-59, č. 3455/2016 Sb. NSS), samotná evidence nedoplateků však není primárním podkladem, na základě kterého se vydává rozhodnutí o zřízení zástavního práva (fáze zajištění daně). Tímto základním předpokladem, je, jak již bylo řečeno, existence daňového nedoplatku. Správce daně v rozhodnutí o zřízení zástavního práva uvedl čísla jednací dodatečných platebních výměrů a dlužnou částku daně. Stěžovatelka mohla rozporovat tuto existenci daňových nedoplateků, například tvrzením, že daná daň byla již uhrazena. Samotná

evidence daňových nedoplatků však ve fázi zřízení zástavního práva není podstatná. I kdyby byla daňová evidence nesprávná, jak tvrdí stěžovatelka, neměnilo by to nic na celkové existenci daňových nedoplatků, které konkretizoval správce daně a stěžovatelka ji nespornuje. Stav evidence daňových nedoplatků je tak pro zřízení zástavního práva nepodstatný, pokud se nijak konkrétně nepromítl do výkazu nedoplatků, který byl exekucním titulem, což stěžovatelka netvrdí. Ze stejného důvodu je nedůvodná i námitka porušení zásady rychlosti řízení z důvodu tvrzené pozdní opravy evidence nedoplatků.

Nad rámec nutného odůvodnění však Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že rozhodnutí o poukázání daňového bonusu ze dne 4. 3. 2009 se v evidenci daní mohlo projevit až den následující. Nebylo tedy vadou daňové evidence, že ke dni 4. 3. 2009 vykazovala stejný nedoplatek jako ke dni 3. 3. 2009.“

[30] Stěžovatelka konečně též namítala, že vzhledem k tomu, že jí byla rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručena až dne 4. 11. 2016, uplynula před zřízením zástavního práva prekluzivní lhůta pro placení daně.

[31] Dle § 160 daňového řádu platí:

„(1) Nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.

(2) Byl-li před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon podle odstavce 3, běží lhůta pro placení daně znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn.

(3) Úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně je

- a) zahájení exekucního řízení podle tohoto nebo jiného zákona,*
- b) zřízení zástavního práva, nebo*
- c) oznámení rozhodnutí o posečkání nebo rozhodnutí, kterým se mění stanovená doba posečkání.*

(4) Lhůta pro placení daně neběží po dobu

- a) vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem,*
- b) přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby,*
- c) odkladu daňové exekuce odložené na návrh,*
- d) daňové exekuce srážkami ze mzdy, nebo*
- e) dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku.*

(5) Lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatku zajištěného podle odstavce 6.

(6) Je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu.“

[32] Dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu je úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně zřízení zástavního práva, nikoliv doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Jak již bylo uvedeno výše, ustanovení § 170 odst. 4 daňového řádu je zcela jasné a

pokračování

neponechává možnost jiného výkladu. Zástavní právo k věcem evidovaným ve veřejných registrech vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému subjektu, který vede veřejný registr. Tímto okamžikem je tedy zástavní právo zřízeno.

[33] Již ve věci sp. zn. 8 Afs 73/2019 Nejvyšší správní soud konstatoval, že k uplynutí lhůty pro placení daně může dojít pouze ve vztahu k daňovému dlužníku, nikoliv k vlastníku či spoluvlastníku zastavované věci a že stěžovatelkou uváděný náleze Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, na posuzovanou věc nedopadá. Ústavní soud se v daném nálezu vyjadřoval k § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož první věta zněla: „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.*“ Přímo text zákona tedy stanovil přerušení lhůty od okamžiku oznámení daného úkonu daňovému subjektu. Tento koncept byl však přinejmenším pro případ přerušení lhůty z důvodu zřízení zástavního práva v daňovém řádu opuštěn.

[34] Z pohledu vzniku (zřízení) zástavního práva u zástav zapisovaných do veřejných registrů je tudíž nepodstatné, kdy bylo rozhodnutí doručeno jiným osobám. Jedná se o speciální úpravu vůči obecnému ustanovení § 101 daňového řádu, které může mít vliv pouze na vznik zástavního práva k věcem nezapisovaným do veřejných registrů.

[35] Pokud jde o samotný běh prekluzivní lhůty v projednávané věci, jak bylo uvedeno výše, k doručení příslušnému katastrálnímu úřadu (tedy ke vzniku zástavního práva) došlo v případě rozhodnutí A, B a C dne 2. 4. 2013, resp. 3. 4. 2013. Nejstarším nedoplatkem zajištěným těmito rozhodnutími je nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob evidovaný pod č. j. 12489/08/230970/8474, který byl splatný ke dni 31. 3. 2008, takže šestiletá lhůta pro placení daně by uplynula k datu 31. 3. 2014. Rozhodnutí A, B a C tak byla doručena katastrálnímu úřadu před uplynutím dané prekluzivní lhůty a jejich doručením katastrálnímu úřadu dne 2. 4. 2013, resp. 3. 4. 2013, došlo ke zřízení zástavního práva, a tím byl i dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu přerušen běh šestileté lhůty pro placení daně a počala běžet lhůta nová.

[36] Rozhodnutí D o zřízení zástavního práva k obchodnímu podílu tak bylo dne 11. 4. 2013 rovněž před uplynutím dané prekluzivní lhůty doručeno obchodnímu rejstříku, resp. příslušnému rejstříkovému soudu dne 12. 4. 2013. Tímto rozhodnutím byly zajištěny stejné nedoplatky daňového dlužníka, včetně nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob evidovaného pod č. j. 12489/08/230970/8474, u něhož byla lhůta již jednou přerušena dne 2. 4. 2013. Daňový řád přitom nevylučuje možnost zajistit stejný daňový nedoplatek zřízením zástavního práva k více zástavám a § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu nenabízí jiný výklad než ten, že prekluzivní lhůta se pro daný nedoplatek přerušuje a počíná znovu běžet s každým dalším zřízením zástavního práva. Proto od 12. 4. 2013 běžela opět lhůta nová.

[37] K dalšímu přerušení běhu prekluzivní lhůty pro placení daně dochází dle § 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu zahájením exekučního řízení. Jak bylo uvedeno výše, dne 4. 7. 2016 bylo v posuzované věci zahájeno exekuční řízení, přičemž z uvedených exekučních příkazů vyplývá, že se týkaly nedoplatků zajištěných rozhodnutími A, B, C a D, a proto došlo k dalšímu přerušení běhu prekluzivní lhůty.

[38] S ohledem na tyto závěry bylo ve lhůtě pro placení daně zřízeno i zástavní právo k vozidlům dle rozhodnutí E, byť k tomu došlo až jeho doručením stěžovatelce dne 4. 11. 2016. Předmětné daňové pohledávky byly totiž již dříve zajištěny rozhodnutími A, B, C a D a následně ve vztahu k nim bylo zahájeno exekuční řízení, čímž opět došlo k přerušení a novému běhu lhůty pro placení daně. To neplatí pouze u několika pohledávek nově zajištěných rozhodnutím E, z nichž nejstarší však byla splatná dne 18. 4. 2013, takže ani u nich k uplynutí šestileté prekluzivní lhůty nedošlo. Zřízením zástavního práva dle rozhodnutí E byla lhůta znovu přerušena a její nový konec připadl na 4. 11. 2022. V tomto ohledu lze tedy souhlasit s krajským soudem, že do doby jeho rozhodování k uplynutí lhůty pro vymáhání pohledávek, kterých se rozhodnutí A, B, C, D a E týkají, nedošlo.

[39] V případě rozhodnutí F bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno příslušnému katastrálnímu úřadu dne 13. 3. 2014, přičemž nejstarší nedoplatek na dani z přidané hodnoty č. j. 1686422/13/2711-24806-601080 byl splatný ke dni 27. 12. 2013. Klíčové pro posuzovanou věc tak v každém případě je, že u všech rozhodnutí o zřízení zástavního práva, která stěžovatelka prostřednictvím odvolacího rozhodnutí žalovaného napadla žalobou, bylo zástavní právo zřízeno v průběhu zákonné lhůty pro placení daní.

[40] Nejvyšší správní soud na závěr dodává, že krajský soud zcela správně uplatnil na projednávanou věc § 160 odst. 3 daňového řádu, a to i na daňové pohledávky zajištěné zástavním právem, které se zapisuje do veřejných registrů. S ohledem na konsenzuální názor objevující se v odborné literatuře, § 160 odst. 6 daňového řádu nelze vykládat tak, jak to činí žalovaný, tedy, že po zápisu zástavního práva do veřejného registru běží nepřetržitá lhůta pro placení daně v délce 30 let. Naopak se jedná o úpravu maximální doby, po kterou lze na základě § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu „prodlužovat“ lhůtu k vybrání a vymáhání příslušného nedoplatku. Jedná se tak o *lex specialis* k § 160 odst. 5 daňového řádu (viz např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 598; nebo BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1880; či MATYÁŠOVÁ, L. GROSSOVÁ, M., E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktual. a dopl. vyd. Praha: Leges, 2015, s. 1024).

V.

Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

pokračování

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 4. června 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu