



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: J. L., zast. JUDr. Annou Doležalovou, MBA, advokátkou se sídlem Panská 892/1, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 37879/17/5100-31462-708633 a č. j. 37880/17/5100-31462-708633, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2018, č. j. 51 Af 35/2017 - 58,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Při nedobrovolné veřejné dražbě konané dne 7. 9. 2007 žalobce pozbyl vlastnické právo ke stavbě č. p. X, na pozemku par. č. st. X, v katastrálním území obce X (dále jen „stavba“). Okresní soud v Písku však rozsudkem ze dne 24. 11. 2014, č. j. 6 C 227/2007 - 507, konstatoval neplatnost nedobrovolné veřejné dražby (rozsudek nabyt právní moci dne 26. 10. 2015). Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště ve Strakonici (dále jen „správce daně“), následně dospěl k závěru, že žalobce v důsledku rozsudku Okresního soudu v Písku vlastnické právo ke stavbě nikdy nepozbyl, a platebními výměry ze dne 8. 2. 2017, č. j. 253549/17/2211-00460-306429 a č. j. 253568/17/2211-00460-306429, doměřil žalobci daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014 (ve výši 35 949 Kč) a 2015 (ve výši 35 949 Kč). Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími zamítl žalobcovo odvolání a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že určení neplatnosti veřejné dražby má účinky *ex tunc*, neboť neplatná dražba nebyla způsobilá vyvolat zamýšlené právní následky. Žalobce proto vlastnické

právo ke stavbě nikdy nepozbyl. Po určitou dobu mu sice bylo bráněno v uskutečňování plného panství nad nemovitostí, to však nebránilo tomu, aby byl nadále poplatníkem daně, neboť § 8 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), označuje za poplatníka toliko „vlastníka“ zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky a dále nespecifikuje, že by mu musela zároveň svědčit veškerá práva z vlastnictví plynoucí. Nezákonná veřejná dražba proto sice zasáhla do žalobcových práv, na svých právech byl však zkrácen tím, že nemohl fakticky své vlastnické právo ke stavbě vykonávat, a nikoliv povinností zaplatit daň z nemovitých věcí. Daňové právo tudíž nepředstavuje prostředek nápravy zmíněné nezákonnosti; ten musí žalobce hledat v příslušných institutech soukromého práva.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[3] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Účinky rozsudku Okresního soudu v Písku nastaly podle něj *ex nunc*, a proto dražba, jejíž neplatnost byla tímto rozsudkem vyslovena, ztratila své účinky až ke dni právní moci rozsudku. Až do právní moci rozsudku je tak dražbu nutné považovat za platnou a zpětné zapsání vlastnického práva stěžovatele do katastru nemovitostí za pouhou právní fikci. Uplatnění daně z nemovitých věcí v projednávaném případě je nadto hrubě nespravedlivé. Smyslem této majetkové daně je totiž zdanění nemovitého majetku, k němuž poplatníkovi svědčí vlastnické právo. Vlastnictví nemovité věci je nicméně nutné chápat jako hodnotu, která přináší vlastníkovu majetkovou aktivum, přičemž smyslem daně z nemovitých věcí je postižení této hodnoty. K naplnění této hodnoty může dojít pouze prostřednictvím oprávnění předmět vlastnictví držet, užívat, mít z něj užitek a nakládat s ním [§ 1012 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku]. Těmito oprávněními však stěžovatel v době, kdy byl vlastníkem stavby vydražitel, nedisponoval, a z vlastnického práva ke stavbě tak neměl žádný prospěch. Obsah vlastnického práva mu nelze ani přisuzovat zpětně, neboť pokud by například chtěl v době, kdy byl za vlastníka považován vydražitel, uzavřít smlouvu o převodu stavby, nebyla by účinná a katastr nemovitostí by vklad nepovolil; stejně tak daňové přiznání k dani z nemovitých věcí podané před právní mocí rozsudku Okresního soudu v Písku by bylo odmítnuto jako podané neoprávněnou osobou. Z uvedených důvodů nebyl smysl a účel daně z nemovitých věcí v projednávaném případě naplněn a daň neměla být doměřena. Jedná se o analogickou situaci jako v případě restitucí, kdy povinnost uhradit daňový nedoplatek zůstala subjektu, který byl poplatníkem k 1. lednu daného zdaňovacího období.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval argumentaci krajského soudu a ztotožnil se s ní.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[6] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[7] Stěžovatel namítá, že účinky rozsudku, kterým byla veřejná dražba prohlášena za neplatnou, nastaly *ex nunc*, nikoliv *ex tunc*. S touto argumentací se soud neztotožnil. Vlastnictví k předmětu dražby na vydražitele nepřechází na základě smlouvy, ale na základě právní skutečnosti, kterou je příklep licitátora (viz § 53 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 6. 12. 2007, sp. zn. 21 Cdo 930/2007). Pokud pak soud prohlásí dražbu za neplatnou, „*deklaruje tím, že vydražitel vlastnické právo k vydraženým nemovitostem nikdy nenabyl.*“ (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 8. 2007, sp. zn. 22 Cdo 224/2007). Je tedy zřejmé, že rozhodnutí o vyslovení neplatnosti veřejné dražby má účinky *ex tunc*, a nikoliv *ex nunc*, jak tvrdí stěžovatel, a že to byl tudíž stěžovatel, kdo byl vlastníkem stavby po celou dobu od neplatné veřejné dražby až do nabytí právní moci rozsudku, kterým byla neplatnost veřejné dražby vyslovena, byť disponoval pouze holým vlastnictvím.

[8] Skutečnost, že stěžovatel disponoval pouze holým vlastnictvím ke stavbě, podle soudu nemůže vést ani k tomu, že mu neměla být doměřena daň z nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí, jak stěžovatel správně uvedl, je přímou majetkovou daní, což znamená, že daňová povinnost se váže k vlastnictví nemovitého majetku. Jak ostatně plyne také z jasného znění § 8 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí, poplatníkem daně je zásadně vlastník (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 28/2005 - 55, publ. pod č. 871/2006 Sb. NSS). Pro vznik daňové povinnosti není relevantní, zda a jakým způsobem dochází k nakládání s předmětem daně, ale pouze to, zda k daněnému statku vlastnické právo existuje či nikoliv: „*Povinnost uhradit daň z nemovitostí je [...] třeba vnímat jako povinnost související s vlastnictvím nemovitosti, nikoliv jako nakládání s touto nemovitostí.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2008, č. j. 8 Afs 33/2007 - 47, publ. pod č. 2280/2011 Sb. NSS). Pokud by se totiž přihlíželo k faktickému užívání předmětu daně, jak soud obdobně uvedl ve vztahu k silniční dani, jež je rovněž přímou majetkovou daní, jednalo by se o „*daň zcela jiného typu, která by byla založena na užívání určitých veřejných statků (zde: pozemní komunikace), a nikoliv na vlastnictví (dispozici) k určité věci.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 - 67, publ. pod č. 1358/2007 Sb. NSS). Obdobně ve vztahu k nemovitým věcem je případný hospodářský výnos plynoucí z jejich faktického užívání zpravidla zdaněn daní z příjmů.

[9] Závěr krajského soudu, že daňová povinnost k dani z nemovitých věcí měla stíhat stěžovatele, přestože disponoval pouze holým vlastnictvím, je proto správný. Přitakání stěžovatelovu výkladu by totiž vedlo k vytvoření jen stěží řešitelných obtíží při správě daně z nemovitých věcí. Pokud by byl správce daně nucen kromě samotného vlastnictví přihlížet rovněž k tomu, zda mohl poplatník vlastnické právo náležitě využívat, bylo by velice obtížné nalézat hranice, kdy by bylo vyměření či doměření daně oprávněné (či spravedlivé) a kdy už nikoliv. V praxi totiž může dojít k nespočtu situací, ve kterých je výkon vlastnického práva k nemovitým věcem do určité míry omezen, ať už z vůle vlastníků, jednání jiných osob či v důsledku *vis maioris* (srov. otázku daně z nemovitostí patřících do konkursní podstaty řešenou rozsudkem č. j. 8 Afs 33/2007 - 47). Pro balancování, ve kterých z těchto situací je namísto daně z nemovitých věcí vyměřit či doměřit, a ve kterých už nikoliv, by zároveň chyběla jakákoliv objektivní kritéria, v důsledku čehož by se jednalo o činnost výrazně arbitrární a do značné míry nerealizovatelnou.

[10] Je zároveň nutné zdůraznit, že poplatníkem daně z nemovitých věcí je skutečný vlastník, a nikoliv toliko osoba evidovaná v katastru nemovitosti jako vlastník. V rozsudku ze dne 5. 11. 2015, č. j. 1 Afs 162/2015 - 50, se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy byla daň z nemovitostí doměřena osobě, která nemovitost nabyla na základě absolutně neplatné kupní smlouvy (a jednalo se tedy o „zrcadlový“ případ k nyní projednávané věci). Soud v této situaci připomněl, že výklad daňových předpisů musí zohledňovat skutečnost, že ne vždy je zápis vkladu do katastru v souladu se skutečným stavem věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS). V takové situaci je pak třeba pro účely daně z nemovitých věcí vycházet z toho, kdo byl v daném období opravdu vlastníkem věci podle práva, nikoli podle zápisu v katastru nemovitostí.

[11] S ohledem na specifické okolnosti nyní projednávaného případu soud považuje za nezbytné vyjádřit se také k otázce včasného přiznání a placení daně z nemovitých věcí. Bylo by totiž absurdní, kdyby aplikace výše uvedených závěrů ve spojení s deklaratorním rozhodnutím o tom, že původní vlastník vlastnické právo nikdy nepozbyl (zde v důsledku absolutní neplatnosti jiného nabývacího titulu), vedla k tomu, že by se tento vlastník automaticky ocitl v prodlení s placením daně z nemovitých věcí (často i v délce několika let), přestože fakticky nebyl nikdy schopen daň z nemovitostí přiznat a uhradit ve lhůtě, neboť před takovým deklaratorním rozhodnutím za vlastníka vůbec nebyl považován a daň mu nebyla vyměřována. V takové situaci rozhodně není namístě, aby byl za takové důsledky „znovunabytí“ vlastnického práva s účinky *ex tunc* sankcionován či penalizován, případně aby byl povinen hradit úrok z prodlení. Je proto nutné uzavřít, že je-li vlastnictví nemovité věci deklarováno zpětně, tj. s účinky *ex tunc*, lhůty pro přiznání a placení daně začnou běžet teprve od právní moci takového deklaratorního rozhodnutí, neboť teprve tímto okamžikem je najisto postaveno, kdo je skutečným poplatníkem daně z nemovitých věcí.

[12] K poslední stěžovatelově námitce uvádějící analogii k restitucím soud uvádí, že není na místě analogické použití § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2000 (zákonem č. 65/2000 Sb. bylo toto ustanovení, k němuž se stěžovatelova námitka vztahuje, ze zákona o dani z nemovitých věcí vypuštěno), podle kterého *„[d]ojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem, přechází povinnost uhradit případný daňový nedoplatek počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období na nové poplatníky s výjimkou případů, kdy jsou nemovitosti předány na základě zvláštního předpisu.“* Toto ustanovení se totiž vztahovalo k situacím, kdy *de iure* skutečně došlo k přechodu či převodu vlastnického práva. V nyní projednávaném případě však nedošlo k přechodu vlastnického práva, které zůstalo žalobci, ale pouze k omezení jeho výkonu. Citované ustanovení bylo nadto zákonodárcem explicitně zakotvenou výjimkou z pravidla za účelem zohlednění majetkových křivd způsobených komunistickým režimem, což rovněž není projednávaný případ.

[13] S ohledem na uvedené soud uzavírá, že stěžovatel nikdy nepřestal být vlastníkem stavby, a stíhala jej proto povinnost k dani z nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud nijak nepopírá, že stěžovateli mohla v důsledku neplatné dražby a faktické nemožnosti nakládat se stavbou vzniknout újma a že stěžovatel vzniklou situaci vnímá jako nespravedlivou. Nicméně, jak již uvedl krajský soud, tuto výjimečnou skutečnost nelze zohlednit redefinováním a rozvolněním jasně stanoveného pravidla pro určení poplatníka daně z nemovitých věcí. Právní řád vlastníkovu nemovitosti zároveň k nápravě případné újmy

pokračování

poskytuje dostatek jiných, typicky soukromoprávních prostředků, jejichž účelem je nadto řešení právě takové situace, v jaké se stěžovatel ocitl v projednávaném případě, typicky možnost náhrady škody ze strany toho, kdo způsobil neplatnost nedobrovolné veřejné dražby. Na tomto obecném nasměrování k soukromoprávní ochraně nic nemění to, jakou reálnou vyhlídku na úspěch má uplatnění daného prostředku ochrany v konkrétním případě.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[15] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[16] Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 21. listopadu 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu