



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **R. Š.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2017, čj. 25056/17/5100–41458–711994, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 2. 2019, čj. 31 Af 31/2017-200,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, čj. 422384/13/2701–25200–608353, rozhodl o zřízení zástavního práva podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), k nemovitostem v k. ú. M. K. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně (dále „stěžovatelka“) odvoláním, které žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím a napadené rozhodnutí potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Stěžovatelka podala proti danému rozsudku kasační stížnost.

[2] Krajský soud z § 170 daňového řádu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 113/2018-76, *ve věci zástavního práva VIKTORLAGRUPPE*, dovodil, že žalobní námitka, dle níž bylo napadené rozhodnutí vůči stěžovatelce účinné a pravomocné

až jejím doručením, tedy k datu 4. 11. 2016, není důvodná. V souladu s § 170 odst. 4 daňového řádu a dle rozsudku *ve věci zástavního práva VIKTORLAGRUPPE* vzniklo zástavní právo doručením rozhodnutí o jeho zřízení příslušnému katastrálnímu úřadu. Ze správního spisu nepochybně vyplynulo, že k tomuto doručení došlo dne 2. 4. 2013, kdy bylo rozhodnutí dodáno do datové schránky Katastrálního úřadu pro Středočeský kraj, Katastrálního pracoviště Nymburk. Stěžovatelka nemá v odvolacím řízení proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva procesní postavení jako daňový dlužník, respektive daňový subjekt v nalézacím řízení. Takové postavení by dle krajského soudu nezískala ani v případě dřívějšího doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[3] Krajský soud dále uvedl, že ve fázi zajištění daní již není dán zákonný prostor pro zpochybňování jednotlivých kroků správce daně v nalézacím řízení. Stěžovatelka 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 stěžovatelka až v okamžiku doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, tedy ve fázi placení daní.

[4] Krajský soud konstatoval, že nebyly shledány nesprávnosti vedení evidence daní při použití přeplatku na úhradu daňových nedoplatků manžela stěžovatelky, 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 přeplatek na dani pravidelně na nedoplatky započítávat.

[5] Krajský soud rovněž uvedl, že doba pro doměření 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 lhůty pro placení daně 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 se tudíž přiklonil k názoru žalovaného, že lhůta pro placení daně uplyne ve smyslu § 160 odst. 2 a 3 daňového řádu k datu 4. 7. 2022.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného k ní a další podání

II.A Neúčinnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva

[6] V kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2012, čj. 45 Af 11/2012-21, 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 jako má dlužník, a proto měla mít i stěžovatelka účinnou možnost obrany proti jednání správce daně. Ta jí však byla odňata, jelikož jí bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno až 4. 11. 2016, tedy po vydání exekučního příkazu ze dne 4. 7. 2016, čj. 1376773/16/2701-80541-602902, kterým správce daně nařídil prodej zastavených nemovitých věcí k vymožení daňového nedoplatku jejího manžela. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva se stalo vůči stěžovatelce účinné až jeho doručením 4. 11. 2016. Odkaz krajského soudu na rozsudek *ve věci zástavního práva VIKTORLAGRUPPE* je nepřipadný, jelikož se týkal zastavení majetku právnické osoby, nikoliv majetku náležitího do společného jmění. O tomto rozsudku navíc nelze hovořit jako o judikátu, jelikož se jedná o pouhou „*skutkovku*“. Nejedná se o ustálenou judikaturu a rozsudek ani nebyl nikde publikován.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je nedůvodná argumentace stěžovatelky, že jí nebylo umožněno se účinně bránit proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva

pokračování

před zahájením exekuce. Stěžovatelka směřuje zajištění daně zřízením zástavního práva a úkony v daňové exekuci nařízením prodeje nemovitých věcí, což však jsou instituty odlišné, činěné v různých dílčích řízeních při placení daně – v řízení o zajištění daně a v řízení exekucním. Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí dle § 178 daňového řádu byla nařízena bez ohledu na to, zda na daných nemovitých věcech zástavní právo existuje či nikoli, a tedy nikoli pro existenci zástavního práva, ale pro existenci daňových nedoplatků, které daňový dlužník neuhradil. Exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí pak byl stěžovatelce řádně doručen 11. 7. 2016 a mohla se tedy v souladu s § 185 odst. 1 daňového řádu účinně bránit proti nařízení daňové exekuce, neboť v exekucním řízení má stejné postavení jako daňový dlužník.

[8] Žalovaný rovněž uvedl, že dle § 170 odst. 4 daňového řádu zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, k čemuž v posuzovaném případě došlo 2. 4. 2013. Tento den vzniklo zástavní právo bez ohledu na to, kdy bylo rozhodnutí doručeno jiným příjemcům. Za lichou označil žalovaný snahu stěžovatelky bagatelizovat rozsudek *ve věci zástavního práva VIKTORLAGRUPPE*, neboť se v něm soud vyslovil k účinkům doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva katastrálnímu úřadu na vztah mezi správcem daně a daňovým dlužníkem, resp. třetí osobou, je-li vlastníkem zástavy odlišným od daňového subjektu. Tento závěr tak platí i na manžela daňového dlužníka.

[9] V replice k vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že dle § 101 odst. 2 daňového řádu je okamžikem vydání rozhodnutí učinění úkonu k jeho doručení. Stěžovatelka je příjemcem ve smyslu § 101 odst. 3 daňového řádu. V rozsudku Nejvyššího správního soudu *ve věci zástavního práva VIKTORLAGRUPPE* nebyly řešeny otázky zastavení majetku náležející do společného jmění nýbrž majetku obchodní korporace. Stěžovatelka se o existenci zástavního práva dozvěděla až po nařízení prodeje zastavených věcí, proto se nemohla bránit v rámci exekucního řízení.

[10] V duplice k replice žalovaný doplnil, že princip vzniku práv k věcem evidovaným v katastru nemovitostí zápisem do něj, jako do veřejného seznamu, je zaveden historicky a obecně v celém právním řádu České republiky (např. § 1105 zákona č. 89/2012, občanský zákoník), a to mj. z důvodu, že věcná práva působí *erga omnes*. Daňový řád jej v § 170 respektuje, resp. modifikuje tak, že zástavní právo (zřízené rozhodnutím) vzniká doručením rozhodnutí katastrálnímu úřadu. Je nerozhodné, zda se jedná o nemovité věci ve vlastnictví daňového dlužníka, ve společném jmění či ve vlastnictví třetí osoby. Zástavní právo bylo do katastru nemovitostí zapsáno v rámci řízení čj. Z-3712/2013-208, které bylo zahájeno 3. 4. 2013 a ukončeno 10. 4. 2014. Neobstojí tedy argumentace stěžovatelky, že se o zástavním právu dozvěděla až 4. 11. 2016, neboť existence zástavního práva k nemovitým věcem byla z katastru nemovitostí zřejmá již 10. 4. 2013. Manželu stěžovatelky bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno do datové schránky 2. 4. 2013. Je běžné, že zástavní právo vznikne před doručením rozhodnutí o jeho zřízení účastníkům řízení. Pokud je pak na základě odvolání rozhodnutí zrušeno, zástavní právo, vzniklé původně doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva katastrálnímu úřadu, zaniká. Stěžovatelka využila všechna svá procesní práva, aby proti napadenému rozhodnutí brojila. Ve vztahu k vedené daňové exekuci je stěžovatelka oprávněna až do rozhodnutí o výtěžku dražby brojit proti tomu, že předmětná pohledávka správce daně ve vztahu k ní nemá výhodnější pořadí podle § 229 odst. 2 písm. c) daňového řádu např. z důvodu vedení sporu o existenci zástavního práva k nemovitým věcem ve společném jmění daňového dlužníka a stěžovatelky, což v rámci žaloby učinila formou návrhu na vydání předběžného opatření.

II.B Znemožnění obrany stěžovatelky

[11] Stěžovatelka v žalobě poukazovala na to, že napadené rozhodnutí obsahovalo neexistující daňové nedoplatky ohledně zdaňovacích období let 2003 a 2004. Daňová povinnost je proto v rozporu se zákonem. Tuto argumentaci krajský soud vůbec neposuzoval a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

[12] Krajský soud uvedl, že ve fázi zajištění daní není prostor pro zpochybnění kroků správce daně v nalézacím řízení. S tím stěžovatelka nesouhlasí. 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. Možnost bránit své zájmy a vlastnické právo nemůže být zbavena jen proto, že nebyla účastníkem nalézacího řízení.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že krajský soud se nedopustil vady nepřezkoumatelnosti, jelikož v bodech [21] až [24] napadeného rozsudku reagoval na námitky stěžovatelky. Soud vysvětlil, že stěžovatelka nemá v odvolacím řízení proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva procesní postavení jako daňový subjekt v nalézacím řízení, a nemůže tedy zasahovat do vyměřovacího řízení. Žalovaný dodal, že nalézací řízení bylo pravomocně skončeno a ani sám daňový subjekt, resp. daňový dlužník v rámci řízení o odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nemůže brojit proti výsledku nalézacího řízení a úspěšně vznášet námitky týkající se stanovení zajišťované daně.

[14] Ani poukaz stěžovatelky na zasažení do jejích vlastnických práv není dle žalovaného způsobilý změnit konstrukci zástavního práva jako institutu k zajištění neuhrazené daně, kdy zákon (na rozdíl např. od ručení) nezakládá žádným způsobem právo stěžovatelky jako jednoho z vlastníků nemovitých věcí ve společném jmění, k nimž bylo za účelem zajištění neuhrazené daně zřízeno zástavní právo, prolomit se do nalézacího řízení a vznášet námitky ve věci stanovení neuhrazené daně. Nadto stěžovatelkou zmiňované daňové povinnosti daňového dlužníka za zdaňovací období 2004 již byly předmětem přezkoumání postupu správce daně ve správním soudnictví, v nichž byl daňový dlužník neúspěšný.

[15] V replice k vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelka setrvala na názoru, že krajský soud adekvátně nereagoval na její námitky týkající se vad neplatnosti a nicotnosti dodatečných platebních výměrů.

[16] Žalovaný v duplice uvedl, že je možné vznesenou námitku vypořádat i tím způsobem, že soud osvětlí, proč má za to, že je námitka nedůvodná, např. z důvodu, že v daném řízení konkrétní skutečnosti nelze vůbec namítat s ohledem na projednávanou věc či vzhledem k postavení žalobce v řízení, jak učinil krajský soud v případě stěžovatelky. Rovněž okolnost, že se soud ve vypořádání žalobní námitky ztotožní s argumentací jedné ze stran sporu, nečiní takové vypořádání nedostatečným či nezákonným.

II.C Chybně vedená evidence daňových nedoplatků

[17] 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 podávajících příznání byla ke dni 3. 3. 2009 správcem daně evidována částka nedoplatku ve výši 1 124 263 Kč a po převedení 14 025 Kč v tomto dni zpětně do roku 2008 správce daně vyčíslil nedoplatek na stejné dani ke dni 4. 3. 2009 ve stejné

pokračování

výši, tedy 1 124 263 Kč, jako by nikdy nedošlo k převodu přeplatků. Je tedy zřejmé, že evidence daní nebyla správcem daně vedena v souladu se zákonem. Daňové řízení je ovládáno zásadou rychlosti řízení, proto nelze souhlasit 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.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření vysvětlil, že všechna rozhodnutí o poukázání daňového bonusu, v nichž byl vyčíslen nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob podávajících příznání ke dni 3. 3. 2009 i ke dni 4. 3. 2009 ve stejné výši 1 124 263 Kč, byla vydána až 4. 3. 2009. Teprve po jejich vydání mohlo dojít k vlastnímu převedení přeplatků na dani na úhradu nedoplatku (a tedy ke snížení nedoplatku). Ke dni 3. 3. 2009 i ke dni 4. 3. 2009 činil nedoplatek stejnou částku a snížení nedoplatku se mohlo v evidenci daní projevit až po 4. 3. 2009, tedy nejdříve 5. 3. 2009. Evidence daňových nedoplatků daňového dlužníka tak byla vedena v souladu se zákonem. Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 je prováděno až po skončení příslušného zdaňovacího období, tj. i převod přeplatků či nedoplatků lze provést poté, co je nesporné, zda příslušné zálohy byly či nebyly zaplacené, a tedy zda ve zdaňovacím období vznikly přeplatky či nedoplatky, tj. nejdříve v roce 2009. V zákoně není stanovena lhůta, ve které by měl přeplatky na dani pravidelně na nedoplatky započítávat.

[19] V replice k vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelka zopakovala námitky již uvedené v kasační stížnosti. Rovněž žalovaný v duplice zopakoval argumenty, které uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti.

II.D Uplynutí lhůty pro placení daně

[20] 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 dne 2. 4. 2013. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebylo stěžovatelce doručeno dříve než 4. 11. 2016, dříve tak nedošlo k jeho řádnému vydání ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí, které nebylo vydáno a nebylo účinné, nemůže mít za následek přerušování běhu lhůty pro placení daně. Dle nálezu 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. Rozhodný okamžik je tak den 4. 11. 2016. Předtím však již došlo k uplynutí šestileté lhůty pro placení daně. K prekluzi proto došlo k 31. 3. 2014 a rozhodnutí o zřízení zástavního práva nemůže mít ke dni 2. 4. 2013 žádné účinky. Rovněž zahájení exekučního řízení ze dne 4. 7. 2016 nemá žádný vliv na přerušování lhůty. Jednak jednou prekludovanou lhůtu nelze prodloužit a nebylo řádně vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ke vzniku zástavního práva došlo dle § 170 odst. 4 daňového řádu, a proto nastaly účinky, které s jeho vznikem daňový řád spojuje. Nejedná se ani o nicotné rozhodnutí, jelikož nedošlo k žádným závažným vadám vyjmenovaným v § 105 daňového řádu, s nimiž je nicotnost právního aktu spojována. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva rovněž nebylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Úkonem přerušujícím lhůtu pro placení daně je dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu zřízení zástavního práva, které bylo zřízeno, resp. vzniklo, doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu.

[22] V replice k vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelka zopakovala argumentaci uvedenou již v kasační stížnosti.

[23] V duplice k replice žalovaný uvedl, že podle rozhodnutí o zřízení zástavního práva i exekučního příkazu je nejstarší nedoplatek daňového dlužníka, specifikovaný pod položkou 001, splatný dne 31. 3. 2008. Šestiletá lhůta pro placení daně by uplynula 31. 3. 2014, avšak pouze v případě, že by správce daně neučinil žádné úkony přerušující či stavějící běh lhůty pro placení daně. Správce daně však tyto úkony učinil, neboť před uplynutím původní lhůty pro placení daně dne 2. 4. 2013 rozhodnutím o zřízení zástavního práva zřídil zástavní právo, v důsledku čehož počala lhůta pro placení daně běžet znovu ode dne zřízení zástavního práva, tj. od 2. 4. 2013. Správce daně pak následně před uplynutím nově běžící lhůty pro placení daně dne 4. 7. 2016 zahájil exekuční řízení, a to vydáním exekučního příkazu dne 4. 7. 2016, v důsledku čehož počala lhůta pro placení daně opětovně běžet znovu ode dne 4. 7. 2016. Lhůta pro placení daně tedy uplyne 4. 7. 2022 za předpokladu, že nenastanou další okolnosti, které její běh přerušují nebo staví. Pokud tyto okolnosti nastanou, uplyne lhůta pro placení daně ještě později, nejpozději však 30 let po zápisu zástavního práva k nemovitým věcem do katastru nemovitostí (za předpokladu, že zástavní právo do této doby nezanikne ze zákonem předvídaného důvodu). Správce daně je tedy dosud v souladu se zákonem oprávněn vybrat a vymáhat nedoplatek, neboť lhůta pro placení daně dosud neuplynula.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem III.A Neúčinnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva

[24] Dle § 170 odst. 1 daňového řádu platí, že *správce daně může zřídít rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neubrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.*

[25] 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.*

[26] Dle § 178 odst. 5 daňového řádu lze daňovou exekuci provést pouze těmito způsoby *a) srážkami ze mzdy, b) přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, c) přikázáním jiné peněžité pohledávky, d) postižením jiných majetkových práv, e) prodejem movitých věcí, nebo f) prodejem nemovitých věcí.*

[27] Dle § 176 odst. 1 daňového řádu je exekučním titulem *a) výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní, b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo c) vykonatelný zajišťovací příkaz.*

[28] 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.

[29] 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 zařazený 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

pokračování

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.

[30] 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.

[31] Stěžovatelka ani nijak nerozporuje tvrzení žalovaného, že jí byl exekuční příkaz doručen a mohla se proti němu bránit. 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.

[32] 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.

[33] Krajským soudem citovaná část rozsudku Nejvyššího správního soudu *ve věci zástavního práva VIKTORLAGRUPPE* 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 VIKTORLAGRUPPE* 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).

III.B Znemožnění obrany stěžovatelky

[34] 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.).

[35] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud nijak nereagoval na námitky neexistence daňových nedoplatků ohledně zdaňovacích období roků 2003 a 2004.

[36] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že krajský soud se vady nepřezkoumatelnosti nedopustil. V bodech 23 a 24 napadeného rozsudku vysvětlil, že ve fázi zajištění daně již není možné zasahovat do vyměřovacího řízení. Tímto reagoval na námitku, dle které zůstatky nedoplatků vychází z nesprávně vypočtených platebních výměrů z roku 2003 a 2004. Nejvyšší správní soud k tomu 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 daňových 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.

[37] Stěžovatelka 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.

[38] 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 neeviduje 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.

[39] 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.

[40] 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 daně 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 ke 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. Nejblíže se namítaná vada blíží zjevné vnitřní rozpornosti, avšak dle kasačního soudu ani teoreticky nedosahuje takové závažnosti,

pokračování

aby bylo možné platební výměry označit za nicotné, a to dokonce za předpokladu, že by soud připustil, že stěžovatelkou provedený výpočet je správný.

[41] Krajský soud výslovně neprovedl obdobný výklad týkající se nicotnosti, který nyní provedl Nejvyšší správní soud. Jak již bylo uvedeno v bodě [36] tohoto rozsudku, 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.

[42] 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 jednobo 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.

III.C Chybně vedená evidence daňových nedoplatků

[43] Stěžovatelka namítala, že v evidenci daní byla ke dni 3. 3. 2009 správcem daně evidována částka nedoplatku ve výši 1 124 263 Kč a po převedení 14 025 Kč v tomto dni zpětně do roku 2008 správce daně vyčíslil nedoplatek na stejné dani ke dni 4. 3. 2009 ve stejné výši. Evidence daní správce daně nebyla vedena v souladu se zákonem, a z toho důvodu není zřejmé, zda vůbec zjištěný daňový nedoplatek existuje.

[44] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v bodě [38] tohoto rozsudku, 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 nedoplatků je podpůrný systém užívaný správcem daně. Dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní exekučním titulem. V exekučním řízení je tak sice možné namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, čj. 9 Afs 25/2015-59, č. 3455/2016 Sb. NSS), samotná evidence nedoplatků 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 jednacích dodatečných platebních výměrů a dlužnou částku daně. Stěžovatelka mohla rozporovat tuto existenci daňových nedoplatků, 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 nespouje. Stav evidence daňových nedoplatků je tak pro zřízení zástavního práva nepodstatný, pokud se nijak konkrétně nepromítl do výkazu nedoplatků, který byl exekučním titulem, což stěžovatelka netvrdí. Ze stejného důvodu je nedůvodná i námitka porušení zásady rychlosti řízení z důvodu tvrzené pozdní opravy evidence nedoplatků.

[45] 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.

III.D Uplynutí lhůty pro placení daně

[46] Dle § 160 odst. 3 daňového řádu je úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně a) *zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona, b) zřízení zástavního práva, nebo c) oznámení rozhodnutí o posečkání nebo rozhodnutí, kterým se mění stanovená doba posečkání*. Lhůta pro placení daně činí dle odst. 1 stejného ustanovení 6 let.

[47] Stěžovatelka namítala, že vzhledem k tomu, že jí bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručeno až dne 4. 11. 2016, došlo k prekluzi běhu lhůty pro placení daně.

[48] 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 soud vysvětlil v bodě III.A tohoto rozsudku, ustanovení § 170 odst. 4 daňového řádu je zcela jasné a neopouchává možnost jinému výkladu – zástavní právo k nemovitým věcem evidovaným v katastru nemovitostí vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu. Tímto okamžikem je rovněž zástavní právo zřízeno. Z pohledu vzniku (a tedy zřízení) je pak nepodstatné, kdy bylo rozhodnutí doručeno jiným osobám. Jedná se tak o speciální úpravu vůči obecnému ustanovení § 101 daňového řádu.

[49] Doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva Katastrálnímu úřadu pro Středočeský kraj, Katastrálnímu pracovišti Nymburk, dne 2. 4. 2013 byla ve smyslu § 160 odst. 3 daňového řádu přerušena lhůta pro placení daně, která měla uplynout 31. 3. 2014. Tato lhůta byla opětovně přerušena v souvislosti se zahájením exekučního řízení. K prekluzi lhůty pro placení daně tedy nedošlo.

[50] Je rovněž nutné také uvést, že k prekluzi běhu lhůty pro placení daně může dojít pouze ve vztahu k daňovému dlužníku, nikoliv k vlastníku či spoluvlastníku zastavované věci. Jinými slovy, pro prekluzi běhu lhůty pro placení daně nebylo podstatné doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva stěžovatelce. Je možné si představit situaci, kde by zřízením zástavního práva byl postihován výlučný majetek daňového dlužníka. Až např. po 15 letech by byl postihnut i majetek spadající do společného vlastnictví daňového dlužníka a jeho manžela či manželky. V takové situaci by nebylo možné hovořit o prekluzi běhu lhůty pro placení daně, neboť vůči daňovému dlužníku byla lhůta přerušována zřízením zástavního práva. Vůči manželovi zastavované věci neběží ani nezačne běžet lhůta k prekluzi pro placení daně. Vůči manželovi běží pouze lhůta k podání odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[51] Stěžovatelkou uváděný nálezný Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 493/05 není na projednávanou věc příhodný. Ústavní soud se v daném nálezu vyjadřoval k § 47 odst. 2 ZSDP 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]. Přímou text zákona tedy stanovoval přerušování lhůty od okamžiku oznámení úkonu přerušující prekluzivní lhůtu daňovému subjektu. Tento koncept byl však minimálně z pohledu přerušování lhůty z důvodu zřízení zástavního práva v novém daňovém řádu opuštěn.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

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

V Brně 7. ledna 2021

Petr Mikeš
předseda senátu