



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **J. J.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2017, č. j. 2792/17/5100-41458-710158, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2020, č. j. 3 Af 15/2017 - 44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2020, č. j. 3 Af 15/2017 - 44, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2017, č. j. 2792/17/5100-41458-710158, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **28 570 Kč**, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 7. 7. 2016, č. j. 5472390/16/2010-80542-109458, kterým finanční úřad zřídil podle § 170 odst. 1

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za použití § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zástavní právo k žalobcově podílu v korporaci (společnosti) Divadelní Estate, s.r.o., a to k zajištění žalobcem neuhrazeného daňového nedoplatku evidovaného na jeho osobním daňovém účtu ke dni 7. 7. 2016.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Namítal, že podle § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (ve znění účinném do 31. 12. 2000, tj. do novely provedené zákonem č. 65/2000 Sb.), přecházely daňové nedoplatky z prodávajícího na nabyvatele nemovitostí okamžikem nabytí právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Žalobce nemovitosti prodal v roce 2000, nikoli v následujícím zdaňovacím období 2001, kdy od 1. ledna vznikala povinnost případný daňový nedoplatek uhradit. Vzhledem k tomu, že v roce 2000 bylo ustanovení § 13b zákona o dani z nemovitostí platné a účinné, přešly daňové nedoplatky z žalobce na kupující nemovitostí. Na podporu své argumentace žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 28/2005 - 55, č. 571/2006 Sb. NSS, který se danou problematikou a výkladem citovaného ustanovení zákona zabýval.

[3] Městský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku vyšel z toho, že s účinností od 1. 1. 2001 byl § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí zrušen zákonem č. 65/2000 Sb. S ohledem na změnu právní úpravy, jakož i na to, že zákon č. 65/2000 Sb. neobsahoval přechodná ustanovení, městský soud dospěl k závěru, že od 1. 1. 2001 se již žalobce nemohl dovolávat dříve platné (a pro žalobce výhodnější) právní úpravy, podle které na společnosti, jež nabyly nemovitosti v roce 2000, přešla dnem 1. 1. 2001 povinnost uhradit nedoplatek na dani. Ve vztahu k rozsudku č. j. 2 Afs 28/2005 - 55 městský soud konstatoval, že se týkal zdaňovacích období nezasažených novelou, což je podstatný rozdíl oproti nyní souzené věci. Ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu městský soud dovodil, že vznik hmotněprávní daňové povinnosti vyplývá z vlastnictví nemovitosti, ustanovení § 13 a § 13b zákona pak upravují procesní aspekty (zdaňovací období a způsob uhrazení daně). Městský soud uzavřel, že žalobce nemovitosti, k nimž se vztahoval nedoplatek na dani, sice prodal již v roce 2000, avšak povinnost uhradit nedoplatek přešla (vzhledem ke změně právní úpravy) na nového vlastníka naposledy ke dni 1. 1. 2000. Hmotněprávní daňová povinnost k placení daně z nemovitosti tedy nadále „stíhala“ žalobce a na nové vlastníky nemovitostí nepřešla v důsledku změny právní úpravy. Z tohoto důvodu proto daňové orgány nepochybily, pokud úhradu žalobcova daňového nedoplatku zajistily zřízením zástavního práva.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítal, že městský soud nesprávně vyložil účinky novelizace zákona o dani z nemovitostí provedené zákonem č. 65/2000 Sb. Argumentoval, že pokud městský soud dovodil, že hmotněprávní povinnost platit daňové nedoplatky přešla v roce 2000 ze stěžovatele na kupující nemovitostí, nemůže jej stíhat povinnost k jejich zaplacení. Dle stěžovatele neobstojí poukaz městského soudu na důvodovou zprávu k zákonu č. 65/2000 Sb., neboť autorem důvodové zprávy a v ní uvedeného názoru založeného na tom, že hmotněprávní i procesní povinnost hradit nedoplatek přecházela

pokračování

na kupujícího až prvním dnem následujícím po roce, v němž došlo k právním účinkům vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, je Ministerstvo financí. Nesprávnost tohoto názoru přitom shledal již Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. I. ÚS 469/98, č. N 97/15 SbNU 11, a rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 28/2005 - 55. Dle stěžovatele je napadený rozsudek městského soudu nezákonný, neboť je založen na nedovolené pravé retroaktivitě. Městský soud totiž novele provedené zákonem č. 65/2000 Sb. (z důvodu absence přechodných ustanovení) přiznal zpětné účinky, neboť vyloučil přechod hmotněprávní povinnosti hradit nedoplatky na dani z nemovitostí, a to zpětně i ve vztahu k právním vztahům, které nastaly v předcházejícím roce 2000.

[5] Stěžovatel rovněž namítal, že došlo k porušení jeho legitimního očekávání s odkazem na zmiňovaný nálezu sp. zn. I. ÚS 469/98. V něm Ústavní soud dovodil, že za změnu skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, k níž musí daňové orgány přihlédnout podle § 13 zákona o dani z nemovitostí, je nezbytné považovat právě změnu v osobě vlastníka nemovitosti. Stěžovatel upozornil, že toto ustanovení novela provedená zákonem č. 65/2000 Sb. nezměnila, proto bylo povinností daňových orgánů změnu v osobě vlastníka zohlednit. Stěžovatel uvedl, že z tohoto důvodu také při prodeji nemovitostí sjednal nižší kupní cenu, neboť vycházel z toho, že daňové nedoplatky budou hradit kupující. Toto tvrzení však městský soud považoval za nový žalobní bod, ačkoli dle stěžovatele bylo možno související žalobní námitku dovodit z odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 28/2005 - 55. Podle stěžovatele není případný ani závěr městského soudu (vyslovený nad rámec rozhodovacích důvodů), že povinnost ve veřejném právu nelze přenést na jiného v rámci aplikace soukromého práva. Stěžovatel rozporoval také to, že je dle městského soudu proti dobrým mravům (či je zjevným zneužitím práva), pokud by stěžovatelovy daňové povinnosti k nemovitostem z let 1996 až 1998 měly stíhat nového vlastníka, který nemovitosti nabyt převodem.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že pro nyní vedené řízení je významné, že v jiném soudním řízení je přezkoumávána vlastní povinnost stěžovatele k úhradě daně, uložená rozhodnutím ze dne 1. 3. 2017, č. j. 1557918/17/2003-51523-104849. Žalobu proti tomuto rozhodnutí městský soud zamítl rozsudkem vydaným dne 20. 5. 2020 pod č. j. 6 Af 25/2017 - 27, v němž dospěl k závěru, že stěžovatel je povinen uhradit daň z nemovitostí v souhrnné výši 106 879,90 Kč. Tento rozsudek je napaden kasační stížností, která je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 5 Afs 195/2020, o níž dosud nebylo rozhodnuto.

[7] Ve vztahu ke stěžovatelovým námitkám směřujícím proti povinnosti k úhradě daně žalovaný uvedl, že jelikož je rozhodnutí pravomocné a soud v rozsudku č. j. 6 Af 25/2017 - 27 neshledal jeho nezákonnost, jsou v nyní vedeném řízení námitky směřující proti vlastní daňové povinnosti irelevantní a navíc nedůvodné. S ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů lze proto ve vztahu k existenci zákonného důvodu pro zřízení zástavního práva konstatovat, že ke dni zřízení zástavního práva neuhrazená daňová povinnost stěžovatele existovala (a existuje též v současné době), a zástavní právo tak bylo zřízeno v souladu se zákonem. Žalovaný současně doplnil, že se ztotožňuje s hodnocením městského soudu také stran otázky existence daňové povinnosti stěžovatele. K nevyporádaní stěžovatelovy námitky týkající se jeho legitimního očekávání v souvislosti s ujednáním obsaženým v kupních smlouvách žalovaný uvedl,

že tato námitka byla uplatněna opožděně. Pouhý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu nelze dle žalovaného považovat za náležitě formulovaný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného replikou, v níž upozornil, že žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti sepsal buď bez znalosti správního spisu, anebo vědomě Nejvyšší správní soud klame. Daňové nedoplatky, k nimž bylo zřízeno zástavní právo, jsou pravomocně vyměřeny, žádné soudní řízení o nich neprobíhá a nikdy neprobíhalo. Soudní řízení, které je u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 5 Afs 195/2020, vzešlo z námitky stěžovatele uplatněné v roce 2017 proti tomu, že správce daně nesprávně eviduje na stěžovatelově osobním daňovém účtu nedoplatky, přestože podle § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí (ve znění účinném do 31. 12. 2000) přešly na kupující, neboť stěžovatel nemovitosti v roce 2000 prodal. Podmínkou zřízení zástavního práva je dle daňového řádu existence neuhrazené daně. Pokud daňové nedoplatky přešly na jiné dvě společnosti, které se v roce 2000 staly vlastníky nemovitostí, nebyl správce daně oprávněn zřídit zástavní právo ke stěžovatelově podílu v korporaci. Stěžovatel uvedl, že se musel bránit rovněž proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva, kterému svědčila presumpce správnosti, i kdyby byl v řízení vedeném pod sp. zn. 5 Afs 195/2020 úspěšný. Zrušení rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu by totiž nemělo za následek zrušení rozhodnutí o zřízení zástavního práva. V dalším doplnění pak na podporu své argumentace odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 - 54.

[9] Také žalovaný reagoval na stěžovatelovu repliku dalším vyjádřením (duplikou). Zopakoval, že za situace, kdy probíhá samostatné řízení o povinnosti stěžovatele k úhradě daně, není (s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu) prostor k postupu soudu v tomto řízení. Dále upřesnil, že pokud ve vyjádření ke kasační stížnosti uváděl, že je přezkoumávána daňová povinnost stěžovatele, měl na mysli právě soudní přezkum toho, zda je stěžovatel povinen daň uhradit, anebo tuto povinnost nemá vzhledem k tomu, že přešla na jiný subjekt. Žalovaný má za to, že zástavní právo bylo zřízeno v souladu se zákonem. Pro jeho zřízení byly splněny zákonné podmínky, a to včetně podmínky existence neuhrazené daně. Na podporu argumentace odkázal (stejně jako stěžovatel) na rozsudek č. j. 6 Afs 214/2020 - 54. K poukazu stěžovatele na nutnost napadnout žalobou také rozhodnutí o zřízení zástavního práva žalovaný konstatoval, že zástavní právo má akcesorický charakter. Je tedy závislé na existenci neuhrazené daně, a v souzeném případě proto je jeho existence primárně spojena s výsledkem řízení ve věci sp. zn. 5 Afs 195/2020.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelova argumentace spočívající v tom, že nemovitosti, k nimž se vztahují daňové nedoplatky, prodal kupujícím v roce 2000 za nižší cenu právě s ohledem na to, že budou povinni uhradit tyto daňové nedoplatky, je v řízení o kasační stížnosti nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 zákona s. ř. s. Z předloženého spisu městského soudu totiž vyplývá, že stěžovatel uvedenou argumentaci uplatnil až při ústním jednání, které se konalo dne 18. 12. 2020, tedy zjevně po uplynutí dvouměsíční lhůty podle § 72 odst. 1 s. ř. s., kdy již nemohl žalobu rozšířit o nové žalobní body. K souvisejícímu tvrzení, že uvedenou žalobní námitku bylo možné dovodit z odkazu na rozsudek č. j. 2 Afs 28/2005 - 55, Nejvyšší správní soud konstatuje,

pokračování

že tímto neurčitým způsobem žalobní bod formulovat nelze. Stěžovatel okolnosti prodeje nemovitostí, jichž se později dovolával (konkrétně sjednání nižší ceny v kupních smlouvách), v žalobě vůbec nenaznačil a učinil tak až při ústním jednání soudu (blíže k vymezení žalobního bodu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 488/2005 Sb. NSS). Z ničeho zároveň neplyne, že by stěžovateli cokoli bránilo uplatnit tuto argumentaci již v řízení před městským soudem.

[11] Ve zbylém rozsahu Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[12] V projednávané věci je mezi účastníky řízení předmětem sporu otázka zákonnosti zřízení zástavního práva podle § 170 odst. 1 daňového řádu k zajištění neuhrazené daně. Podle tohoto ustanovení daňového řádu *správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak. K ujednání dlužníka a věřitele podle občanského zákoníku, které vylučuje postoupení pohledávky jinému, se přitom nepřiblíží.*

[13] Z citovaného ustanovení vyplývá, že daňový řád podmiňuje zřízení zástavního práva existencí neuhrazené daně. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, neuhrazená daň, v souvislosti s níž je zřizováno zástavní právo, musí být pravomocně stanovená. V bodu [13] rozsudku č. j. 6 Afs 214/2020 - 54, jehož se dovolávají obě strany řízení, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *„zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno toliko v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení“*. S tím pak souvisí v rozsudku vyslovený závěr, že *„v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost ‚zajišťovaného‘ rozhodnutí (...), neboť k tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky směřující proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň vyměřena“* (bod [11] citovaného rozsudku č. j. 6 Afs 214/2020 - 54).

[14] Stěžovateli byla daň stanovena na základě podaných daňových přiznání k dani z nemovitostí postupem dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tzv. konkludentně. Za den vyměření daně a doručení rozhodnutí se v takovém případě považoval poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, kterým byl v případě daně z nemovitostí 31. leden zdaňovacího období (§ 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitostí). Vzhledem k tomu, že se v daném případě jednalo o zdaňovací období před rokem 2000 (konkrétně o roky 1996 až 1998), a lhůty pro uplatnění opravných prostředků již uplynuly, je zřejmé, že daň z nemovitostí byla za příslušná zdaňovací období (zajištěná zástavním právem) stanovena pravomocně. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že správce daně vyzval stěžovatele dne 12. 1. 2007 k zaplacení daňových nedoplatků v náhradní lhůtě splatnosti (v mezidobí pak proběhl od roku 1998 do roku 2003 konkurs na majetek stěžovatele, který byl po splnění rozvrhového usnesení zrušen).

[15] Shora popsaný skutkový stav věci zdánlivě navozuje dojem, že v nyní probíhajícím řízení, jež se týká zřízení zástavního práva, již není dán prostor pro přezkum existence vyměřené (a následně nezaplacené) daně, neboť zajišťovaná daň byla pravomocně vyměřena, stěžovatel se proti vyměření nebránil opravnými prostředky a nyní je již na její věcný přezkum pozdě. Judikatura Nejvyššího správního soudu nicméně nepamatovala na specifickou situaci, kterou upravoval zákon o dani z nemovitostí, ve znění účinném

do 31. 12. 2000, a sice že nedoplatek na dani, jež byla v minulosti pravomocně vyměřena, přecházel se změnou vlastnického práva k nemovitosti na další daňový subjekt (nabyvatele nemovitosti), a to *ex lege*, přičemž k tomu mohlo docházet i několik let po pravomocném vyměření daně. V takovém případě nelze bez dalšího aplikovat závěry, že stěžovatel mohl zpochybňovat existenci daně ve vyměřovacím řízení, jelikož v něm nemohl namítat skutečnosti (související s existencí daňového nedoplatku), které nastaly *ex post*. Stěžovatel totiž nemovitosti prodal až v roce 2000, přičemž daň z nemovitostí (jak bylo uvedeno výše) byla stěžovateli pravomocně vyměřena již za zdaňovací období let 1996 až 1998.

[16] Existence neuhrazené daně je podle § 170 odst. 1 daňového řádu zákonnou podmínkou pro zřízení zástavního práva. Správce daně tudíž musí mít při rozhodování o zřízení zástavního práva u konkrétního daňového subjektu postaveno na jisto, že jeho daňové nedoplatky skutečně existují. Jak již bylo uvedeno, za tím účelem má zpravidla k dispozici rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení, z něhož vychází a jehož správnost již nepřezkoumává. V nyní projednávané věci však v době, kdy stěžovateli byla daň tzv. konkludentně vyměřena, nebyl dán důvod bránit se proti existenci daně s argumentací opírající se o právní skutečnost nastalou později v čase, dokonce s odstupem několika let (prodej nemovitostí a přechod povinnosti uhradit daňový nedoplatek), jelikož v době vyměření stěžovatel byl vlastníkem dotčených nemovitostí.

[17] K přechodu daňové povinnosti dle § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí nadto docházelo ze zákona, takže správce daně byl povinen přihlídnout ke změně vlastnictví *ex offio*, žádná aktivita původního daňového subjektu, kterou by v tomto ohledu byl povinen činit, nebyla zapotřebí. Pokud tedy stěžovatel v nyní vedeném řízení namítá, že daňová povinnost podle § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí přešla na nabyvatele nemovitých věcí a že z tohoto důvodu již u něj daňový nedoplatek neexistuje, bylo nutno se s touto otázkou vypořádat. Pokud by totiž daňová povinnost v roce 2000 (kdy došlo k prodeji nemovitostí) skutečně přešla na nabyvatele nemovitostí, nebyla by zákonná podmínka existence neuhrazené daně u stěžovatele naplněna, a správce daně by tedy v roce 2016 nemohl zřídit zástavní právo ke stěžovatelovu podílu v korporaci.

[18] Nejvyšší správní soud zároveň podotýká, že žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v této souvislosti zavádějícím způsobem argumentuje, že stěžovatelova neuhrazená daňová povinnost, jejíž existence je předpokladem zřízení zástavního práva, plyne z rozhodnutí vydaných ve věci stěžovatelovy žádosti o vystavení potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu dle § 151 odst. 1 daňového řádu. Pokud by skutečně platilo, že v souzeném případě bylo pro zřízení zástavního práva určující potvrzení o stavu stěžovatelova osobního daňového účtu (vydané až dne 12. 1. 2017) a dále rozhodnutí o stěžovatelově námitce proti tomuto potvrzení a rozsudek městského soudu ze dne 20. 5. 2020, č. j. 6 Af 25/2017 - 27, jak argumentuje žalovaný ve vyjádření, pak by správce daně neměl ke dni 7. 7. 2016, kdy došlo k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, žádný podklad pro jeho zřízení. Protože však pátým senátem přezkoumávaná rozhodnutí nepředcházela, ani nijak nepodmiňovala vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nebylo nutno, aby Nejvyšší správní soud v tomto řízení vyčkával na výsledek řízení vedeného pod sp. zn. 5 Afs 195/2020.

pokračování

[19] Rozhodující pro posouzení věci je tak výklad § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2000, a význam novely provedené zákonem č. 65/2000 Sb., která toto ustanovení s účinností od 1. 1. 2001 zrušila.

[20] Podle § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, ve znění do 31. 12. 2000, platilo, že *dojde-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. V územním obvodu jednoho správce daně se daňový nedoplatek k těmto nemovitostem zjistí z poměru, v jakém se podílí daň připadající na tyto nemovitosti na celkové daňové povinnosti původního poplatníka. Za období od změny vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem do 1. ledna následujícího zdaňovacího období nový nabyvatel za daňový nedoplatek ručí.*

[21] K výkladu citovaného ustanovení se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku č. j. 2 Afs 28/2005 - 55, na který poukazovali oba účastníci řízení. Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl, že *„dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických práv k nemovitostem, přechází povinnost uhradit případný daňový nedoplatek počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období na nového poplatníka toliko ve smyslu přechodu procesní a nikoliv hmotněprávní povinnosti. To konkrétně znamená, že daňovým poplatníkem se stává subjekt již okamžikem nabytí vlastnictví k nemovitosti, nikoliv teprve 1. lednem následujícího zdaňovacího období, kdy mu teprve vznikne povinnost uhradit případný daňový nedoplatek.“* Závěry vyslovené v citovaném rozsudku vycházejí do značné míry z nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 469/98, ze kterého vyplývá, že formulaci uvedenou v § 13 zákona o dani z nemovitostí (v současném znění zákona je obsažena v § 12c), že *ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřiblíží*, nelze vykládat tak, že se nepřiblíží ke změně osoby vlastníka nemovitosti. Jinými slovy, pokud v průběhu zdaňovacího dojde ke změně vlastníka nemovité věci, je nutné tuto skutečnost zohlednit.

[22] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení nesporné, že stěžovatel nemovité věci („zatížené“ neuhrazenými nedoplatky na dani z nemovitostí) prodal v roce 2000, tedy v době, kdy bylo citované ustanovení § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí platné a účinné. V případě nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 1546 (kat. území Hostivař) se tak stalo s právními účinky vkladu ke dni 7. 3. 2000 (řízení o vkladu Z-6900162/2000-101), v případě nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 2407 (kat. území Strašnice) se tak stalo s právními účinky vkladu ke dni 19. 4. 2000 (řízení o vkladu Z-4300639/2000-101). Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od shora vyslovených závěrů judikatury, která dovodila, že ze shora citovaného znění § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí vyplývalo, že hmotněprávní daňová povinnost ve vztahu k nedoplatkům na dani z nemovitostí přecházela spolu se změnou vlastníka nemovitých věcí, a to již k okamžiku nabytí vlastnického práva. Tím bylo současně určeno, že procesní povinnost spočívající v úhradě případného daňového nedoplatku přešla na nového vlastníka počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období. Jinak řečeno, nabyvatel nemovitosti se stal poplatníkem daně z nemovitostí v okamžiku nabytí vlastnického práva, povinnost uhradit dřívější nedoplatky (již odpovídá právo státu tyto nedoplatky vymáhat) mu vznikla k 1. 1. následujícího roku. Proto je ve vztahu k projednávanému případu bezpředmětné, že ustanovení § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí bylo s účinností

od 1. 1. 2001 zrušeno zákonem č. 65/2000 Sb. Daňová povinnost nových vlastníků nemovitostí totiž byla založena tím, že k nabytí vlastnického práva k dotčeným nemovitostem došlo již v předchozím roce 2000, tj. v době, kdy byl § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí platný a účinný. Jeho pozdější zrušení na tom nemohlo nic změnit, opačný výklad by představoval nepřípustnou pravou retroaktivitu. V takovém případě by totiž právní vztahy a poměry založené v roce 2000 byly posuzovány podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2001. Novela provedená zákonem č. 65/2000 Sb., účinná od 1. 1. 2001, však nemůže zpětně zasáhnout a ovlivňovat právní vztahy, k nimž došlo v roce předchozím, tedy ani to, že daňová povinnost přešla na nové vlastníky dotčených povinností.

[23] V návaznosti na shora uvedené tedy stěžovatel přestal být ve vztahu k existujícím nedoplatkům na dani z nemovitostí daňovým poplatníkem v okamžiku, kdy došlo k převodu nemovitostí na nové vlastníky, tj. již v roce 2000. Stěžovatele tak v důsledku této skutečnosti, která nastala ze zákona, přestala tížit neuhrazená daň, a proto správce daně nemohl zřídit zástavní právo k podílu stěžovatele v obchodní korporaci. Opačné závěry, ke kterým v předchozím řízení dospěl žalovaný a městský soud, jsou proto nesprávné, a z tohoto důvodu napadený rozsudek městského soudu ani rozhodnutí žalovaného neobstojí. Dalšími dílčími námitkami, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, se proto Nejvyšší správní soud pro jejich nadbytečnost již nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu, a jelikož pro takový postup byly dány důvody již v řízení před městským soudem, zrušil současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[25] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před městským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (aplikovaného na základě § 120 s. ř. s.) má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[26] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před městským soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[27] Stěžovatel měl v řízení před městským soudem i v řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce. V řízení před městským soudem zástupce stěžovatele učinil dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) tři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce stěžovatele učinil dva úkony právní služby, a to sepsání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce stěžovatele učinil pět úkonů právní služby

pokračování

s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Odměna byla dále zvýšena o částku 3 570 Kč odpovídající výši daně z přidané hodnoty. Celková náhrada nákladů řízení, sestávající z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů ve výši 20 570 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) a ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč, tak představuje částku 28 570 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[28] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, nemá proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.) právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. března 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu