



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **S. B.**, zastoupena JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: R. B., zastoupen JUDr. Jiřím Novákem, advokátem se sídlem Sokolská 1788/60, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2019, č. j. 29 Af 84/2016 - 97,

### t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2019, č. j. 29 Af 84/2016 - 97, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016, č. j. 13650-2/2016-90000-304.4, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 24 456 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 6. 2016, č. j. 13650-2/2016-90000-304.4, změnil žalovaný na základě odvolání žalobkyně a osoby zúčastněné na řízení (dále též „manžel žalobkyně“) rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydané Celním úřadem pro Zlínský kraj (dále též „celní úřad“) ze dne 15. 1. 2016, č. j. 2909/2016-640000-42, kterým došlo ke zřízení zástavního práva k označeným nemovitostem ve vlastnictví žalobkyně k zajištění dosud neuhrazené daně a jejího příslušenství ve výši 659 015 625 Kč. Žalovaný změnil výrok rozhodnutí celního úřadu tak, že zřídil zástavní právo ke spoluvlastnickému podílu ve vlastnictví manžela žalobkyně na daných nemovitostech. Změnu rozhodnutí provedl se zdůvodněním, že celní úřad pochybil při identifikaci vlastníka zajišťovaných nemovitostí. Z předloženého rozsudku Okresního soudu ve Zlíně ze dne 23. 7. 2012, č. j. 45 C 65/2012 - 15 (dále též „rozsudek o zúžení SJM“), totiž plyne, že dluh, který je po manželovi žalobkyně vymáhán, není součástí společného jmění

manželů (dále též „SJM“), neboť vznikl až po právní moci uvedeného rozsudku. Předmětné nemovitosti však byly nabyty žalobkyní za trvání manželství a před zúžením SJM. Jelikož nedošlo ve lhůtě tří let od zúžení SJM k vypořádání toho, co bylo dříve jeho součástí, staly se předmětné nemovitosti ve smyslu § 741 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „NOZ“) podílovým spoluvlastnictvím žalobkyně a jejího manžela a jejich podíly jsou stejné. Žalovaný proto postihl zástavním právem právě spoluvlastnický podíl manžela žalobkyně na předmětných nemovitostech ve výši ideální poloviny pro jeho výlučný dluh.

## II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Neshledal namítanou nicotnost přezkoumávaných rozhodnutí. Tu by bylo možno shledat, pokud by celní úřad nebyl vůbec nadán pravomocí zřizovat samotné zástavní právo. Nemůže ji však způsobit nesrovnalost v odůvodnění rozhodnutí celního úřadu spočívající v konstatování, že pohledávka bude uspokojena i z majetku náležejícího do SJM, přestože zástavní právo bylo dle výroku zřízeno k nemovitostem ve vlastnictví žalobkyně. Vady, jimiž trpělo rozhodnutí celního úřadu byly odstranitelné v odvolacím řízení a žalovaný je řádně odstranil. Jeho rozhodnutí netrpí ani namítanou nepřezkoumatelností. K předmětu sporu krajský soud konstatoval, že celní úřad si může učinit úsudek o vlastnictví konkrétní nemovitosti v rámci tzv. předběžné otázky. Může přitom rovněž dospět k závěru, který bude v rozporu se stavem zapsaným v katastru nemovitostí. Jakkoliv by evidence vedená katastrem nemovitostí v zásadě měla odpovídat stavu skutečnému, nemusí tomu tak být vždy. Ve vztahu k žalobkyni tak sice lze uplatnit domněnku správnosti zápisu, tato je ovšem vyvratitelná. Pro posouzení vlastnictví předmětných nemovitostí je určující skutečný rozsah SJM. Žalovaný zřídil zástavní právo na základě toho, že předmětné nemovitosti byly nabyty za trvání manželství a na základě pravidel zákonného režimu došlo k jejich nabytí do SJM. Platí přitom právní domněnka uvedená v § 144 starého občanského zákoníku, která říká, že *pokud není prokázán opak, má se za to, že majetek nabytý a závazky vzniklé za trvání manželství tvoří společné jmění manželů*. Bylo tudíž na žalobkyni, aby případně prokázala tvrzení o nabytí nemovitostí za prostředky patřící do jejího výlučného vlastnictví. Žalobkyně však toto své tvrzení nijak nedoložila. Žalovanému proto pro odůvodnění zřízení zástavního práva plně postačovalo zjištění, že k nabytí předmětných nemovitostí došlo za trvání SJM. Na tom nemůže nic změnit poukaz na to, že se manžel žalobkyně nedomáhal uvedení stavu v katastru nemovitostí do souladu se skutečností. Vzhledem k tomu, že ve lhůtě tří let od zúžení SJM nedošlo k jeho vypořádání, nastoupila fikce vypořádání. Sama žalobkyně svými tvrzeními popřela variantu, že by došlo k vypořádání SJM dohodou. Dle krajského soudu správní orgány při zodpovězení předběžné otázky nevybočily z mezí zákonnosti. Krajský soud neshledal ani namítané porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Změna rozhodnutí učiněná v rámci odvolacího řízení nebyla důsledkem odlišného právního názoru *stricto sensu*, jednalo se spíše o odstranění vady a zohlednění nově předloženého důkazu (rozsudek o zúžení SJM). Nadto nebyla změna rozhodnutí učiněna ani v neprospěch žalobkyně, jelikož její tvrzené výlučné vlastnické právo fakticky postihuje v menším rozsahu než předešlé rozhodnutí. Zvolený procesní postup žalovaného nemohl mít vliv na samotnou zákonnost rozhodnutí. Žalobkyni nebylo znemožněno reagovat na „nové“ stanovisko žalovaného, neboť ona sama předložila důkaz o zúžení společného jmění manželů, tudíž zařazení tohoto důkazu do právních závěrů nelze považovat za překvapivé.

## III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Setrvala na názoru, že rozhodnutí celního úřadu bylo nicotné, neboť postihovalo nemovitosti v jejím

pokračování

vylučném vlastnictví a bylo vnitřně rozporné. Žalovaný postupoval v rozporu s principem materiální publicity katastru nemovitostí, když nepovažoval za vlastníka nemovitostí zapsanou osobu. Podle stěžovatelky žalovaný není oprávněn rozhodovat o otázce, kdo je vlastníkem nemovité věci, a to ani v rámci předběžné otázky. I pokud by tomu tak bylo, neprovedl žalovaný žádné důkazy k vyvrácení domněnky správnosti zápisu. K důkazu totiž provedl pouze rozsudek o zúžení SJM, a to bez součinnosti stěžovatelky či jejího manžela. Oporu v důkazech pak nemá ani závěr žalovaného, že po zúžení SJM nedošlo k jeho vypořádání dohodou manželů. Sice nebylo co vypořádávat, neboť nemovitosti byly ve vylučném vlastnictví stěžovatelky, ale i kdyby nemovitosti spadaly do SJM, nebylo nutné v katastru nemovitostí promítnout dohodu, podle níž by nemovitosti připadly již zapsanému vlastníkovi. O tom, že vlastníkem dotčených nemovitostí je stěžovatelka, svědčí i to, že se její manžel nedomáhal být zapsán jako podílový spoluvlastník, či vypořádání soudem. Dle názoru stěžovatelky se tak žalovaný otázkou skutečného vlastnictví dotčených nemovitostí řádně nezabýval. Krajský soud si protiřečí, pokud uvádí, že celní úřad si může otázku vlastnictví posoudit sám, když současně odkazuje na judikaturu, podle níž náleží tato otázka civilním soudům. Nadto krajský soud doplnil závěry žalovaného odkazem na domněnku podle starého občanského zákoníku. Obdobnou úpravu však NOZ, podle něhož postupoval žalovaný, nezakotvuje. Žalovaný tedy nepočítal s užitím této domněnky. Pokud by tomu tak bylo, měl stěžovatelku náležitě poučit, resp. vyzvat k vyvrácení domněnky, že nemovitost není v jejím vylučném vlastnictví. Žalovaný však vůbec nepostupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv minimálně v rozsahu rozsudku o zúžení SJM prováděl dokazování. Krajský soud odkázal na to, že nebylo rozhodnuto v neprospěch stěžovatelky, avšak postup dle § 115 odst. 2 je namístě i v případě doplnění dokazování. Stěžovatelka měla být seznámena s tím, co žalovaný z listinného důkazu zjistil, aby mohla případně tvrdit další skutečnosti a navrhnout důkazy. Nadto je změna rozhodnutí ve prospěch stěžovatelky pouze zdánlivá, neboť je nadále postižena její nemovitost a je na ni pohlíženo jako na spoluvlastnici, nikoliv vlastníci vylučnou. Stěžovatelka tak měla být seznámena se změnou právního názoru žalovaného. Stěžovatelka doplnila, že nemovitosti nabyly za svůj výlučný majetek - dary od J. B. a A. C., což bylo lze prokázat jejich výpověďmi. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka v podstatě nenamítá žádné vady rozsudku krajského soudu, ale opakuje svou žalobní argumentaci, s níž se krajský soud neztotožnil. K tomu doplnil, že rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nicotné, neboť byl kompetentní k jeho vydání. To, že stěžovatelka považuje rozhodnutí za nesprávné, nezpůsobuje jeho nicotnost. Dále uvedl, že se správní orgány dostatečně zabývaly otázkou vlastnictví nemovitostí, podaly i žalobu na určení, avšak civilní soudy neshledaly důležitý právní zájem na určení vlastnického práva ze strany žalovaného, neboť tuto otázku je žalovaný oprávněn posoudit sám. Žalovaný ani nebyl tím, kdo měl vyvrátit domněnku správnosti zápisu v katastru nemovitostí. Byla to stěžovatelka, kdo měl prokázat, že nemovitosti jsou v jejím vylučném vlastnictví. K tomu ji žalovaný nemusel vyzývat. Žalovaným zjištěné skutečnosti svědčily o tom, že nemovitosti byly nabyty za trvání manželství a nastoupila zákonná domněnka vypořádání SJM po třech letech od jeho zúžení. O tom, že by nemovitosti nebyly nabyty za trvání SJM není ve spise žádný důkaz. Své tvrzení o nabytí nemovitostí do vylučného vlastnictví stěžovatelka specifikovala až v kasační stížnosti. Ničím je však nedoložila. Je logické, že manžel stěžovatelky neusiloval o uvedení zápisu v katastru nemovitostí do souladu se skutečností, neboť byl dlužníkem astronomické částky z titulu úmyslného krácení spotřební daně. Žalovaný pak nebyl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, byť dospěl k odlišnému právnímu názoru než celní úřad. Rozhodnutí totiž bylo změněno ve prospěch stěžovatelky a důkaz,

který byl proveden, předložila ona sama. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[5] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

## V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nicotností rozhodnutí celního úřadu, neboť nicotnost rozhodnutí představuje vadu, ke které je správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tedy i bez námítky (srov. např. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29, ze dne 14. 1. 1997, č. j. 7 A 185/94 - 23, ze dne 14. 4. 1995, č. j. 7 A 35/95 - 16, a ze dne 25. 6. 1996, č. j. 6 A 152/94 - 27, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2008, č. j. 7 Afs 68/2007 - 82, ze dne 27. 10. 2004, č. j. 3 Azs 277/2004 - 70, ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 10/2004 - 49, a ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48).

[9] Stejně jako krajský soud však Nejvyšší správní soud namítanou nicotnost rozhodnutí celního úřadu neshledal.

[10] Důvody nicotnosti rozhodnutí vydaného při správě daní jsou legislativně upraveny v § 105 daňového řádu. Podle jeho odst. 2 je nicotné rozhodnutí, a) k jehož vydání nebyl správce daně vůbec věcně příslušný, b) které 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.

[11] Nicotnost je přitom třeba vykládat v jejím skutečném smyslu, tj. jako podstatně závažnější a především nezhojitelnou vadu rozhodnutí, než je např. nepřezkoumatelnost, nezákonnost či nedostatky skutkových zjištění, které může napravit odvolací orgán (řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím orgánem jeden celek, k zásadě jednoty daňového řízení blíže viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS). Nicotným rozhodnutím se rozumí takové vadné rozhodnutí, které je rozhodnutím jen zdánlivě. Ve skutečnosti nicotné rozhodnutí neexistuje v tom smyslu, že není způsobilé vyvolat veřejnoprávní účinky, byť formálně je vydáno, třeba i oznámeno příjemcům. V právním významu slova tedy nelze vůbec dovodit, že by takový akt (spíše paakt) někoho zavazoval (správce daně samotného nebo subjekty) či že by jej někdo byl povinen respektovat. Nulitní akt není ani nadán presumpcí správnosti, a není tedy považován vůbec za výkon pravomoci správce daně. Změnu tohoto stavu nemůže přinést ani plynutí času.

[12] Dle stěžovatelky spočívá nicotnost rozhodnutí celního úřadu v tom, že jím bylo zřízeno zástavní právo k jejímu výlučnému majetku, ačkoliv nebyla účastníkem řízení a vymáhaný dluh nebyl jejím ani součástí SJM, a dále ve vnitřním rozporu mezi výrokem rozhodnutí a jeho odůvodněním, neboť se zde hovoří o tom, že jsou zastavované nemovitosti součástí SJM.

[13] Stěžovatelkou označené důvody nicotnosti nicméně nelze subsumovat pod žádnou z variant upravených v § 105 odst. 2 daňového řádu. Ani sama stěžovatelka netvrdí, že by Celní úřad pro Zlínský kraj neměl zákonnou kompetenci k vydávání rozhodnutí o zřízení zástavního práva [písm. a)], či že by vydání tohoto rozhodnutí předcházelo jiné nicotné rozhodnutí správce

pokračování

daně [písm. c)]. Co se týče vad uvedených v § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, nedosahují stěžovatelkou označené nedostatky rozhodnutí celního úřadu intenzity předpokládané pro vyslovení jeho nicotnosti. Stěžovatelka v podstatě tvrdí, že rozhodnutí celního úřadu bylo právně či fakticky neuskutečnitelné, neboť adresovalo povinnosti subjektu, který jejich nositelem vůbec nemůže být (stěžovatelce). Z právního hlediska však není vyloučeno, aby byl na úhradu pohledávky vzniklé za trvání manželství jen vůči jednomu z manželů použit majetek ve společném jmění manželů. K takovému postupu není zapotřebí souhlas druhého manžela ve smyslu § 170 odst. 3 daňového řádu, neboť majetek ve společném jmění manželů, z nichž jeden je daňovým subjektem, jehož nedoplatek je zajišťován, není majetkem vlastníka odlišného od tohoto daňového subjektu, ale jde o majetek společný neoddělitelný (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2012, č. j. 45 Af 11/2012 - 21, č. 1982/2010 Sb. NSS). Celní úřad přitom zjevně v rozhodnutí o zřízení zástavního práva vycházel z toho, že dluh manžela stěžovatelky na dani vznikl za trvání manželství a předmět zástavy je součástí SJM (viz citace § 731 NOZ v odůvodnění rozhodnutí), neboť neměl žádné poznatky o úpravě manželského majetkového režimu od zákonného režimu. Je pravdou, že vlastnické právo k předmětu zástavy svědčilo dle údajů poskytnutých katastrem nemovitostí výlučně stěžovatelce. Skutečnost, že je v katastru nemovitostí zapsán jako vlastník pouze jeden z manželů, však ještě nemusí znamenat, že daná nemovitost není součástí společného jmění manželů (srov. Dvořák, J., Spáčil, J.: Společné jmění manželů v teorii a v judikatuře. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer 2011, s. 76 a násl., či judikaturu Nejvyššího soudu, např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2009, sp. zn. 22 Cdo 646/2009, ze dne 23. 8. 2011 sp. zn. 22 Cdo 4709/2009, ze dne 20. 9. 2017, sp. zn. 22 Cdo 3245/2017, ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 22 Cdo 6109/2017, ze dne 18. 9. 2018, sp. zn. 22 Cdo 3234/2018 atp.). Údajný rozpor mezi výrokem rozhodnutí celního úřadu a jeho odůvodněním je tudíž třeba považovat za domnělý. Stěžovatelku jakožto manželku daňového subjektu proto nelze považovat za osobu, která by vůbec (za žádných okolností) nemohla být nositelem povinností uložených jí rozhodnutím celního úřadu o zřízení zástavního práva. Z výše uvedených důvodů tudíž nelze přisvědčit její námitce nicotnosti.

[14] Stěžovatelka dále uvedla, že kasační stížnost podává rovněž z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., avšak nijak blíže nespecifikovala, proč považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Přitom platí, že pokud by takovou vadou rozsudek krajského soudu skutečně trpěl, musel by k ní Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). K tomuto postupu nicméně neshledal žádný důvod. Rozsudek krajského soudu plně vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost stanoveným bohatou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS; nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. O tom ostatně svědčí i to, že s jeho závěry stěžovatelka v kasační stížnosti obsáhle polemizuje.

[15] Dle stěžovatelky došlo rovněž k naplnění stížního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť odvolací řízení bylo zatíženo závažnou procesní vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Tuto vadu stěžovatelka spatřuje v tom, že ji žalovaný - ačkoliv prováděl dokazování - neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnil jí, aby se k těmto vyjádřila a rovněž ji neseznámil se změnou právního názoru.

[16] Vypořádání této námitky se neobejde bez rekapitulace průběhu daňového řízení. Celní úřad vydal dne 15. 1. 2016 rozhodnutí, jímž zřídil zástavní právo k nemovitostem ve vlastnictví stěžovatelky, a to k zajištění daně dosud neuhrazené jejím manželem. Dle stručného odůvodnění celní úřad založil své rozhodnutí na tom, že dluh manžela stěžovatelky vznikl za trvání SJM, do něhož spadají rovněž zastavované nemovitosti. Celní úřad při svém rozhodování vycházel

z výpisů z katastru nemovitostí a ze zápisu v seznamu listin o manželském majetkovém režimu. Proti tomuto rozhodnutí podali stěžovatelka a její manžel odvolání. Stěžovatelka namítla, že předmět zástavy nepatří do SJM a rovněž dluh nevznikl za jeho trvání. Zdůraznila, že předmět zástavy spadá od počátku do jejího výlučného vlastnictví. Dále upozornila na rozsudek o zúžení SJM, jež nabyl právní moci před vznikem dluhu (5. 9. 2012). K tomu doplnila, že po zúžení SJM nedošlo k jeho vypořádání rozhodnutím soudu a nemovitosti jsou v katastru nemovitostí evidovány jako její výlučný majetek. Obdobné argumenty vznesl v odvolání manžel stěžovatelky.

[17] Ve dnech 20. 1. 2016 a 29. 2. 2016, tj. po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, požádal celní úřad Katastrální úřad pro Zlínský kraj o předložení veškerých listin, na jejichž základě došlo ke vzniku vlastnického práva stěžovatelky k nemovitostem dotčeným zástavním právem. Tyto obdržel ve dnech 22. 1. 2016 a 1. 3. 2016 (samotné listiny nejsou součástí správního spisu předloženého soudu). Dne 10. 3. 2016 postoupil celní úřad odvolání se správním spisem a předkládací zprávou žalovanému, který dne 20. 6. 2016 vydal žalobou napadené rozhodnutí.

[18] Jak již bylo konstatováno výše, tímto rozhodnutím žalovaný změnil výrok rozhodnutí celního úřadu tak, že se zástavní právo zřizuje ke spoluvlastnickému podílu ve vlastnictví manžela stěžovatelky o velikosti ideální jedné poloviny na nemovitostech specifikovaných v rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že odvolání nejsou důvodná. Přistoupil však ke změně výroku rozhodnutí s ohledem na to, že celní úřad chybně identifikoval vlastníka zajišťovaných nemovitostí. Žalovaný proto upravil výrok rozhodnutí tak, aby tento odpovídal vlastnickým vztahům k daným nemovitostem. Poukázal na to, že na základě předloženého rozsudku o zúžení SJM daňový dluh není součástí SJM, ale je výlučným dluhem manžela stěžovatelky. Předmětné nemovitosti nicméně nejsou výlučným majetkem stěžovatelky a nikdy nebyly součástí SJM. K tomu odkázal na kupní smlouvy ze dne 8. 6. 2012 a 8. 6. 2005 a na skutečnost, že manželství bylo uzavřeno dne 16. 10. 1993. Na základě toho, že nemovitosti byly nabyty za trvání manželství a před právní mocí rozsudku o zúžení SJM, dovedl, že se staly součástí SJM. Jelikož SJM nebylo následně v zákonné lhůtě vypořádáno, stali se stěžovatelka i její manžel podílovými spoluvlastníky nemovitostí, každý jedné ideální poloviny. To, že je v katastru nemovitostí jako vlastník nadále evidována pouze stěžovatelka, je způsobeno tím, že katastru nebyly sděleny aktuální informace, nikoliv tím, že by se nemovitostí režim SJM nikdy netýkal. Proto žalovaný postihl zástavním právem ideální jednu polovinu nemovitostí připadající manželce stěžovatelky.

[19] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[20] Aplikací citovaného ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52. Zde vyslovil, že: *„Provádění dokazování jistě není »povinnou« součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. (...) Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovány možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele*

pokračování

*s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“*

[21] V posuzované věci nepředcházelo vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva žádné formalizované řízení, při němž by bylo prováděno dokazování za účasti stěžovatelky. Celní úřad provedl toliko vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, při níž obstaral výpisy z katastru nemovitostí a nahlédl do seznamu listin o manželském majetkovém režimu. Po vydání rozhodnutí pak z vlastní iniciativy požádal katastrální úřad ještě o zaslání listin týkajících se vlastnického práva stěžovatelky. Sám celní úřad ve stanovisku k odvolání připustil, že je třeba s ohledem na předložený rozsudek o zúžení SJM korigovat právní posouzení vlastnického práva k dotčeným nemovitostem. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání pak vyplývá, že žalovaný krom rozsudku o zúžení SJM doplnil dokazování o další důkazní prostředky, konkrétně provedl dokazování kupními smlouvami ze dne 8. 6. 2012 a 8. 6. 2005. Své právní závěry o vlastnictví předmětných nemovitostí a o tom, zda je daňový dluh součástí SJM, vystavěl právě na těchto listinách. Neztotožnil se přitom s právním posouzením vlastnického práva ze strany celního úřadu, ale učinil v tomto ohledu vlastní závěry. Postup žalovaného nelze považovat za jakési korigování chybného označení vlastníka nemovitostí ze strany celního úřadu, jak žalovaný konstatoval v rozhodnutí o odvolání. Jedná se o nové právní posouzení věci na podkladě provedených důkazních prostředků, které vedlo ke změně předmětu zástavy.

[22] Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný přitom provedl a zhodnotil nejen dokumenty (důkazní prostředky), které předložila k odvolání stěžovatelka (rozsudek o zúžení SJM), ale i dokumenty, které obstaral celní úřad (kupní smlouvy). Tyto podklady nemohly být předmětem dokazování v prvostupňovém řízení, neboť před celním úřadem žádné dokazování neprobíhalo a všechny byly do spisu doplněny až po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Na základě nově provedených důkazních prostředků pak žalovaný posoudil zjevně zcela odlišně otázku majetkového režimu daňového dluhu, a přestože se ztotožnil s celním úřadem v tom, že nemovitosti tvořily součást SJM, právní závěry v této otázce podepřel nově provedenými důkazními prostředky a samostatnou argumentací. Ostatně, sám žalovaný nepopírá, že dospěl k odlišnému právnímu názoru než celní úřad a že do spisu doplnil nové podklady. Zcela mylně se ovšem domnívá, že se jednalo o změnu ve prospěch stěžovatelky a že pokud tyto podklady stěžovatelka znala, neměl on sám povinnost ji s jejich hodnocením seznamovat.

[23] S ohledem na výše citované závěry rozšířeného senátu taková úvaha nemůže obstát. Pro aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu není znalost daňového subjektu o podkladech rozhodnutí sama o sobě relevantní. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o skutečnostech, které by mohly být rozhodnými pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které konkrétní důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předestřít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné. Stěžovatelka měla právo na to, aby ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s tím, jak předložené důkazy hodnotí, zda jsou pro něj dostačující a jaké závěry z nich dovozuje (srov. rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 4 Afs 44/2018 - 35, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 6 Afs 107/2020 - 31, či ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31).

To, jak žalovaný nahlíží na zmíněné dokumenty, se však stěžovatelka poprvé dozvěděla až z žalovaného rozhodnutí.

[24] Rovněž nelze tvrdit, že došlo ke změně právního názoru ve prospěch stěžovatelky, jestliže žalovaný nadále zatěžoval zástavním právem nemovitosti, které stěžovatelka označila za své výlučné vlastnictví. Žalovaný pomíjí, že ve stěžejní námitce, která byla podstatou odvolání stěžovatelky, tj. v otázce vlastnictví dotčených nemovitostí, její námitce ani zčásti nevyhověl, byť ve výsledku zřídil zástavní právo „pouze“ k jejich ideální polovině. Tato změna se ovšem odvíjela od toho, že žalovaný posoudil odlišným způsobem otázku majetkového režimu daňového dluhu, nikoliv nemovitostí. Ve prospěch stěžovatelky tak bylo rozhodnuto toliko zdánlivě.

[25] Vzhledem k tomu, že celní úřad se v odůvodnění svého rozhodnutí omezil pouze na citaci § 731 NOZ (*„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“*), nemohla stěžovatelka z prvostupňového rozhodnutí jakkoliv seznat, na základě jakých skutkových zjištění ji celní úřad nepovažuje za výlučného vlastníka zastavovaných nemovitostí (být je jako výlučný vlastník evidována v katastru nemovitostí), a tyto i daňový dluh jejího manžela naopak považuje za součást SJM. Rozhodnutí celního úřadu bylo v podstatě nepřezkoumatelné, což ztížilo procesní obranu stěžovatelky. Za situace, kdy rozhodnutí celního úřadu nebylo zjevně podloženo dostatečnými skutkovými zjištěními a absentovaly v něm úvahy, které vedly ke zřízení zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví stěžovatelky, bylo na žalovaném, aby tyto nedostatky napravil v odvolacím řízení postupem podle § 115 daňového řádu. Žalovaný sice doplnil podklady rozhodnutí a korigoval právní hodnocení celního úřadu, avšak s výsledky dokazování a se svými úvahami stěžovatelku neseznámil a nemožnil jí, aby se k těmto vyjádřila. Stěžovatelka tak až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí netušila, z jakých důvodů je zřizováno zástavní právo k nemovitostem, které jsou dle výpisu z katastru nemovitostí jejím výlučným vlastnictvím a nebylo jí ani umožněno reagovat na změnu právního názoru, že tyto nemovitosti vlastní z ideální poloviny. Žalovaný tedy ve světle výkladu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jednal v rozporu se zákazem překvapivých rozhodnutí, přičemž překvapivým bylo právě hodnocení podkladů, které stěžovatelka předložila v odvolacím řízení, resp. které obstaral celní úřad.

[26] Takovým postupem žalovaný upřel stěžovatelce právo na spravedlivý proces a dopustil se závažné procesní vady. Pro absenci jakékoliv interakce se stěžovatelkou přitom nebylo možné jeho postup hodnotit jako ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv stěžovatelky.

[27] Nelze tak přijmout závěr, který krajský soud dovodil ve vztahu k procesnímu postupu žalovaného v odvolacím řízení. Porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud měl pro tuto vadu řízení napadené rozhodnutí žalovaného zrušit; pokud tak neučinil, je jeho rozsudek nezákonný.

[28] Námitkami, které se týkaly samotného posouzení zákonnosti zřízení zástavního práva, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť by tím předjímal další postup a úvahy žalovaného.

[29] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší



pokračování

správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. To konkrétně znamená, že v dalším řízení žalovaný stanoví stěžovatelce lhůtu k podání vyjádření k hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení, které je zachyceno v rozhodnutí žalovaného, případně k uplatnění dalších důkazních návrhů.

[30] Nejvyšší správní soud však podotýká, že zrušením napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného žádným způsobem nepředjímá nové rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky. Ke zrušení obou rozhodnutí přistoupil výlučně proto, že se žalovaný při provádění dokazování v odvolacím řízení dopustil závažného procesního pochybení, přičemž nebylo lze vyloučit dopad této vady na výsledek daného řízení.

[31] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[32] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu nákladů právního zastoupení za čtyři úkony ve věci (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, replika k vyjádření žalovaného, sepis kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. K odměně za čtyři úkony právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 13 600 Kč, tj. 2 856 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 24 456 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky.

[33] Výrok ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení vychází z § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu jen těch nákladů, které vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, jež byla osobě zúčastněné na řízení soudem uložena, a z důvodů hodných zvláštního zřetele může soud na návrh přiznat právo i na náhradu dalších nákladů řízení. V daném řízení soud osobě zúčastněné na řízení neuložil splnit žádnou povinnost, přičemž nebyly shledány ani žádné důvody hodné zvláštního zřetele.

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

V Brně dne 4. února 2021

JUDr. Tomáš Foltas  
předseda senátu