



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobců: **a) R. Š., b) P. Š.**, oba zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti obou žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 10. 2020, č. j. 31 Af 48/2018 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně a) **se z a m í t á .**
- II. Řízení o kasační stížnosti žalobce b) **se z a s t a v u j e .**
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně a) **n e p ř i z n á v á .**
- IV. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce b).

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se oba žalobci (dále „stěžovatelé“) domáhali zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl jejich žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2018, č. j. 33297/18/5100-41453-711866. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl jejich odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2017, č. j. 1939781/17/2701-80541-602902, kterým správce daně zamítl návrh stěžovatelky a) na vyloučení majetku z daňové exekuce podle § 179 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“). Jednalo se o nemovitosti v katastrálním území Lomnice nad Popelkou zapsané na listu vlastnictví 2267.

[2] K předmětným nemovitostem bylo správcem daně zřízeno zástavní právo podle § 170 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422395/13/2701-25200-608353. Stěžovatele a) jako manželce daňového dlužníka [stěžovatele b)] bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno, neboť se dotýkalo majetku spadajícího do společného jmění manželů, avšak až dne 4. 11. 2016. Ke dni rozhodnutí o zřízení zástavního práva byl totiž v katastru nemovitostí veden jako výlučný vlastník stěžovatel b). Dne 4. 7. 2016 byl ve vztahu k předmětným nemovitostem vydán exekuční příkaz č. j. 1376549/16/2701-80541-602902 a následně správce daně vydal dražební vyhlášku ze dne 1. 9. 2017, č. j. 1623766/17/2701-80541-602902.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Stěžovatelé u krajského soudu brojili proti rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[4] Stěžovatelé předně namítali, že správce daně prokazatelně věděl, že jsou předmětné nemovitosti ve společném jmění manželů, a přesto je uvedl ve dražební vyhlášce ze dne 1. 9. 2017, č. 1623766/17/2701-80541-602902. Skutečnost, že nemovitost spadá do společného jmění manželů, byla zapsána do katastru nemovitostí teprve po zřízení zástavního práva – to však nemělo podle stěžovatelů žádný právní význam. Krajský soud konstatoval, že daňový dluh stěžovatele b) byl součástí společného jmění manželů. Bylo nerozhodné, zda předmětné nemovitosti spadaly do společného jmění manželů – pokud by tomu tak bylo, přesto by bylo možné exekuci vést; pokud by nemovitosti byly ve výlučném vlastnictví stěžovatele b), stěžovatele a) by nesvědčilo právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce ve smyslu § 179 odst. 1 daňového řádu. Za vhodné považoval krajský soud odkázat též na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, č. j. 45 Af 11/2012 - 21, č. 2787/2013 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že na úhradu pohledávky vzniklé za trvání manželství jen jednomu z manželů lze použít majetek ve společném jmění manželů.

[5] Dále stěžovatelé vyjádřili názor, že je daňová exekuce nezákonná, neboť vychází z dodatečných platebních výměrů za rok 2003 a 2004 a následujících výměrů nedoplatek daňových povinností stěžovatele b), přičemž již platební výměry byly nezákonné a nicotné. Daňová exekuce byla podle stěžovatelů zahájena nezákonně a rovněž probíhala po uplynutí šestileté lhůty pro placení daně [zřízení zástavního práva k předmětným nemovitostem nemohlo přerušit běh prekluzivní lhůty, neboť stěžovatele a) bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno teprve po jejím uplynutí]. K tomu krajský soud uvedl, že v řízení, v němž je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce, již nelze přihlídnout k námitkám zpochybňujícím zákonnost zahájení daňové exekuce či rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatelé podali proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Zároveň požadovali náhradu nákladů řízení.

[7] Předně namítali, že je nepřipustné, aby krajský soud činil alternativní skutkové verze o tom, zda je předmětný majetek součástí společného jmění, či nikoliv. Nadto

pokračování

považují stěžovatelé názor krajského soudu, že lze vést exekuci na majetek ve společném jmění manželů, ačkoliv závazek vznikl výlučně stěžovateli b) z jeho podnikatelské činnosti, za nesprávný. Stěžovatelce a) v posuzovaném řízení svědčilo právo k majetku nepřipouštějící výkon exekuce, a podmínky § 179 odst. 1 daňového řádu tak byly splněny. Odkaz krajského soudu na výše citovaný rozsudek č. j. 45 Af 11/2012 - 21 je podle stěžovatelů nepřiléhavý, neboť se jednalo o pouhou „skutkovku“ založenou na odlišných skutkových okolnostech.

[8] Podle stěžovatelů je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelé totiž vznesli několik námitek stran marného uplynutí lhůty pro placení daně, kterými se krajský soud odmítl zabývat s prostým odůvodněním, že námitky zpochybňující zákonnost zahájení daňové exekuce či rozhodnutí o zřízení zástavního práva se lze zabývat pouze při soudním přezkumu jiných fází daňové exekuce. S ohledem na dispoziční zásadu ovládající řízení před správními soudy měl krajský soud veškeré námitky dostatečným způsobem vypořádat.

[9] Stěžovatelé v žalobě poukazovali na to, že napadené rozhodnutí obsahovalo neexistující daňové nedoplatky ohledně zdaňovacích období let 2003 a 2004. Správce daně totiž při vyměření daně nezachoval poměr rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu v maximální výši. Stěžovatelé vypočetli, 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. Daňová povinnost proto byla stanovena v rozporu se zákonem, a daňové nedoplatky jsou tedy založeny na daňových výměrech, které jsou nezákonné a nicotné. Ani tuto argumentaci krajský soud vůbec neposuzoval. Exekucí postihující majetek, který patří do společného jmění manželů, je zasahováno do vlastnického práva stěžovatelky a) tak zásadním způsobem, že musí být připuštěna možnost účinné obrany proti jednání správce daně. Možnost bránit své zájmy a vlastnické právo nemůže být zbavena jen proto, že nebyla účastníkem nalézacího řízení.

[10] Podle stěžovatelů též při rozhodování o vyloučení majetku z daňové exekuce uplynula lhůta pro placení daně. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebyla stěžovatelce a) 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. Jednou prekludovanou lhůtu již nelze přerušit.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především upozornil, že stěžovatelka a) měla možnost efektivní obrany v exekučním a zajišťovacím řízení a že prekluzivní lhůta k placení daně dosud neuběhla, neboť byla přerušena doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, nikoliv stěžovatelce a). Upozornil

na dvě obdobné věci stěžovatelky a), kterými se již Nejvyšší správní soud zabýval, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud posuzovanou kasační stížnost zamítl.

IV. Řízení před Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelé společně s podáním kasační stížnosti nezaplatili soudní poplatek. V souladu s § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), je s podáním kasační stížnosti spojen vznik poplatkové povinnosti. Podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou uvedeného zákona, je kasační stížnost zaplatněna částkou 5000 Kč.

[13] Ve věcech správního soudnictví je poplatníkem poplatku za řízení ten, kdo podal kasační stížnost [§ 2 odst. 2 písm. b) zákona o soudních poplatcích]. Účastníci řízení, kteří učinili společný návrh, vystupují v řízení jako samostatní účastníci, proto každý z nich zvlášť je povinen zaplatit soudní poplatek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2011, č. j. 1 As 74/2011 - 251, č. 2410/2011 Sb. NSS). To znamená, že každý ze stěžovatelů a) a b) byl jednotlivě povinen zaplatit soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5000 Kč. Výše soudního poplatku za kasační stížnost obou stěžovatelů tedy celkem činila 10 000 Kč. Nejvyšší správní soud proto stěžovatele usnesením ze dne 4. 11. 2020, č. j. 5 Afs 338/2020 - 8, vyzval, aby svou poplatkovou povinnost splnili ve lhůtě 15 dnů od doručení tohoto usnesení. Zároveň je poučil, že pokud ve stanovené lhůtě soudní poplatek nezaplatí, řízení o kasační stížnosti zastaví. Usnesení bylo stěžovatelům doručeno dne 16. 11. 2020 a posledním dnem lhůty pro zaplacení soudního poplatku tak bylo úterý 1. 12. 2020.

[14] Stěžovatelka a) zaplatila soudní poplatek ve výši 5000 Kč dne 16. 11. 2020. Stěžovatel b) soudní poplatek dosud nezaplatil. Nejvyšší správní soud proto podle § 9 odst. 1 zákona o soudních poplatcích ve spojení s § 47 písm. c) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti stěžovatele b) zastavil (výrok II. tohoto rozsudku). Tato skutečnost však nebránila projednání kasační stížnosti stěžovatelky a).

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti stěžovatelky a) a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka a) je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud konstatuje, že mu stěžovatelka a) předkládá k posouzení tyto otázky: (i) přezkoumatelnost napadeného rozsudku, (ii) splnění podmínek podle § 179 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k předmětným nemovitostem, (iii) znemožnění efektivní obrany stěžovatelky a) a (iv) uplynutí lhůty pro placení daně. V tomto pořadí se zdejší soud s námitkami vypořádá.

pokračování

[18] Ad (i). Nejprve k nepřezkoumatelnosti, která představuje tak závažnou vadu rozhodnutí, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i v případě, že by ji stěžovatelka a) nenamítala, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[19] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné a odůvodněné rozhodnutí. Z jeho obsahu je jasné, jaké otázky – v návaznosti na žalobní body – krajský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jakož i nosné důvody (*ratio decidendi*), které v napadeném rozsudku vyslovil, jsou zřetelné. Je na krajském soudu, aby žalobní body vypořádal, logicky odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů, což se v projednávaném případě stalo.

[20] Stěžovatelka a) spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku především v tom, že krajský soud výslovně nereagoval na veškeré její žalobní námitky. Krajský soud však relativně podrobně vypořádal stěžejní námitku týkající se možnosti vést exekuci proti majetku, který je ve společném jmění manželů obou stěžovatelů, a následně konstatoval, že další námitky nejsou v posuzované věci relevantní, neboť se týkají zákonnosti jednotlivých kroků správce daně při vyměřování daně, nikoliv vyloučení majetku z daňové exekuce; vyměřovací řízení již bylo pravomocně ukončeno a stěžovatelka a) do něj nemůže zasahovat. Takové zdůvodnění Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné, neboť v daném řízení již nebyl prostor pro posuzování zákonnosti rozhodnutí vydaných ve vyměřovacím řízení, resp. zákonnosti zahájení daňové exekuce.

[21] Ad (ii). Podle stěžovatelky a) je rozsudek krajského soudu nepřesvědčivý, když pracuje s alternativními skutkovými verzemi (zda jsou, či nejsou předmětné nemovitosti součástí společného jmění manželů), a také nesprávný, neboť se závěrem, že lze vést exekuci na majetek ve společném jmění manželů, ačkoliv závazek vznikl výlučně stěžovateli b), nesouhlasí.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro účely rozhodnutí krajského soudu nebylo stěžejní, zda předmětné nemovitosti jsou ve společném jmění manželů, ačkoliv tato otázka mohla být pro výsledek řízení podstatná. Rozhodné bylo, zda jsou splněny podmínky § 179 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „[p]o nařízení daňové exekuce správce daně na návrh osoby, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce, nebo osoby, které je exekučním příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku, popřípadě z moci úřední, rozhodnutím vyloučí z daňové exekuce majetek, kterému svědčí právo nepřipouštějící provedení exekuce; příjemcem tohoto rozhodnutí je dlužník a další osoby, které podaly návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.“

[23] Krajský soud dospěl k závěru, že obě myslitelné alternativy – tedy že jsou předmětné nemovitosti ve výlučném vlastnictví stěžovatele b), nebo naopak jsou ve společném jmění manželů – vedou ke stejnému závěru, že podmínky § 179 odst. 1 daňového řádu nejsou splněny. Neměl tedy důvod zkoumat, zda a kdy se staly předmětné nemovitosti součástí společného jmění manželů. Nejvyšší správní soud proto v tomto ohledu považuje rozsudek krajského soudu za přesvědčivý. Nadto, případná dílčí

nepřesvědčivost tak, jak ji prezentuje stěžovatelka a), by ani nebyla důvodem ke zrušení napadeného rozsudku.

[24] Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky a), že je nesprávný závěr krajského soudu, že lze vést exekuci na majetek ve společném jmění manželů, ačkoliv závazek vznikl výlučně stěžovateli b). Krajský soud vycházel z toho, že daňové dluhy vznikly stěžovateli b) za trvání manželství z daňových povinností vzniklých do 31. 12. 2013, a patří tedy do společného jmění stěžovatele b) a stěžovatelky a) podle § 143 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „starý občanský zákoník“), ve spojení s § 3028 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, účinného od 1. 1. 2014. Tomuto přístupu není v zásadě čeho vytknout. Nejvyšší správní soud však nemůže kategoricky popřít možnost, že by mohla být aplikace uvedeného ustanovení starého občanského zákoníku s ohledem na specifické okolnosti případu vyloučena. Například by dluh nemusel vzniknout za trvání společného jmění manželů (z výpisu informačního systému evidence obyvatel založeného ve správním spise však vyplývá, že jsou stěžovatelé manžely od 22. 6. 1985). Žádné takové okolnosti však stěžovatelka a) neuvádí a ani nevyplývají z obsahu spisu – přitom jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní tížilo při podání návrhu podle § 179 odst. 1 daňového řádu stěžovatelku a), a nikoliv správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 394/2017 - 32). Provedení exekuce prodejem majetku spadajícího do společného jmění manželů tak nebylo možno vyloučit.

[25] I kdyby se krajský soud zmýlil a dluh stěžovatele b) by nebyl součástí společného jmění manželů, nic by to nezměnilo na závěru, že exekuci bylo možno provést. Skutečnost, že pro výlučný dluh jednoho z manželů, který vznikl za účinnosti starého občanského zákoníku, lze vést exekuci na majetek ve společném jmění manželů, totiž potvrzuje i judikatura správních soudů – srov. výše citovaný rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 11/2012 - 21, podle něhož platí, že na úhradu pohledávky vzniklé za trvání manželství jen jednomu z manželů lze použít majetek ve společném jmění manželů. Nejvyšší správní soud se nemůže ztotožnit s názorem stěžovatelky a), že odkaz na tento rozsudek, který učinil již krajský soud, je nepřiléhavý. Předně je třeba upozornit, že v kasační stížnosti stěžovatelka a) pouze obecně tvrdí, že bylo rozhodnutí v citované věci založeno na jiných skutkových okolnostech než nynější případ, aniž by specifikovala, v čem relevantní odlišnosti spatřuje. Citovaný rozsudek ani nelze považovat za „skutkovku“ bez významného přesahu k jiným případům. Závěr, že při daňové exekuci vedené pro pohledávku jednoho z manželů lze postihnout i majetek ve společném jmění manželů, je zcela obecný. Nutno podotknout, že citovaný rozsudek byl zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V této sbírce je přitom judikát zveřejněn pouze v případě, že je pro jeho zveřejnění většina soudců přítomných sbírkovému plénu, k němuž patří všichni soudci Nejvyššího správního soudu i soudci dočasně přidělení (srov. § 22 s. ř. s. a § 82 jednacího řádu Nejvyššího správního soudu). Argumentační sílu rozhodnutí zveřejněného v této sbírce tedy nelze podceňovat (obdobně srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Nadto se Nejvyšší správní soud pozastavuje nad tím, že v nynější věci stěžovatelka a) označuje citovaný rozsudek za nevýznamnou „skutkovku“, když – jak je zdejšímu soudu známo z jeho úřední činnosti – v řízeních, v nichž napadala rozhodnutí o zřízení zástavního práva, sama odkazovala na závěry téhož rozhodnutí a domáhala se jejich aplikace na svůj případ.

pokračování

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatelce a) nesvědčí právo k předmětným nemovitostem, jež by nepřipouštělo provedení exekuce, a nebylo tedy možno tento majetek vyloučit z daňové exekuce podle § 179 odst. 1 daňového řádu.

[27] Ad (iii). Stěžovatelka a) dále namítala, že exekuci prováděnou prodejem majetku, který patří do společného jmění manželů, je tak zásadním způsobem zasahováno do jejího vlastnického práva, že musí být připuštěna možnost účinné obrany proti jednání správce daně. Nebyla účastníkem nalézacího řízení, a nemohla tak na svou obranu v tomto řízení cokoliv uvádět. Nejvyšší správní soud podotýká, že se stěžovatelka a) obdobným způsobem neúspěšně pokoušela „prolomit“ do nalézacího řízení i v případě přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a lze tak přiměřeně odkázat na závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8 Afs 73/2019 - 84, a ze dne 4. 6. 2021, č. j. 5 Afs 337/2020 - 64 (v těchto věcech soud posuzoval, zda bylo zákonným způsobem zřízeno zástavní právo mj. i k těm nemovitostem, o které se jedná v nyní posuzované věci).

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že ve fázi daňové exekuce, resp. v řízení o přezkumu rozhodnutí, kterým se zamítá žádost o vyloučení majetku z daňové exekuce, je přezkum výrazně omezen. Zpravidla je v souladu s § 179 odst. 1 daňového řádu možné přezkoumat pouze naplnění podmínek k vyloučení majetku z daňové exekuce, tj. existenci práva vylučující provedení exekuce. Byť je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že v případě nicotnosti daňových výměrů, které jsou pro vedení exekuce zásadním podkladem, nabízí daňový řád efektivní možnosti obrany – zejména návrh na zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu, připouští, že tato otázka může být relevantní i v případě posuzování žádosti o vyloučení majetku z daňové exekuce.

[29] Stěžovatelka a) 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. 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.

[30] Podle § 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 „zákon o správě daní a poplatků“), 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, č. j. 7 Afs 144/2015 - 29, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 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 a), nelze podřadit ani pod jedno z citovaných důvodů nicotnosti. Není pochyb o tom, že daně 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 právní či faktickou neuskutečnitelnost. Nejvíce se namítaná vada blíží zjevné vnitřní rozpornosti, avšak dle zdejšího 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 a) provedený výpočet je správný.

[31] Ani tvrzením o zásadním zásahu do vlastnického práva stěžovatelky a) nelze prolomit zásadu správnosti pravomocných rozhodnutí, prolomit se do nalézacího řízení a znovu přezkoumávat platební výměry nad rámec přezkumu případné nicotnosti. Nebylo totiž rozhodováno o daňové povinnosti stěžovatelky a), ale pouze o daňové povinnosti stěžovatele b), který možnost efektivní obrany bezesporu měl. Jak již bylo výše uvedeno, věřitel se může uspokojit také ze společného jmění manželů dlužníka, byť šlo o závazek výlučně dlužníkův. V exekučním a zajišťovacím řízení možnost efektivní obrany svých práv (být pouze proti vedení exekuce či zajištění pohledávky) stěžovatelka a) má, což dokazuje mj. tím, že napadla jak rozhodnutí o zřízení zástavního práva, tak rozhodnutí, kterým nebyly předmětné nemovitosti vyloučeny z exekuce.

[32] Ad (iv). Stěžovatelka a) dále namítala, že již marně uplynula lhůta pro placení daně. Zástavní právo na předmětných nemovitostech bylo podle ní zřízeno teprve 4. 11. 2016, kdy jí bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno. K prekluzi lhůty pro placení daně podle jejího názoru došlo k 31. 3. 2014, neboť rozhodnutí o zřízení zástavního práva před tímto datem nemělo žádné účinky. Nejvyšší správní soud znovu podotýká, že se v podstatě totožnou argumentací již zabýval ve výše citovaných rozsudcích č. j. 8 Afs 73/2019 - 84 a č. j. 5 Afs 337/2020 - 64. Od již vyřčených závěrů nemá důvod se odchýlovat.

[33] Obdobně jako v případě předchozí námitky musí Nejvyšší správní soud úvodem vyjádřit přesvědčení, že daňový řád poskytuje efektivní prostředky obrany v případě vymáhání již prekludované daňové povinnosti, a to zejména návrh na zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu. Přesto Nejvyšší správní soud nemůže kategoricky vyloučit, že by i v řízení o žádosti o vyloučení majetku z exekuce mohla být prekluze daňové povinnosti relevantní otázkou.

[34] Podle § 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 exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona,*
- b) zřízení zástavního práva, nebo*

pokračování

- 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.“

[35] Podle § 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. To ostatně odpovídá i znění § 170 odst. 4 daňového řádu, podle jehož věty druhé „[z]ástavní 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“. Jak vidno, obě citovaná ustanovení připouští jediný možný výklad – zástavní právo k nemovitým věcem vzniká doručením příslušnému orgánu, nikoliv doručením (spolu)vlastníku zastavované věci, jak tvrdí stěžovatelka a).

[36] Je rovněž nutné uvést, že k prekluzi běhu lhůty pro placení daně může dojít pouze ve vztahu k daňovému dlužníku, nikoliv k vlastníku či spoluvlastníku zastavované věci. Pro běh lhůty pro placení daně nebylo podstatné doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva stěžovatelce a). I kdyby správce daně přednostně postihl exekucí (resp. zřízením zástavního práva) majetek ve výlučném vlastnictví stěžovatele b) coby daňového dlužníka a teprve po mnoha letech by přistoupil k postižení majetku spadajícího do společného jmění obou stěžovatelů, nebylo by možno jen z toho důvodu dovozovat marné uplynutí lhůty pro placení daně – vůči stěžovateli b) by byla přerušena zahájením exekuce (resp. zřízením zástavního práva) k majetku v jeho výlučném vlastnictví.

[37] Stěžovatelkou a) uváděný odkaz na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 493/05 není pro projednávanou věc příhodný. Ústavní soud se v daném nálezu vyjadřoval k § 47 odst. 2 zákona 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* [důraz přidán].“ Přímo text zákona tedy stanovoval přerušení lhůty od okamžiku oznámení úkonu přerušující prekluzivní lhůtu daňovému subjektu. Tento koncept byl však minimálně z pohledu přerušení lhůty z důvodu zřízení zástavního práva v novém daňovém řádu opuštěn.

[38] Pokud jde o samotný běh prekluzivní lhůty v projednávané věci, k doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu (tedy ke vzniku zástavního práva) došlo dne 3. 4. 2013. Nejstarším nedoplatkem je nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob evidovaný pod č. j. 12489/08/230970/8474 a splatný ke dni 31. 3. 2008, takže šestiletá lhůta pro placení daně by uplynula k datu 31. 3. 2014. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva však bylo katastrálnímu úřadu doručeno dne

3. 4. 2013, čímž byl dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu přerušen běh šestileté lhůty pro placení daně a počala běžet lhůta nová. Již jen z toho je zřejmé, že v době, kdy správce daně rozhodoval o návrhu na vyloučení majetku z exekuce (dne 11. 12. 2017), k prekluzi nedošlo.

[39] Ze správního spisu navíc vyplývá, že prekluzivní lhůta byla přerušena znovu vydáním exekučního příkazu ze dne 4. 7. 2016, č. j. 1376549/16/2701-80541-602902, neboť dle § 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu k přerušení běhu lhůty dojde i v případě zahájení exekučního řízení. K prekluzi tedy tím spíše nemohlo dojít.

[40] Stěžovatelce a) lze přisvědčit, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k její námitce uplynutí prekluzivní lhůty. Ačkoliv krajský soud tuto námitku měl vypořádat, neučinil-li tak, nezatížil tím řízení o žalobě vadou, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé – jak vidno z výše uvedeného, prekluzivní lhůta v době rozhodování správních orgánů ani zdaleka neuběhla. Svůj názor na běh prekluzivní lhůty navíc krajský soud stěžovatelce a) sdělil v rozsudku ze dne 7. 10. 2020, č. j. 31 Af 49/2018 - 75, v němž se zabýval její žalobou proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva k předmětným nemovitostem, a jednalo se tedy o stejný běh lhůt jako v posuzovaném případě. Stěžovatelka a) využila možnost brojit proti tomuto názoru v kasační stížnosti a učinila tak prakticky totožným způsobem jako v nyní posuzované věci, přičemž její kasační stížnost zamítl Nejvyšší správní soud výše citovaným rozsudkem č. j. 5 Afs 337/2020 - 64. Za této specifické situace je zdejší soud přesvědčen, že ochrana práv stěžovatelky a) bylo učiněno zadost, přestože se krajský soud k její výslovné námitce prekluze v nyní posuzované věci nevyjádřil.

VI. Závěr a náklady řízení

[41] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatelky a) Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti stěžovatelky a) žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok III. tohoto rozsudku).

[43] Výrok o nákladech řízení o kasační stížnosti stěžovatele b) se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno (výrok IV. tohoto rozsudku).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 19. listopadu 2021

pokračování

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu